

Sistemas de Apuração de Custos Em Entidades Hospitalares da Cidade do Recife: Segundo Maior Polo Médico-hospitalar Brasileiro

Ana Paula Ferreira da Silva

Luiz Carlos Miranda

James Anthony Falk

Resumo:

Este trabalho mostra os resultados de uma pesquisa sobre sistemas de apuração de custos hospitalares no segundo maior pólo médico -hospitalar brasileiro, a cidade do Recife, cujo objetivo é identificar as principais informações e relatórios gerados pelos sistemas de custos das entidades hospitalares da Cidade do Recife, bem como também identificar quais são as principais características destes sistemas. Para a elaboração deste trabalho foi realizada uma pesquisa baseada no método da entrevista estruturada com a aplicação de questionário. Este questionário inicialmente foi testado em 3 hospitais localizados na região metropolitana do Recife, os quais não fazem parte da amostra estudada. Depois do pré-teste o questionário foi aplicado em 21 entidades hospitalares localizadas na cidade do Recife, no período de 18 de fevereiro a 22 de março de 2002. Após aplicação do instrumento de coleta de dados, as respostas foram analisadas com o auxílio do aplicativo estatístico SPSS versão 10.0 para Windows. Concluímos o estudo verificando a existência de uma preocupação por parte dos hospitais do segundo maior pólo médico-hospitalar brasileiro em conhecer os seus custos, objetivando com isso controlar e reduzir da melhor forma estes custos. Os SACHS hoje em operação na cidade do Recife em sua maioria não atendem plenamente as necessidades de informação dos gestores administrativos hospitalares, uma vez que os mesmos mencionaram o desejo de ter informações, as quais os atuais sistemas não fornecem.

Área temática: *A Mensuração de Custos na Saúde*

**SISTEMAS DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM ENTIDADES HOSPITALARES DA
CIDADE DO RECIFE: SEGUNDO MAIOR POLO MÉDICO-HOSPITALAR
BRASILEIRO**

TRABALHO 1.096

Resumo

Este trabalho mostra os resultados de uma pesquisa sobre sistemas de apuração de custos hospitalares no segundo maior pólo médico -hospitalar brasileiro, a cidade do Recife, cujo objetivo é identificar as principais informações e relatórios gerados pelos sistemas de custos das entidades hospitalares da Cidade do Recife, bem como também identificar quais são as principais características destes sistemas.

Para a elaboração deste trabalho foi realizada uma pesquisa baseada no método da entrevista estruturada com a aplicação de questionário. Este questionário inicialmente foi testado em 3 hospitais localizados na região metropolitana do Recife, os quais não fazem parte da amostra estudada. Depois do pré-teste o questionário foi aplicado em 21 entidades hospitalares localizadas na cidade do Recife, no período de 18 de fevereiro a 22 de março de 2002. Após aplicação do instrumento de coleta de dados, as respostas foram analisadas com o auxílio do aplicativo estatístico SPSS versão 10.0 para **Windows**.

Concluimos o estudo verificando a existência de uma preocupação por parte dos hospitais do segundo maior pólo médico-hospitalar brasileiro em conhecer os seus custos, objetivando com isso controlar e reduzir da melhor forma estes custos. Os SACHS hoje em operação na cidade do Recife em sua maioria não atendem plenamente as necessidades de informação dos gestores administrativos hospitalares, uma vez que os mesmos mencionaram o desejo de tem informações, as quais os atuais sistemas não fornecem.

PALAVRAS-CHAVES: Sistema, Custos, Hospitais.

ÀREA TEMÁTICA: A Mensuração de Custo na Saúde

SISTEMAS DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM ENTIDADES HOSPITALARES DA CIDADE DO RECIFE: SEGUNDO MAIOR POLO MÉDICO-HOSPITALAR BRASILEIRO

1. Introdução

Atualmente para permanecerem “vivos”, os hospitais investem pesadamente em tecnologia e em qualidade de atendimento. Seus custos fixos e indiretos tendem a aumentar a cada dia. Além disso, os planos de saúde, que representam juntamente com o SUS mais da metade da receita de serviços dos hospitais, pressionam na fixação de preços dos serviços, chegando a fixá-los. Se os custos fixos aumentam e as receitas não acompanham este aumento, resta às entidades hospitalares controlarem os seus custos.

Os primeiros estudos sobre apuração de custos hospitalares no Brasil datam do início da década de cinquenta conforme FALK (1981 p.13). Todavia, há carência de estudos sobre como os hospitais estão apurando seus custos, se existem sistemas formais de custos nas entidades hospitalares, sejam públicas ou privadas e quais são as informações geradas por ele.

Portanto, o objetivo deste trabalho é identificar as principais informações e relatórios gerados pelos sistemas de custos das entidades hospitalares da Cidade do Recife, bem como também identificar quais são as principais características destes sistemas de apuração de custos. A escolha da cidade do Recife tem duas justificativas: primeiramente a facilidade para a realização da pesquisa de campo, uma vez que a pesquisadora reside na Cidade do Recife; em seguida o fato de Recife ser a capital do segundo pólo médico-hospitalar do Brasil, segundo a revista Balanço (2000, p.6).

2. Metodologia

Para a elaboração deste trabalho foi realizada uma pesquisa de campo baseada no método da entrevista estruturada com a aplicação de questionário. Inicialmente o instrumento de coleta de dados foi testado em três hospitais localizados na Região Metropolitana, os quais não fazem parte do universo amostral. Em seguida o questionário foi aplicado em 21 hospitais existentes na cidade do Recife, correspondendo a 49% do universo amostral, no período de 18 de fevereiro a 22 de março de 2002. Após aplicação do instrumento de coleta de dados, as respostas foram tabuladas e inseridas em planilhas do

aplicativo estatístico SPSS versão 10.0 para **Windows**, e seguida foi feita a análise descritiva de todas as variáveis isoladamente.

2. Contabilidade de Custos Hospitalar no Brasil: Conceito e Origem

Martins, D.,(2001, p.51) define contabilidade de custo no setor hospitalar da seguinte maneira:

A contabilidade de custos é a parte integrante na administração de uma empresa e proporciona à administração do hospital registros dos custos da produção médica, registros das despesas administrativas, comerciais, tributárias, financeiras, permitindo a avaliação dos resultados por meio da comparação dos custos da produção médica, das despesas incorridas e com padrões de custos e despesas previamente estabelecidos. A contabilidade de custos também auxilia a concretização das funções administrativas de planejamento, de organização e de controle, necessárias aos objetivos de gerar serviços médicos com o menor custo possível e nível máximo de qualidade.

Segundo Falk (1981 p.13): a análise de custos hospitalares foi introduzida no Brasil por Campos(em janeiro e fevereiro de 1953) e posteriormente com Luiz Oswaldo Fernando em 1965 e 1971. Leone (1998, p.15) complementa afirmando que em 1965 foi realizado um primeiro curso sobre contabilidade de custo hospitalar no Brasil, o qual contou com o apoio da Associação Paulista de Hospitais e resultou na publicação do primeiro livro brasileiro de contabilidade hospitalar de autoria de Luiz Oswaldo Fernando, intitulado: Princípios e elementos de contabilidade hospitalar no mesmo ano.

Todavia, a pesquisa bibliográfica realizada por SILVA (2002), demonstra que foram realizados poucos estudos sobre o Contabilidade de custos hospitalar no Brasil, e que a maior parte das publicações existentes sobre este assunto trata de estudos de caso referenciando a utilização do Sistema de Custos Baseado em Atividade.

3. Resultado da Pesquisa de campo

Esta seção do trabalho apresenta o resultado da pesquisa apuração de custos, realizada em 21 entidades hospitalares da cidade do Recife. Esta seção está dividida em 4 grupos: (a) Informações gerais sobre custos; (b) Informações sobre os sistemas de custos; (c) Informações sobre o método de Custeio ABC; e (d) Informações sobre os aspectos estratégicos de custos.

a) Informações Gerais sobre Custos Hospitalares

Neste grupo de perguntas procurou-se primeiro saber, qual o percentual da amostra estudada que possuem uma área responsável pelos cálculos de custos. A pesquisa indica que acima de sessenta e seis por cento dos hospitais investigados possuem uma área responsável pelos cálculos de custos, enquanto que pouco mais de vinte e três por cento não possuem uma área responsável pelos cálculos de custos, conforme evidencia a tabela 1.

Tabela 1 –Existência de uma Área Responsável para Calcular os Custos

Existe área para calcular os custos	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Sim	16	76,5%	76,5%
Não	5	23,5%	100,0
Total	21	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Dentro do grupo de hospitais que não calculam os custos, foram analisados os motivos pelos quais os estes hospitais não calcularem os custos seus custos. Este resultado esta expresso na tabela 2.De acordo com esses números, observou-se que dois hospitais (quarenta por cento dos investigados não calculam os custos), não o fazem por falta de recursos financeiros para contratação de pessoal apto a fornece as informações sobre custos. Outros dois não calculam os custos, mas revelaram que na época da entrevista estavam levantando os dados para implementar o Sistema de Apuração de Custos Hospitalares(SACH). Por fim, um dos entrevistados justificou o não cálculo dos custos, em razão de no período da entrevistada está analisando a possível implantação de um sistema de apuração de custos.

Tabela 2- Motivos sobre a Ausência do Cálculo dos Custos

Motivos	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Não dispõe de recursos financeiros	2	40,0%	40,0%
O hospital esta analisando a implantação de um SACH	1	20,0%	60,0%
O hospital no momento esta implementando um SACH	2	40,0%	100,0%
Total	5	100,0%	100,0%

Fonte: pesquisa de campo, 2002.

A tabela 3 revela que as áreas reponsáveis de gerar informações sobre custos, não geram, na sua maioria, apenas este tipo de informação. De qualquer modo, a importância de custos fica demonstrada pelo fato de, em 7 hospitais (44% dos que tem sistemas de custos) existir uma área dedicada exclusivamente a produzir e analisar informações sobre custos.

Tabela 3 – Informações Geradas pela Área Responsável por Custos

A área só produz informações de custos?	Nº de hospitais	Participação
Sim	7	44,0%
Não	9	56,0%
Total	16	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

De acordo com a tabela 4, um pouco mais de sessenta e dois por cento das áreas que produzem informações de custos operam com 4 funcionários ou menos. Somente um hospital opera com mais de 7 funcionários na área de custos.

Tabela 4 – Número de Funcionários que Trabalham na Área responsável pelas Informações de Custos

Número de Funcionários	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Apenas 1 funcionário	5	31,25%	31,25%
De 2 até 4 funcionários	5	31,25%	62,50%
De 5 até 7 funcionários	5	31,25%	93,75%
Acima de 7 funcionários	1	6,25%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Nesta pesquisa, como apresentado na tabela 5 abaixo, verificou-se que o percentual de custos com mão-de-obra direta é na média 33% dos custos de uma unidade hospitalar. O “*overhead*” é, em média 30% e o gasto com material direto (medicamentos e descartáveis) é, na média 26%.

Tabela 5 – Composição dos Custos Hospitalares

Composição dos custos	Material direto	Mão-de-obra Direta	“overhead”
Média	26%	33%	30%
Desvio-Padrão	7%	10%	13%
Mínimo	17%	15%	12
Máximo	37%	50%	45%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Nesta pesquisa, conforme na tabela 6, a maioria (81,25%) dos hospitais que possuem SAC (Sistema de apuração de Custos) utiliza apenas custo médio unitário para custear o material direto, seguido da utilização conjunta do custo corrente ou de reposição e do custo médio unitário (12,5% dos hospitais), por último vem o uso do custo de reposição utilizado por apenas um hospital. A predominância do uso do custo médio unitário, para custear o material direto, é justificada pela aceitação desta prática aqui no Brasil para efeitos fiscais.

Tabela 6 – Métodos de Custeamento do Material Direto (Medicamentos e Descartáveis)

Método de custeamento	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Custo corrente ou de reposição	1	6,25%	6,25%
Custo médio unitário	13	81,25%	87,5%
Custo médio e custo de reposição	2	12,5%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A pesquisa revelou que 75% dos hospitais pesquisados que tem SAC utilizam sistemas simples de informática, tais como: excel ou similares e outros computadorizados para calcular os seus custos. Apenas 4 hospitais utilizam sistemas mais sofisticados, sendo que dois utilizam sistemas Integrados de Informação (ERP) e dois utilizam sistemas de informações hospitalares (vide tabela 7).

Tabela 7 – Recursos Computadorizados Utilizados para Calcular os Custos

Recursos Utilizados	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Planilhas de Excel ou similares	9	56,0%	56,0%
Sistemas computadorizados, mas simples	3	19,0%	75,0%
Sistema Integrado de Informação(ERP)	2	12,5%	87,5%
Sistema de informações hospitalares	2	12,5%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

b) Informações sobre Os Sistemas de Custos

A tabela 8 mostra que 75% dos hospitais pesquisados que tem SAC operam com seu atual sistema de custos há mais de três anos, enquanto que no restante dos hospitais (25%), a idade do atual sistema de custos é igual ou inferior a três anos. Estes dados refletem o fato da pergunta ter sido dirigida ao sistema atual, todavia, houve casos em que a hospital possuía sistema de custos há bem mais tempo, porém tinha começado a operar com atual recentemente. Para se têm uma idéia dois dos hospitais entrevistados possuía sistema de custos há mais de duas décadas, no entanto o sistema atual estava operando há menos de cinco anos.

Tabela 8 – Tempo de Operação dos Atuais Sistemas de Custos Hospitalares

Tempo de operação	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Menos de um ano	2	12,5%	12,5%
De um ano até três anos	2	12,5%	25,0%
Acima de três até 5 anos	7	44,0%	69,0%
Acima de 5 anos	5	31,0%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Os dados da tabela 9 são um bom indicativo sobre as estrutura dos planos de custos, uma vez que todos os hospitais estudados tem SAC possuem um plano de contas de custos com centros de custos.

Tabela 10 – Estrutura do Plano de Contas de Custos dos Hospitais

Estrutura do Plano de Contas	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Único, sem centros de custos	0	0,0%	0,0%
Centro de custos	16	100,0%	100,0%
Departamentos	0	0,0%	100,0%
Processos ou atividades	0	0,0%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Em cem por cento dos hospitais pesquisados que possuem SAC, a alta administração participou do desenvolvimento do sistema conforme demonstra a tabela 11.

Tabela 11- Departamentos Envolvidos no Desenvolvimento do Sistema de Custos

Departamento envolvido no desenvolvimento do sistema	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Alta administração	16	0	100%	0%
Contabilidade	11	5	69,0%	31,0%
Controladoria	2	14	12,50%	87,50%
Custos	11	5	69,0%	31,0%
Informática	7	9	44,0%	56,0%
Consultoria	6	10	37,50%	62,50%
Diretória Médica	3	13	19,0%	81,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Observa-se que mais de um terço dos entrevistados dos hospitais que possuem SAC afirmam que a Contabilidade e o Setor de custos participaram do desenvolvimento do atual SACH (Sistema de Apuração de custos Hospitalares). Quarenta e quatro por cento dos entrevistados afirmaram que a o setor de Informática estava envolvido no desenvolvimento do atual SACH, enquanto um pouco mais que 1/3 destes afirmaram que utilizaram serviços de consultoria no desenvolvimento do sistema. Apenas 19,0% dos respondentes afirmaram a participação da diretoria média e 12,5% a participação da Controladoria no desenvolvimento do sistema de custos(vide tabela 11).

Com base na tabela 22, nota-se que 75% dos 16 respondentes afirmaram que os hospitais da amostra, contaram com a participação de 2 até 4 departamentos para o desenvolvimento do atual sistema de apuração de custos, enquanto que somente 25% dos entrevistados dos hospitais entrevistados contaram com a participação de 5 ou 7 departamentos.

Tabela 13 – Número de Departamentos Envolvidos no Desenvolvimento dos Sistemas de Custos

Nº de departamentos envolvidos no desenvolvimento do sistema	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
2	2	12,5%	12,5%
3	9	56,3%	68,8%
4	1	6,3%	75,0%
5	3	18,8%	93,8%
7	1	6,3%	100,0%
Total	16	100%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

De acordo com a tabela 14, observou-se que um pouco mais de sessenta por cento dos 16 respondentes revelaram adotar o método de custeio Pleno, enquanto que 5 hospitais

(31,25%) da amostra afirmaram que utilizam o método de custeio por absorção parcial. Observou-se que apenas 1 hospital da amostra entrevista utiliza o custeio variável.

Tabela 14 – Utilização dos Métodos de Custeio

Métodos de custeio	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Custeio Pleno	10	62,5%	62,5%
Método de Custeio por Absorção parcial	5	31,25%	93,25%
Método de Custeio Variável	1	6,25%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

c). Informações sobre o Método de Custeio ABC

Este grupo relata os resultados das questões referentes ao Sistema ABC. Como mostra a tabela 25, mais da metade dos hospitais pesquisados não se interessam pelo sistema ABC. Quatro respondentes afirmaram não ter ouvido falar sobre o ABC. Apenas 1 dos respondentes afirmou que analisou o sistema, mas resolveu não utilizá-lo, enquanto que 2 afirmaram que na época da pesquisa estava implantando o sistema ABC em alguma área do hospital.

Tabela 15 – Experiência dos Hospitais da Pesquisa com o Sistema ABC

Experiência com o sistema ABC	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Não ouviu falar	4	25,0%	25,0%
Não se interessa	9	56,3%	81,3%
Decidiu não utilizar	1	6,3%	87,5%
Está implantando	2	12,5%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

De acordo com a tabela 16, a razão mais citada pelos 10 entrevistados, que ou não se interessam ou decidiu não utilizar o ABC é a existência de um sistema semelhante ao ABC. Este resultado, deve ser visto com cautela, uma vez que pôde-se perceber, durante as pesquisas, o baixo conhecimento sobre o ABC, por parte dos entrevistados.

Tabela 16- Razões para o não uso do Sistema ABC

Razões para o não uso do sistema ABC	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
O sistema atual atende às necessidades do hospital	6	4	60%	40%
Existência de um sistema semelhante ao ABC	10	0	100%	0%
Complexidade de implementação e operação do sistema ABC	6	4	60%	40%
Falta de conhecimento do sistema ABC	5	5	50%	50%
Relação custo benefício desfavorável	4	6	40%	60%
Necessidade de um sistema paralelo ao ABC	2	8	20%	80%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A tabela 17 revela que dentre as 6 razões citadas no questionário de pesquisa para o não uso do sistema ABC, 2(duas) delas foram apontaram pela metade dos entrevistados, 30% dos mesmos apontaram 3(três) razões. Apenas 1 respondente apresentou uma única razão e outro apresentou 4 razões.

Tabela 17- Número de razões para a não Utilização do Sistema ABC

Nº de razões para o não uso do ABC	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
1	1	10%	10%
2	5	50%	60%
3	3	30%	90%
4	1	10%	100%
Total	10	100%	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Na tabela 18, pode-se verificar que 2 hospitais da amostra afirmaram que estavam implantando o sistema ABC. Esta tabela também revela que em 1 deles a implantação estava na fase inicial (implementação), e no outro, o sistema já estava parcialmente implantado.

Tabela 18- Nível de Implementação do Sistema ABC

Nível de implementação do sistema ABC	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Totalmente implementado	0	0%	0%
Parcialmente implementado	1	50%	50%
Em fase de implementação	1	50%	100%
Total	2	100%	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Dos dois hospitais que estavam implementando o sistema ABC, um deles estava implementando em três áreas: Farmácia, Nutrição e Unidade de Internação, enquanto que o outro esta implementando somente nas duas últimas áreas citadas(vide tabela 19).

Tabela 19- Áreas onde o Sistema ABC está sendo Implementado

Áreas	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Farmácia	1	1	50,0%	50,0%
Nutrição	2	0	100,0%	0,0%
Unidade de Internação	2	0	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

d) Informações sobre Os Aspectos Estratégicos de Custos

Neste grupo serão apresentados os resultados relacionados com os aspectos estratégicos de custos. A tabela 20 demonstra as principais características desejadas pelos entrevistados com relação aos SACHs(Sistema de Apuração de Custos Hospitalares). A

maioria dos entrevistados listou as seguintes características com essenciais: Customização (atender as características individuais de cada Hospital) com 93,8%; Baixo custo de manutenção e facilidade de utilização, ambas com 87,5% , seguindo de baixo custo de implementação com 62,5% e facilidade de alimentação do sistema com 12,5%.

Tabela 20- Características Desejadas em um Sistema de Custos

Características do sistema	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Baixo custo de implementação	10	6	62,5%	37,5%
Baixos custos de manutenção	14	2	87,5%	12,5%
Fácil utilização	14	2	87,5%	12,5%
Customizado	15	1	93,8%	6,3%
Fácil alimentação	2	14	12,5%	87,5%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Com base na tabela 21, metade dos gestores administrativos investigados, os quais trabalham em hospitais que possuem SAC citaram 4 características desejadas pelos mesmos com relação ao sistema de apuração de custos hospitalares. Pouco mais de um terço citaram 2 ou 3 características e o restante (dois hospitais) citaram 5 características.

Tabela 21- Número de Características desejadas em um SACH

Nº de característica citadas	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
2	5	31,3%	31,3%
3	1	6,3%	37,5%
4	8	50,0%	87,5%
5	2	12,5%	100%
Total	16	100,0%	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A tabela 22 é um indicativo sobre os propósitos da contabilidade de custos hospitalares segundo os 16 respondentes da pesquisa que trabalham com algum SAC. Os três propósitos mais citados foram em ordem: gerenciamento de custos (controle e redução) com 100%; tomada de decisão com 87,5%; orçamento e controle orçamentários com 62,5%. O propósito menos citado pelos respondentes da pesquisa foi cálculo do lucro com 12,5%.

Tabela 22- Propósitos da Contabilidade de Custos Hospitalares

Características do sistema	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Gerenciamento de custos	16	0	100,0%	0,0%
Preços e políticas de preços	5	11	31,3%	68,8%
Orçamento e controle orçamentário	10	6	62,5%	37,5%
Tomada de decisão	14	2	87,5%	12,5%
Calculo do lucro	2	14	12,5%	87,5%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Como mostra a tabela 23, aproximadamente 70% dos entrevistados, que tem SAC citaram 2 ou 3 propósitos da contabilidade de custos hospitalar, enquanto que 25% listou 4 e apenas 1 respondente listou 1 propósito.

Tabela 23- Número de Propósitos da Contabilidade de Custos Hospitalares

Nº de propósitos citados	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
2	7	43,8%	43,8%
3	4	25,0%	68,8%
4	4	25,0%	93,8%
5	1	6,3%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Como é observado na tabela 24, mais de sessenta por cento dos entrevistado, os quais trabalham em hospitais onde existem SAC, afirmaram que o sistema de apuração de custo atual não calcula o resultado contábil lucro ou prejuízo. Isso se deve ao fato da maioria dos gestores administrativos hospitalares não apontarem o lucro com um dos maiores propósitos da contabilidade de custos hospitalar.

Tabela 24- Os sistemas de Apuração de Custos Hospitalares e o Calculo do Resultado Contábil

O sistema calcula o resultado contábil	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Sim	6	37,5%	37,5%
Não	10	62,5%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A tabela 25 demonstra as principais informações geradas pelos 16 SACHs da pesquisa. As três mais listadas foram: custos por centro de custos com 100%; custo por paciente com 81,3% e custos por serviço e procedimentos com 75%. A informação gerada menos listada foi o custo por médico, com apenas 12,5%.

Tabela 25- Principais Informações Geradas pelos SACHs

Informações geradas	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Custo por paciente	13	3	81,3%	18,8%
Custo por serviço/procedimento	12	4	75,0%	25,0%
Custo por departamento	4	12	25,0%	75,0%
Custo por centro de custos	16	0	100,0%	0,0%
Custo por médico	2	14	12,5%	87,5%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Quanto ao número de informações geradas pelos 16 sistemas de custos, com base na tabela 26, podemos afirmar que 44% apontaram 2 informações. Vinte e cinco por cento dos entrevistados apontaram 3 informações geradas enquanto, outros 25% apontaram 4 informações e apenas um único respondente informou que gerava todas as cinco informações listadas na tabela 25.

Tabela 26- Número de Informações Geradas e Citadas pelos SACHs

Nº de informações	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
2	7	43,8%	43,8%
3	4	25,0%	68,8%
4	4	25,0%	93,8%
5	1	6,3%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

De acordo com tabela 27, 75% das áreas responsáveis pelo registro e análise de custos nos 16 hospitais não enviam relatórios para todos os usuários do sistema, isto porque segundo os entrevistados estas informações são enviadas geralmente para os solicitadores.

Tabela 27- Tipos de Usuários para os quais são Enviados Relatórios

Envia relatório para todos os usuários?	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Sim	4	25,0%	25,0%
Não	12	75,0%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Com base na tabela 28, 63,5% dos 16 SAC existente enviam relatórios unicamente para os solicitadores de informação de custos, é único, ou seja, igual para todos os solicitadores, enquanto de 37,5% dos relatórios são diferenciados, ou seja, a informação difere para cada tipo de solicitador, dependendo também da informação desejada.

Tabela 28- Tipo de Relatório Enviado para os Solicitadores de Informação

Tipo de relatório	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Único	10	63,5%	63,5%
Diferenciado	6	37,5%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A tabela 29 lista as principais informações que os entrevistados do 16 hospitais que possuem SAC gostariam que o sistema de apuração de custos da sua entidade pudesse gerar. São elas em ordem de preferência: custo médico (81,3%) e custo por departamento(68,8%).

Tabela 29- Principais Informações de Custos Almejadas pelos Entrevistados SACH fornecesse

Informações almejadas	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Custo por paciente	2	14	12,5%	87,5%
Custo por serviço/procedimento	5	11	31,3%	68,8%
Custo por departamento	11	5	68,8%	31,3%
Custo por centro de custos	1	15	6,3%	93,8%
Custo por médico	13	3	81,3%	18,8%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

De acordo com a tabela 30, quase 70% dos 16 entrevistados que trabalham com um SAC afirmaram que gostariam que o sistema de custos da sua entidade pudesse gerar mais duas informações. Um pouco menos de vinte por cento desses entrevistados afirmaram que gostaria que seu sistema pudesse gerar mais três informações. E por fim, 12,5% dos hospitais informaram que gostaria de possuírem mais cinco informações.

Tabela 30- Número de Informações de custos almejadas Entrevistados

Nº de informações	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
2	11	68,8%	68,8%
3	3	18,8%	87,5%
5	2	12,5%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A periodicidade com que as informações de custos são registradas e analisada foi investigada, uma vez que essa variável pode indicar a atenção que esse grupo de hospitais dispensam para esse tipo de informações. Foi identificado um número considerável de 93,8% dos 16 hospitais que operam com SAC, os quais dedicam atenção em atualizar as informações de custos mensalmente. Foi observado que apenas um hospital atualiza as informações de custos bimestralmente. Os resultados dessa investigação são apresentados na tabela 31.

Tabela 31- Periodicidade que as Informações de Custos são Registradas e Analisadas

Periodicidade	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Mensalmente	15	93,8%	93,8%
Bimestral	1	6,3%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Nesta pesquisa, identificou-se que os três maiores solicitadores de informações de custos citados pelos 16 respondentes da pesquisa que trabalham com SAC são: o diretor geral(93,8%), a diretoria administrativa-financeira(81,3%) e os responsáveis pelos centros de custos com 37,5%(vide tabela 32). Chama a atenção o fato de alguns responsáveis por centros de custos não solicitarem informações de custos.

Tabela 32- Maiores Solicitadores de Informações de Custos

Solicitadores de informação de custos	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Diretor Geral	15	1	93,8%	6,3%
Departamento de compras ou/e de vendas	0	16	0,0%	100,0%
Diretoria Administrativa-financeira	13	3	81,3%	18,8%
Diretória Médica	4	12	25,0%	75,0%
Departamento Contábil-financeiro	5	11	31,3%	68,8%
Resp. pelos centros de custos	6	10	37,5%	62,5%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A tabela 33 identificou que 44% dos 16 respondentes que operam com SACH afirmaram terem 3 solicitadores de informação de custos, seguido de 31% com 2 solicitadores de informação, enquanto que só três entrevistados afirmaram possuírem a maior quantidade de solicitadores, 4. Apenas 1 investigado informou que possui apenas um solicitador de informações de custos. É importante deixar claro que o número de solicitadores não é igual ao número de receptores de informação, uma vez que a maioria dos entrevistados envia relatórios para todos os centros de custos.

Tabela 33 Número de Solicitadores de Informação de Custos

Nº de solicitadores	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
1	1	6,3%	6,3%
2	5	31,3%	37,5%
3	7	43,8%	81,3%
4	3	18,8%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Na tabela 34 são listadas as restrições apontadas pelos 16 entrevistados com relação aos sistemas de apuração de custos existente. Um pouco mais de sessenta por cento dos entrevistados afirmaram que os sistemas de apuração de custos possuíam algumas restrições, as quais chegam a impedir que o responsável pelas informações de custos gere algumas informações solicitadas.

Tabela 34- Existência de Restrições que Impede a Área Responsável pelos Custos Gerar alguma Informação

Existência de restrições	Nº de hospitais	Participação	% Acumulado
Sim	6	37,5%	37,5%
Não	10	63,5%	100,0%
Total	16	100,0%	100,0%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

De acordo com a tabela 35, as duas restrições dos sistemas de custos mais citadas pelos respondentes da pesquisa que utilizam SAC em ordem decrescente foram: a não integração dos sistemas de informação e a falta de informatização de alguns setores. A restrição menos citada foi à falta de um auditor médico.

Tabela 35- Restrições que Impede o SACH de Gerar Algumas Informações solicitadas

Restrições	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Falta de informatização de alguns setores	3	3	50%	50%
Não integração entre os sistemas de informação	5	1	83,3%	16,7%
Falta de detalhamento do sistema	2	4	33,3%	66,7%
Falta de pessoal capacitado	2	4	33,3%	66,7%
Necessidade de um auditor médico	1	5	16,7%	83,3%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

4. Conclusão

Com base nos dados da pesquisa notamos que mais de 75% dos hospitais pesquisados calculam custos, ou seja, possuíam um sistema de apuração de custos. Destes hospitais que possuem SAC, 75% utilizam sistemas simples de informática, tais como: excel ou similares e outros computadorizados para calcular os seus custos. Além disso, todos tinham seus planos de contas de custos estruturados, conforme centro de custos e 100% deles a alta administração dos hospitais participou do desenvolvimento do sistema.

Mais de 75% dos hospitais pesquisados operam com seu atual sistema de custos há mais de três anos, observou-se que um pouco mais de sessenta por cento dos respondentes revelaram adotar o método de custeio Pleno, enquanto que 5 hospitais (31,25%) da amostra afirmaram que utilizam o método de custeio por absorção parcial. Apenas dois hospitais afirmaram estavam utilizando o sistema ABC, porém em face de implementação. A razão mais citadas pelos entrevistados para o não uso do Sistema ABC foi a necessidade de sistema paralelo ao ABC.

A maioria dos entrevistados (93,8%) listou como característica mais essencial em um sistema de custos hospitalares: a Customização (atender as características individuais de cada Hospital), este indicado revela que os gestores administrativos hospitalares não almejam adquirir SACs fechados, os quais muitas vezes não atendem a necessidade individual da entidade hospitalar.

A principal informação que os entrevistados gostariam que o sistema de apuração de custos da sua entidade pudesse gerar é: custo médico. Além disso, os respondentes da pesquisa citaram algumas restrições existentes nos atuais SACHs da cidade do Recife, tais como: a não integração dos sistemas de informação e a falta de informatização de alguns setores. A restrição menos citada foi à falta de um auditor médico.

Concluimos este estudo verificando a existência de uma preocupação dos hospitais do segundo maior pólo médico-hospitalar em conhecer os seus custos, objetivando com isso controlar e reduzir da melhor forma estes custos. Os SACHS hoje em operação na cidade do Recife são em sua maioria novos e simples baseados no custeio por Absorção (Pleno + Absorção parcial) e planilhas de excel e similares e em sua maioria não atendem plenamente as necessidades de informação dos gestores administrativos hospitalares, uma vez que os mesmos mencionaram o desejo tem as informações, as quais os atuais sistemas não fornecem.

Bibliografia

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades(ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.233p.

FALK, James Anthony. **Custos e desempenho**. 1981. 83p. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública). Faculdade de Saúde Pública de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001. 643p.

LEONE, George Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. V.1 . 12ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. 506p.

KHOURY, Carlos Yorghi; ANGELEVICZ, Jacob. A utilização do sistema de custos **ABC**. Revista de Administração de empresa. V 39n. 1, p.56-62, jan-mar. 2000.

MARTINS, Domingos. **Custo e orçamento hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000. 165p

MARTINS, Elizeu.**Contabilidade de custos: inclui o ABC**. São Paulo: Atlas, 2001.388p.

REVISTA BALANÇO.Um bom lugar para tratamento. **Revista Balanço: Anual-Pernambuco**, n. 5, p.60-61, nov., 2000.

RICCIO, Edson L. SAKA. **Um estudo sobre A pesquisa em custos No Brasil**. Revista Brasileira de Contabilidade, no 124, p.68-75, jul./ago. 2000.

SANTOS, Roberto Vatan dos. NINIAN, Alessandra Cardoso da Silva. **Realidade dos sistemas de custos em empresas de grande porte**. Revista Brasileira do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, n.14, p. 22-37, Dez, 2000.

SILVA, Ana Paula F. da. **Sistema de apuração de custos hospitalares:** uma pesquisa nos hospitais da cidade do Recife. 2002. 69p. Monografia. Bacharelado em ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.