

Análise de Custos Sob A Visão da Gestão Estratégica: Estudo de Caso Aplicado A Hospitais Universitários

Edwin Pinto de La Sota Silva

Patrícia De Souza Costa

Resumo:

A proposta deste trabalho visa examinar a evolução econômica-financeira dos hospitais universitários no Brasil por meio de uma avaliação empírica de análise de custos sob a visão da Gestão Estratégica que é exequível no gerenciamento hospitalar. Utilizando a base de dados e informações de um hospital universitário para os períodos de 1998 a 2002 o artigo coaduna indicadores financeiros e não financeiros na análise. Como principal dedução das investigações efetuadas tem-se a necessidade de definição do foco de atuação dos hospitais universitários para que estes possam lograr de uma posição econômica e financeira sustentável. Deve-se pugnar pela redução síncrona de custos com as estratégias da instituição. Neste contexto a análise de custos deve ser realizada com base na Gestão Estratégica contribuindo para superar as dificuldades de controle dos custos de saúde e avaliação de desempenho dos Hospitais Universitários.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Público*

Análise de Custos Sob A Visão da Gestão Estratégica: Estudo de Caso Aplicado A Hospitais Universitários

AUTORES:

Edwin Pinto de La Sota Silva

**Universidade de Brasília – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Mestrado em Contabilidade/ Mestrado em Agronegócios**

Patricia de Souza Costa

**Universidade de Brasília – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Mestrado em Contabilidade**

Resumo

A proposta deste trabalho visa examinar a evolução econômica-financeira dos hospitais universitários no Brasil por meio de uma avaliação empírica de análise de custos sob a visão da Gestão Estratégica que é exequível no gerenciamento hospitalar. Utilizando a base de dados e informações de um hospital universitário para os períodos de 1998 a 2002 o artigo coaduna indicadores financeiros e não financeiros na análise. Como principal dedução das investigações efetuadas tem-se a necessidade de definição do foco de atuação dos hospitais universitários para que estes possam lograr de uma posição econômica e financeira sustentável. Deve-se pugnar pela redução síncrona de custos com as estratégias da instituição. Neste contexto a análise de custos deve ser realizada com base na Gestão Estratégica contribuindo para superar as dificuldades de controle dos custos de saúde e avaliação de desempenho dos Hospitais Universitários.

1. Introdução

A crescente exigência do governo e da sociedade pela racionalização dos gastos e despesas, aumento da produtividade e melhoria da qualidade dos atendimentos nos Hospitais Universitários (HUs), no Brasil, eclode na busca de um Gerenciamento Sustentável destas instituições. Diante desta realidade os hospitais de ensino encontram-se debilitados por serem mais dispendiosos dado que incorporam atividades de ensino, pesquisa e extensão e por serem um referencial em tecnologia de ponta.

O controle de custos tem aumentado no sistema hospitalar porém ainda é mitigada a utilização de informações de custo para efeito de tomada de decisão. A informação de custo é relevante quando útil no processo decisório, tendo em vista que 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. Com o dinamismo da economia, a contabilidade de custos passou a desempenhar um papel gerencial muito importante na orientação ao gestor quanto a fixação de preço dos produtos e serviços, ao cálculo da lucratividade, a mudança na engenharia de produtos/processos, ao gerenciamento do desempenho e a justificativa de investimento. O gestor necessita

de instrumental de custos que o auxilie na escolha de alternativas otimizadoras, como forma de maximizar o resultado final das decisões organizacionais.

A artigo utilizou a base de dados do Hospital Universitário de Brasília (HUB) para os períodos de 1998 a 2002 e tem por objetivo avaliar a evolução econômica-financeira do hospital através da análise de custos sob a visão da Gestão estratégica.

O trabalho está dividido em cinco seções. Após esta introdução, apresenta-se as características dos hospitais universitários, os principais indicadores utilizados para avaliação de desempenho e os principais problemas enfrentados por estas instituições atualmente. A seção 3 traz o referencial teórico sobre a Gestão Estratégica de Custos e aspectos relacionados aos hospitais. A seção 4 analisa a base de dados do HUB sob a abordagem da análise de custos no contexto da Gestão Estratégica. A última seção traz as considerações e recomendações finais sobre as explorações do estudo.

2. Hospitais Universitários: Conceitos e Contexto

O Sistema de Hospitais de ensino é tão antigo como o conceito de saúde que surgiu com o renascimento (MEDICI, 2001). A partir do século XX tornou-se obrigatório o vínculo orgânico e dependência institucional destas instituições junto às Faculdades de Medicina. A maioria dos hospitais universitários é mantida por verbas públicas e são caracterizados primeiramente como centro de atendimento de alta complexidade sendo referência na região onde atuam. A Associação Brasileira de Hospitais Universitários e Entidades de Ensino (ABRAHUE) divulgou que os 154 hospitais reconhecidos como de ensino, entre eles os 45 hospitais universitários ligados a Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), foram responsáveis em 2001 por cerca de 50% das cirurgias cardíacas, 70% dos transplantes e 50% das neurocirurgias realizadas no país (ALBANO, 2002).

No entanto, pelo menos 20 dos 45 hospitais universitários federais subordinados ao Ministério da Educação (MEC) enfrentam crise financeira. Segundo a Abrahue *apud* Albano (2002) a dívida de 18 desses hospitais ultrapassa 130 milhões. O atraso no pagamento de fornecedores tem gerado falta de material nos hospitais provocando o fechamento de alguns prontos-socorros ou a redução de atendimentos.

Medici (2001) apresenta que a análise de hospitais universitários de 22 países feita por participantes de um seminário organizado pela Organização Mundial de Saúde em 1995 mostra que um hospital universitário é entendido, antes de tudo, como um centro de atenção médica de alta complexidade que: (a) tem importante papel no atendimento médico de nível terciário; (b) apresenta forte envolvimento em atividades de ensino e pesquisa relacionada ao tipo de atendimento médico que dispensa; (c) atrai alta concentração de recursos físicos, humanos e financeiros em saúde; (d) exerce um papel político importante na comunidade que está inserido, dada sua escala, dimensionamento e custos.

O Ministério da Saúde e da Educação corroboram com esta posição ao conceituarem os HUs como sendo unidades de saúde ligados a IFES capazes de prestarem serviços altamente especializados, com qualidade e tecnologia de ponta à população (MEC, 2003). Destaca ainda que considera essencial a concentração no atendimento em níveis terciário e quaternário.

Os HUs estão integrados ao Sistema Único de Saúde (SUS) e tem em seus recursos a maior parcela de seu financiamento. O SUS reembolsa os hospitais com base numa tabela de preços única para cada procedimento. Os hospitais são reembolsados por esses valores, não importando o tempo de permanência no hospital ou os custos reais incorridos com os pacientes. Este sistema de reembolso, teoricamente, não admite ineficiência exigindo dos HUs um alto grau de eficácia e eficiência na gestão dos recursos escassos. O Ministério da Saúde através do Fator de Incentivo ao Desenvolvimento de Ensino e Pesquisa em Saúde (FIDEPS) diferencia o reembolso aos hospitais universitários por incorporarem atividades de ensino e pesquisa. Segundo Seguridade (2003) este percentual é de aproximadamente 25% a mais no faturamento global dos hospitais universitários que os outros hospitais públicos.

Para Anthony e Govindarajan (2001), Medici (2001), Hospitais (2002), Barnum e Kutzin (1993) e Schramm (1987) as organizações de prestação de serviço de saúde deverão estar preparadas para profundas mudanças que acontecerão devido a dois principais fatores: avanço tecnológico e aumento da expectativa de vida da população. Os autores afirmam que o custo de cada tratamento está aumentando com o desenvolvimento de novos equipamentos e de novos medicamentos (contrastando com a experiência normal das indústrias, nas quais um novo equipamento reduz os custos unitários). Por outro lado existe uma inevitável tendência a uma redução na oferta de serviços, devido ao fato de os custos estarem cada vez mais elevados.

A pirâmide populacional brasileira está em pleno processo de alargamento em seus segmentos superiores. As capitais de estado já tem 8% de seus habitantes, em média, com mais de 60 anos, chegando a quase 13% no Rio de Janeiro (HOSPITAIS, 2002). Esta tendência em muito se acentuará nas próximas décadas devido a um crescimento populacional ocorrido nos anos 30, 40, 50 e 60 do século passado, e um acentuado aumento da expectativa de vida a beneficiar precisamente essa geração. Os idosos são a principal clientela da assistência hospitalar, especialmente a de alta complexidade. Ao receberem tratamento eficaz, para inúmeras doenças crônicas e degenerativas, vivem mais, e mais dependentes de medicamentos e cuidados assistenciais ao longo dos anos. Estes fatores fazem prever um crescimento explosivo dos custos de assistência pública daqui em diante. A bem dizer, é algo que já se verifica: o SUS utilizou 7,4 bilhões de reais em 1994 e 14 bilhões em 2001, um aumento próximo a 100% (HOSPITAIS, 2002).

Os hospitais universitários possuem características que fazem com que seus custos sejam ainda mais elevados do que o dos hospitais não-universitários de alta tecnologia tais como: por incorporarem atividades docentes-assistenciais e por prestarem serviços básicos de saúde quando sua estrutura é constituída para oferecer atividades de alta tecnologia (MEDICI, 2001). Segundo o autor os HUs dificilmente poderiam ser competitivos em um sistema de “reembolso por serviço” e seriam pouco atrativos aos planos de seguro médico. Segundo o autor a tendência é que se mantenham sendo custeados pelo setor público, com boa parte dos serviços prestados de forma gratuita ou subsidiada.

Novos desafios apontados por vários autores (como MEDICI, 2001; ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001; FALK, 2001; COOMBS, 1987; CAREY, 1997; KLIGERMAN, 2001; BAKER, 2001; BARNUM e KUTZIN, 1993; CASTELAR et al., 1995; CUTLER e MCCLELLAN, 2002; SCHRAMM, 1987; BORZEKOWSKI, 2002; CHING, 2001a; CHING, 2001b), começam a definir mudanças no horizonte dos

serviços de saúde onde a racionalização dos gastos se faz essencial. Pode-se classificá-los em três grandes áreas como apresentado na tabela 1.

Tabela 1
Principais desafios dos serviços de saúde

ÁREA	DESAFIOS
Mudanças Sociais e Políticas	<ul style="list-style-type: none"> - Aumento da Demanda Social ; - crescimento dos mecanismos de defesa do consumidor e do aparato judicial contra práticas que antes eram inquestionáveis, por serem monopólio do saber da profissão médica, a qual não era posta em cheque; - Questionamentos quanto ao custo versus benefício de alguns tratamentos; - crescimento da atenção médica baseada no conceito de seguro, mudando as práticas das instituições que administram os planos de saúde e submetendo a atenção médica a rotinas, procedimentos e práticas mais padronizadas, bem como a controles externos, com a perspectiva de obter resultados mais custo – efetivos; - a atenção primária como prática associada ao conceito de democratização da saúde; - aumento do conhecimento e da regulação do setor, estabelecendo-se um vínculo entre saúde, ambiente, trabalho, alimentação e transporte; - as técnicas de prevenção que ganham força como instrumento para prolongar a vida e reduzir custos dos sistemas de saúde; - Prestação dos serviços de saúde nas residências dos pacientes.
Gestão de Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> - carência quantitativa e qualitativa dos Recursos Humanos; - falta de profissionalização gerencial dos gestores; - a multidisciplinaridade crescente da atenção a saúde; - Divergências no relacionamento entre médicos, gerentes e hospitais devido a existência de objetivos distintos quanto ao gerenciamento, custos, qualidade, efetividade de novas tecnologias. A divisão da autoridade e influência entre administradores e médicos com a introdução de sistemas de controle.
Gestão Estratégica de Custos	<ul style="list-style-type: none"> - aceleradas transformações tecnológicas gerando a necessidade de análise de custos e produtividade; - a necessidade de racionalização de gastos com saúde.

Diante desta realidade de intensas mudanças os Hospitais Universitários precisam definir estratégias sustentáveis de ação. A próxima seção aborda a utilização da análise de custos sob a visão da Gestão Estratégica para o gerenciamento de Hospitais Universitários como instrumento de auxílio para superação dos desafios supra citados e alcance da eficiência e eficácia operacional.

3. Análise de Custos sob a Gestão Estratégica: Referencial Teórico

A análise de custos é vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas. Sob o enfoque da Gestão Estratégica, a análise de custos é vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais (SHANK E GOVINDARAJAN, 2001). Na Gestão Estratégica os dados e informações de custos são usados para desenvolver estratégias a fim de alcançar a missão da instituição. Nesta premissa a contabilidade de custos existe principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia organizacional.

As estratégias são planos para atingir os objetivos da organização. Para Anthony e Govindarajan (2001) a formulação de uma estratégia é um processo que a alta administração emprega para avaliar os pontos fortes e fracos da empresa à luz das oportunidades e dos riscos existentes e, em seguida, definir estratégias

condizentes com as capacidades fundamentais da empresa para aproveitar as oportunidades que o ambiente apresenta.

Shank e Govindarajan (2001) definem a Gestão Estratégica de Custos como resultante da mistura de três temas subjacentes: (1) análise da cadeia de valor; (2) análise do posicionamento estratégico; (3) análise de direcionadores de custos. Com relação a análise da cadeia de valor, Porter (1989) afirma que gerenciar custos com eficácia exige um enfoque amplo, externo à empresa. O autor chamou este enfoque de cadeia de valor. A cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto ou serviço final entregue nas mãos do consumidor. Assim a empresa deve explorar as ligações com toda a sua cadeia de valor desde os fornecedores até o cliente. Os conceitos de *supply chain* e custeio do ciclo de vida focam a exploração das ligações com fornecedores e clientes respectivamente. Ching (2001a) destaca que uma pesquisa realizada nos Estados Unidos em 1997 chamada de *Efficient Health care Consumer Response (EHCR)* identificou o gerenciamento da cadeia de suprimentos como uma forma de reduzir significativamente os custos com a saúde. Através do gerenciamento de compras poderá haver redução de US\$ 8,5 bilhões para US\$ 2,7 bilhões com a aplicação de técnicas como *Business-to-business e-commerce* e *Activity based costing (ABC)*. Uma das principais recomendações da pesquisa *EHCR* consiste em implementar sistemas de informações para automatizar os atuais processos das cadeias de suprimentos.

Quanto ao custeio do ciclo de vida do produto Shank e Govindarajan (1997, p.16) afirmam que “o custeio do ciclo de vida lida explicitamente com a relação entre o que um consumidor paga por um produto e o custo total em que o consumidor incorre no ciclo de vida útil do produto”. O custeio do ciclo de vida é um método de apuração de custo de um produto, de um serviço ou de um equipamento durante toda sua vida útil. É usado para várias finalidades administrativas, como decisões de orçamento de investimento ou decisões sobre a fabricação de produtos de qualidade a um custo de vida total mais baixo. Os custos do ciclo de vida têm duas categorias: custos de produção e custos do usuário. Na categoria dos custos de produção incluem-se todos os custos em que o fabricante incorre durante todo o ciclo de vida do produto. Na categoria dos custos do usuário incluem-se todos os custos em que o usuário incorre para obter, usar e dispor do produto. Para tomar decisões sobre produtos, serviços ou equipamentos há uma crescente necessidade de quantificar e analisar o custo total do ciclo de vida, incluindo não só os custos de produção ou aquisição e marketing, mas também os custos de usuário, de operação, manutenção e descarte.

Nas decisões operacionais da rotina de um hospital pode-se verificar decisões envolvendo o conceito de ciclo de vida em vários momentos dos quais destaca-se decisões de investimento em novas tecnologias. Schramm (1997) define tecnologia de tratamento da saúde como sendo os medicamentos, aparelhos médicos, procedimentos médicos e cirúrgicos usados no tratamento de saúde e o sistema de suporte em que aqueles serviços são fornecidos. Diversos autores (como Baker, 2001; Cutler e McClelan, 2001; Anthony e Govindarajan, 2001; Shank e Govindarajan, 1997; Barnum e Kutzin, 1993, Schramm, 1997) destacam a tecnologia como responsável por parte considerável dos gastos com saúde. Decisões de investimento em novas tecnologias implica em treinamento da mão-de-obra e modificações nas instalações. Deve-se analisar os custos e a produtividade e, ainda, verificar a efetividade desta tecnologia, que eleva os custos hospitalares, em termos

de benefício à sociedade. Para Kligerman (2001) deve-se escolher entre alternativas de investimento não em termos de anos de vida ganhos, mas somente em termos de número de casos tratados para os quais um tratamento efetivo precisa existir visto que a incorporação de tecnologias de alto custo restringe o acesso por quem delas necessita pela oferta deficitária ou deficiente. Portanto, a decisão de investimento em hospitais deve considerar todo o ciclo de vida de produto/serviço, analisando assim os custos e os benefícios tanto para o hospital como para os pacientes.

O segundo tema, efetua o posicionamento estratégico, considerando a Gestão Estratégica, que tem o papel de análise de custos (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997; ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001). Uma organização pode competir tendo menores custos (liderança em custos) ou oferecendo produtos superiores (diferenciação do produto), estas duas abordagens exigem estruturas conceituais diferentes. O foco da estratégia de baixo custo desenvolve uma vantagem competitiva sustentável por obter um baixo custo em relação aos concorrentes. A liderança em custos pode ser conseguida através de abordagens de economias de escala e escopo. A estratégia de diferenciação foca a variação da oferta de produtos e serviços da empresa na ação que seja percebida pelos clientes como sendo algo único. Assim, a escolha da estratégia de uma empresa depende da sua missão ou metas e a definição da vantagem competitiva, essa missão escolhida delimitará o Planejamento Estratégico e Operacional da empresa. Um hospital também deverá definir se quer competir com uma estratégia de baixo custo ou com a estratégia de diferenciação para poder focar suas decisões para o alcance da missão da instituição.

O terceiro tema, Direcionadores de Custo, é bastante complexo e polêmico na literatura contábil, assim na contabilidade tradicional o custo é uma função basicamente, de um único direcionador de custos: volume de produção. Para Shank e Govindarajan (1997), Kaplan e Cooper (1998) o volume de produção é uma forma pobre de explicar o comportamento dos custos e acrescentam que na Gestão Estratégica o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Riley *apud* Shank e Govindarajan (1997) apresentam duas categorias de direcionadores de custos: “estruturais” e de “execução”. Os direcionadores estruturais são a experiência, tecnologia, complexidade e dentro da tecnologia de produção destacam-se economias de escala ou escopo. Os autores afirmam que opção tecnológica é um tópico tão difícil que não tem sido muito abordada pela literatura contábil. Para Kligerman (2001) existe uma lacuna na literatura na apuração do valor agregado pela transformação tecnológica onde estudos sobre custos ainda representam uma minoria. A segunda categoria dos direcionadores de custos, os direcionadores de execução, são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem-sucedida suas operações. Estes direcionadores diferentemente dos direcionadores estruturais estão diretamente relacionados com o desempenho. Os direcionadores de execução básicos são: envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações, configuração do produto, exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa. Para a análise estratégica, segundo estes autores, é mais útil explicar a posição de custos em termos de escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa do que pelo volume.

Kaplan e Cooper (1998) argumentam que a redução de custos é um importante objetivo gerencial. Isoladamente, talvez não seja suficiente. Informações

sobre custos são tão relevantes para clientes e funcionários quanto qualidade, tempo de ciclo dos processos, pontualidade e capacidade de resposta. Os funcionários da produção de qualquer indústria ou organização de serviços devem receber informações sobre qualidade do processo, não apenas o custo da realização de sua tarefa ou processo. Shank e Govindarajan (1997) descrevem as medidas não-financeiras como a principal ferramenta do controle estratégico. Para Kaplan e Cooper (1998), Shank e Govindarajan (1997), Anthony e Govindarajan (2001) e Kaplan e Norton (1997) o *Balanced Scorecard (BSC)* traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho o que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. O *BSC* continua enfatizando a busca de objetivos financeiros, mas também inclui vetores de desempenho desses objetivos. O *scorecard* mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento. Para os autores cada empresa ao definir a tabela de avaliação balanceada deve escolher parâmetros estratégicos que visem a congruência de objetivos, estimulando portanto, os funcionários a atuarem no melhor interesse da organização.

No setor de saúde existem quatro clássicos indicadores não-financeiros que são utilizados para avaliar o desempenho dos hospitais sob aspectos qualitativos e quantitativos: a taxa de ocupação de leitos, o prazo médio de permanência, a taxa de rotatividade dos leitos e a taxa de mortalidade. Conforme definição do Ministério da Saúde (BRASIL, 1974) a taxa de ocupação é a relação percentual entre o total de pacientes-dia em determinado período e o total de leitos-dia, no mesmo período. O prazo médio de permanência é a relação entre o número de pacientes-dia durante determinado período e o de pacientes saídos (altas + óbitos) durante o mesmo período. A taxa de rotatividade do leito hospitalar representa a medida de utilização do leito hospitalar durante um determinado período. A taxa de mortalidade global é a relação percentual entre o total de óbitos ocorridos no hospital durante determinado período e o total de pacientes saídos (altas + óbitos) no mesmo período.

Para Barnum e Kutzin (1993) a taxa média de permanência do paciente e a taxa de ocupação são parâmetros que podem ajudar a explicar a variação dos custos hospitalares. Supondo que o perfil de custo do tratamento é similar, maior taxa de ocupação tende a resultar em custos mais baixos por paciente porque os custos indiretos são distribuídos pelos leitos que são usualmente preenchidos. Se uma ocupação maior resultar em poucas admissões mas estadias longas, os custos de hospedagem serão mais elevados em relação ao número de pacientes e o custo médio por admissão será maior.

Marinho et al. (2001) alertam que a qualificação de hospitais ou de sistemas hospitalares com base nesses indicadores e parâmetros deve ser precedida de análises muito acuradas. Pode-se argumentar, em princípio, no que se refere à taxa de ocupação e à taxa de rotatividade, que maiores valores desses indicadores referenciam melhores desempenhos dos hospitais. Maiores taxas de ocupação indicariam a menor ociosidade dos leitos e, portanto, maior eficiência. Mas essa conclusão precisaria ser referendada pelo perfil dos custos e da qualidade dos serviços hospitalares. Não se deve deixar de observar, adicionalmente, que taxas muito altas de ocupação também podem indicar alta prevalência de morbidades, baixa resolutividade e pouca reserva para emergência. Altas taxas de rotatividade podem significar altos números de reinternações. Dependendo do grau de complexidade da instituição e do tipo de diagnóstico subjacente, altas taxas de rotatividade podem significar, também, internações desnecessárias. O prazo médio

de permanência é um indicador também bastante complexo e, como os outros dois precedentes, não pode ser analisado isoladamente do contexto integral do sistema de atenção e cuidados à saúde. Baixos prazos médios de permanência podem significar apenas altas precoces, óbitos prematuros ou óbitos inevitáveis que demandariam internações em organizações especiais. Altos prazos de permanência podem, por outro lado, significar a baixa capacidade de resolução dos casos atendidos.

Todos os indicadores estão sujeitos à influência de comportamentos estratégicos dos hospitais no que se refere ao retorno econômico-financeiro de suas atividades, resultando do cotejo de fontes de receita e dos custos operacionais. A próxima seção confronta a teoria apresentada nas seções anteriores com os dados empíricos do HUB no período de 1998 a 2002 discutindo os principais pontos críticos relacionados a análise de custos sob a visão da Gestão Estratégica.

4. Dados e Análise

No presente trabalho utilizou-se uma base de dados que permite analisar e avaliar como a Gestão de Custos pode contribuir para a eficácia do gerenciamento estratégico hospitalar. A base de dados utilizada é do Sistema Orçamentário, do Anuário Estatístico da Universidade de Brasília e de Relatórios Estatísticos do HUB para os anos de 1998 a 2002. Os valores foram atualizados pelo INPC-IBGE ao ano base de 1998.

O HUB é uma instituição vinculada ao MEC, com função básica de apoiar o ensino de graduação e pós-graduação da Faculdade de Saúde (FS) da UnB. Atua como hospital-escola e centro de pesquisa científica em todas as áreas da medicina, orientando operacionalmente para três focos básicos a saber: ensino, pesquisa e extensão, voltada à assistência à população; desempenhando importante papel como Hospital Referencial da Região. No âmbito da assistência, o Hospital integra o Sistema Único de Saúde (SUS) do Distrito Federal, prestando serviços médicos-hospitalares à população tanto do Distrito Federal como das cidades satélites, desde o atendimento ambulatorial, até o atendimento de serviços de maior especialização. Com base na Gestão Estratégica a definição da missão do Hospital e de sua estratégia competitiva auxiliaria na redução dos custos hospitalares através da economia de escala e escopo com a especialização dos atendimentos. Se a missão do HU é prestar serviços de alta complexidade e tecnologia de ponta o foco deveria estar voltado para prestação de serviços de nível terciário e quaternário, com os quais poderia reduzir custos operacionais fixos e variáveis.

O orçamento geral do HUB, de 1998 a 2002, é apresentado de acordo com a Tabela 2. Analisando a Tabela 2, percebe-se uma dessincronização entre as receitas e despesas durante o período em evidência, assim em todo o período analisado as receitas totais foram inferiores ao total de despesas como é apresentado no Gráfico 1. As fontes de recursos do HUB são compostas por recursos do MEC, do SUS e de Outros Convênios. Os recursos do MEC são destinados a cobrir as despesas com pessoal. Os recursos do SUS são para cobrir as demais despesas. O Ministério da Saúde efetua um reembolso de 19% a mais sobre o faturamento global do HUB a título de incentivo ao ensino e pesquisa (FIDEPS).

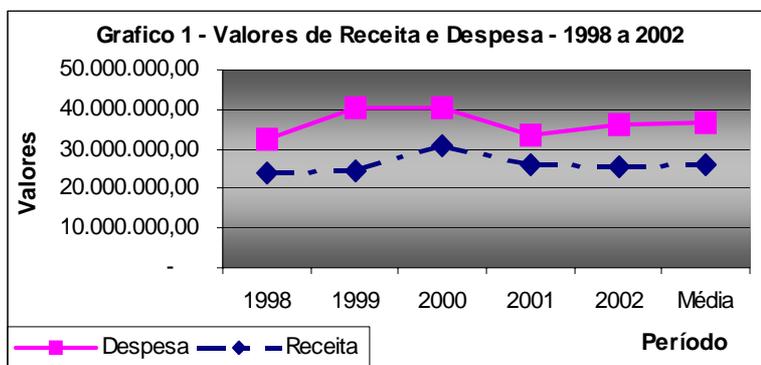
Tabela 2
Discriminação das Receitas e Despesas do HUB – 1998 a 2002.

Ano	Receita (R\$)	Despesa (R\$)
-----	---------------	---------------

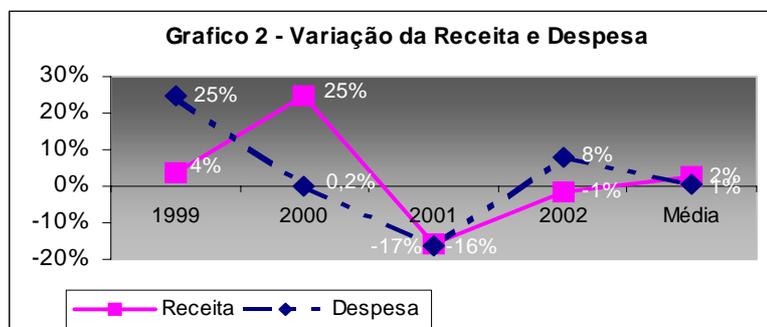
	MEC	SUS	Outros Convênios	Total	MEC	SUS e Outros Convênios	Total
1998	6.848.108,71	16.890.958,03	-	23.739.066,74	6.848.108,71	18.569.372,89	25.417.481,60
1999	8.652.190,21	15.971.904,67	-	24.624.094,88	8.652.190,21	22.881.682,28	31.533.872,49
2000	8.049.289,44	15.262.545,34	7.402.932,64	30.714.767,42	8.049.289,44	24.174.266,29	32.223.555,73
2001	7.649.346,03	15.502.039,95	2.677.680,94	25.829.066,92	7.649.346,03	18.303.317,14	25.952.663,17
2002	7.977.579,70	14.279.657,85	3.211.922,00	25.469.159,55	7.977.579,70	20.313.018,15	28.290.597,85
Média	7.835.302,82	15.581.421,17	2.658.507,12	26.075.231,10	7.835.302,82	20.848.331,35	28.683.634,17

Fonte: Divisão de Orçamento e Finanças do HUB e CPD da UnB.

Devido ao déficit financeiro crônico, o Hospital Universitário de Brasília iniciou no ano de 2000 convênios com Unimed, Cassi, Eletronorte, Geap e Cimento Tocantins, contratos pelo qual o HUB reserva um andar do prédio para realizar os atendimentos aos pacientes destes convênios. A receita com estes convênios variou negativamente de 2000 para 2001 em 64% e de 2001 para 2002 subiu em 20%. Esta receita representou 24%, 10% e 13% da receita total durante os anos de 2000, 2001 e 2002 respectivamente.



Porém faz-se necessário analisar a variação de receitas e despesas durante os anos de 1998 a 2002. O Gráfico 2 apresenta os percentuais de variação das receitas e despesas, demonstrando a variação desproporcional entre as mesmas, acredita-se que essas inconsistências sejam produto de uma carência de elaboração de um sistema de custeio diferenciando tipos de atendimento e complexidade de serviços médicos e utilização de equipes e equipamentos.



Nota-se que as receitas variaram 4% de 1998 para 1999 enquanto as despesas subiram 25%. O contrário acontece entre 1999 e 2000, as receitas subiram em 25% enquanto as despesas cresceram apenas 0,2%. O planejamento

de receitas e despesas tem sido assíncrono, provocando a descapitalização do hospital durante o período.

A Tabela 3 apresenta a discriminação das despesas do HUB durante o período de 1998 a 2002. Dentre os valores incluídos em “Outros” estão as despesas de exercícios anteriores que não foram objeto de estudo deste trabalho. Segundo dados da Folha Online (2002) a Abrahue divulgou que os hospitais universitários estão em crise financeira devido ao uso de cerca de 40% dos recursos do SUS para pagamento de funcionários contratados sendo esta a solução encontrada para suprir a carência de profissionais contratados pelo MEC. Os recursos repassados pelo MEC não cobrem o total de despesas com pessoal do HUB sendo necessário a contratação de prestadores de serviço, assim pode-se observar que do total de recursos repassados pelo SUS 43% em média é destinado para pagamento de funcionários contratados. O MEC necessitaria aumentar o repasse de recursos anuais em média 85% para cobrir todas as despesas com remuneração.

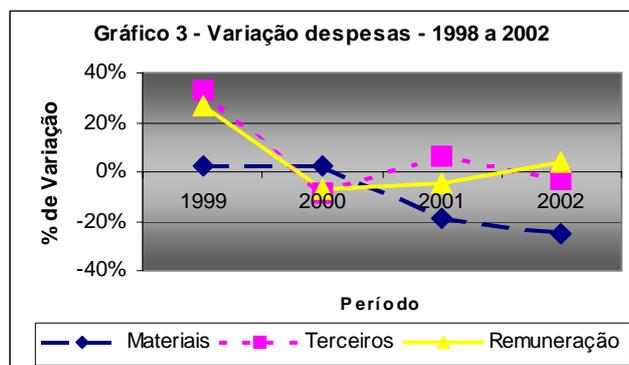
Tabela 3
Discriminação das Despesas do HUB – 1998 a 2002.

Ano	Material médico, medicamento e de consumo	Investimentos em Imobilizado	Manutenção Equipamentos	Remuneração Funcionários Concursados	Remuneração Funcionários Contratados (terceiros)	Outros	Total
1998	9.814.007,08	537.043,13	2.388.022,09	6.848.108,71	5.511.001,00	319.299,59	25.417.481,60
1999	10.040.939,49	758.259,26	3.089.178,20	8.652.190,21	7.324.370,03	1.668.935,31	31.533.872,49
2000	10.252.244,32	4.799.379,07	2.030.676,04	8.049.289,44	6.672.934,34	419.032,52	32.223.555,73
2001	8.358.322,62	678.523,33	1.632.440,61	7.649.346,03	7.072.681,39	561.349,19	25.952.663,17
2002	6.228.592,78	2.878.965,82	1.792.565,23	7.977.579,70	6.878.147,51	2.534.746,81	28.290.597,85
Média	8.938.821,26	1.930.434,12	2.186.576,43	7.835.302,82	6.691.826,85	1.100.672,68	28.683.634,17

Fonte: Sistema Orçamentário e CPD da UnB.

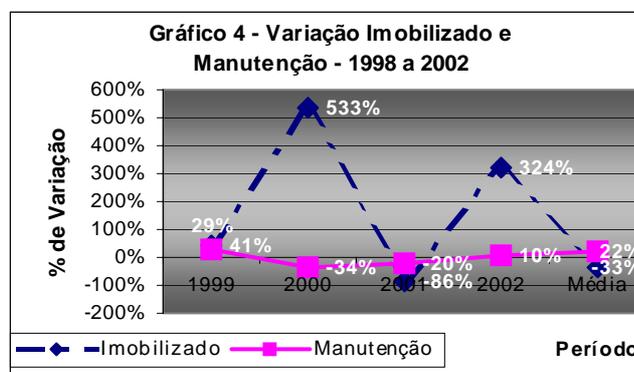
Do total repassado pelo SUS, durante o período de 1998 a 2002, 53% em 1998 era destinado para aquisição de materiais médicos, medicamentos e de consumo. Este percentual reduziu para 32% em 2002. O HUB trabalha com um número médio de 900 fornecedores cadastrados e 3.500 itens no estoque. Não faz compras pela Internet e o almoxarifado de distribuição de medicamentos para as clínicas não é informatizado. Devido ao valor expressivo dos gastos com materiais a Gestão Estratégica pode ser útil no gerenciamento da cadeia de suprimentos obtendo redução dos custos através de parcerias com fornecedores de materiais, redução de estoques, investimento em sistemas de informações para compras através da internet.

No Gráfico 3 apresenta-se as variações orçamentárias de Materiais (inclui materiais médicos, de consumo e medicamentos), Terceiros (remuneração de profissionais contratados) e Remuneração (Profissionais concursados).



Observa-se que a variação do valor gasto com materiais tem sido negativa desde o ano de 1999. Isto pode ser devido a trabalhos de controle de materiais, incorporação de equipamentos que reduzem os gastos com materiais médicos e/ou medicamentos. Outra explicação seria a redução de atendimentos devido ao desequilíbrio financeiro enfrentado pelo HUB. No ano de 1998 o número total de cirurgias realizadas no hospital foi de 6.342 tendo reduzido para 4.445 em 2002. O número de atendimentos em partos também reduziu em 10% no período. A Tabela 4 mostra que as internações reduziram de 10.850 em 1998 para 10.063 em 2002.

Quanto ao volume de investimentos em imobilizado deve-se observá-lo pelas aquisições e manutenção de equipamentos conforme apresentado no Gráfico 4. Percebe-se a falta de planejamento no investimento em imobilizado devido aos grandes picos de variação durante o intervalo de tempo analisado. Estes aumentos bruscos nos investimentos podem resultar em dificuldade na manutenção do fluxo de caixa. A aquisição de imobilizado deve ser precedida de uma análise de viabilidade para justificar o investimento pois a instituição compromete recursos agora, a fim de obter retorno no futuro. Técnicas como o Fluxo de Caixa Descontado são úteis para



se analisar se os benefícios de rendimento em períodos futuros são superiores aos gastos com o equipamento ao longo do período futuro (KAPLAN e ATKINSON, 1998). Garrison e Noreen (2001) afirmam que a análise de investimentos através do Fluxo de Caixa Descontado é mais completa por refletir o valor do dinheiro no tempo e por demonstrar, entre dois ou mais projetos de investimento, qual é o que oferece retorno mais rápido.

Após a tomada de decisão de incorporação de um ativo, a organização precisa definir critérios para avaliação do desempenho dos gestores. Dois métodos apresentados por Anthony e Govindarajan (2001) e Martins (2001) correlacionam o lucro com a base do investimento: a taxa de retorno do investimento (*Return On Investment – ROI*) e o valor econômico agregado (*Economic Value Added – EVA*). Interessa às organizações conseguir um retorno satisfatório sobre o capital aplicado, assim, segundo estes autores, estes indicadores auxiliam na análise e avaliação das decisões de investimento em ativos tomadas pelos gestores.

Cabe alertar, no caso do HUB, que o volume de doações também é expressivo. Por exemplo, no ano de 2002 a aquisição de novos equipamentos somou em R\$ 2.878.875, porém em maio de 2002 o MEC por meio do Programa de Modernização do Ensino Superior (PMES) doou 8 novos aparelhos – tomógrafos, mamógrafo, raios-x, litotripsor no valor aproximado de R\$ 10 milhões. Para se analisar o impacto do avanço tecnológico nos custos dos serviços de saúde deve-se

incorporar os equipamentos doados examinando os gastos necessários para instalação e manutenção destes equipamentos.

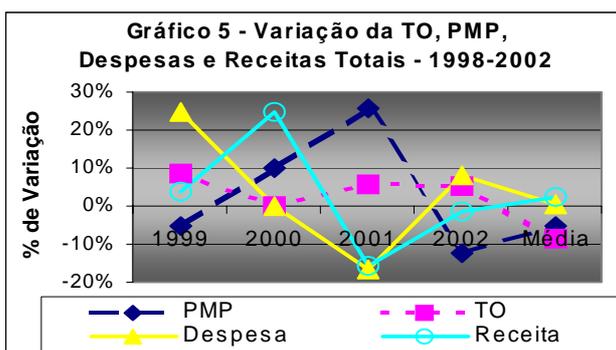
O setor de Estatística do HUB disponibiliza mensalmente informações sobre os indicadores não-financeiros para subsidiar a análise do desempenho do hospital. Porém informações de custos não são utilizadas juntamente com estes indicadores para a análise da saúde econômica-financeira, situação que pode provocar análises errôneas e com conseqüências danosas para a Gestão do HUB. A Gestão Estratégica considera que os indicadores não-financeiros são relevantes no processo de análise de desempenho porém devem ser considerados também indicadores financeiros e gerenciais. Os indicadores não-financeiros que são analisados mensalmente pelos Gestores do HUB podem ser verificados na Tabela 4. Estes indicadores quando observados isoladamente não refletem o desempenho do HUB.

Tabela 4
Indicadores não-financeiros – 1998 a 2002

Ano	Taxa de Mortalidade (TM)	Prazo médio de permanência (PMP)	Taxa de Ocupação (TO)	Taxa de Rotatividade de (TR)	Altas	Internações	Consultas
1998	2,80	5,00	61,50	3,78	10.443	10.850	142.326
1999	2,14	4,73	66,76	3,92	11.419	11.371	152.588
2000	2,04	5,21	66,90	3,79	10.682	11.670	139.270
2001	1,95	6,54	70,70	3,62	10.155	10.037	110.386
2002	2,26	5,73	74,24	3,93	9.918	10.063	157.402
Média	2,24	5,44	68,02	3,81	10.523	10.798	140.394

Fonte: Divisão de Estatística do HUB.

Observa-se no Gráfico 5 que as variações entre receitas e taxas de ocupação e prazo de permanência e estes indicadores com a despesa são desproporcionais. Um prazo médio de permanência e uma taxa de ocupação menor não necessariamente significam redução de custos ou custos inferiores. O mesmo acontece com a receita. Um aumento na taxa de ocupação não necessariamente significa aumento da receita. Portanto, cabe neste momento uma pergunta: Esses indicadores não-financeiros representam parâmetros adequados para subsidiar a análise de desempenho e a tomada de decisão se observados isoladamente? O hospital deve acoplar à análise de desempenho indicadores financeiros para uma análise mais completa e confiável. Pode-se reiterar esta abordagem com a análise das variações entre o número de atendimentos *versus* receitas e despesas apresentados no Gráfico 6.



O gráfico 6 itera a falta de congruência entre indicadores financeiros e não-financeiros para o caso do HUB. O aumento da despesa de 1998 para 1999 foi de aproximadamente 25% enquanto que o aumento do número de internações e consultas foi de apenas 5 e 7% respectivamente. Esta falta de proporcionalidade nas variações acontece ao longo de todo o período estudado. Infere-se que o aumento de despesas do HUB não necessariamente é devido ao aumento no número de consultas e internações. Este raciocínio também ocorre com as receitas. A variação observada de 1999 para 2000 nas receitas foi de 25% enquanto que a os serviços prestados em internações subiram em 3% e as consultas reduziram em 9%.

5. Considerações e Recomendações Finais

Após a análise e avaliação dos custos hospitalares sob a visão da Gestão Estratégica e diante da realidade gerencial vivenciada pelo setor de saúde e em especial pelos Hospitais Universitários e verificando a base de dados do Hospital Universitário de Brasília entre os anos de 1998 a 2002 pode-se levantar as seguintes considerações e recomendações para um gerenciamento eficiente e eficaz:

1. Necessidade de implantação de um Sistema de Planejamento Estratégico nos Hospitais Universitários. Visto que os HUs possuem uma missão definida segundo a literatura, o MEC, e o próprio HUB que é a prestação de serviços de alta complexidade utilizando tecnologia de ponta e envolvendo atividades de ensino e pesquisa, deve o governo e os hospitais universitários adotarem uma estratégia de diferenciação. A definição da estratégia é de grande importância para reduzir custos, assim os hospitais universitários focariam suas atividades na prestação de serviços de níveis terciário e quaternário. Os serviços de nível primário seriam prestados por hospitais ou centros de saúde que possuem a estratégia de baixo custo.
2. Necessidade de utilizar indicadores financeiros e não-financeiros na análise de desempenho operacional do hospital.
3. Trabalhar a cadeia de valores do setor de saúde. Neste sentido cabe alertar para a necessidade de investimento em tecnologia da informação (TI) para automatizar os atuais processos da cadeia de suprimentos. O *e-commerce* como integrante de tecnologia de informação, destaca-se, neste sentido, por possibilitar um significativo impacto positivo em cada um dos componentes do gerenciamento de uma cadeia de suprimentos. O *e-commerce* pode auxiliar no gerenciamento de fornecedores, no gerenciamento de estoques, no gerenciamento de pagamentos, no gerenciamento de compras. Pode-se também trabalhar parcerias com concorrentes. Nos Estados Unidos hospitais tem adquirido equipamentos de alto custo em sistema de parceria através de unidades móveis de atendimento auxiliando no aumento da oferta do atendimento, redução dos custos e redução da capacidade ociosa (Baker, 2001).
4. Uma gestão eficaz de suprimentos deve obedecer a três requisitos: previsão de demanda, definição das diretrizes de estoque e indicadores de gestão de compras, de estoques e de controle desses estoques. Um fator importante numa cadeia de suprimentos é a sincronização da informação com o fluxo de materiais. Um grande volume de informações bem trabalhadas pode resultar em estoques enxutos, que minimizem o custo e a necessidade do inventário. Pela via eletrônica os relacionamentos com fornecedores, fontes pagadoras, clientes

(pacientes) e outras instituições podem ser mais seguros, proveitosos e agregadores de valor. O presidente da Sociedade Brasileira de Informática em Saúde (SBIS), Lincoln de Assis Moura Júnior, informou que, hoje, no Brasil, menos de 10% dos hospitais possuem algum tipo de sistema de informação. Um estudo de Borzekowski (2002) mensurou que os custos hospitalares reduzem significativamente cerca de 3 anos após a incorporação de tecnologias da informação.

5. Dentro da cadeia de suprimentos é importante trabalhar as ligações com o cliente (paciente). Os hospitais precisam montar uma estrutura que garanta o atendimento das necessidades do cliente, não perdendo o foco na visão do negócio. O conceito de ciclo de vida do produto é importante neste contexto por se preocupar com todos os custos envolvidos na prestação de serviço ao consumidor.
6. A Gestão da Tecnologia é outro aspecto fundamental na Gestão Hospitalar. Estudos como os de Cutler e McClellan (2001), Jian (2001), Baker (2001) procuram mensurar o impacto do avanço tecnológico nos custos hospitalares. Estes autores são categóricos em afirmar que o avanço tecnológico aumenta os custos dos serviços de saúde porém aumentam a produtividade e a qualidade do serviço prestado.
7. Conciliar oferta e demanda de serviços se faz fundamental e segundo os autores pode ser conseguida com a organização dos recursos de saúde em um sistema hierarquizado e regionalizado por níveis crescentes de complexidade e especialização. Isto melhoraria a qualidade do atendimento, tornando-o mais oportuno, rápido e próximo além de reduzir substancialmente os custos pela eliminação da ociosidade. Este problema é agravado nos hospitais universitários por serem referência em tecnologia de ponta. Neste contexto, os critérios que devem nortear a incorporação de novas tecnologias devem ser respaldados da evidência científica e não apenas na experiência do médico. É importante lembrar que a incorporação tecnológica depende da definição da vocação do hospital.
8. Buscar a união entre médicos e gerentes administrativos para alcance da missão da empresa. Os médicos devem estar preparados e devem colaborar no processo de redução de custos. A chamada “medicina baseada em evidências” adotada nos Estados Unidos e Japão, controla os pedidos de exame e remessas de material conforme um padrão estabelecido previamente para os procedimentos. Para implementar este sistema é necessário a colaboração dos médicos.

A Gestão Estratégica de Custos é de grande relevância no processo de Gestão Hospitalar pois considera que a informação de custos está condicionada a estratégia da instituição. Junta-se a isto o fato de considerar a empresa dentro de uma cadeia da qual ela é apenas uma parte. Para se obter vantagem em custos os hospitais universitários devem ter definido o seu foco de atuação (missão), suas estratégias e trabalhar toda a cadeia de valor.

Referência Bibliográfica

ALBANO, M. *Dívida “estrangula” hospitais universitários federais*. *FolhaOnline*, 08 dez. 2002. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/educacao/ult305u11911.shtml>>. Acesso em: 15 jun. 2003.

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.
- BAKER, L. C. Managed care and technology adoption in health care: evidence from magnetic resonance imaging. *Journal of Health Economics*. Vol. 20, p. 395-421, 2001.
- BARNUM, H.; KUTZIN, J. *Public Hospitals in Developing Countries: Resource use, cost, financing*. Washington: The World Bank. 1993.
- BORZEKOWSKI, R. Measuring the cost impact of Hospital Information Systems: 1987-1994. *Board of governors of the Federal Reserve System*, September 2002.
- BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Assistência Médica e Hospitalar. *Normas de Administração e Controle do Hospital*. 1974.
- CAREY, K. A Panel Data Design for Estimation of Hospital Cost Functions. *The Review of Economics and Statistics*, vol. 79, p. 443-453, Aug. 1997.
- CASTELAR, M. R.; MORDELET, P.; GRABOIS, V. *Gestão Hospitalar: Um Desafio para o Hospital Brasileiro*. Éditions École Nationale de la Santé Publique. Versão Brasileira, 1995.
- CHING, H. Y. *Gestão de estoques na cadeia de logística integrada – Supply chain*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001a.
- 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, 2001b.
- COOMBS, R. W. Accounting for the control of doctors: management information systems in hospitals. *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, nº 4, p. 389-404, 1987.
- CUTLER, D. M.; McCLELLAN, M. Is technological change in medicine worth it? *Health Affairs*. September/October 2001.
- FALK, J. A. *Gestão de Custos para Hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- GARRISON, R. H. NOREEN, E.W. *Contabilidade Gerencial*. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- HOSPITAIS Universitários e de ensino no Brasil: desafios e soluções. *Linha Direta UnB nº 46/2002*. 26 jul. 2002. Disponível em: <http://www.unb.br/reitor/reitoria-informa/linha_direta/linha_direta46.htm>. Acesso em: 15 jun. 2003.
- JIAN, W. Estimation of Hospital Cost Functions and Efficiency Measurement: An Overview. *China Center of Economic Research – Working Paper Series*. N. E2001004, june, 2001.
- KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. A. *Advanced Management Accounting*. 3rd ed. New Jersey: Prentice Hall. 1998.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A Estratégia em Ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KLIGERMAN, J. Assistência Oncológica e Incorporação Tecnológica. *Revista Brasileira de Cancerologia*, nº 47 (3), p. 239-243, 2001.
- MARINHO, A.; MORENO, A. B.; CAVALINI, L. T. Avaliação Descritiva da Rede Hospitalar do Sistema Único de Saúde (SUS). *Texto para discussão nº 848 IPEA*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/Publicacoes/td_results_ano.php?maintext=2001>. Acesso em: 15 jun. 2003.
- MARTINS, E. (Org.). *Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica*. São Paulo: Atlas, 2001.

MEC. *Hospitais Universitários*. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br/Sesu/hospuni.shtm>>. Acesso em: 15 jun. 2003.

MEDICI, A. C. Hospitais Universitários: passado, presente e futuro. *Revista Ass Med Brasil*. n. 47(2), 2001, p. 149-56.

PORTER, M. *Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. 17.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SCHRAMM, C. J. (Editor). *Health Care and Its Costs*. New York: The American Assembly, 1987.

SEGURIDADE debate crise dos hospitais universitários. *Andes*. Disponível em: <<http://www.andes.org.br/hu4.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2003.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.