

Análise da Aplicabilidade do Custeio Baseado Em Atividades Em Um Hospital Público

Mirian Aparecida Micarelli Struett

Antônio Artur De Souza

Resumo:

O trabalho trata das ferramentas de gestão em organizações hospitalares, com ênfase nos sistemas de custeio como instrumento da gestão financeira para a mensuração dos custos dos serviços prestados e geração das informações para a tomada de decisão. O objetivo principal desse trabalho consiste em avaliar a aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades como instrumento da gestão financeira nas organizações hospitalares e comparar com os resultados proporcionados pelo sistema de custeio tradicional. O estudo empírico foi realizado no setor de ginecologia e obstetrícia do Hospital Universitário Regional de Maringá. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas com profissionais que trabalham no setor, observação direta e pesquisa documental. Verificou-se que o hospital estudado não utiliza adequadamente as ferramentas de gestão financeira e tem como instrumento dessa o sistema de custeio tradicional para mensurar os custos dos serviços prestados. O estudo evidenciou que é viável implantar o sistema de custeio baseado em atividades em organizações hospitalares porque apresenta informações mais úteis para a administração financeira do que o sistema de custeio tradicional. O trabalho também conclui que, para implantar o sistema de custeio baseado em atividades, é necessário que os hospitais públicos disponham de subsídios para a implantação e manutenção do sistema e para a geração das informações.

Área temática: *A Mensuração de Custos na Saúde*

**ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES
EM UM HOSPITAL PÚBLICO**
TRABALHO 14.277

RESUMO

O trabalho trata das ferramentas de gestão em organizações hospitalares, com ênfase nos sistemas de custeio como instrumento da gestão financeira para a mensuração dos custos dos serviços prestados e geração das informações para a tomada de decisão. O objetivo principal desse trabalho consiste em avaliar a aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades como instrumento da gestão financeira nas organizações hospitalares e comparar com os resultados proporcionados pelo sistema de custeio tradicional. O estudo empírico foi realizado no setor de ginecologia e obstetrícia do Hospital Universitário Regional de Maringá. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas com profissionais que trabalham no setor, observação direta e pesquisa documental. Verificou-se que o hospital estudado não utiliza adequadamente as ferramentas de gestão financeira e tem como instrumento dessa o sistema de custeio tradicional para mensurar os custos dos serviços prestados. O estudo evidenciou que é viável implantar o sistema de custeio baseado em atividades em organizações hospitalares porque apresenta informações mais úteis para a administração financeira do que o sistema de custeio tradicional. O trabalho também conclui que, para implantar o sistema de custeio baseado em atividades, é necessário que os hospitais públicos disponham de subsídios para a implantação e manutenção do sistema e para a geração das informações.

Palavras-chave: custeio ABC, custeio tradicional, organização hospitalar

Área temática: A Mensuração de Custos na Saúde

ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UM HOSPITAL PÚBLICO

1. INTRODUÇÃO

No decorrer da década de 1990 a economia brasileira mudou significativamente: controle da inflação, reorganização do sistema público e abertura do mercado foram algumas das mudanças ocorridas. A área da saúde está inserida nessas mudanças e nota-se que para o sistema de saúde brasileiro — público e privado — as conseqüências estão refletidas na gestão financeira. As organizações hospitalares não se preocupam em mensurar custos, fazer controle e planejamento dos recursos financeiros e operacionais, porque desconheciam as ferramentas de gestão.

As organizações hospitalares diante dos problemas na gestão financeira causados pelas mudanças na área da saúde buscaram pelas ferramentas de gestão. Entre as ferramentas de gestão os sistemas de custeio destacaram-se porque ao mesmo tempo em que mensuram o custo dos serviços, geram informações para o planejamento, controle e tomada de decisão para a administração das organizações hospitalares.

Quanto ao sistema de custeio as organizações hospitalares defrontam-se com os sistemas de custeio tradicional (custeio por absorção e custeio direto) e com o sistema de custeio baseado em atividades. No que se refere aos resultados proporcionados pela adoção de um desses sistemas de custeio, as organizações hospitalares questionam qual dos sistemas é mais viável para esse tipo de organização ao considerar a variabilidade dos serviços prestados e dos recursos disponíveis.

A ênfase desse trabalho foi analisar a aplicabilidade do custeio baseado em atividades (custeio ABC) em um hospital público, como ferramenta de gestão financeira. Durante a aplicação do custeio ABC na organização em estudo analisou-se a adequação desse sistema quanto às informações geradas, o processo de apuração de custos, as limitações encontradas e as benefícios proporcionados por esse sistema de custeio. Compararam-se os resultados da pesquisa com os resultados do sistema de custeio que o esse hospital utiliza (custeio tradicional — por absorção), analisando as principais diferenças entre os dois sistemas quanto às informações geradas para a administração da organização.

Esse trabalho é constituído por uma fundamentação teórica (seção dois), que deu suporte quanto à metodologia de pesquisa e à definição de sistemas de custeio para a gestão hospitalar. As quatro seções seguintes apresentam os estágios da pesquisa: 1) descrição do hospital onde a pesquisa foi realizada; 2) levantamento dos gastos financeiros do período pesquisado; 3) definição das atividades e dos direcionadores de custos; 4) comparação do custo apurado pelo custeio ABC com custo apurado pelo custeio tradicional, atualmente em uso pelo hospital. A última seção apresenta as conclusões e as contribuições da pesquisa.

2. GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Os hospitais são considerados uma das organizações mais complexas para administrar, comparado com os demais tipos de organizações. A razão dessa complexidade é compreendida pelo trabalho emergencial e variável, pela aplicação direta dos serviços em seres humanos, pela difícil mensuração dos resultados, pela diversidade de profissionais envolvidos e pela falha no controle gerencial dessas organizações (SANTOS; CHERUBIN, 1997).

Nota-se que quanto ao controle gerencial falho ou inexistente nessas organizações tem ocorrido mudanças. A partir da reestruturação da área da saúde no Brasil que passou a exigir das organizações hospitalares maior desempenho operacional e financeiro, além do cumprimento das suas funções (medicina preventiva, medicina restaurativa e ensino e pesquisa) fez com que essas organizações buscassem por uma administração financeira competente (MEZOMO, 1992).

A administração financeira em organizações hospitalares entende que essas organizações são indústrias de serviços em saúde. Ao aplicar os conceitos de custos, controle, planejamento é possível delinear o processo produtivo dessas organizações e identificar problemas financeiros e operacionais, gerando informações confiáveis para a tomada de decisão. É com esse objetivo que a gestão financeira tem os sistemas de custeio como ferramenta principal para dar suporte à administração das organizações hospitalares.

2.1. Sistemas de custeio

O sistema de custeio é uma ferramenta de gestão que dá suporte a administração em diversos aspectos. Em organizações hospitalares o sistema de custeio permite que administração saiba quanto custa seu produto ou serviço, fornece informações para o planejamento dos resultados, para a tomada de decisão e permite o acompanhamento dos gastos. Entre os sistemas de custeios existentes, os hospitais têm optado pelos sistemas de custeio tradicional (custeio por absorção e custeio direto) por serem mais simples na implantação, porém o custeio baseado em atividades (custeio ABC) tem apresentado-se como mais adequado, mas com maior grau de dificuldade na implantação.

O diferencial entre esses sistemas de custeio está na acurácia em mensurar os custos, na qualidade das informações geradas e na adequação as peculiaridades das organizações hospitalares. Para isso será exposta a fundamentação do sistema de custeio ABC e do sistema de custeio tradicional.

2.1.1. Custeio baseado em atividades

A premissa básica do custeio (ABC) é que o consumo dos recursos ocorre a partir das atividades desenvolvidas no processo produtivo e através das atividades é possível mapear onde e como ocorrem os gastos. É a partir desse entendimento sobre as atividades que há a primeira contraposição ao custeio tradicional, porque esse sistema não permite fazer um mapa econômico e faz um arbitramento ao alocar os custos indiretos aos serviços (KAPLAN; COOPER, 1998). Enquanto o custeio ABC aloca os custos indiretos aos serviços a partir das atividades que agregam valor, por meio dos direcionadores de custos que minimizam as distorções na alocação dos custos indiretos e representam o verdadeiro fator gerador de custos.

As atividades e os direcionadores de custos

Considerando que as atividades são a base para fazer o custeamento do serviço, pode-se interpretá-la como uma combinação do uso de recursos humano, tecnológico e de materiais para a prestação dos serviços (ATKINSON et. al., 2000; KAPLAN; COOPER, 1998). O fato das atividades combinarem diversos recursos ao desenvolver um serviço, significa que o serviço dependendo de sua complexidade pode desenvolver um número elevado de atividades que ocorrem em diferentes etapas no processo produtivo.

Compreender quais são as etapas na prestação de um serviço é o primeiro passo para iniciar o custeamento com base nas atividades. Essa identificação das etapas na prestação dos serviços consiste no levantamento e na escolha das atividades que

melhor representam o consumo dos recursos (GARRISON; NOREEN, 2001; MAHER, 2001). É possível ainda, fazer uma classificação das atividades de acordo com a frequência que ocorrem e ao estágio do processo produtivo que pertence, dando condições para mapear o processo produtivo.

Outro aspecto que deve ser considerado na identificação e definição das atividades é o número de atividades a ser utilizado para o custeamento. Definir um número pequeno de atividades não exige um bom sistema de informação e nem infraestrutura, mas compromete a mensuração dos custos e as informações geradas. Um extenso número de atividades depende de recursos tecnológicos como software e hardware sofisticados para dar suporte ao sistema, além de profissional especializado em finanças e custos para gerenciar o sistema e cooperação dos funcionários em fornecer informações corretas e oportunas sobre a atividade de execução. A vantagem de um sistema de custeio ABC detalhado é a maior precisão dos custos e as informações com maior detalhamento e confiabilidade (ATKINSON et. al., 2000; KAPLAN; COOPER, 1998; MAHER, 2001).

Após definir as atividades o segundo passo é definir os direcionadores de custos. Os direcionadores de custos indicarão o fator ou o índice que dá origem aos custos indiretos, fazendo com que as atividades agreguem valor e sejam realizadas (ATKINSON et. al., 2000; GARRISON; NOREEN, 2001). Uma mesma atividade pode ter diversos direcionadores de custos e como acontece nas atividades, deve ser identificado e definido qual dos direcionadores identificados apresentam maior relação com o fato gerador de custos.

Com relação à seleção dos direcionadores de custos para as atividades, deve considerar (MAHER, 2001):

- A relação causal: o direcionador de custo deve apresentar grau de correlação entre o fato que dá origem ao custo indireto e a atividade.
- Os benefícios gerados: a influência na escolha do direcionador de custos está na informação que ele gera. Um direcionador de custo mede o desempenho da atividade, observando a relação custo/benefício.
- A razoabilidade: os custos indiretos geralmente não são alocados ao serviço com base num único direcionador, explicando o porque que as atividades podem ter mais de um direcionador de custo. Há a necessidade de um segundo direcionador para a atividade, identificando como o serviço gera a atividade, que essa, por sua vez, consome recursos. É relação entre a atividade e o custo do serviço.

Nesse caso entende-se que o primeiro direcionador (direcionador primário ou direcionador de recursos) irá mensurar quanto à atividade consumiu de recursos e o segundo direcionador (direcionador secundário ou direcionador da atividade) identificará quanto o objeto custeado consumiu de recursos da atividade. Essa separação de direcionador primário e secundário justifica-se pelo fato que uma mesma atividade pode acontecer para diferentes objetos de custeio. Desse modo é o direcionador secundário mensurará o custo do produto e permitirá analisar os subprocessos de uma atividade, que são as menores tarefas desenvolvidas durante a realização da atividade.

2.1.2. Sistema de custeio tradicional

Ao contrário do custeio ABC que aloca os custos indiretos às atividades através dos direcionadores de custo, o custeio tradicional procura alocar os custos indiretos aos serviços através de critérios de rateio. Os critérios de rateio são estimativas sobre o comportamento dos custos, com base no número de horas da mão-de-obra, no número de hora-máquina entre outros. Esse critério trabalha com a arbitrariedade nas alocações

dos custos indiretos, porque apropria e analisa dos custos em centros de custos ou em departamentos (MARTINS, 1996).

Na concepção do custeio tradicional os elementos de custo podem ser classificados em custos fixos e custos variáveis quanto ao volume de produção. Ainda quanto à forma de custeamento, o custeio tradicional pode ser classificado em custeio por absorção e custeio direto ou variável. Esses dois sistemas de custeamento apresentam tratamento diferenciado quanto os custos no processo de custeamento de um serviço, alterando o resultado de um mesmo objeto de custeio.

Para fins de custear um serviço o custeio por absorção considera como parcela de custo os gastos ocorridos somente na produção, sejam esses gastos fixos ou variáveis. A análise da lucratividade concentra-se na margem bruta que é diferença entre o valor de venda e o custo de produção. Já o custeio direto considera como parcela de custo somente os gastos variáveis ocorridos no setor fabril e no setor administrativo da organização. Os gastos fixos são considerados despesas do período não fazendo parte do custo do serviço. A lucratividade do serviço é analisada através da margem de contribuição (diferença entre o valor de venda e os gastos variáveis do serviço), podendo calcular o ponto de equilíbrio onde determina-se o nível de venda que garante que a organização não terá prejuízo.

Ambas abordagens de custeamento levam a tomada de decisão divergentes. Enquanto o custeio ABC todos os gastos são considerados com certo nível de variabilidade à atividade e alocados integralmente aos serviços (GARRISON; NOREEN, 2001), o custeio tradicional considera os gastos totais de forma parcial na alocação dos custos. E, também a forma que os custos indiretos são alocados aos produtos não demonstra como o serviço consome os recursos da organização, prejudicando a análise operacional do processo produtivo do serviço.

3. METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada no Hospital Universitário Regional de Maringá (HUM) no setor de ginecologia e obstetrícia entre os meses de março de 2001 a março de 2002. Pesquisou-se os procedimentos de parto normal e parto cesárea ocorridos no período de janeiro 2001 a junho de 2001.

Para realizar a pesquisa adotou-se o método de estudo de caso porque esse método dá condições de fazer uma investigação detalhada do contexto onde a pesquisa se realiza e dos processos envolvidos no objeto pesquisado, sem isolá-lo do contexto. Outro fator considerado na escolha da metodologia foi à adequação em tratar dados qualitativos e por permitir o uso de diversas técnicas de coletas de dados, que nesse estudo foi essencial (YIN, 2001).

Quanto aos dados coletados na pesquisa e as técnicas de coleta de dados temos:

Tipo de dados coletados	Técnica de coleta de dados
<i>Dados primários</i> : obtidos diretamente no HUM.	Entrevistas com diversos profissionais que trabalham diretamente no setor e em setores de apoio, observação direta e observação não participante.
<i>Dados secundários</i> : obtidos no HUM e na Universidade Estadual de Maringá.	Pesquisa documental e pesquisa bibliográfica.

Durante a coleta e análise dos dados foi utilizada a técnica de evidenciação. Essa técnica consiste na triangulação de informações coletadas através das entrevistas, pesquisa documental e observação direta para validar dados que apresentavam-se

duvidosos, incompreensíveis ou incompletos (YIN, 2001). Essa técnica também permitiu fazer uma análise mais detalhada dos dados.

Quanto a escolha do setor de ginecologia e obstetrícia, e a limitação de pesquisar os procedimentos de parto normal e parto cesárea, foi através de dados coletados em relatórios do HUM referente ao período janeiro de 2001 a junho de 2001, considerando os seguintes quesitos:

- Faturamento do período: os procedimentos representaram 5% do faturamento do hospital;
- Número de internações: as pacientes que realizaram parto normal ou parto cesárea representaram 14,87% das internações realizadas no período;
- Número de leitos: o setor representou 20,27% dos leitos disponíveis na organização;
- Inter-relacionamento com os demais setores do HUM: o parto normal e parto cesárea foram os procedimentos com maior inter-relacionamento com os demais setores do HUM, requisitando serviços da maioria dos setores do hospital. Alguns dos setores requisitados, como Banco de Leite e Serviço Social, prestaram serviços quase que exclusivamente na assistência as pacientes parturientes.

4. ESTUDO DE CASO NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO REGIONAL DE MARINGÁ

O Hospital Universitário Regional de Maringá (HUM) é um hospital público e de ensino, vinculado a Universidade Estadual de Maringá (UEM). O HUM faz parte do complexo de suporte ao ensino da graduação e pós-graduação da UEM junto com a Clínica Odontológica, a Unidade de Psicologia Aplicada e o Hemocentro.

O objetivo do HUM, de acordo com o estatuto, é servir de treinamento para os estudantes dos cursos de graduação e pós-graduação na área das Ciências da Saúde e áreas afins, proporcionando meios para o desenvolvimento de pesquisas científicas e colaborar para o exercício da medicina preventiva e para a educação em saúde da comunidade.

O HUM é o único hospital de Maringá credenciado ao Sistema Único de Saúde (SUS), o qual constitui sua única fonte de recursos para pagamento dos gastos da organização. Somente gastos com a folha de pagamento, faturas de água e esgoto, de energia elétrica e de telefone são pagas pelo governo do Estado, através da UEM. O HUM atende em média 8.500 pessoas por mês no Pronto Atendimento e no Ambulatório, sendo que a média de internados é de 464 pacientes por mês.

A média de pacientes internadas no setor de ginecologia e obstetrícia do HUM é de 97 pacientes mensais, sendo 36 pacientes para partos normais; 33 pacientes para partos cesáreas e 30 pacientes para outros procedimentos como: histerectomias, curetagens uterinas, falsos trabalhos de parto, nódulos em mama e cirurgias ginecológicas. O setor obstétrico é composto de 5 enfermarias e cada enfermaria é composta por 3 leitos, totalizando 15 leitos disponíveis para esta unidade. A porcentagem de ocupação mensal do setor de ginecologia e obstetrícia é de 84,50%, taxa que é considerada ideal para hospital geral, como é o HUM (MEZZOMO, 1991).

Neste trabalho foi considerado como objeto de estudo as pacientes que utilizaram o setor de ginecologia e obstetrícia para realizarem o procedimento de parto normal ou procedimento de parto cesárea. Foram considerados procedimentos de parto normal e parto cesárea para coleta de dados, as pacientes em cujos prontuários tinham as seguintes características:

- a. paciente foi internada na no setor de obstetrícia;
- b. o parto realizou-se no centro cirúrgico do HUM;
- c. no parto não houve óbito do bebê ou da mãe;

- d. os bebês permaneceram no alojamento conjunto, ou seja, não foram internados em outra unidade após o nascimento (UTI neonatal);
- e. as parturientes permaneceram internadas no setor de obstetrícia após o procedimento de parto normal ou parto cesárea até a efetivação da alta hospitalar.

De acordo com dados obtidos no setor de Serviço de Prontuário do Paciente (SPP) do HUM, as pacientes que realizam parto normal permanecem em média 3 dias e as pacientes que realizam parto cesárea permanecem em média 4,2 dias.

4.1. Mapeamento das etapas e das atividades dos procedimentos de parto normal e parto cesárea

O primeiro passo para desenvolver o custeio ABC é a identificação e a definição das atividades, considerado mapeamento do processo (GARRISON; NOREEN, 2001; MAHER, 2001). Através de entrevistas e observação direta identificou-se sete etapas que as parturientes realizam para proceder o parto, nas quais ocorrem diversas atividades. As etapas e as atividades serão descritas na Tabela 1.

Tabela 1: Etapas e Atividades - Procedimentos de Parto Normal e Parto Cesárea

Etapas	Atividades
1 – Recepção	a) a paciente é recepcionada no Pronto Atendimento ou no Ambulatório do HUM e é encaminhada ao médico plantonista.
2 – Diagnóstico	b) a paciente é diagnosticada pelo médico ginecologista e obstetra ou pelos residentes da área de ginecologia e obstetrícia acompanhadas ou não pelos internos (acadêmicos) de medicina.
3 – Admissão no Centro Obstétrico	c) a paciente é encaminhada à Central de Internação, onde completará os dados cadastrais e será informada sobre as normas do HUM; d) a paciente é encaminhada a um leito de internação no setor de ginecologia e obstetrícia do HUM; e) ocorre a admissão da paciente pela Enfermagem.
4 – Pré Parto	f) a paciente é examinada e preparada pelo corpo médico e pelo corpo de enfermagem para a realização do parto.
5 – Realização do Parto no Centro Cirúrgico	g) a paciente é encaminhada ao centro cirúrgico para a realização do parto normal ou parto cesárea.
6 – Puerpério e Cuidados Clínicos do Recém-Nato	h) a paciente é examinada e medicada no puerpério; i) o bebê é examinado pelo corpo médico e pelo corpo de enfermagem; j) a paciente retorna ao setor de obstetrícia tendo consigo o bebê.
7 - Alta Hospitalar	k) a paciente é encaminhada junto com o bebê para a alta hospitalar, ambos em boas condições de saúde. A paciente recebe orientações sobre os cuidados com o bebê e com ela; l) um familiar da paciente é avisado da alta da paciente.

Fonte: Pesquisa Direta UEM/HUM período mar/2001 a mar/2002

4.2. Mapeamento dos recursos consumidos nas atividades

Definidas as etapas e as atividades contidas em cada etapa, o segundo passo é apropriar os recursos consumidos aos centros de custos onde ocorreram as atividades. A apropriação deve ser direta, sempre que for possível, ou indireta (GARRISON; NOREEN, 2001).

Após conhecer as etapas de um procedimento é possível classificá-las em grupos. Essa classificação em grupos considera o número de vezes que uma atividade é repetida e a qual tipo de serviço a atividade está relacionada (ATKINSON et. al., 2000). Em uma organização hospitalar as atividades podem ser classificadas em:

- Hospitalização: refere-se aos recursos que acontecem uma única vez, desde a entrada da paciente no hospital até a alta hospitalar.
- Rotineiros Diários: são os recursos que variam de acordo com o tempo de permanência da paciente no hospital.

- Cuidados Clínicos: refere-se ao índice de atenção dedicado à paciente durante o período de permanência no hospital.

Com base nas etapas do processo de parto normal e parto cesárea e com base nas atividades desenvolvidas em cada etapa, identificou-se os setores envolvidos nesses procedimentos. Por meio de pesquisa documental obteve-se os dados para calcular a média dos recursos financeiros despendido pelo HUM no período de janeiro de 2001 a junho de 2001, conforme demonstra a Tabela 2.

TABELA 2: Aplicação dos Recursos Financeiros do HUM — Média Mensal do Período de Janeiro de 2001 a Junho de 2001

RECURSOS	Recursos Humanos	Material de Consumo	Depreciação	Outras Despesas	Terceiros	Total
Hospitalização	40.880,83	1.772,09	843,34	4.397,53	2.084,92	49.978,71
Recepção	13.769,97	870,05	65,58	255,69	176,43	15.137,72
Central de internação	2.274,87		47,80		58,81	2.381,48
S.P.P. ¹	2.358,94	457,11	136,16	34,55	176,43	3.163,18
Finanças e contabilidade	5.440,78	13,64	201,63		176,43	5.832,51
Serviço social	4.511,01	47,19	59,50		65,48	4.683,18
S.C.I.H. ²	3.851,06	25,71	44,02	132,29	58,81	4.111,88
Banco de leite	1.325,13	38,25		14,32	58,81	1.436,50
Departamento pessoal	4.702,48	96,37	91,75	25,26	176,43	5.092,29
Secretarias Administ.	2.646,59	223,77	196,90	3.935,42	1.137,29	8.139,97
Rotineiros Diários	175.361,94	98.321,90	4.252,60	1.673,60	5.238,73	284.848,77
Portaria	8.808,38		58,42	18,95	58,81	8.944,56
Vigilância	5.766,74					5.766,74
Farmácia	22.691,56	321,16	210,99	109,75	349,01	23.682,47
Laboratório	48.817,46	14.507,90	1.191,41	447,95	777,24	65.741,96
Central de Materiais	11.221,80	5.699,36	858,05	327,32	601,79	18.708,32
Centro Cirúrgico	21.557,58	1.501,20	621,84	428,66	1.086,89	25.196,17
Higiene e Limpeza	7.791,79	8.177,66	9,82	86,00	73,31	16.138,58
SND ³	22.017,47	27.164,86	430,51	10,87	147,98	49.771,69
Lavanderia e Rouparia	10.984,16	5.384,64	318,64	12,38	575,89	17.275,71
Almoxarifado/Compras	3.524,59	198,38	177,87	26,50	322,45	4.249,79
Manutenção/Patrimônio	5.570,64	1.071,60	88,68	203,63	1.147,38	8.081,93
Telefonia	6.609,77	4.470,25	175,19			11.255,21
Oxigênio		8.491,01				8.491,01
Sanepar ⁴		5.372,10				5.372,10
Copel ⁵		15.961,78				15.961,78
Ginecologia/ Obstetrícia			111,18	1,59	97,98	210,75
Cuidados Clínicos	80.883,45					80.883,45
Médico Obstetra	22.370,39					22.370,39
Médico Pediatra	23.548,79					23.548,79
Enfermagem	6.700,77					6.700,77
Aux. Enfermagem	7.472,62					7.472,62
Médico Anestesiologista	20.790,88					20.790,88
Total	297.126,22	100.093,99	5.095,94	6.071,13	7.323,65	415.710,93

¹ S.P.P. – Serviço de Prontuário do Paciente

² S.C.I.H. – Serviço de Controle de Infecção Hospitalar

³ SND – Serviço de Nutrição e Dietética

⁴ Sanepar – Companhia de Saneamento do Paraná

⁵ Copel – Companhia Paranaense de Energia Elétrica

Fonte: Pesquisa Direta UEM/HUM período mar/2001 a mar/2002

4.3. Identificação e definição dos direcionadores primários

A identificação e a definição dos direcionadores de custos ou direcionadores primários é o terceiro passo a ser desenvolvido na aplicação do custeio ABC (GARRISON; NOREEN, 2001; MAHER, 2001). Os direcionadores primários alocará os recursos constantes na Tabela 2, que referem-se aos gastos totais dos setores que participam direta ou indiretamente dos procedimentos de parto normal e parto cesárea no HUM.

A identificação e a definição dos direcionadores de custos relacionados às atividades do parto normal e do parto cesárea foi com base nas entrevistas realizadas com os profissionais que trabalham no setor de ginecologia e obstetrícia e com profissionais que trabalham em setores que dão suporte ao setor de ginecologia e obstetrícia. Utilizou-se também a técnica da observação direta no setor de ginecologia e obstetrícia quando os dados obtidos nas entrevistas não eram suficientes para identificar e/ou definir o direcionador primário e, para alguns recursos utilizou-se a pesquisa documental. Durante a definição dos direcionadores primário observou-se a relação causal do direcionador com o fato gerador de custos e como esse direcionador pode medir o desempenho das atividades realizadas.

A Tabela 3 evidencia os direcionadores primários utilizados em cada setor que presta serviço para o setor de obstetrícia. O índice representa o percentual que o setor de ginecologia e obstetrícia consome dos recursos totais para realizar os procedimentos de parto normal e parto cesárea, que também foram mensurados em valores monetários.

TABELA 3: Resumo dos Direcionadores Primário

Recursos	Direcionador Primário	Índice	Valor (R\$)
Hospitalização			4.021,06
Recepção	Nº de atendimentos	0,81%	122,49
Central de Internação	Nº de internações	14,87%	354,14
S.P.P.	Nº de internações	14,87%	282,23
Finanças e Contabilidade	Nº de internações	14,87%	433,67
Serviço Social	Nº de atendimentos	22,62%	529,74
S.C.I.H.	Nº de prontuários pesquisados	16,51%	678,76
Banco de Leite	Nº de orientações	62,00%	445,32
Departamento Pessoal	Nº de funcionários	3,53%	179,82
Secretarias Administrativas	Nº de leitos	12,22%	994,89
Rotineiros Diários			34.499,20
Portaria	Nº de internações	14,87%	1.330,12
Vigilância	Metros quadrados	3,53%	203,60
Farmácia	Nº de internações	14,87%	8.710,50
Laboratório	Nº de exames requisitados	3,95%	2.596,21
Central de Materiais	Nº de itens requisitados	4,26%	797,86
Centro Cirúrgico	Nº de cirurgias realizadas	37,30%	9.322,58
Higiene e Limpeza	Ver Tabela 3	15,58%	2.513,85
S.N.D – refeições	Nº de refeições	4,93%	2.450,74
S.N.D – lanches	Nº de lanches	4,11%	2.043,99
Lavanderia	Kg. de roupa lavada	7,52%	1.299,13
Almoxarifado e Compras	Nº de requisições	1,83%	1.353,80
Manutenção e Patrimônio	Metros quadrados	3,53%	285,34
Telefonia	Nº de ramais	0,94%	105,15
Oxigênio	Tempo em minutos no centro cirúrgico	6,88%	583,76
Sanepar	Metros quadrados	3,53%	189,66
Copel	Metros quadrados	3,53%	563,63
Obstetrícia	Nº de internações	71,13%	149,27
Cuidados Clínicos			30.378,82
Médico Obstetra	Índice de atenção	63,95%	14.306,49
Médico Pediatra	Índice de atenção	15,26%	3.595,18
Enfermagem	Índice de atenção	80,00%	5.360,62
Auxiliar de Enfermagem	Índice de atenção	80,00%	5.978,09
Médico Anestesta	Índice de atenção	5,48%	1.138,44
Total			68.899,08

Fonte: Pesquisa Direta período mar/00 a mar/02

Na Tabela 3 verifica-se que não há um direcionador primário para alocar os recursos referente Higiene e Limpeza ao setor de ginecologia e obstetrícia. Explica-se que o fato de não identificar o direcionador primário desse setor, de forma direta, porque houve diversas bases de custeamento para gastos diferentes, precisando, primeiramente, fazer um rateio dos recursos da Higiene e Limpeza (MARTINS, 1996). A Tabela 4 demonstra as bases de rateio dos recursos de Higiene e Limpeza para alocação no setor de ginecologia e obstetrícia.

Tabela 4: Rateio dos recursos de setor de higiene e limpeza para alocação ao setor de ginecologia e obstetrícia

Recursos	Gastos (R\$)	Base de Rateio	Recursos alocados à GO (R\$)
Recursos Humanos	7.791,79	Nº de funcionários GO ¹	1.798,11
Material de Consumo	8.177,66	Nº de biombos na GO ²	1.635,53
Depreciação	9,82	Alocação direta	9,82
Outras Despesas	86,00	Nº de biombos na GO	17,20
Terceiros	73,31	Alocação direta	73,31
Total	16.138,58	-	3.533,97

¹ o setor de higiene e limpeza é composto por 13 funcionários, dos quais 3 funcionários atendem ao setor de ginecologia e obstetrícia.

² o HUM tem 5 biombos que são as alas de internações. O setor de ginecologia e obstetrícia tem 1 biombo.

Fonte: Pesquisa Direta período mar/00 a mar/02

O valor constante na Tabela 4 refere-se aos recursos alocados ao setor de ginecologia e obstetrícia para realizar os procedimentos ginecológicos (histerectomias, curetagens uterinas, falsos trabalhos de parto, nódulos em mama) e os procedimentos obstétricos (parto normal e parto cesárea). Rateado o valor total da Higiene e Limpeza para o setor de ginecologia e obstetrícia, definiu-se o direcionador primário de maior correlação com o fato gerador de custo — metros quadrados — o qual representa a metragem que os leitos destinados à pacientes de procedimentos obstétricos ocupam. Com base no valor de R\$ 3.533,97 e a metragem que os leitos para procedimentos obstétricos ocupam (165,81 m²), obteve-se o valor consumido para os procedimentos de parto normal e parto cesárea (R\$ 2.513,85), os quais representam 15,58% dos recursos totais da Higiene e Limpeza.

4.4. Identificação e definição dos direcionadores das atividades secundários

A identificação e a definição dos direcionadores secundários constitui o quarto passo na aplicação do custeio ABC (GARRISON; NOREEN, 2001; MAHER, 2001), os quais foram identificados e definidos através de entrevistas, observação direta e/ou pesquisa documental. Esses direcionadores descrevem os processos e os subprocessos das atividades realizadas nos procedimentos de parto normal e parto cesárea. Nesse estágio são mensurados os gastos para os procedimentos de parto normal e parto cesárea separadamente, conforme demonstra a Tabela 5.

Com base na Tabela 5 verificamos que alguns recursos como oxigênio e médico anestesista são aplicados somente para o parto cesárea. Outros recursos classificados como rotineiros diários e cuidados clínicos, variam de acordo com o período de permanência da paciente no hospital e do tempo que os médicos, as enfermeiras e as auxiliares de enfermagem dedicam a parturiente. E ainda, os recursos classificados como recursos de hospitalização (ocorrem apenas uma vez no período de hospitalização), é o mesmo valor para o procedimento de parto normal e parto cesárea.

Outro aspecto importante que a Tabela 5 evidencia são os custos diretos dos procedimentos de parto normal e parto cesárea. Observa-se que o parto cesárea consome mais custos diretos que o parto normal devido aos medicamentos prescritos à paciente durante o período de internamento e os materiais utilizados no centro cirúrgico, na realização do parto.

TABELA 5: Resumo dos Direccionadores Secundários

Recurso	Direcionador Secundário	Parto Normal (R\$)	Parto Cesárea (R\$)
Hospitalização		58,29	58,29
Recepção	Nº de internações	1,78	1,78
Central de Internação	Nº de internações	5,13	5,13
S.P.P.	Nº de internações	4,09	4,09
Finanças e Contabilidade	Nº de internações	6,29	6,29
Serviço Social	Nº de internações	7,68	7,68
S.C.I. H.	Nº de internações	9,84	9,84
Banco de Leite	Nº de internações	6,45	6,45
Departamento Pessoal	Nº de internações	2,61	2,61
Secretarias administrativas	Nº de internações	14,42	14,42
Rotineiros Diários		391,47	618,40
Portaria	Nº de internações x permanência	16,18	22,65
Vigilância	Nº de internações x permanência	2,48	3,47
Farmácia	Nº de internações x permanência	105,97	148,35
Laboratório	Nº de internações x permanência	31,58	44,22
Central de Materiais	Nº de internações x permanência	9,71	13,59
Centro Cirúrgico	Tempo permanência no centro cirúrgico	98,93	174,58
Higiene e Limpeza	Nº de internações x permanência	30,58	42,82
S.N.D – refeições	Nº de refeições por paciente x permanência	26,18	45,70
S.N.D – lanches	Nº de lanches por paciente x permanência	21,84	38,12
Lavanderia	Kg.de roupa lavada por paciente x permanência	15,80	22,13
Almoxarifado	Nº de internações x permanência	16,47	23,06
Manutenção e Patrimônio	Nº de internações x permanência	3,47	4,86
Telefonia	Nº de internações x permanência	1,28	1,79
Oxigênio	Tempo permanência no centro cirúrgico	-	17,69
Sanepar	Nº de internações x permanência	2,32	3,23
Telepar	Nº de internações x permanência	6,86	9,60
Ginecologia e obstetrícia	Nº de internações x permanência	1,82	2,54
Cuidados Clínicos		360,24	527,12
Médico Obstetra	Índice de atenção	174,05	243,66
Médico Pediatra	Índice de atenção	45,59	54,28
Enfermagem	Índice de atenção	65,21	89,94
Auxiliar de Enfermagem	Índice de atenção	75,39	104,74
Médico Anestesista	Índice de atenção	-	34,50
Total Custos Indiretos		810,00	1.203,81
Custos Diretos		55,59	138,22
Medicamentos (farmácia)	Alocação direta	2,96	15,97
Materiais e Medicamentos	Alocação direta	52,63	122,25
Custo Unitário Total		865,59	1.342,03

Fonte: Pesquisa Direta período mar/00 a mar/02

Outras diferenças relevantes são encontradas quanto ao custo dos procedimentos de parto normal e parto cesárea. Destaca-se:

- O período de permanência médio do parto normal é de 3 dias, enquanto para o parto cesárea é de 4,2 dias. A diferença de 1,2 dias de permanência entre os dois procedimentos representa um aumento no custo de 57,97% quanto aos gastos rotineiros diários.
- O período de permanência no hospital e no centro cirúrgico eleva o índice de atenção dedicada à paciente de parto cesárea. Vemos que quanto aos cuidados clínicos o parto cesárea custa 46,33% a mais que o parto normal.
- Quanto ao custo total o parto cesárea é 55,04% mais oneroso que o parto normal.
- Os serviços Rotineiros Diários e os Cuidados Clínicos são os serviços mais onerosos nos procedimentos de parto normal e parto cesárea. Juntos representam 86,85% dos gastos totais para o parto normal e 85,36% dos gastos totais para o parto cesárea.
- Os gastos com serviços rotineiros diários dependem do volume de atendimentos e de internações realizados no período, os quais refletirão no número de refeições e lanches oferecidos, no número de quilos de roupa lavada, na taxa de ocupação. Essa variação ocasiona tanto aumento como a redução de gastos.
- Os cuidados clínicos representam 41,96% dos custos totais do parto normal e 39,28% dos custos totais do parto cesárea. Essa relevância é justificada pela participação da equipe médica e de enfermagem na maioria dos subprocessos: diagnóstico, pré-parto, realização do parto, puerpério e alta hospitalar. Também o número de internações para parto normal e parto cesárea influenciarão nesses resultados.

Como os cuidados clínicos constituem-se basicamente de mão-de-obra, é possível fazer um controle mais rígido sobre o desempenho dessa parcela de custo, como demonstra a Tabela 6 e a Tabela 7, ao descreverem os processos e subprocessos das atividades do médico obstetra, que representa o maior custo entre os cuidados clínicos para parto normal e parto cesárea.

Tabela 6: Custo das atividades do médico obstetra para parto normal – Direcionador secundário – Índice de Atenção

OBJETO DE CUSTO	IAMD ¹	IAMU ²	CUSTO TOTAL (R\$)	IAMU	CUSTO UNITÁRIO (R\$)
36 PARTOS NORMAIS	15.191,85		6.265,62		0,41
PROCESSO E SUBPROCESSO					
Diagnóstico		900	371,19	25	10,31
Exame físico		720	296,95	20	8,25
Prescrição médica		180	74,24	5	2,06
Pré-parto		2.520	1.039,33	70	28,87
Exame físico		540	222,71	15	6,19
Cardiotocografia		540	222,71	15	6,19
Toque uterino		1.080	445,43	30	12,37
Prescrição médica		360	148,48	10	4,12
Realização do parto		2.160	890,86	60	24,75
Colocação panos estéreis		180	74,24	5	2,06
Assepsia da paciente		180	74,24	5	2,06
Epsiotomia		360	148,48	10	4,12
Retirada do recém nato		360	148,48	10	4,12
Fechamento do episiotomia		720	296,95	20	8,25
Prescrição médica		360	148,48	10	4,12
Puerpério (48 horas)		1.440	593,90	40	16,50
Exame físico		720	296,95	20	8,25
Prescrição médica		720	296,95	20	8,25
Alta hospitalar		720	296,95	20	8,25

Exame físico e orientações		360	148,48	10	4,12
Prescrição médica e receita		360	148,48	10	4,12
Total utilizado pelo processo		7.740	3.192,23	215	88,67
Total do tempo disponível³	7.451,85		3.073,39	207	85,37
TOTAL POR PACIENTE			6.265,62		174,05

¹ IAMD: índice de atenção em minutos disponíveis para as parturientes

² IAMU: índice de atenção em minutos utilizados para atendimento às parturientes

³ Total do tempo disponível: tempo para orientações práticas aos Residentes e Internos de Medicina e aos intervalos de repouso e alimentação

Fonte: Pesquisa Direta período mar/00 a mar/02

As informações constantes na Tabela 6 e a Tabela 7 foram obtidas através de entrevistas com médico obstetra, pesquisa documental (prontuários das pacientes e escala de trabalho dos médicos) e observação direta. A soma do tempo disponível para atendimento às parturientes (34.688 minutos) representam 63,95% da carga horária total dos médicos obstetras do HUM, conforme direcionador primário, ficando a diferença para a prestação de serviços no Pronto Atendimento.

Tabela 7: Custo das atividades do médico obstetra para parto de cesárea – Direcionador secundário – Índice de Atenção

OBJETO DE CUSTO	IAMD	IAMU	CUSTO TOTAL (R\$)	IAMU	CUSTO UNITÁRIO (R\$)
33 PARTOS CESÁRIAS	19.496,15		8.040,87		0,41
PROCESSO E SUBPROCESSO					
Diagnóstico		825	340,26	25	10,31
Exame físico		660	272,21	20	8,25
Prescrição médica		165	68,05	5	2,06
Pré-parto		2.310	952,72	70	28,87
Exame físico		495	204,15	15	6,19
Cardiotocografia		495	204,15	15	6,19
Toque uterino		990	408,31	30	12,37
Prescrição médica		330	136,10	10	4,12
Realização do parto		3.300	1.361,03	100	41,24
Colocação panos estéreis		165	68,05	5	2,06
Assepsia da paciente		165	68,05	5	2,06
Acompanhamento do bloqueio		330	136,10	10	4,12
Abertura dos planos e rafia uterina		660	272,21	20	8,25
Retirada do recém nato		330	136,10	10	4,12
Dequitação da placenta		330	136,10	10	4,12
Sutura dos planos anatômicos		990	408,31	30	12,37
Prescrição médica		330	136,10	10	4,12
Puerpério (72 horas)		1.980	816,62	60	24,75
Exame físico		990	408,31	30	12,37
Prescrição médica		990	408,31	30	12,37
Alta hospitalar		660	272,21	20	8,25
Exame físico e orientações		330	136,10	10	4,12
Prescrição médica e receita		330	136,10	10	4,12
Total utilizado no processo		9.075	3.742,84	275	113,42
Total do tempo disponível	10.421,15		4.298,03	315,8	130,24
TOTAL POR PACIENTE			8.040,87		243,66

Fonte: Pesquisa Direta período mar/00 a mar/02

Dos 34.688 minutos dos médicos obstetras dedicados às parturientes, as pacientes de parto normal consomem 15.191,85 minutos (43,80%) e as pacientes de parto cesárea consomem 19.496,15 minutos (56,20%). Desse índice de atendimento às parturientes verifica-se que o tempo efetivamente consumido dos médicos obstetras durante o período de internação é de 16.815 minutos, ou seja 48,48% do tempo que estão atendendo no setor de ginecologia e obstetrícia. Os demais 17.873 minutos de disponibilidade nesse setor são utilizados para orientação prática aos médicos residentes e aos internos de medicina e; para alimentação e repouso.

4.5. Comparação do custeio ABC com o custeio tradicional

A partir do sistema de custeio que o HUM utiliza (custeio tradicional) compara-se os custos obtidos por meio desse sistema de custeio com os custos obtidos pelo custeio ABC para os procedimentos de parto normal e parto cesárea. Além de comparar os custos mensurados em cada procedimento, analisa-se as informações que esses sistemas de custeio geram para a tomada de decisão.

Quanto ao sistema de custeio tradicional que o HUM utiliza, são considerados custos todos os recursos que o hospital efetivamente paga durante o mês, totalizando R\$ 437.372,11 (esse valor refere-se a média dos gastos do período de janeiro de 2001 a junho de 2001). Não são considerados como custos os valores da folha de pagamento, da fatura de energia elétrica e de água e esgoto porque são recursos pagos pelo Estado. Também não consideram a depreciação como custo porque, conforme entrevista, o Estado não disponibiliza os bens obsoletos ou desgastados à venda, ficando esses bens no almoxarifado do hospital.

A partir dos recursos totais que o HUM considera como custos, são realizados rateios para alocar esses recursos ao setor de ginecologia e obstetrícia. A Tabela 8 apresenta os recursos alocados ao setor de ginecologia e obstetrícia e o custo unitário paciente-dia desse setor.

TABELA 8: Relatório de Custos do Setor de Ginecologia e Obstetrícia

Recursos (R\$)	Jan/01	Fev/01	Mar/01	Abr/01	Mai/01	Jun/01
Custos Diretos	8.022,63	7.032,77	7.575,59	7.340,58	8.246,80	7.080,30
Materiais Hospitalares	1.744,93	1.451,40	1.630,86	1.872,94	1.682,77	1.901,78
Medicamentos	1.801,14	1.635,41	1.607,62	1.679,52	1.916,98	1.283,27
Lavanderia	355,82	319,22	285,03	366,11	304,62	364,26
Lanches	301,61	302,33	538,42	356,41	246,75	374,22
Refeições	1.273,27	1.174,90	1.182,90	1.078,36	1.258,09	1.045,11
Oxigênio	704,65	586,39	420,27	595,13	877,49	-
Raios-X	-	-	-	-	-	-
Manutenção	-	-	-	-	291,25	291,25
Almoxarifado	249,46	333,93	356,74	277,40	354,53	221,96
Laboratório	899,44	613,92	925,76	671,44	799,68	673,84
Administração	0,28	3,99	1,54	1,12	2,59	-
Exames Especializados	243,22	210,92	185,46	-	-	532,46
Telefone	42,79	63,04	70,11	69,30	49,64	58,80
Limpeza	406,02	337,32	370,68	372,84	462,41	333,35
Custos Indiretos (rateio)	7.055,15	7.464,10	9.111,42	8.311,44	10.864,80	8.934,45
Controle Infecção Hospitalar	37,79	64,49	54,92	47,05	34,89	99,91
Departamento de Medicina	127,06	110,34	122,02	121,89	145,63	108,41
Departamento de Enfermagem	2.002,09	1.981,56	1.947,42	2.076,15	1.900,86	1.947,56
Educação Contínua	5,24	8,68	31,67	14,86	9,38	24,00
D.A.F. ¹	182,37	179,16	161,74	141,75	150,88	129,96
Laboratório	329,69	128,51	196,77	124,67	219,18	146,72
Farmácia	50,65	89,46	62,94	75,06	203,62	75,60
Patologia	53,48	68,82	105,14	145,30	88,74	47,02
Administração	920,46	887,69	1.173,82	1.310,09	3.506,79	1.953,54
Almoxarifado	13,75	30,51	32,01	13,16	41,94	59,51
Manutenção	45,81	42,63	108,41	417,48	254,55	138,46
Higiene e Limpeza	87,49	84,40	83,05	83,41	152,55	74,25
Lavanderia	110,63	586,36	1.545,49	635,81	661,44	654,67
Faturamento	35,57	11,01	68,16	25,23	15,81	29,23
NDI ²	1.632,33	1.652,41	1.631,88	1.399,77	1.477,37	1.437,91
Psicologia	10,72	18,82	23,50	22,39	13,73	18,61
Serviço Social	29,53	18,83	27,55	13,12	27,60	15,58
S.P.P.	40,31	47,93	61,03	86,28	33,00	77,19
Recepção	29,18	84,60	70,01	21,78	36,11	25,38
Diretoria Médica	999,80	949,38	946,90	1.002,79	1.458,92	1.140,95
Central de Materiais	250,59	378,06	455,87	471,75	379,67	465,36
Biblioteca	43,49	29,82	179,79	22,27	38,62	27,90
Obras	17,10	10,60	21,33	39,35	13,52	236,75
Total	15.077,78	14.496,87	16.687,01	15.652,02	19.111,60	16.014,75

Número de diárias por mês	414	378	406	380	372	341
Custo Unitário	36.42	38.35	41.10	41.19	51.38	46.96

¹ D.A.F. – Divisão de Análises Clínicas e Farmácia

² NDI – Nutrição e Dietética

Fonte: Pesquisa Direta Contabilidade HUM período mar/00 a mar/02

Salienta-se que não foi possível obter maiores detalhes sobre os critérios de rateio para alocação dos recursos ao setor de ginecologia e obstetrícia porque o funcionário responsável pelo sistema de custeio do HUM encontrava-se afastado durante o período da pesquisa. A única informação obtida foi sobre o critério de rateio do total de recursos consumidos no setor de ginecologia e obstetrícia para obter o custo paciente-dia desse setor. Esse critério é o número de diárias paciente-mês, calculado da seguinte modo: número de leitos multiplicado pelo número de dias do mês, do resultado dessa álgebra multiplica-se pelo percentual de ocupação do mês. Obtido o número de diárias-mês, divide-se o custo total do setor pelo número de diárias-mês, no qual obtém-se o custo paciente-dia do setor.

Devido o HUM não considerar todos os recursos necessários no cálculo dos custos dos procedimentos de parto normal e parto cesárea, foi necessário adicionar os valores dos recursos pagos pelo Estado, para ter o custo total desses procedimentos. Através de pesquisa documental obteve-se o valor total dos recursos pagos pelo Estado e o número médio de diárias mês no HUM (1.822,20 diárias), o qual foi definido como critério de rateio para os recursos em questão. A Tabela 9 demonstra os valores desses recursos, o base para rateio e o custo unitário paciente-dia.

Tabela 9: Custo Paciente-Dia (custos não considerados pelo HUM)

Recurso	R\$	Base de Rateio	Custo Unitário
Folha de Pagamento	806.622,07	Nº total diárias por mês	442,66
Copel	15.961,78	Nº total diárias por mês	8,76
Sanepar	5.372,10	Nº total diárias por mês	2,95
Depreciação	5.095,94	Nº total diárias por mês	2,80
Total	833.051,89	-	457,17

Fonte: Pesquisa Direta período mar/00 a mar/02

Somando o custo médio do paciente-dia obtido na Tabela 8 com o custo unitário da Tabela 9, obtém-se o custo paciente-dia no setor de ginecologia e obstetrícia no valor de R\$ 499,74. Sabendo que a média de permanência das pacientes que realizam o procedimento de parto normal é de 3 dias e das pacientes que realizam parto cesárea é de 4,2 dias de permanência, conclui-se que o custo total desses procedimentos para o custeio tradicional é de R\$ 1.499,22 para parto normal e R\$ 2.098,91 para parto cesárea. Com esses valores é possível comparar o custo desses procedimentos com os custos apurados pelo custeio ABC, conforme demonstra a Tabela 10.

Tabela 10: Comparação Custeio ABC com o Custeio Tradicional

Custo Total HUM	Custeio ABC			Custeio Tradicional		
	R\$ 1.270.423,70					
Procedimento	Custo Total GO ¹ (R\$)	Custo Unit. (R\$)	% GO	Custo Total GO (R\$)	Custo Unit. (R\$)	% GO
Parto Normal	31.161,24	865,59	2,45	53.971,92	1.499,22	4,25
Parto Cesárea	44.286,99	1.342,03	3,49	69.263,96	2.098,91	5,45
Total	75.448,23	-	5,94	123.235,88	-	9,70

¹ setor de ginecologia e obstetrícia

Fonte: Pesquisa Direta período mar/00 a mar/02

Observa-se que o custo total em cada sistema de custeio refere-se aos custos diretos e indiretos do setor de ginecologia e obstetrícia, para atender 36 pacientes que

realizaram o procedimento normal e 33 pacientes que realizaram o procedimento de parto cesárea (inclusive com os valores da folha de pagamento, faturas de energia elétrica e água e esgoto e, depreciação). De acordo com o Tabela 9 os procedimentos de parto normal e parto cesárea pelo custeio ABC consumiram 5,94% dos recursos totais do HUM, enquanto para o custeio tradicional esses procedimentos consumiram 9,70% dos recursos totais do hospital. Essa variação é justificada pelo fato que o sistema de custeio tradicional considera que todos os cuidados diários em um hospital são equivalentes e ao alocar os recursos ao setor de ginecologia e obstetrícia não avalia-se como esses recursos são consumidos pelos procedimentos realizados (BITTENCOURT, 1999; BOTELHO, 2000), ou seja, não apura os custos de cada etapa no processo de realização dos procedimentos.

Devido a esses fatores, o procedimento de parto normal pelo custeio tradicional tem um custo unitário 73,20% acima que o custo unitário apurado pelo custeio ABC. O mesmo fato acontece com o procedimento de parto cesárea: o custeio tradicional apresenta um custo unitário desse procedimento de 56,40% acima que o custo apurado pelo custeio ABC. São diferenças significativas nos custos unitários de cada procedimento que, ao utilizar as informações geradas pelo custeio tradicional pode comprometer a tomada de decisão pois: 1) o custeio tradicional supercustea os procedimentos de parto normal e de parto cesárea, subentendo-se que outros procedimentos realizados no HUM podem ser subcusteados; 2) o custeio tradicional é limitado na mensuração dos custos dos serviços prestados em um procedimento; 3) o custeio tradicional não avalia o desempenho operacional e; 4) não faz um detalhamento das informações financeiras em diversos níveis, gerando relatórios gerenciais sintetizados.

5. CONCLUSÕES

Considerando a necessidade das organizações hospitalares em adotarem ferramentas de gestão, entre essas os sistemas de custeio, analisou-se a aplicação do sistema de custeio ABC no HUM, comparando com os resultados do sistema de custeio tradicional que o hospital atualmente utiliza. A partir dos resultados obtidos na pesquisa constatou-se que o custeio ABC é aplicável às organizações hospitalares e apresenta benefícios para a gestão financeira da organização que o custeio tradicional não contempla. Os benefícios proporcionados pelo custeio ABC são: descrição e análise da cadeia de produção dos serviços; a mensuração dos custos é realizada com base no fator de maior correlação de consumo do recurso; o custeio ABC mensura informações financeiras e operacionais e; as informações geradas pelo custeio ABC são mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão.

Quanto a descrição e análise da cadeia de produção dos serviços o custeio ABC proporciona uma compreensão dos processos e subprocessos dos procedimentos clínicos. A descrição da cadeia produtiva permite que a administração exerça maior acompanhamento, controle e análise dos resultados e dos recursos disponíveis na organização através da gestão de atividades que agregam valor ou não ao serviço prestado. Através da gestão por atividades há integração entre os objetivos administrativos e clínicos, porque relaciona o desempenho operacional com o desempenho financeiro, uma vez que a equipe de médicos e enfermeiras são responsáveis da maior parcela de custos dos procedimentos.

A relação entre a área clínica e a área administrativa da organização hospitalar é enfatizada quando faz o levantamento das atividades e defini-se os direcionadores de custos. Neste momento os profissionais clínicos e, também, da área de serviços de apoio (farmácia, laboratório, cozinha, lavanderia, entre outros) são responsáveis pelas

informações sobre as atividades que realizam e como às realizam. Essas informações darão o escopo do sistema de custeio ABC porque identifica-se as atividades e defini-se os direcionadores de custos que medirá quanto cada atividade consome de recursos. Dessa maneira há maior integração entre os profissionais da organização no processo de custeio e, principalmente, reduz a subjetividade e a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos aos procedimentos.

Como terceiro benefício que o custeio ABC apresentou foi mensuração de informações financeiras e operacionais. Esse fato é de grande importância para gestão financeira porque, geralmente, apenas informações financeiras não são suficientes para a tomada de decisão quando refere-se ao processo operacional. Nesse caso informações financeiras são complementares às informações operacionais, como demonstra a Tabela 5 em dizer que os cuidados clínicos representam cerca de 40% dos custos totais dos procedimentos de parto normal e parto cesárea, enquanto as Tabelas 6 e 7 demonstram quanto e como são aplicados os recursos consumidos pelo médico obstetra.

Em razão de mensurar dados financeiros e operacionais, as informações geradas pelo custeio ABC são mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão. Essa vantagem é compreendida quando analisa-se a rentabilidade do serviço, porque há menor risco de supercustear ou subcustear o serviço. Com referência a Tabela 10 fica claro como o custeio ABC mensurou custos inferiores ao custeio tradicional porque ao alocar os recursos totais do HUM ao setor de ginecologia e obstetrícia ocorreu uma disparidade de valores. Essa diferença ocorre porque o custeio tradicional faz alocações com base em índices de volume e, nem sempre é o melhor critério e acaba destoando o custo efetivo do procedimento.

É importante mencionar que o custeio ABC terá restrições na sua aplicação e nas informações geradas se a organização hospitalar não dispuser de alguns recursos. É necessário que a organização disponha de mão-de-obra especializada no gerenciamento do sistema, estrutura organizacional definida, participação efetiva dos funcionários em prestar informações durante o desenvolvimento e na retroalimentação do sistema, infraestrutura em equipamentos de informática e o sistema deve integrar toda a organização. Para a implantação do custeio ABC no HUM é necessário desenvolver um sistema de informação que integre toda a organização e contratar mais profissionais especializados em custos para gerenciar o sistema, para que na ausência de algum profissional a organização não seja limitada em usar o sistema.

Finaliza-se concluindo que a metodologia de pesquisa foi adequada e permitiu que os objetivos propostos fossem alcançados. A pesquisa contribui para a continuidade do estudo no próprio HUM e também em outras organizações hospitalares.

6. REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A . et. al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva. **O emprego do método de custeio baseado em atividades — *Activity-Based Costing* (ABC) — como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar**. 1999. 198 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.
- BOTELHO, Ernani Mendes. **Metodologia de apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão: um estudo de caso hospital universitário** Clemente Faria. 2000. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração Financeira) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

- CHERUBIN, Niversindo Antônio; SANTOS, Nairio Augusto. **Administração hospitalar**: fundamentos. São Paulo: CEDAS, 1997.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MEZZOMO, Augusto A. **Serviço do prontuário do paciente**: organização e técnica. São Paulo: CEDAS, 1991.
- MEZOMO, João Catarin. **Qualidade hospitalar**: reinventando a administração do hospital. São Paulo: CEDAS, 1992.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.