

Custo do parto normal e cesáreo: replicação do custeio ABC

Erivelto Martins Paixão (UFMG) - eriveltoemp@ig.com.br

Antônio Artur de Souza (UFMG) - artur@face.ufmg.br

Lívia Carolina de Matos Lima (UFMG) - liviacarolina90@yahoo.com.br

Resumo:

A área de saúde no Brasil apresenta uma realidade de escassez de recursos e crescimento das necessidades de realização de investimentos em novas tecnologias, o que torna cada vez mais difícil a gestão dessas organizações. Nesse contexto, observa-se a necessidade de utilização de ferramentas de gestão que possibilitem o adequado controle das operações realizadas. O sistema de Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing - ABC) pode auxiliar os hospitais a identificar e controlar seus custos, fornecendo informações que subsidiem o processo de tomada de decisão, visando melhorar a qualidade da assistência. Sendo assim, o objetivo geral do trabalho é aplicar o modelo desenvolvido por Raimundini (2003), no Hospital das Clínicas (HC) da Universidade Federal de Minas Gerais, para os procedimentos de parto normal e cesáreo. Destaca-se que, esse modelo busca (i) examinar a aplicabilidade do ABC como ferramenta de gestão financeira para apuração dos custos, (ii) verificar a efetiva utilização desse sistema para fins administrativos; e (iii) apurar o custo para os procedimentos de parto normal e cesáreo. A partir de uma pesquisa exploratória focada no Centro Obstétrico do HC, foi possível identificar o sistema de custeio utilizado pelo hospital e replicar a metodologia do ABC no HC. Ademais, através do cálculo dos custos dos procedimentos de parto normal e cesáreo, observou-se que o SUS sub-remunera os procedimentos estudados. Além disso, destaca-se que as informações obtidas com a realização do presente trabalho podem ser úteis para os gestores do HC.

Palavras-chave: *Parto Normal. Parto Cesáreo. Sistema ABC.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor*

Custo do parto normal e cesáreo: replicação do custeio ABC

Resumo

A área de saúde no Brasil apresenta uma realidade de escassez de recursos e crescimento das necessidades de realização de investimentos em novas tecnologias, o que torna cada vez mais difícil a gestão dessas organizações. Nesse contexto, observa-se a necessidade de utilização de ferramentas de gestão que possibilitem o adequado controle das operações realizadas. O sistema de Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing - ABC) pode auxiliar os hospitais a identificar e controlar seus custos, fornecendo informações que subsidiam o processo de tomada de decisão, visando melhorar a qualidade da assistência. Sendo assim, o objetivo geral do trabalho é aplicar o modelo desenvolvido por Raimundini (2003), no Hospital das Clínicas (HC) da Universidade Federal de Minas Gerais, para os procedimentos de parto normal e cesáreo. Destaca-se que, esse modelo busca (i) examinar a aplicabilidade do ABC como ferramenta de gestão financeira para apuração dos custos, (ii) verificar a efetiva utilização desse sistema para fins administrativos; e (iii) apurar o custo para os procedimentos de parto normal e cesáreo. A partir de uma pesquisa exploratória focada no Centro Obstétrico do HC, foi possível identificar o sistema de custeio utilizado pelo hospital e replicar a metodologia do ABC no HC. Ademais, através do cálculo dos custos dos procedimentos de parto normal e cesáreo, observou-se que o SUS sub-remunera os procedimentos estudados. Além disso, destaca-se que as informações obtidas com a realização do presente trabalho podem ser úteis para os gestores do HC.

Palavras-chave: Parto Normal. Parto Cesáreo. Sistema ABC.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor.

1 Introdução

As transformações ocorridas no contexto econômico-social têm levado a importantes alterações nas estratégias de gestão utilizadas pelas organizações (PEREIRA, 2000). Nesse contexto, observa-se a necessidade de flexibilização das estruturas das organizações, bem como de utilização de ferramentas de gestão que possibilitem o adequado controle das operações realizadas por elas (BOTELHO, 2006). A área de saúde no Brasil apresenta uma realidade de escassez de recursos e crescimento das necessidades de realização de investimentos em novas tecnologias, o que torna cada vez mais difícil a gestão dessas organizações.

Segundo Borba (2006), nas organizações hospitalares uma parte significativa do dinheiro investido é consumida com desperdícios, retrabalho, ineficiência e excesso de complexidade dos processos (BORBA, 2006). Além disso, observa-se que as organizações hospitalares desconhecem os verdadeiros custos dos procedimentos que realizam, pois não possuem um controle efetivo de seus gastos (BOTELHO, 2006).

Ademais, observa-se que a maioria dos hospitais públicos do país não realiza a apuração dos próprios custos de maneira eficiente, sendo ainda incipiente o uso da metodologia denominada Custeio Baseado em Atividades ou ABC (do inglês, Activity-Based Costing). Segundo Reis (2004), a maioria das organizações hospitalares utiliza os sistemas tradicionais de custeio, porém, segundo o mesmo autor, esses sistemas não fornecem informações adequadas para a tomada de decisão. Em contrapartida, o ABC é um sistema que identifica as atividades como meio para alocar mais eficientemente os custos dos produtos ou

qualquer outro objeto de custo. Cardinaels *et al.* (2004) observaram que hospitais não têm adotado o sistema ABC, porque os Sistemas de Informações (SI) utilizados nessas organizações não estão capacitados para se adaptar a esse sistema de custeio. Apesar disso, estes autores reconhecem que o ABC é um sistema que proporciona informações mais precisas, além de possibilitar melhor controle das atividades desenvolvidas.

O pressuposto fundamental do ABC, segundo Hansen e Mowen (2006), é a identificação das atividades como meio de alocação mais eficiente dos custos de objetos de custo. Sendo assim, o ABC possibilita aprimorar a alocação dos custos indiretos aos serviços, fato que é diferencial em relação aos sistemas de custeio tradicionais (MC LEAN, 2003). Esse diferencial possibilita evitar distorções de subavaliação ou superavaliação dos custos aos serviços, e controlar a causa dessas distorções (HORNGREN *et al.*, 2004; JOHNSON; KAPLAN, 1993).

Partindo-se do pressuposto de que o ABC pode fornecer informações de custos mais exatas, identificando quais processos serão mais lucrativos ou quais caracterizam-se como onerosos, este trabalho investiga um caso concreto, qual seja: o Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Minas Gerais (HC). Acredita-se que o uso dessa metodologia pode trazer considerável aumento de eficiência, redução de desperdício e controle da utilização dos mais variados recursos na organização estudada.

Nesse contexto, o objetivo geral do presente trabalho é aplicar o modelo desenvolvido por Raimundini (2003), no Hospital das Clínicas (HC) da Universidade Federal de Minas Gerais, localizado em Belo Horizonte-MG, para os procedimentos de parto normal e cesárea. Destaca-se que, esse modelo busca (i) examinar a aplicabilidade do sistema ABC como ferramenta de gestão financeira para apuração dos custos, (ii) verificar a efetiva utilização desse sistema para fins administrativos e (iii) apurar o custo para os procedimentos de parto normal e cesárea.

A replicação de uma pesquisa acerca da aplicabilidade de um sistema de custeio pode constituir uma ferramenta extremamente importante para a ação gerencial. De um lado, pode-se monitorar o custeio nas instalações hospitalares, e, de outro, podem-se definir linhas de ação gerencial mais amplas, na medida em que é possível identificar caminhos estratégicos para as organizações. A investigação da aplicabilidade do sistema ABC a partir da replicação de um estudo de caso no HC pode ser útil para a tomada de decisão da administração. Podendo também ser usado para implantação de medidas corretivas que podem levar a um melhor desempenho das atividades, na definição de prioridades essenciais, em um possível aumento de produtividade e na racionalização de recursos.

Este artigo está dividido em 6 seções, incluindo esta introdução. Na seção 2, é apresentada uma revisão da literatura sobre sistemas de custeio, gestão de custos, bem como a importância do controle de custos por meio de sistemas de custeio, com ênfase no ABC. Em seguida, na seção 3, delinea-se a metodologia adotada na pesquisa e na seção 4 descrevem-se os resultados do trabalho. A seção 5 apresenta as conclusões da pesquisa, seguida das referências bibliográficas.

2 Revisão da Literatura

A melhoria da qualidade da assistência hospitalar está intimamente ligada ao aprimoramento dos modelos de gestão hospitalar. A preocupação com a mensuração da qualidade dos serviços prestados, por meio de métodos e ferramentas consistentes, deve fazer parte da rotina de trabalho de uma equipe de saúde, visando avaliar seu desempenho profissional (SCHIESARI, 1999). Ademais, devido à comprovada escassez de recursos na área da saúde, faz-se necessária a utilização dos recursos disponíveis de maneira eficaz sem, no entanto, prejudicar a qualidade da assistência prestada.

Diante desse contexto, Bittar (2001) salienta que, para as organizações hospitalares, conhecer o custo é extremamente importante e somente o gerenciamento eficaz dos mesmos permitirá atender a um número maior de pacientes, de maneira satisfatória. Sendo assim, os gestores hospitalares se deparam com a necessidade de obtenção de informações precisas e confiáveis sobre os custos dos produtos e serviços, a fim de gerar dados verossímeis com a realidade do hospital, para que a tomada de decisões possa ser efetuada adequadamente. Silva *et al.* (2003), destacam que as informações de custos são indispensáveis para os hospitais. Essas informações determinam a sobrevivência ou não dessas organizações, que precisam gerenciar seus custos de maneira mais racional a fim de terem mais recursos disponíveis para continuarem suas atividades.

Sendo assim, de acordo com Souza *et al.* (2009), observa-se que a qualidade das informações de custos depende significativamente do sistema de custeio utilizado pela organização. Ademais, destaca-se que, por meio da utilização de um sistema de contabilidade de custos, tem-se um maior controle, o que proporciona a diminuição ou substituição de itens mais onerosos que não comprometam a qualidade da operação (FAUSTINO; FILHO, 2010).

Existem descritos na literatura nacional e internacional vários tipos de métodos de custeio. Dentre eles, destacam-se o sistema de custeio por absorção, custeio direto ou variável, custeio padrão e o sistema ABC.

O método de Custeio por absorção, também conhecido como custeio pleno ou integral, consiste em associar aos produtos e serviços os custos referentes às atividades de execução de bens e serviços. Esse método não considera as despesas como integrante dos estoques dos bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção (DUTRA, 2003). Consoante Dutra (2003), o método de custeio por absorção é o mais utilizado por seguir os princípios contábeis e ainda atender à legislação em vigor no Brasil. De acordo com esse método, incluem-se entre os custos de produção os variáveis, os fixos, os diretos e os indiretos, mas excluem-se as despesas do período, tais como despesas de vendas e despesas administrativas.

O custeio direto surgiu em razão de as empresas terem custos fixos (i.e., os custos de sua estrutura) independentes do nível de produção efetiva e necessitarem que cada produto ou serviço gere receitas superiores aos respectivos custos e despesas variáveis, sendo o excesso, por menor que seja, uma contribuição para a absorção de custos e despesas fixos. Por esse conceito, a administração das empresas deixa de se preocupar com o montante do lucro final e passa a focar-se na margem de contribuição total, que se materializa, geralmente, com a maximização da margem de contribuição de cada produto ou serviço (DUTRA, 2003).

O custeio padrão é a determinação antecipada dos componentes do produto e do serviço, em quantidade e valor, apoiada na utilização de dados de várias fontes e com validade para determinado espaço de tempo. A utilização desse método requer a existência de contas que registrem essas diferenças, uma vez que a programação da produção já determina, previamente, por meio dos padrões preestabelecidos, as quantidades e os valores que serão utilizados tanto nas aquisições quanto nas aplicações realizadas.

Segundo Mauad e Pamplona (2001), a metodologia de implantação do ABC parte do princípio de que produtos e serviços não consomem custos, mas sim atividades. Assim, os custos indiretos dos produtos e serviços são atribuídos primeiramente às atividades, considerando que os produtos ou serviços surgem a partir da realização das atividades envolvidas nos processos (NAKAGAWA, 1994).

Para Raimundini *et al.* (2004), os critérios de rateio utilizados pelos sistemas de custeio tradicionais para a alocação dos custos indiretos aos produtos ou serviços são arbitrários e subjetivos, porque não representam, na maioria das vezes, como o objeto de custos consumiu o recurso. Os critérios de rateio de tais sistemas estão sustentados pela concepção de custo e volume, o que não explica as consequências do comportamento dos custos para o lucro e não é útil para a análise estratégica de custos. É nesse sentido que o

sistema ABC busca aprimorar o processo de apropriação dos custos indiretos aos produtos e/ou serviços, com a redução da arbitrariedade e da subjetividade a partir do rastreamento dos custos indiretos, por meio da identificação das atividades e dos direcionadores de custos. Além disso, o sistema ABC procura atender às necessidades da administração para o processo de planejamento, controle e tomada de decisão.

O ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. Ou seja, o ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento (CHING, 1997).

De acordo com Mauss (2008), o objetivo do ABC é criar informações para tomada de decisões que conduzam as organizações ao mais elevado nível de competitividade. Souza *et al* (2009), também define como objetivo do ABC dar informações precisas de custos aos gestores das empresas para que esses possam tomar diversas decisões importantes e melhorar competitividade da organização. Essas decisões a serem tomadas referem-se, principalmente, a decisões de planejamento, investimento, avaliação de desempenho e elaboração de orçamentos.

Os métodos de custeio mais conhecidos como custeio por absorção distorcem as informações de custos dos objetos de custos, pois estes consomem diversos recursos. Essas distorções ocorrem devido aos métodos tradicionais fazerem rateios por percentuais de custos dos objetos de custos com critérios simplistas e arbitrários, como horas de mão-de-obra e horas-máquinas (SOUZA *et al*, 2009). Já o ABC possibilita a visão de como os recursos estão sendo consumidos pelas atividades e como essas atividades estão sendo demandadas pelos objetos de custo de acordo com suas necessidades.

Ching (2001) esclarece que, no ABC, os custos são rastreáveis e existe uma relação de causa-efeito em uma visão de transferência de custo. Como existe sempre um direcionador nessa relação, o qual é a causa da atividade, os custos não ocorrem espontaneamente, mas são causados. As atividades podem ser definidas como o fator que combina, de forma adequada, recursos humanos, tecnológicos, materiais e físicos para a produção de um bem ou a prestação de um serviço. Em outros termos, os produtos ou os serviços prestados, para serem realizados, consomem atividades, as quais, por sua vez, consomem recursos e incorrem em custos. Essa sequência mostra a relação das atividades com o objeto de custos (serviço ou produto) e com os custos associados aos recursos de que a organização dispõe para a realização de suas atividades.

O sistema ABC pode auxiliar as organizações hospitalares a identificar e controlar os seus custos, fornecendo informações aos gerentes que podem melhorar o processo de tomada de decisão, visando melhorar a qualidade de sua assistência (LAWSON, 1994). Consoante Bittencourt (1999), o ABC, quando aplicado em hospitais, apresenta significativas vantagens ao incorporar dados não financeiros e, através deles, possibilitar a eliminação de atividades consideradas onerosas.

3 Metodologia

A pesquisa descrita no presente trabalho consistiu em um estudo de caso realizado no Hospital das Clínicas (HC) da Universidade Federal de Minas Gerais, localizado em Belo Horizonte/MG. O estudo de caso caracteriza-se como uma investigação empírica que objetiva estudar um fenômeno contemporâneo dentro do contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos e onde múltiplas fontes e evidências são utilizadas (YIN, 2005). Segundo Marion (2002), um estudo de caso aborda, com profundidade e detalhadamente, um produto, empresa ou um lugar. Consoante Yin (2005), dentre os métodos de pesquisa, o estudo de caso é o mais recomendado e aplicado

em pesquisas na área de ciências sociais aplicadas quando da realização de um estudo em profundidade sobre determinado evento, com a possibilidade de comparação com outros estudos realizados.

A coleta de dados para o presente trabalho foi realizada por meio de observações diretas participantes, entrevistas com os funcionários da organização pesquisada e acompanhamento *in loco* de algumas rotinas do hospital. Ressalta-se que foram coletados dados junto ao setor administrativo do HC que consistiam em relatórios de custos, relatórios de internações de parturientes e relatórios de procedimentos obstétricos. Ademais, a presente pesquisa envolve observação sistemática, uma vez que os pesquisadores buscam verificar dentro do HC os seguintes elementos: existência de um sistema de custeio, procedimentos realizados no processo de internação de um paciente, número de pacientes atendidos, espaços físicos do setor, quantidade de partos normais e quantidade de partos cesáreos realizados pelo setor obstétrico e seus respectivos procedimentos.

A presente pesquisa possui natureza qualitativa e exploratória. Consoante Triviños (2007), esse tipo de pesquisa enfatiza os processos, e não simplesmente os resultados e produtos, de modo que teorias e métodos devem convergir para uma análise mais abrangente do objeto em estudo. A pesquisa exploratória tem como finalidade a formulação de um problema ou de questões, que poderão proporcionar maiores informações sobre um tema ainda pouco abordado (TRIPODI, 1975). Esse tipo de pesquisa visa à investigação de eventos com maior profundidade, por meio de entrevistas e observações *in loco* e da identificação de variáveis que se complementam, confirmam ou contrastam (DENZIN; LINCOLN, 2005).

Ademais, a pesquisa realizada caracteriza-se como descritiva, pois replica um modelo baseado no sistema de custeio ABC com o intuito de gerar informações gerenciais para auxílio na tomada de decisões. De acordo com Vergara (2009), o estudo é descritivo quando expõe característica de determinada população ou fenômeno. Podendo estabelecer correlações entre variáveis e define a natureza sem explicar os fenômenos que a escreve, embora sirva de base para tal explicação.

Consoante Marion *et al* (2002), uma pesquisa documental é aquela em que o pesquisador examina registros, regulamentos, circulares, ofícios, balancetes, diários e outras fontes de informação relacionadas. Sendo assim, o presente estudo também é uma pesquisa documental já que utiliza alguns dados do HC contidos em documentos, tais como, Balancetes e Balanços do hospital, informações do sistema informatizado existente e folhas de pagamento dos funcionários e prestadores de serviço do HC.

Ademais foi realizada uma pesquisa bibliográfica que teve como fontes livros, páginas eletrônicas, artigos e dissertações. O objetivo é coletar informações de autores em relação à contabilidade e ao sistema de custeio, de modo a fundamentar o referencial teórico da pesquisa em questão. A pesquisa bibliográfica é descrita por Gil (1996) e Vergara (2003), como um estudo desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas e materiais acessíveis ao público em geral.

4 Resultados

A presente pesquisa tem como objeto de estudo os procedimentos de parto normal e cesáreo realizados na Unidade Funcional Ginecológica e Obstetrícia (UFGO) do HC, onde ocorrem os procedimentos analisados. Ressalta-se que a UFGO é dividida em cinco áreas de atenção, quais sejam: (i) a Ala de internação, que possui 20 leitos; (ii) o Centro Obstétrico, que conta com 5 salas de cirurgias, 8 leitos de pré-parto e 7 leitos pós-parto; (iii) o Berçário, com 26 leitos de Tratamento Intensivo e Intermediário; (iv) o Banco de Leite Humano; e (v) a área do Projeto Mãe Canguru, com 4 leitos individuais e 30 leitos conjunto.

Ressalta-se que, foram considerados, para fins de cálculo dos procedimentos de parto

normal e cesáreo, apenas dados referentes as pacientes que foram internadas na UFGO para a efetiva realização dos procedimentos de parto normal e cesáreo, desconsiderando-se óbitos ocorridos e o período de internação do recém-nascido e da mãe na enfermaria. Além disso, cumpre destacar que este estudo aborda o período de janeiro de 2009 a dezembro de 2009 e tem como foco, basicamente, a média dos 12 meses do ano estudado.

As internações ocorridas no Centro Obstétrico, correspondem a 24% de todas as internações realizadas no HC. Além disso, a média de pacientes atendidos nesse centro é de 9% do total atendido em todo o hospital. O espaço físico do Centro Obstétrico corresponde a 4% da área total do HC e a sua receita média no ano de 2009 correspondeu a 4% da receita total do hospital. Cabe ressaltar que, por meio das entrevistas realizadas com funcionários do HC, observou-se que o hospital realiza a apuração de seus custos através da metodologia do custeio por absorção.

Em 2009, foram realizados em média 141 partos normais e 72 partos cesáreos mensalmente no HC, sendo que o período de internação das pacientes foi de aproximadamente três dias, nos casos de realização do procedimento de parto normal, e de quatro dias nos casos de parto cesáreo. Ademais, o tempo médio de duração dos procedimentos estudados, foi de seis horas para os partos normais e de sete horas e meia para os partos cesáreos (o que, em parte pode ser explicado pelo fato de que a política do HC é de realizar esse tipo de parto somente em casos extremos).

A primeira etapa do estudo consistiu na definição das principais atividades realizadas para a execução dos partos normal e cesáreo. Assim, por meio das entrevistas realizadas no hospital estudado, foram identificadas sete atividades principais realizadas no Centro Obstétrico. Observou-se que essas atividades são as mesmas para a realização dos dois tipos de partos. A lista das atividades é apresentada no Quadro 1.

Atividades	Descrição
1 – Recepção da paciente	A paciente chega à recepção, na portaria do hospital, onde é feita uma ficha antes de encaminhá-la para triagem.
2 – Triagem da paciente	A paciente é examinada pela equipe médica, que dá indica qual é o procedimento a ser realizado.
3 – Internação da paciente no Centro Obstétrico	A paciente é encaminhada para a sala de pré-parto, onde é feita a preparação dela para a realização do procedimento.
4 – Parto	É realizado o parto da paciente de acordo a avaliação médica: parto normal ou parto cesáreo.
5 – Admissão no pós-operatório	Após a realização do parto a paciente é encaminhada para uma sala de pós-operatório
6 – Berçário	O recém-nascido é encaminhado para o berçário, onde são feitos os primeiros procedimentos de limpeza e a avaliação do pediatra.
7 – Alta da paciente	É verificado o estado da paciente e do recém-nascido e se não houver problemas, ambos recebem alta médica.

Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 1 – Atividades desenvolvidas para a realização dos procedimentos

Após identificadas as principais atividades realizadas no Centro Obstétrico, determinou-se os recursos consumidos na realização de cada procedimento. Com o auxílio da equipe e da diretoria do hospital pesquisado, foram identificados como recursos consumidos pelo Centro Obstétrico: (i) recursos humanos; (ii) serviços de terceiros; (iii) material de consumo e manutenção; (iv) medicamentos; (v) energia elétrica; (vi) água e esgoto; e (vii) telefone. Ressalta-se que os salários dos médicos, dos enfermeiros, dos técnicos e do pessoal administrativo do HC são pagos pelo governo federal, já que esses funcionários são

concursados e seus salários foram considerados como recursos humanos. Os contratos de mão de obra (*e.g.*, vigilância, portaria e segurança) foram considerados como serviços de terceiros.

Destaca-se que foi obtido o valor de cada um dos recursos consumidos referente a todos os setores do hospital, que de forma direta ou indireta tem relação com o Centro Obstétrico. Dessa forma, tem-se o valor total de recursos consumidos por cada setor, que ao serem somados, fornecem o valor total de recursos consumidos por todos os setores que tem relação com o Centro Obstétrico do HC, qual seja, de R\$ 7.709.167,58.

Em seguida, passou-se a definição do total de recursos consumidos apenas no Centro Obstétrico. Para tanto, definiram-se alguns direcionadores, os quais encontram-se descritos no Quadro 2. Ressalta-se que cada um desses direcionadores recebeu uma legenda a fim de facilitar o entendimento ao longo do texto.

Direcionadores	Legenda
Nº de pacientes atendidas	PA
Metro quadrado	M ²
Nº de funcionários	FU
Nº de pacientes internadas	PI
Nº de prontuários manuseados	PRM
Nº de exames realizados	EXR
Nº de cópias utilizadas	CO
Nº de pacientes assistidas	PAA
Nº de pacientes orientadas	PAO
Quantidade de refeições servidas	RES
Quilos de roupas lavadas	ROL
Nº de pulsos telefônicos	PUL
Quantidade de ramais	RAM
Tempo disponível para atendimento	TDA
Quantidade de anestésias	ANE

Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 2 - Direcionadores utilizados para definir o total de recursos consumidos pelo Centro Obstétrico

Nessa etapa foi considerado o total de recursos consumidos por todos os setores que possuem relação com o centro Obstétrico, e esse total foi alocado ao setor em questão através dos direcionadores descritos no Quadro 2. Dessa maneira, tem-se que o total de recursos consumidos pelo Centro Obstétrico do HC é de R\$ 872.927,57.

Após a identificação do total de recursos consumidos no centro Obstétrico, esses foram alocados às atividades concernentes ao parto normal e ao parto cesáreo por meio de direcionadores de recursos. O Quadro 3 apresenta os direcionadores de recursos utilizados para alocação dos recursos às atividades realizadas no centro Obstétrico do HC referentes aos procedimentos estudados.

Depois de calculados os recursos alocados a cada atividade, pôde-se calcular os custos das atividades. Para tanto, somou-se o valor de todos os recursos correspondentes a determinada atividade, obtendo-se o valor total da atividade. Calculados os custos das atividades, esses foram distribuídos entre os procedimentos realizados no Centro Obstétrico do HC, neste caso, o parto normal e o parto cesáreo, utilizando direcionadores de atividade. Com base nas informações disponibilizadas pela equipe e pela diretoria do HC, constatou-se que todas as atividades realizadas no Centro Obstétrico podem ser alocadas a cada um dos procedimentos por meio do direcionador “número de partos realizados”, ou seja, os custos dessas atividades são alocados a cada um das cirurgias em decorrência do número de partos

realizados, independentemente do tempo despendido em cada atividade. Sendo assim, tem-se o custo de cada um dos procedimentos estudados. O Quadro 4 mostra o custo do parto normal e do parto cesáreo separado pelo custo de cada atividade.

Direcionadores de Recurso	Legenda
Nº de pacientes atendidos	PA
Nº de internações	INT
Quantidade de prontuários faturados – SUS	FAT SUS
Nº de exames realizados	EXR
Nº de prontuário manuseados	PRM
Cópias utilizadas	CO
Nº de pacientes orientadas	PAO
Espaço físico	M²
Controle de escala de trabalho dos funcionários	CET
Controle de escala de trabalho dos médicos contratados	CETM
Controle faturamento de convênios particulares	CFC
Controla e distribui materiais	CDM
Quantidade de documentos recebidos e distribuídos	RDD
Quantidade de materiais médicos e medicamentos preparados e distribuídos	PDM
Quantidade de materiais esterilizados	EM
Lanches e refeições servidas	LRS
Quantidade de roupas lavadas	LR
Ordens de compras solicitadas	OCS
Serviço de telefonia	ST
Materiais médicos consumidos	MMC
Ligações telefônicas efetuadas	LT

Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 3 - Direcionadores de recurso

Tabela 1 - Custo do parto normal e cesáreo por atividade

ATIVIDADES	PARTO NORMAL	PARTO CESÁREO
	R\$	R\$
Processo 1 - Recepcionar paciente	2,60	2,60
Processo 2 - Triage Paciente	11,43	11,43
Processo 3 - Internação Paciente	93,28	178,28
Processo 4 - Parto	583,51	781,02
Processo 5 - Admissão Pós-operatório	106,66	110,62
Processo 6 - Berçário	19,35	19,35
Processo 7 - Alta Paciente	137,74	141,68
Custo Total Unitário	954,58	1.244,99

Fonte: elaborado pelos autores

Conforme observa-se na Tabela 1, o valor do custo do parto normal para o HC, calculado pela metodologia do ABC, é de R\$ 954,58, enquanto o valor para o parto cesáreo é

de R\$ 1.244,99. Destaca-se que, se compararmos os valores apurados pelo presente trabalho com a pesquisa feita por Raimundini, podemos constatar que os custos unitários dos dois hospitais pesquisados são próximos, já que ambos são hospitais públicos e realizam atividades semelhantes.

Após o cálculo do custo dos procedimentos de parto normal e parto cesáreo, através da metodologia do sistema ABC, foi possível comparar esses custos com a receita repassada pelo SUS para o hospital, referente aos procedimentos considerados. Destaca-se que o valor do repasse do SUS foi obtido por meio de dados fornecidos pela diretoria do HC. Os valores dos custos calculados com base no ABC e os repasses do SUS encontram-se na Tabela 2.

Tabela 2 – Repasse do SUS para o parto normal e cesárea

Serviços	Hospital das Clínicas	
	Parto Normal	Parto Cesáreo
Remuneração	R\$	R\$
SHI	443,40	545,73
SHI ¹	14,09	22,75
SP ²	12,75	31,08
TOTAL	470,25	599,56

Fonte: elaborado a partir de informações obtidas do HC (2010)

Sigla: SHI¹ – Serviços Hospitalar de Internação

SP² – Serviços Profissionais

Conforme observa-se no Quadro 5, o SUS remunera os procedimentos de parto normal e de parto cesáreo do HC aos valores de, respectivamente R\$ 443,40 e R\$ 545,73. Porém, cabe destacar que, o HC é credenciado como “hospital da criança”, título concedido pelo Fundo das Nações Unidas para Infância e Adolescência (Unicef) e com avaliação técnica do Ministério da Saúde, que confere status internacional de qualidade a serviços de saúde que incentivam a amamentação (HC, 2010). Sendo assim, no valor que o SUS repassa referente aos procedimentos estudados, é feito um aporte no valor de R\$ 14,09 em relação ao Sistema Hospitalar de Internação e R\$ 12,75 em relação ao Serviço Profissional dos procedimentos de parto normal, o que totaliza o repasse total de R\$ 470,25 para o parto normal. Já para os procedimentos de parto cesáreo, os aportes citados correspondem a respectivamente R\$ 22,75 e R\$ 31,08 o que totaliza o repasse do procedimento de parto cesáreo em R\$ 599,56.

Diante desses resultados, realizou-se a comparação das receitas repassadas pelo SUS ao HC referente aos procedimentos estudados, conforme descrito na Tabela 3.

Tabela 3 - Comparação dos custos calculados e o valor repassado pelo SUS

	Procedimento	
	Parto normal	Parto cesáreo
	R\$	R\$
Receitas SUS	470,25	599,56
Custo apurado pelo ABC	954,58	1.244,99
Lucro/Prejuízo	(484,33)	(645,43)

Fonte: elaborado pelos autores

Após o cálculo dos custos dos procedimentos analisados, e a comparação desses com as receitas repassadas pelo SUS observou-se que para nenhum dos procedimentos o SUS paga integralmente o valor despendido pelo hospital na prestação do referido serviço. Para o procedimento de parto normal o valor repassado pelo SUS corresponde, aproximadamente a

49% dos custos incorridos, já para o parto cesáreo, o SUS remunera aproximadamente 48% dos custos incorridos para a realização deste procedimento.

Cabe ressaltar que, o HC não possui finalidade lucrativa, porém suas fontes de receitas incluem os repasses do SUS e os pagamentos realizados pelos convênios e por particulares, os quais nem sempre são capazes de fazer frente aos custos incorridos no hospital. Essa situação é bastante desfavorável para o HC que precisa administrar os recursos disponíveis de maneira eficaz sem, no entanto, prejudicar a qualidade da assistência prestada.

Ademais, observou-se que foi possível utilizar o sistema de custeio ABC para o cálculo dos procedimentos analisados e que as informações obtidas com a realização do presente trabalho podem ser úteis para os gestores do HC.

5 Conclusões

A complexidade das organizações hospitalares demanda informações sobre custos que representem ao máximo e de forma precisa a realidade do ambiente hospitalar, a fim de possibilitar a compreensão dos seus custos, bem como seu gerenciamento. Para tanto, torna-se necessário a utilização de sistemas de custeio que ofereçam suporte ao processo de gestão nessas organizações (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008). Nesse contexto, a aplicabilidade do sistema ABC gera benefícios, entre os quais está a produção de informações precisas e confiáveis para a gestão e para a tomada de decisão.

Ademais, consoante Beulke e Bertó (2000), grande parte das organizações hospitalares desconhecem seus custos. Como os hospitais dependem majoritariamente de receitas provenientes do SUS e dos planos de saúde, os valores estabelecidos para os preços dos serviços podem não retratar a realidade dos custos dos procedimentos realizados. Sendo assim, nos últimos anos, a apuração de custos tornou-se imprescindível na área de saúde, pois pode ajudar a contornar problemas relacionados com os crescentes gastos públicos e com a dificuldade de financiamento enfrentada pelas organizações hospitalares.

No setor de serviços e, mais especificamente, no setor hospitalar, os custos indiretos apresentam um papel fundamental nos custos totais, o qual não é corretamente abordado pelos sistemas de custeio tradicionais, como o sistema de custeio por absorção. Essa deficiência de alguns sistemas de informação tem impacto negativo nas informações geradas que irão subsidiar o processo decisório de uma organização hospitalar. Ademais, os sistemas de custeio tradicionais, ainda bastantes utilizados, não são adequados no que diz respeito aos controles internos dos processos. Nesse contexto, diversos estudos apontam que o sistema ABC é uma ferramenta gerencial capaz de direcionar o planejamento e o controle dos custos. Ching (2001) destaca que o ABC reflete o consumo de recursos com maior precisão em termos de tratamento e identifica mais diretamente o consumo de recursos por objeto de custo.

Baseando-se na fundamentação teórica, pôde-se replicar o modelo desenvolvido por Raimundini (2003) e utilizá-lo para a determinação dos custos do parto normal e do parto cesáreo do Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Com essa metodologia, pôde-se apurar os custos unitários de cada procedimento desses dois tipos de parto, além de verificar a efetiva viabilidade de utilização desse sistema para fins administrativos.

O atual método utilizado pelo hospital pesquisado, o sistema de custeio por absorção, rateia os custos indiretos com base no total do custo direto, na hora de uso da sala do Centro Obstétrico ou no número de consultas. Esse tipo de método não fornece informações suficientes para que os custos incorridos na realização das atividades do HC, sejam apurados de forma eficiente, o que leva ao desconhecimento, por parte dos gestores do hospital em questão, dos reais custos incorridos em determinados procedimentos realizados. Sendo assim, a administração do hospital não tem poder de negociação com o SUS nem com outros

convênios, sujeitando-se a receber uma remuneração pelos serviços que presta de acordo com uma tabela de preços prefixados.

A partir do estudo de caso realizado, concluiu-se, utilizando a metodologia do ABC, que o SUS remunera os procedimentos realizados pelo HC, bem abaixo do real custo incorrido, já que para o procedimento de parto normal o valor repassado pelo SUS corresponde, aproximadamente a 49% dos custos incorridos, e para o parto cesáreo, o SUS remunera aproximadamente 48% dos custos incorridos para a realização deste procedimento. Essa situação implica a necessidade da negociação do valor pago ao hospital pelo SUS, e/ou a redução de custo por meio da reavaliação das atividades. Nessas circunstâncias, cumpre salientar que, conhecendo o custo de cada serviço e o valor de cada atividade que compõe os procedimentos médicos realizados no hospital, os gestores do HC terão maiores condições de negociar o reajuste da receita recebida pelo hospital atualmente.

Ademais, observou-se que foi possível utilizar o sistema de custeio ABC para o cálculo dos procedimentos analisados e que as informações obtidas com a realização do presente trabalho podem ser úteis para os gestores do HC, trazendo as seguintes vantagens, se implantado na organização pesquisada: (i) fornecimento de informações de custos mais exatas; (ii) fornecimento de cenários relacionados com a opção pela realização de todos os serviços no próprio hospital ou pela terceirização de alguns dos serviços; e (iii) possibilitar o estudo de tendências e comparação de custos por diagnóstico, por atendimento médico ou por pacientes de diferentes planos de saúde.

Cabe ressaltar que, a replicação da pesquisa realizada por Raimundini (2003), pode mostrar-se bastante interessante para os gestores da organização pesquisada. Já que, a partir do trabalho realizado é possível verificar a viabilidade da aplicação do sistema ABC no HC, bem como a infraestrutura necessária para a implantação deste sistema e seus possíveis benefícios para a gestão hospitalar. Ademais, o estudo realizado também pode ser útil na evidencição das atividades, realizadas para a execução dos procedimentos de parto normal e cesáreo, que estão agregando valor à organização e daquelas que mostram-se onerosas para o hospital. Diante dessa informação, os gestores do HC podem analisar as atividades realizadas durante os procedimentos estudados visando identificar se as atividades consideradas onerosas são realmente necessárias e se podem ser substituídas ou até excluídas dos processos de prestação de serviço do hospital.

Como sugestões para estudos futuros, têm-se a possibilidade de se avaliar a implantação do sistema de custeio ABC em outros hospitais e a elaboração de um estudo comparativo mais aprofundado desse sistema com outros sistemas de contabilidade tradicionais utilizados pelas organizações de saúde.

6 Referências Bibliográficas

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultado na saúde:** hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. São Paulo: Saraiva, 2000.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N.F. **Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais:** *Um estudo de caso em hospital*. ABCustos Associação Brasileira de Custos. V. III N. 2 (2008). Disponível em < <http://www.unisinos.br/abcustos> > Acesso em: 30 jul 2010.

BITTAR, O. J. N. V. Indicadores de qualidade e quantidade em saúde. **RAS**, v. 3, n. 12, p. 21-28, jul./set. 2001.

BITTENCOURT, O. N. S. **O Emprego do Método de Custeio Baseado em Atividades – Activity Based Costing (ABC)** – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar. 1999. 208p. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS. 1999. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2803/000238802.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 28/07/2010.

BORBA, V. R. **Do planejamento ao controle de gestão hospitalar: instrumento para o desenvolvimento empresarial e técnico**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

BOTELHO, E. M. **Custeio Baseado em Atividades – ABC: Uma Aplicação em uma Organização Hospitalar Universitária**. 2006. 339p. Tese de doutorado (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CARDINAELS, E.; ROODHOOFT, F.; VAN HERCK, G. Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. **Health Policy**, v. 69, n. 2, p. 239–252, 2004. Disponível em: <https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/118274/1/OR_0364.pdf>. Acesso em: 20/07/2010.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1997.

CHING, H. Y. **Manual de Custos de Instituições de Saúde**. Sistemas Tradicionais de Custos e Sistemas de Custeio Baseado em Atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **Handbook of Qualitative Research**. Thousand Oaks: Sage, 2005.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**: 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FAUSTINO, O. W. C; FILHO, J. F. R. Utilização de Sistemas de Custos em Hospitais Públicos e Privados da Região Metropolitana do Recife: uma Análise Comparativa. In: IV CONGRESSO ANPCONT, 2010. Natal - RN. **Anais eletrônicos**. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/1CCF/20090724160353.pdf>>. Acesso em: 21/07/2010.

Gil, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 1996.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost management: accounting and control**. 5. ed. Mason, Ohio: Thomson/South-Western, 2006.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HOSPITAL DAS CLÍNICAS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS. **Informativo HC**. Disponível em: <<http://www.hc.ufmg.br>>. Acesso em: 02 ago 2010.

JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial**: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus Ltda, 1993.

LAWSON, R. A. Activity-based costing system for Hospital Management. **CMA Magazine**, p.31-35, jun 1994.

MARION, J. C. **Análise das Demonstrações Contábeis** – Contabilidade Empresarial. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, J. C. *et al.* **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**: – São Paulo: Atlas, 2002.

MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. O custeio ABC em empresas de serviços: Avaliação dos problemas da implantação em uma empresa de pesquisa. **VIII CONGRESSO ABCustos**, São Leopoldo, n. VIII, out. 2001. Disponível em: <<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Artguilacongcustos01.pdf>>. Acesso em: 30/07/2010.

MAUSS, C. V. **Gestão de Custos aplicados ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental: São Paulo: Atlas, 2008.

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.

PEREIRA, M. F. Mudanças estratégicas em organizações hospitalares: uma abordagem contextual e processual. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 3, p. 83-96, Jul./Set. 2000.

RAIMUNDINI, S. L.; SOUZA, A. A.; BOTELHO, E. M.; STRUETT, M. A. M.; REIS, L. G. dos. Análise da Aplicabilidade do Sistema ABC em Hospitais e Congêneres. **XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, Porto Seguro, BA, n. XI, jul. 2004.

RAIMUNDINI, S. L. **Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos**: estudo de caso em hospitais públicos. 2003. 200f. (Dissertação de Mestrado em Administração), Universidade Estadual de Maringá e Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2003.

REIS, L. G. **Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em organização da área hospitalar: estudo de caso em um hospital privado de Londrina**. 176f. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá/PR, 2004.

SCHIESARI, L. M. C. **Cenário da acreditação hospitalar no Brasil**: evolução histórica e referências externas. 1999.162p. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

SILVA, A. P. F. *et al.* Um Estudo sobre o Perfil dos Gestores Administrativos Hospitalares que Gerenciam as Informações de Custos e as Informações Geradas pelos Sistemas de Informações de Custos Hospitalares em Funcionamento na Cidade do Recife. In: **3º CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA**, 2003. São Paulo: USP, 2003. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/1CCF/20090724160353.pdf>>. Acesso em: 19/07/2010.

SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; AVELAR, E. A. Proposta de metodologia para a implantação do sistema de custeio baseado em atividades para organizações hospitalares. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2009, Fortaleza/CE. **Anais...** 2009.

TRIPODI, T. **Análise da pesquisa social:** diretrizes para o uso de pesquisa em serviço social e ciência. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1975.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração:** 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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