

Implantação do Custeio Baseado Em Atividades Abc / Abm Em Um Laboratório de Anatomia Patológica, Um Caso Prático.

Rute de Freitas

Gilberto Vicente de Souza

Resumo:

A utilização da ferramenta ABC no setor hospitalar, tem trazido diversos benefícios, dentre os quais: a identificação dos custos reais, determinação de novas estratégias de preço com base em custo, simplificação dos processos, maior eficiência na utilização de recursos. Este trabalho apresenta os resultados obtidos com a implantação do ABC no Departamento de Laboratório de Anatomia Patológica do Hospital Israelita Albert Einstein.

Área temática: *A Mensuração de Custos na Saúde*

**IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES
ABC / ABM EM UM LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA,
UM CASO PRÁTICO.**

TRABALHO 14.235

RESUMO

A utilização da ferramenta ABC no setor hospitalar, tem trazido diversos benefícios, dentre os quais: a identificação dos custos reais, determinação de novas estratégias de preço com base em custo, simplificação dos processos, maior eficiência na utilização de recursos.

Este trabalho apresenta os resultados obtidos com a implantação do ABC no Departamento de Laboratório de Anatomia Patológica do Hospital Israelita Albert Einstein.

Palavras-Chaves: Sistema de Custos Baseado em Atividades; Custos Hospitalares; Gerenciamento Custos.

Área Temática 14: A mensuração de Custos na Saúde.

IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC / ABM EM UM LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, UM CASO PRÁTICO.

INTRODUÇÃO

O custo crescente da medicina é um fenômeno mundial. Segundo Carpintero (1999, p.2) “Os gastos com saúde vem crescendo fortemente desde o pós-gerra, especialmente nos países desenvolvidos. A universalização da proteção à saúde trouxe uma forte ampliação dos gastos para o conjunto das economias desenvolvidas, que passaram de 2% a 3% do PIB ao final dos anos 40, para 6% e 19% do PIB, ao final dos anos 70”.

No Brasil, o forte crescimento da oferta de serviços médico-assistenciais vividos na segunda década de 70, impulsionado pelos mecanismos de financiamento, apresenta, com a crise do início dos anos 80, uma desaceleração no período de 1982 a 1984, o setor privado também não consegue manter o ritmo. Com o advento da Nova República é retomado o crescimento do gasto público nos setores sociais, há uma revitalização dos serviços de saúde, recupera-se parcialmente o parque público sem que se iniba a expansão do setor privado.

Em meados de 1994, com a estabilização monetária, surge a necessidade de avaliar o custo benefício dos serviços prestados, de se ter informações gerenciais mais adequadas de cada serviço prestado. As receitas eram facilmente identificadas, porém os dados sobre custos eram precários.

A utilização dos sistemas de contabilidade de custo para organizações prestadoras de serviço sempre constituiu um grande desafio. Em se tratando de organizações médico-hospitalares esse desafio pode ser definido como ainda maior, principalmente pelo grau de variação e complexidade dos serviços prestados por estas organizações. Não existe nenhuma estatística sobre gestão de custos hospitalares.

Determinar os custos hospitalares tornou-se hoje uma questão de sobrevivência. O mercado mudou, os grandes compradores de serviços hospitalares eram o Estado e os clientes particulares. O número de pagantes particulares vem decrescendo diariamente. Este cliente vem sendo substituído pelos: planos de saúde, autogestão, medicinas de grupo, etc.; que tem um grande poder de negociação sobre os preços praticados pelos hospitais.

OBJETIVOS

Descrever a experiência de implantação do Custeio Baseado em Atividades no Laboratório de Anatomia Patológica e os resultados obtidos com esta implantação.

MÉTODOS

O Hospital Albert Einstein é um centro terciário de referência hospitalar. Proporciona cuidados a pacientes tanto internos, quanto externos. Sua atuação inclui serviços clínicos e cirúrgicos; apoio diagnóstico e tratamento, serviços de pronto-atendimento, cuidados de terapia intensiva (adulta e pediátrica), atendimento pediátrico, oncologia, transplante de órgãos, maternidade, doenças infecto-contagiosas, serviços de reprodução humana, banco de sangue e consultórios médicos.

O Hospital possui 85.200 metros quadrados de construção, 455 leitos em atividade, com uma média de 2175 internações mensais e com um tempo médio de permanência de 4,87 dias. Possui 30 salas cirúrgicas, com um movimento mensal de 1.417 cirurgias, 6 salas de parto com um volume mensal de 225 partos e 110 consultórios para médicos externos. Possui em média 3.100 funcionários.

O estudo foi desenvolvido no Laboratório de Anatomia Patológica do Hospital Albert Einstein, utilizando dados do período de 1º semestre de 2001.

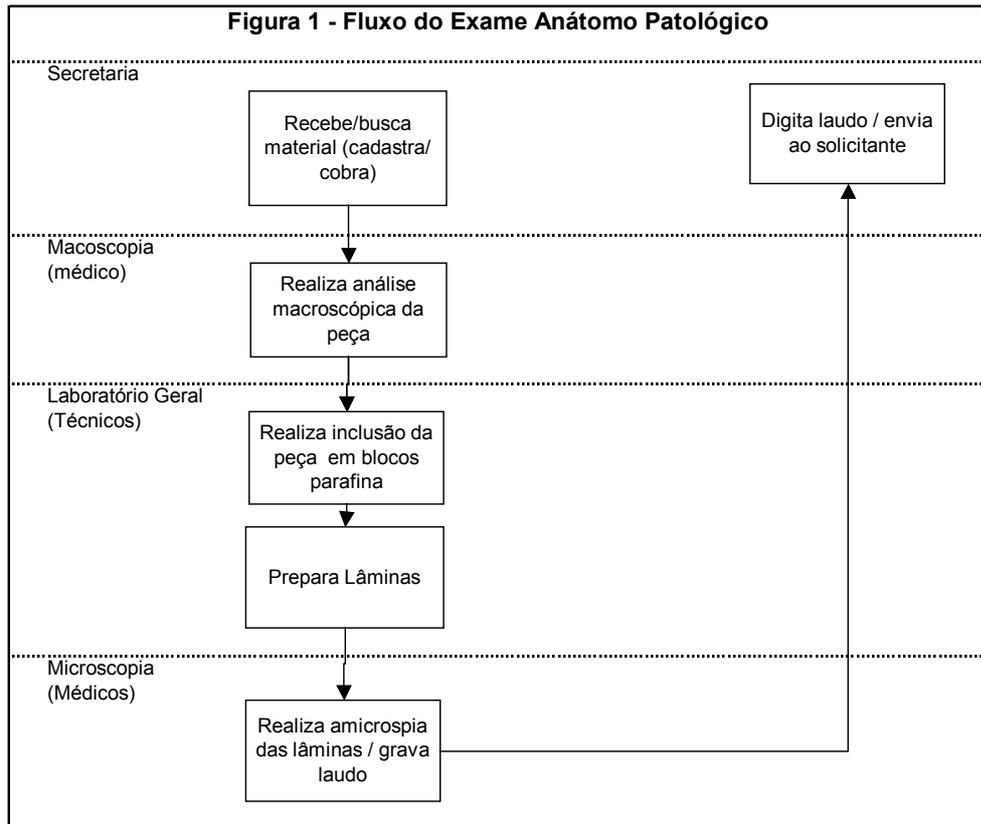
A Patologia é a ciência que estuda a história natural das doenças, suas causas, sua evolução e suas conseqüências. A Anatomia Patológica é o ramo da Patologia que estuda as lesões causadas pelas doenças. O médico especialista em Anatomia Patológica é o Patologista, que dentro da estrutura hospitalar, faz parte integrante da equipe multidisciplinar e tem por função integrar os dados clínicos, cirúrgicos e morfológicos para realizar o diagnóstico preciso.

O Laboratório de Anatomia Patológica possui um volume médio mensal de 970 exames, sendo 104 exames de Congelação, 734 de Anátomo Patológico, 88 de Citologias e 44 de Imunohistoquímica.

Os principais grupos de exames realizados pelo Laboratório de Anatomia Patológica são:

1) Anátomo Patológico: são constituídos da análise macroscópica de tecidos retirados cirurgicamente, inclusão dos mesmos em blocos de parafina, para posterior análise microscópica.

A análise macroscópica consiste na documentação do espécime; é realizada uma descrição precisa do material recebido: suas condições de preservação, dimensões, coloração, consistência e de fatores prognósticos. Após o exame macroscópico é feita a seleção das áreas a serem submetidas ao exame microscópico. Os fragmentos selecionados são submetidos a um processamento técnico: os fragmentos são incluídos em blocos de parafina e são confeccionadas lâminas de vidro com cortes de tecido que, após a utilização de corantes serão estudados pelo patologista com o auxílio de um microscópio. O quadro a seguir mostra um resumo do processo do exame:



2) Exames Citológicos: A citologia é o estudo das características celulares de material obtido através de raspagem, descamação natural de uma superfície ou aspiração de células de uma lesão com uma agulha fina.

3) Revisões: são exames normalmente solicitados ao serviço, com o objetivo de se ter uma segunda opinião do caso.

4) Imunohistoquímica: é um método complementar para o diagnóstico.

5) Congelação: o exame de congelação é solicitado pelo cirurgião sempre que, durante o ato cirúrgico houver a necessidade de se definir a natureza da lesão ou avaliar se as margens de ressecção cirúrgica estão livres ou comprometidas pela neoplasia. É realizado através do fragmento a ser analisado, que é cortado e corado em uma lâmina de vidro que será estudada pelo patologista para obter as informações necessárias ao curso do procedimento cirúrgico.

Etapas seguidas para implantação do Custeio por Atividades no Laboratório de Anatomia Patológica

Foram utilizadas as seguintes etapas para o custeio baseado em atividades no Laboratório de Anatomia Patológica.

Levantou-se então, o número de funcionários alocados em cada Grupo de Trabalho, sua carga horária, o número de horas extras, licenças maternidade e outras licenças do período de estudo.

Com base nestes dados foi calculada a capacidade disponível por Grupo de Trabalho.

Figura 3 - Cálculo da Capacidade Disponível

UT	Grupo Trabalho	nº func.	Categoria (função)	Horas/semana/func.	Jornada diária (h)	Tempo Disponível/semestre (min)	Férias (1/12)	Licenças	Horas Extras	Lanche/Refeição	Tolerância (10%)	Tempo total disponível (Min)
LAPA	Técnicos	2	Biomédico	36	6	129.600	(10.800)	0	0		(5.091)	96.737
		2	Técnico Histologia	36	6	129.600	(10.800)	0	0		(5.091)	96.737
		1	Preparador. Lab.	36	6	64.800	(5.400)	0	0		(2.546)	48.369
		5	Total			324.000	(27.000)	0	0	0		(12.729)
LASE	Secretária	4	Ass Adm Pat	44	8	316.800	(28.400)	0	0		(12.446)	236.469
		1	Secretário JR	44	8	79.200	(6.600)	0	0		(3.111)	59.117
		1	Sup. Secretária	44	8	79.200	(6.600)	0	0		(3.111)	59.117
		6	Total			475.200	(39.600)	0	0	0		(18.669)
SAAP	Médicos	5	Médico	44	8	396.000	(33.000)	0	0		(15.557)	295.586
		1	Médico	36	6	64.800	(5.400)	0	0		(2.546)	48.369
		6	Total			396.000	(33.000)	0	0	0		(15.557)

Os principais custos utilizados para o cálculo do direcionador de recursos por tempo de atividades foram:

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

O quadro abaixo, mostra os custos por Grupos de Trabalho.

Figura 4 - Custos por Grupo de Trabalho

UT	Grupo de Trabalho	Pessoal	Materiais	Outros	Total
LAPA	Técnicos	73.213	2.833	6.214	82.260
LASE	Secretária	35.570	65	0	35.635
SAAP	Médicos	269.630	62	878	270.570

Ao se dividir o custo alocado em cada grupo de trabalho pela sua respectiva capacidade disponível (em minutos), temos o custo por minuto de cada Grupo de Trabalho.

Figura 5 - Custo por Minuto

UT	Grupo de Trabalho	Total Custos (R\$)	Total min.	Custo / Min.(R\$/min)
LAPA	Técnicos	82.260	241.843	0,34
LASE	Secretaria	35.635	354.703	0,10
SAAP	Médicos	270.570	343.954	0,79

Com base no custo por minuto de cada grupo de trabalho, foi calculado o custo das atividades. O direcionador de recursos utilizados para o custeio da atividade foi o de duração. O cálculo foi realizado através da multiplicação do tempo da atividade pelo custo por minuto do Grupo de Trabalho executor da atividade.

Figura 6 - Cálculo do Custo das Atividades

UT	Grupo Trabalho	Custo min	Nº Ativ.	Atividades	Tempo	Custo Atividade
LAPA	Técnicos	0,34	1	Realizar a Análise Macroscópica	0	0,00
			2	Preparar Lâmina para Exame de Anátomo Patológico	4	1,25
			3	Realizar a Descalcificação dos materiais	10	3,40
			4	Preparar Lâminas para Exame de Citologia Vaginal (1 amostra)	1	0,42
			5	Preparar Lâminas para Exame de Citologia Hormonal (3 amostras)	4	1,25
			6	Preparar Lâminas para Exame de Citologia Oncótica (líquido pleural ascít)	13	4,32
			7	Preparar Lâminas de Puncção (Tomografia, Ultrasson, Centro Cirúrgico)	12	4,08
			8	Preparar a Lâmina Externa para Revisão	6	2,15
			9	Realizar rotina de exame de Imunohistoquímica (base)	40	13,61
			10	Realizar rotina de exame de Imunohistoquímica (por reagente)	9	3,06
			11	Realizar rotina de Hibridização in Situ (HPV)	111	37,76
			12	Realizar rotina de Hercep Test	50	17,01
			13	Realizar rotina de Citometria Digital (DNA)	36	12,24
			14	Fazer Coloração Especial	30	10,20
			LASE	Secretaria	0,10	15
1	Realizar rotina de cadastro / cobrança / digita laudos do Anátomo Patológico	35				3,48
2	Realizar rotina de cadastro / cobrança / digita laudos dos exames	17				1,66
SAAP	Médicos	0,79	3	Proceder Rotinas Administrativas relacionadas a Unidade	264	26,56
			1	Realizar a Microscopia das Lâminas para O Exame de Anátomo	8	5,90
			2	Realizar a Congelação	60	47,20
			3	Realizar a Microscopia para o Exame de Imunohistoquímica	40	31,47
			4	Realizar a Microscopia para as puncções	45	35,40
			5	Realizar a Microscopia para exames de Citologia	5	3,93
			6	Realizar a Microscopia para exames de Citometria	90	70,80
			7	Realizar rotinas administrativas	35	27,64
8	Realizar Atividades de Infra estrutura do Departamento	180	141,60			

Os materiais foram direcionados às atividades pelo consumo direto por exame.

Os custos dos equipamentos foram direcionados através do seu tempo de utilização em cada exame.

RESULTADOS

O cálculo dos objetos de custo, isto é, de todos os exames realizados pelo Laboratório de Anatomia Patológica, assim como sua margem de rentabilidade são os resultados obtidos com a implantação do custeio baseado em atividades como serão apresentados a seguir.

Cálculo dos objetos de custos x Análises de Preços

Os objetos de custo foram compostos pelos custos de:

Atividade: custos das diversas atividades de cada grupo de trabalho envolvido na realização de cada exame.

Materiais: são os materiais não reembolsáveis, principalmente os reagentes, utilizados na execução dos exames.

Equipamentos: são todos os equipamentos utilizados na execução da atividade.

Figura 7 - Custeio dos Objetos de Custo

Objeto de Custo: **Citologia Oncótica**

Atividades:

Atividades	UT	Grupo Trabalho	Custo min	Nº Atividade	Tempo	Custo Atividade
Preparar Lâminas para Exame de Citologia Oncótica (líquido pleural ascítico, urina, escarro e LCR)	LAPA	Técnicos	0,34	6	13	4,32
Atividades de Infra Estrutura	LAPA	Técnicos	0,34		3	1,02
Realizar rotina de cadastro / cobrança / digita laudos dos exames	LASE	Secretaria	0,10	2	17	1,66
Proceder Rotinas Administrativas relacionadas a Unidade	LASE	Secretaria	0,10	3	9	0,86
Atividades de Infra Estrutura	LAPA	Técnicos	0,34		9	3,06
Realizar a Microscopia para Citologia	SAAP	Médicos	0,79	5	5	3,93
Atividades de Infra Estrutura	LAPA	Técnicos	0,34		7	2,38
Total Atividades:						17,24

Materiais:

Material	Qtde.	Unidade	Qtde. / exam	Custo	Custo unitário
Xilol Histológico (3 cubas 450ml cada)	1000	ml	104	4,80	0,50
Total Materiais:					0,50

Equipamentos:

Descrição Item	Depr. Mês	nº horas/dia	Depr. (min) / Tempo/Vol	Depr. Exame
Microscópio Zeiss	269,00	4,8	0,04	0,18
Outros	4.413,16	12	14,14	0,33
Total Equipamentos				0,51

Depreciação Predial:

Descrição Item	Depr. Mês	nº horas/dia	Depr. (min) / Tempo/Vol	Depr. Exame
Depreciação Predial	4.316,20	12	13,83	42,68
Total Depreciação:				0,32

Custos Indiretos

Descrição Item	Custo unitário
Custos Indiretos	3,71
Total Indiretos	3,71

Através dos custos dos exames realizados pelo Laboratório de Anatomia Patológica, podemos averiguar a margem de rentabilidade de cada produto, como pode ser observado no quadro a seguir:

Figura 8 - Custeio dos Objetos de Custo

Código	Item	Preço	Custo	Margem
AP02	Anatomo Patologico Peca Cirurgica	69,33	48,22	17%
AP03	Arsenal Tecnico de Congelacao	121,84	118,05	-14%
AP05	Ap Citologia Vaginal	21,18	18,25	-2%
AP06	Ap Citologia Hormonal	24,27	19,35	5%
AP07	Ap Citologia Oncotica	24,27	22,29	-9%
AP09	Ap Imunohistoquimica (base)	104,00	97,30	-11%
AP12	Citometria	174,81	115,20	21%
AP15	Ap Imunohistoquimica (por reagente)	45,07	32,57	14%
AP17	Herceptest	190,71	138,10	14%
AP18	Ap Pecas Radicais e Puncoes	121,33	54,16	46%

DISCUSSÃO

O Laboratório de Anatomia Patológica do Hospital Israelita Albert Einstein, atende a pacientes internos e externos. Os serviços prestados aos pacientes internos têm seus preços equiparados a de outros hospitais, já os externos, competem diretamente com as diversas clínicas diagnósticas.

O Departamento de Anatomia Patológica, tinha conhecimento, de que se tivesse um produto, com um preço competitivo para os pacientes externos, poderia aumentar seu volume de atendimentos. Poderia ser formatado um novo produto que seria ao mesmo tempo competitivo e não comprometesse o resultado do departamento. A pergunta é qual seria o custo desse novo produto?

Para responder esses questionamentos e mapear os processos da unidade foi decidido implantar no departamento o sistema de custeio ABC, para que se pudesse avaliar o departamento, sua capacidade operacional, como os seus recursos estavam sendo utilizados.

Para se implantar o ABC em uma área é fundamental, que a Instituição como um todo esteja comprometida com sua implantação, o ABC é a ferramenta utilizada para se custear os produtos do hospital e analisar seus processos, desde 1998. Porém o comprometimento do departamento é outro fator a ser alcançado pela equipe de implantação do ABC, sem esse compromisso de participação, não existem informações confiáveis, porque as informações que os Analistas de Custos levantam sem a participação do departamento, normalmente não são validadas e nem aceitas pelos mesmos.

Para Nakagawa (1994; p.40) ...”o ABC é um dado que poderá transformar-se numa poderosa ferramenta de alavancagem de atitudes das pessoas envolvidas no processo de mudanças de uma empresa. Entre estas, destaca-se a que contribui para a mudança da cultura organizacional.”

Para que o Departamento se sinta comprometido, é necessário que cada etapa de implantação, seja analisada e discutida com a área, para que juntos possam decidir a melhor forma de se fazer o levantamento das informações.

O Levantamento de atividades, é uma das etapas mais importantes do custeio ABC. Parte-se do pressuposto de que os recursos da empresa são consumidos pelas suas atividades e não pelos produtos que ela produz. Os produtos são consequência das atividades efetuadas pela empresa para produzi-las e comercializá-las. Um dos objetivos do ABC é rastrear quais atividades estão consumindo, de forma mais significativa, seus recursos. Mapeando todas as atividades é possível compreender como o Departamento funciona. É importante que o funcionário se sinta parte do processo, porque assim, independente das atividades serem levantadas através de entrevistas ou acompanhamento do procedimento, haverá um comprometimento com a metodologia.

Os direcionadores de recursos são indicadores da forma como as atividades consomem os recursos produtivos. Normalmente esses direcionadores são dados difíceis

de obter, os Departamentos possuem todos os dados necessários, mas não estão tabulados, não são informações prontas para serem utilizadas.

O cálculo dos Objetos de Custo é a etapa conclusiva e a participação do departamento é de grande importância, é nessa etapa que o departamento têm condições de avaliar se todos os processos foram considerados.

CONCLUSÃO

Como resultado da implantação do Custeio Baseado em Atividades e análise dos processos internos, o Laboratório de Anatomia Patológica pôde detectar a existência de capacidade disponível, em termos de recursos humanos e tecnológicos, para a criação de novos produtos e ampliação de mercado, principalmente para pacientes externos.

E, finalmente, a apuração dos custos reais de cada produto / serviço possibilitou a unidade rever sua estratégia global, principalmente revisando seu mix de produtos e os preços praticados, alcançando assim um melhor alinhamento com o mercado em que atua.

BIBLIOGRAFIA

- BERTO, Dalvio José, BEULKE, Rolando. *Gestão de Custos e Resultados na Saúde. Hospitais, Clínicas, Laboratórios e Congêneres*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- CARPINTERO, José Newton Cabral. *Custos na Saúde – Considerações Teóricas*. Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 1999.
- CHING, Hong Yug. *Gestão Baseada em Custeio por Atividades. ABM – Activity Based Management*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custo como Ferramenta Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.
- COGAM, Sanuel. *ABC/ABM – Modelos*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- FUKUMOTO, Helena Lumi, FREITAS, Rute. *Implantação do Custeio Baseado em Atividades ABC/ABM no setor Hospitalar: Banco de Sangue, Um Caso Prático*. Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 2000.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à Contabilidade de custos hospitalares no Brasil*. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n33, p.34-46, abr./jun. 1980.
- MARTINS, Domingos. *Gestão Financeira de Hospitais*. São Paulo: Atlas.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MEEKER, Margaret Huth, ROTHROCK, Jane C. *Cuidados de Enfermagem ao paciente Cirúrgico*. 10 ed. Rio de Janeiro: Guanabara, 1997.
- NAKAGAWA, Massayuki. *ABC Custeio Baseado em Atividades*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1994.