

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza

Doutorado em Management Science pela Universidade de Lancaster
Professor da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG
Avenida Antônio Carlos, 6627. Pampulha. Belo Horizonte/MG. CEP: 31270-901
E-mail: artur@face.ufmg.br

Alessandra Grazielle Xavier

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG
Avenida Antônio Carlos, 6627. Pampulha. Belo Horizonte/MG. CEP: 31270-901
E-mail: alessandragrazielle@hotmail.com

Lívia Carolina de Matos Lima

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG
Avenida Antônio Carlos, 6627. Pampulha. Belo Horizonte/MG. CEP: 31270-901
E-mail: liviacarolina90@yahoo.com.br

Mariana Guerra

Doutoranda em Administração pela Universidade de Brasília - UNB
Gestora de Serviços públicos (GESPU) na Universidade de Brasília - UNB
Campus Darcy Ribeiro - FACE/CCA. Asa Norte. Brasília/DF. CEP: 70910-900
E-mail: mariguerra_mg@yahoo.com.br

RESUMO

Dada sua complexidade, as organizações hospitalares demandam informações detalhadas sobre os custos incorridos na prestação dos serviços de assistência à saúde, a fim de gerenciá-los. A disponibilidade de informações consistentes de custos auxilia na adequada aplicação dos recursos escassos, principalmente em hospitais prestadores de serviços ao Sistema Único de Saúde (SUS). Um dos sistemas de custeio que pode ser utilizado para a gestão dos custos hospitalares é o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Esse sistema é diferenciado em relação aos sistemas de custeios tradicionais, pois possibilita a alocação dos custos indiretos aos serviços de modo mais eficiente. O objetivo geral desta pesquisa foi verificar se o valor repassado pelo SUS para procedimentos de urologia é suficiente para cobrir os custos incorridos na realização de tais procedimentos. Para tanto, delinear-se os seguintes objetivos específicos: (i) calcular, com base no ABC, os custos de procedimentos de urologia a partir de dados coletados em um hospital filantrópico de Belo Horizonte/MG; (ii) buscar, no Banco de dados do Sistema Único de Saúde (DATASUS) informações sobre os valores de repasse do SUS para reembolso dos procedimentos analisados; e (iii) comparar os custos dos procedimentos calculados com os valores repassados pelo

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

SUS. Por meio deste estudo, verificou-se que o repasse é insuficiente para todos os procedimentos analisados, sendo significativa a diferença entre o valor repassado pelo SUS e o custo calculado por meio do ABC.

Palavras-chave: Gestão de custos. Sistema ABC. Hospitais. SUS.

Cost Analysis in Hospitals: Comparing Actual Costs of Urological Procedures and Reimbursement Values paid by the Unified Health System

ABSTRACT

The complexity of hospital organizations requires detailed cost information that reflects activities in the actual hospital environment, so that costs can be traced and properly managed. Consistent cost information is instrumental in allocating scarce resources, especially in hospitals providing health services reimbursed by the Unified Health System (SUS), Brazil's publicly funded health care system. One of the costing methods that can be implemented in hospital cost management is Activity-Based Costing (ABC), a method which, unlike traditional costing systems, allocates overhead costs to services more efficiently. Drawing on this methodology, this paper reports on a case study aimed at assessing whether the values for urological procedures reimbursed by the Unified Health System were sufficient to meet the actual costs incurred in those procedures. More specifically, the research herein reported (i) made use of ABC to calculate the costs of urological procedures in a philanthropic hospital in the city of Belo Horizonte, State of Minas Gerais; (ii) queried the Unified Health System databank (DATASUS) for information on the values paid for the procedures under analysis; and (iii) performed a comparison of actual costs and reimbursement paid by SUS. The results show that the reimbursement values paid failed to meet the costs incurred in urological services, the ABC system revealing a significant discrepancy between reimbursed values and actual costs.

Keywords: Cost Management. ABC System. Hospitals. Unified Health System.

1 INTRODUÇÃO

A área de saúde no Brasil é marcada por escassez de recursos e crescente necessidade de investimentos em novas tecnologias, inclusive para o desenvolvimento de tratamentos para novas enfermidades, o que torna cada vez mais difícil a gestão das organizações de saúde (SOUZA; GUERRA; AVELAR, 2009). Não bastasse essa

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

realidade, observa-se que as organizações hospitalares desconhecem os verdadeiros custos dos procedimentos que realizam, pois não possuem um controle efetivo de seus gastos (BOTELHO, 2006), o que contribui para o aumento do risco de desequilíbrio financeiro dessas organizações.

É essencial que haja uma gestão eficiente e eficaz para manter os hospitais em atividade, mesmo diante de um contexto de escassez de recursos. A disponibilidade de informações consistentes, especialmente as relacionadas aos custos, auxilia na aplicação e no controle dos recursos reconhecidamente escassos, principalmente em hospitais prestadores de serviços ao Sistema Único de Saúde (SUS) (WESING et al., 2006).

A complexidade das organizações hospitalares demanda informações sobre custos que representem ao máximo e de forma precisa a realidade do ambiente hospitalar, de modo a possibilitar a compreensão e o devido gerenciamento dos custos. Para tanto, é necessária a utilização de sistemas de custeio que ofereçam suporte ao processo de gestão (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008), dentre os quais se destaca o Custeio Baseado em Atividades (*Activity-based Costing* – ABC). Segundo Hansen e Mowen (2006), o pressuposto fundamental do ABC é a identificação das atividades como meio de alocação mais eficiente dos custos aos objetos de custo. Desse modo, o ABC é diferenciado em relação aos sistemas de custeios tradicionais, pois possibilita aprimorar a alocação dos custos indiretos aos serviços (MCLEAN, 2003).

O objetivo geral da pesquisa descrita neste artigo foi verificar se os valores repassados pelo SUS a um hospital filantrópico da Região Metropolitana de Belo Horizonte/MG são suficientes para cobrir os custos incorridos na prestação dos serviços de urologia. Para tanto, buscou-se: (i) calcular, com base no ABC, os custos de procedimentos de urologia; (ii) obter, no banco de dados do Sistema Único de Saúde (DATASUS), informações sobre os valores de repasse do SUS para reembolso dos procedimentos analisados; e (iii) comparar os custos dos procedimentos calculados e os valores de repasse do SUS.

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

Este artigo está dividido em cinco seções, incluindo esta Introdução. Na Seção 2, apresenta-se uma revisão da literatura sobre gestão de custos hospitalares, bem como a importância do controle de custos por meio de sistemas de custeio, com ênfase no ABC. Na Seção 3, delinea-se a metodologia adotada na pesquisa. Na Seção 4, descrevem-se os resultados do trabalho. Na Seção 5, apontam-se as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

No Brasil, a criação do SUS, através do art. 198 da Constituição Federal de 1988, teve significativa importância para a política de saúde do Brasil. O SUS representa uma inversão no padrão da política de saúde no país, que passou de um “modelo dual” para um “modelo de assistência universal e integral à saúde” (ARRETCHE, 2000). Pelo modelo dual, as ações de promoção da saúde estavam divididas entre os Ministérios da Saúde e da Previdência Social. Nesse modelo, formalmente excludente, somente tinham direito à assistência médico-hospitalar os indivíduos inseridos no mercado formal de trabalho (*i.e.*, com carteira de trabalho assinada). Pelo modelo de assistência universal e integral à saúde, todo brasileiro passou a ter direito à atenção integral à saúde, independentemente de contribuição (BRASIL, 1988). Possibilitar à população o direito a consultas, exames, internações e tratamentos nas Unidades de Saúde vinculadas, bem como controlar a ocorrência de doenças e a qualidade dos medicamentos, são algumas das responsabilidades do SUS (BRASIL, 2010).

Beulke e Bertó (2000) afirmam, contudo, que, na maioria das vezes, os valores das receitas oriundas dos pacientes atendidos via SUS não geram resultado econômico para os hospitais. Em outras palavras, as receitas correspondentes aos serviços financiados pelo SUS não são suficientes para cobrir os custos incorridos na realização dos serviços. Além da dificuldade de obtenção de receitas, a gestão inadequada dos

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

custos dos hospitais conveniados ao SUS gera uma aplicação de recursos ineficiente, o que implica gastos e desperdícios (ABBAS, 2001; NEGRA; NEGRA, 2001).

No Brasil, a área da saúde é uma das mais ricas em termos de desenvolvimento de teoria de custos e também uma das mais carentes na aplicação desses conhecimentos. Atualmente, a maioria das organizações de saúde no país desconhece sua estrutura de custos, o que leva a um significativo desperdício de recursos (BEULKE; BERTÓ, 2000). Sem uma rigorosa apuração e controle dos custos, as organizações hospitalares não conseguem fazer frente às limitações com relação aos recursos disponíveis para a própria prestação dos serviços e para investimento na aplicação ou desenvolvimento de novas tecnologias em materiais, equipamentos e medicamentos. O rigor na gestão dos custos, o que inclui a adoção de um método de custeio adequado, possibilitaria à gerência hospitalar acompanhar os serviços prestados e implantar medidas para melhorar o desempenho da organização, levando o hospital a cumprir sua função social sem perder a qualidade do serviço prestado (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008).

Entre os métodos de custeio existentes, estão os sistemas de custeio tradicionais, quais sejam: o custeio por absorção e o custeio direto. Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos quando os processos produtivos eram compostos basicamente por matéria-prima e mão de obra, tendo a tecnologia um caráter estável que tornava simples a atividade de apuração de custos. A partir de mudanças ocorridas no contexto da economia mundial e a conseqüente busca por uma melhor e eficiente apuração dos custos, surge a necessidade de utilização de sistemas de custeio mais modernos, com informações de acordo com a realidade vivenciada pelas organizações (RAMOS; MADEIRA; MENDONÇA, 2004).

Os sistemas tradicionais perdem a relevância para sistemas mais modernos, como o ABC, por distorcerem os custos dos produtos, além de impossibilitarem adequada gestão e mensuração estratégica das atividades executadas na produção (NAGAWA, 1997). O sistema ABC é uma alternativa aos sistemas de custeio tradicionais, tendo como finalidade principal avaliar com maior precisão as atividades

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

desenvolvidas em uma organização e reduzir as distorções causadas pelos outros sistemas. O ABC utiliza direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços, partindo do pressuposto de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas são consumidas pelo produto ou serviço (ABBAS, 2004). Esse sistema possibilita uma melhor visualização dos custos, pois viabiliza a análise das atividades executadas e suas respectivas relações com os objetos de custo (NAKAGAWA, 1997). Desse modo, pode-se conhecer a rentabilidade e a capacidade ociosa de uma atividade pelo seu grau de eficiência (GARRISON; NOREEN, 2001).

Além de possibilitar que se calcule com maior precisão os custos dos objetos de custo, o ABC é uma ferramenta gerencial que, dentre outras vantagens, auxilia as organizações a reduzir desperdícios, melhorar os serviços e avaliar iniciativas de qualidade (COGAN, 1995). Isso é possível porque o sistema ABC concentra sua atenção nas atividades principais e possibilita a identificação das necessidades de melhoria de atividades importantes e/ou de eliminação de atividades desnecessárias (COGAN, 1995). Em organizações hospitalares, esse sistema pode apontar as vantagens de se produzir os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização, além de ser mais preciso na identificação de quais tratamentos demandam mais dispêndios financeiros (LIMA, 1997). A metodologia ABC poderá ser depreendida conforme apresentação dos dados na seção 4.

Em uma pesquisa com o objetivo de delinear um modelo de implantação do sistema ABC que seja aplicável às organizações hospitalares, Botelho (2006) apurou e analisou os custos de procedimentos hospitalares em todos os setores e clínicas de um hospital universitário de Montes Claros/MG. Com a realização do estudo de caso, o autor concluiu que o SUS paga apenas 48,50% dos custos de um parto normal e que a maioria das clínicas do hospital pesquisado apresenta prejuízo.

Em outro estudo, objetivando verificar a viabilidade e identificar as peculiaridades de aplicação da “metodologia ABC” em serviços hospitalares, Araújo, Santos e Santos (2007) realizaram um estudo no Hospital das Clínicas de Uberlândia/MG. Tendo como objeto de estudo as cirurgias cardíacas do centro cirúrgico do referido hospital, os

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

autores puderam concluir que a utilização do sistema ABC para o centro cirúrgico pode trazer grandes contribuições à mensuração dos custos dos serviços, de forma a melhorar o desempenho e sustentabilidade da organização.

Silva, Miranda e Falk (2002), por sua vez, realizaram uma pesquisa visando identificar os principais “métodos de custeio” utilizados por hospitais da cidade do Recife/PE e averiguar as experiências dessas organizações com o sistema ABC. Do total de 41 hospitais existentes à época na cidade, 21 foram estudados (49%). O estudo revelou que a maioria dos hospitais recifenses estudados utilizava sistemas de apuração de custos baseados no custeio por absorção e que o emprego do ABC ainda era limitado, havendo apenas dois que afirmaram estar implementando tal sistema nas áreas de farmácia, nutrição e unidades de internação. As razões mais citadas para a não utilização do ABC foram: (i) há a necessidade de implantação de um sistema (de informação) paralelo; (ii) o sistema atual atende às necessidades do hospital; e (iii) o ABC é complexo e pouco/mal conhecido.

3 METODOLOGIA

Na presente pesquisa, adotou-se o estudo de caso como método de investigação. Tal escolha deve-se, principalmente, à possibilidade de reunir informações numerosas e detalhadas, de maneira a apreender a totalidade de uma situação por meio de técnicas de coleta de dados que compreendem buscas documentais, observações *in loco* e entrevistas (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1997). Esse tipo de estudo, que trata da investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro do contexto real, viabiliza o detalhamento com maior precisão da unidade de análise investigada (YIN, 2005) e a realização de aproximações sucessivas da realidade combinando teoria, métodos e dados (MINAYO, 1993).

O estudo de caso realizado baseou-se em dados referentes ao serviço de urologia de um hospital filantrópico localizado na Região Metropolitana de Belo Horizonte/MG. A coleta de dados foi realizada por meio de observações diretas não

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

participantes, entrevistas semiestruturadas e pesquisa documental durante o ano de 2008. No caso das observações diretas, os pesquisadores realizaram algumas visitas ao hospital, a fim de entender a dinâmica dos serviços prestados, bem como sua estrutura física e as atividades rotineiramente desenvolvidas. As entrevistas, por sua vez, foram realizadas junto a funcionários do setor de Orçamento e Custos, os quais já haviam desenvolvido um mapeamento dos recursos consumidos para a prestação dos serviços de urologia. Por meio das entrevistas, objetivou-se compreender o mapeamento desses recursos, bem como validar a modelagem das atividades desenvolvidas para a utilização do sistema ABC. A pesquisa documental foi realizada principalmente junto ao setor de Orçamento e Custos e visou coletar informações sobre as quantidades e os valores dos recursos consumidos, bem como identificar possíveis direcionadores de recursos e de atividades para o cálculo dos custos dos serviços estudados.

Os custos dos procedimentos específicos de urologia (definidos por acessibilidade a partir da amostra de dados disponíveis) foram calculados com base na metodologia proposta por Souza, Guerra e Avelar (2009) para a implantação do sistema ABC em organizações prestadoras de serviços. O cálculo dos custos foi realizado utilizando-se planilhas do MS-Excel® e o resultado encontrado foi comparado com o valor pago pelo SUS.

Mais especificamente, foram selecionados 12 procedimentos da especialidade médica urologia, conforme apresentado no Quadro 1 (cf. Seção 4). Essa seleção deve-se ao fato de que esses procedimentos apresentavam informações mais detalhadas e completas, se comparadas às informações disponibilizadas para os demais serviços prestados pelo hospital pesquisado.

Além disso, foi possível obter no DATASUS informações precisas sobre o repasse do SUS referente a esses procedimentos. Nesse banco de dados, também foram coletadas informações sobre assistência à saúde da população, os cadastros das redes hospitalares e ambulatoriais, o cadastro dos estabelecimentos de saúde, além de informações sobre recursos financeiros (*i.e.*, valores aprovados pelo SUS para repasse

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

aos hospitais e aos médicos para cobrir custos de internações hospitalares e de atendimentos ambulatoriais) e informações demográficas e socioeconômicas.

Os dados coletados por meio das entrevistas e pesquisa documental foram analisados qualitativamente com base na análise de conteúdo. Para Bardin (2002), a análise de conteúdo abrange as iniciativas de explicitação, sistematização e expressão do conteúdo de mensagens. Tal análise objetiva efetuar deduções lógicas e justificadas, a respeito da origem das referidas mensagens – o emissor, o contexto, assim como os efeitos que se pretende causar por meio delas.

Especificamente para o desenvolvimento da presente pesquisa, ressaltam-se algumas limitações na coleta de dados e de algumas informações para a realização do estudo de caso em questão. Essa restrição deve-se, principalmente, ao fato de o hospital estudado não realizar adequadamente alguns controles, deixando, assim, de obter algumas informações sobre os recursos consumidos nos procedimentos em estudo e sobre a quantidade de cada tipo de procedimento realizado. Além disso, foi restrito o acesso a alguns dados (e.g., pagamentos e recebimentos), considerados estratégicos pela administração do hospital.

4 RESULTADOS

A metodologia de implantação do sistema ABC proposta por Souza, Guerra e Avelar (2009) é dividida em 14 etapas, sendo que as sete primeiras abrangem tarefas de identificação, detalhamento e estabelecimento de relações no que diz respeito aos recursos consumidos, às atividades realizadas e aos serviços prestados. Já nas sete últimas etapas, realiza-se efetivamente o cálculo do custo das atividades e dos serviços prestados.

No hospital estudado, foram realizadas 466 cirurgias dos procedimentos considerados no ano de 2008 (cf. Tabela 1). Esses valores foram obtidos junto ao DATASUS. Assim, para cada procedimento cirúrgico obteve-se o valor exato dos procedimentos realizados e financiados pelo SUS. Posteriormente, a fim de calcular o

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

custo destes procedimentos, foram definidas as principais atividades realizadas (cf. Quadro 1).

Tabela 1: Nome e quantidade dos procedimentos cirúrgicos de urologia selecionados para o estudo

Procedimentos cirúrgicos	Nº de procedimentos realizados
Orquidopexia Unilateral	3
Orquiectomia Unilateral	2
Variocoele Unilateral Correção Cirúrgica	2
Pieloplastia Adulto	3
Próstata Vesiculectomia Radical	2
Nefrectomia Total	14
Orquiectomia Bilateral Subcapsular	124
Tumor Vesical Ressecção Endoscópica	76
Ressecção Endoscópica da Próstata	179
Ureterorrenolitotripsia	3
Uretrotomia Interna	56
Colo Vesical Ressecção Endoscópica	2

Fonte: Dados da pesquisa.

As sete atividades definidas abrangem todos os 12 procedimentos cirúrgicos realizados e são consideradas suficientes para o desenvolvimento desses procedimentos. Adicionalmente, foi utilizado o modelo apresentado por Souza, Guerra e Avelar (2009), o qual também permitiu definir as sete principais atividades executadas no Bloco Cirúrgico para a realização dos procedimentos em estudo.

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

Código	Atividade
BC01	Preparar sala para cirurgia
BC02	Aplicar anestesia
BC03	Realizar cirurgia
BC04	Auxiliar equipe médica
BC05	Preparar as peças cirúrgicas para exame
BC06	Transferir paciente para unidade de internação
BC07	Preparar sala pós-cirúrgica

Quadro 1: Principais atividades desenvolvidas para a realização dos procedimentos em estudo

Fonte: Dados da pesquisa.

Depois de identificadas a quantidade de cirurgias realizadas (*i.e.*, procedimentos cirúrgicos) e as principais atividades desenvolvidas, a etapa seguinte foi a determinação dos recursos (diretos e indiretos) consumidos. Com o auxílio da equipe médica e da Diretoria de Orçamento e Custos do hospital pesquisado, foram identificados os recursos consumidos e os respectivos direcionadores de recursos (cf. Quadro 2).

Código	Recurso	Direcionadores de Recurso
R01	Custos fixos do Bloco	Alocação Direta
R02	Material Médico	Alocação Direta
R03	Medicamentos	Alocação Direta
R04	Serviços prestados pelos Setores de Apoio	Tempo em minutos
R05	Serviços prestados pelos Setores Administrativos	Tempo em minutos

Quadro 2: Recursos e direcionadores de recursos

Fonte: Dados da pesquisa.

Como todos os procedimentos cirúrgicos em estudo são realizadas no Bloco Cirúrgico, há de se considerar que esses demandam os serviços de apoio e administrativos que são efetivamente prestados a todo o Bloco Cirúrgico, bem como os recursos que são consumidos especificamente nesse setor. De todos os recursos listados, identificaram-se como recursos diretamente alocados aos procedimentos: os

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

custos fixos do Bloco Cirúrgico (e.g., mão de obra e despesas gerais específicas do setor), o material médico e os medicamentos. Cumpre salientar que os referidos custos fixos podem ser diretamente alocados às cirurgias devido à consideração do tempo gasto em cada procedimento.

Devido à restrição dos dados coletados, o cálculo do tempo despendido se baseou em estimativas obtidas por meio de entrevistas realizadas junto à Diretoria de Orçamento e Custos do hospital. Foi estimado um tempo médio de três horas para a realização de cada procedimento. De acordo com essa estimativa de três horas para a realização de cada procedimento de urologia e tendo-se por base a quantidade de cirurgias, estimou-se que o Bloco Cirúrgico é utilizado durante 2.506,67 horas por mês para a realização dos 12 procedimentos estudados.

Para os demais recursos diretos (*i.e.*, materiais médicos e medicamentos), no cálculo dos custos, tomaram-se como base também as informações obtidas nas entrevistas realizadas e na pesquisa documental. Listaram-se separadamente todos os materiais e medicamentos consumidos para cada um dos 12 procedimentos estudados. A partir das informações disponibilizadas por uma equipe médica do hospital estudado, identificaram-se os materiais e as respectivas quantidades utilizadas. Dispondo-se do valor unitário de cada material utilizado em cada procedimento, definiram-se a quantidade e o valor dos recursos consumidos diretamente na realização das 12 cirurgias em questão.

Os serviços dos setores de apoio e administrativos, últimos recursos listados (cf. Quadro 2), foram considerados recursos indiretos, sendo seus direcionadores de recursos o tempo em minutos. Assim, em todas as atividades listadas, para cada minuto em que se utilizava o Bloco Cirúrgico eram consumidos os serviços dos setores de apoio e administrativos. Para a alocação desses recursos às atividades, foi necessário, portanto, estimar o tempo de realização de cada atividade. Por meio das informações disponibilizadas pela Diretoria de Orçamento e Custos, estimou-se que, além das três horas despendidas para a realização de uma cirurgia (tempo que é paralelamente

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

consumido pelas atividades BC02, BC03 e BC04), ainda há 0,33 hora para realizar a atividade BC01, 0,08 hora para BC05, 0,17 hora para BC06 e 0,33 hora para BC07.

Em suma, para concretizar todas as sete atividades listadas, são despendidas 3,91 horas, considerando que as atividades BC02, BC03 e BC04 são realizadas paralelamente no decorrer das três horas de cirurgia. Dada essa estimativa, os valores dos custos dos serviços dos setores de apoio e administrativos foram alocados a partir das horas estimadas para cada atividade.

Posteriormente à definição dos recursos indiretos e dos respectivos direcionadores de recursos, foram estabelecidos os direcionadores de atividades. Com base nas informações disponibilizadas pela Diretoria de Orçamento e Custos, constatou-se que todas as atividades BC01 a BC07 podem ser alocadas a cada um dos procedimentos por meio do direcionador “número de pacientes”, ou seja, os custos dessas atividades são alocados a cada uma das cirurgias em decorrência da existência ou não de pacientes, independentemente do tempo despendido na atividade.

Após o cálculo do custo dos procedimentos estudados, com base na citada metodologia, foi possível comparar esses custos com o valor repassado pelo SUS para o hospital por procedimento (*cf.* Tabela 2).

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

Tabela 2: Comparação entre os custos calculados e o valor repassado pelo SUS

Especialidade	Procedimentos cirúrgicos	Custo do procedimento com base no ABC (R\$)	Valor repassado pelo SUS (R\$)
Urologia	Orquidopexia Unilateral	432,59	320,81
	Orquiectomia Unilateral	682,49	330,69
	Variocoele Unilateral Correção Cirúrgica	682,49	221,02
	Pieloplastia Adulto	1075,15	747,79
	Próstata Vesiculectomia Radical	2437,36	756,12
	Nefrectomia Total	2622,27	796,86
	Orquiectomia Bilateral Subcapsular	793,89	480,58
	Tumor Vesical Ressecção Endoscópica	1073,43	600,17
	Ressecção Endoscópica da Próstata	1073,43	695,56
	Ureterorrenolitotripsia	968,06	372,23
	Uretrotomia Interna	597,98	296,67
	Colo Vesical Ressecção Endoscópica	649,07	456,38

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da comparação dos custos, obtidos por meio do cálculo baseado no ABC, com os valores repassados pelo SUS, observou-se que, para nenhum procedimento, o SUS paga integralmente o valor despendido pelo hospital na prestação do serviço. As principais diferenças entre o custo incorrido na cirurgia e o valor repassado pelo SUS referem-se aos procedimentos: Variocoele Unilateral Correção Cirúrgica, Próstata Vesiculectomia Radical; Nefrectomia Total e Ureterorrenolitotripsia. Para esses procedimentos cirúrgicos, o valor repassado pelo SUS corresponde aproximadamente a 30% dos custos incorridos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora o esforço sobre o controle de custos seja relevante para a sobrevivência de hospitais, que dependem de forma substancial dos valores repassados pelos financiadores privados e públicos (principalmente), há de se considerar que os custos dos hospitais brasileiros não são controlados e/ou analisados. Além disso, percebe-se que uma parcela desses hospitais preocupa-se, a princípio, na aferição da receita a receber, independentemente da análise do custo hospitalar incorrido na prestação do serviço de assistência à saúde (OLIVEIRA, 1998). Nesse contexto, destaca-se o sistema ABC, que pode ser usado com propósitos estratégicos para custeio dos serviços, identificação da origem de recursos e relacionamento com financiadores.

Com base no ABC e na metodologia proposta por Souza, Guerra e Avelar (2009), este trabalho analisou se os valores repassados pelo SUS para procedimentos cirúrgicos de urologia de um hospital filantrópico da Região Metropolitana de Belo Horizonte são suficientes para cobrir os custos incorridos. Observou-se que, apesar de algumas restrições, foi possível utilizar o sistema ABC para o cálculo dos procedimentos analisados, e que as informações obtidas com a realização do presente trabalho podem ser úteis para os gestores de hospitais e outras organizações. Para um cálculo mais apurado dos custos, é necessário que o hospital realize adequadamente alguns controles específicos durante a realização de suas atividades. Além disso, estudos futuros podem aprimorar os cálculos dos custos para diferentes procedimentos.

Os resultados apontaram que, para nenhum dos procedimentos investigados, o SUS paga integralmente o valor despendido pelo hospital na prestação do serviço, com destaque para o déficit de aproximadamente 70% no pagamento dos procedimentos: Variocoele Unilateral Correção Cirúrgica, Próstata Vesiculectomia Radical; Nefrectomia Total e Ureterorrenolitotripsia. Além desses resultados, observou-se, no processo de custeamento dos serviços em análise, a necessidade de o hospital formalizar alguns processos de controles internos para obtenção de informações necessárias à gestão.

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

Cabe ressaltar que um hospital que possui uma gestão financeira eficiente tem maior capacidade de implementar e utilizar sistemas de custeio que auxiliem no alcance de melhores resultados operacionais (no caso dos hospitais, assistenciais) e econômicos. Assim, o hospital tem melhores condições de estabelecer os preços a serem cobrados e compará-los com os valores pagos pelos planos de saúde e pelo SUS. Além disso, o hospital pode obter uma significativa melhoria na produtividade e competitividade, bem como adquirir maior credibilidade e segurança na negociação de valores com os financiadores públicos e privados.

Como limitações encontradas para a realização do presente trabalho, apontam-se: (i) o acesso restrito a algumas informações operacionais do hospital estudado; (ii) a limitação da abordagem em apenas um setor do hospital; e (iii) a falta de realização de alguns controles internos pelo hospital em questão. Sugere-se que estudos futuros abordem mais de um setor de um hospital ou mesmo dois ou mais hospitais com diferentes características. Estudos longitudinais também poderiam ser realizados, bem como comparações de custos calculados utilizando os sistemas de custeio tradicionais e o sistema ABC.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. (2001). Gestão de custos em organizações hospitalares. Florianópolis, SC. (*Dissertação de Mestrado*). Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 155 p.

ABBAS, K. (2004). Gestão Hospitalar – Custeio Baseado em Atividades versus métodos tradicionais. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11, Porto Seguro. *Anais...* Porto Seguro, ABC.

ARAÚJO L, E.; SANTOS, R.F. e SANTOS, N.M.B.F. (2007). A metodologia activity based costing em hospitais: o caso das cirurgias cardíacas. In: Congresso Internacional de Custos, 10, Lyon. *Anais...* Lyon.

ARRETCHE, M. (2000). *Estado federativo e políticas sociais: determinantes da descentralização*. Rio de Janeiro, Revan, 303 p.

BARDIN, L. (2002). *Análise de conteúdo*. Lisboa, Edições, 280 p.

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

BEULKE, R. e BERTÓ, D.J. (2000). *Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. São Paulo, Saraiva, 277 p.

BEUREN, I.M. e SCHLINDWEIN, N.F. (2008). Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. *ABCustos*, 3(2): 1-24.

BOTELHO, E.M. (2006). *Custeio Baseado em Atividades – ABC: uma aplicação em uma organização hospitalar universitária*. São Paulo, SP. (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo - USP, 239 p.

BRASIL. Governo do Rio de Janeiro. *Secretaria de Saúde e Defesa Civil*. Disponível em <http://portal.saude.rj.gov.br>. Acesso em 15/dez/2011.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 20/maio/2012.

BRUYNE, P.; HERMAN, J. e SCHOUTHEETE, M. (1997). *Dinâmica de pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica*. Rio de Janeiro, Francisco Alves, 256 p.

COGAN, S. (1995). *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo, Pioneira, 130 p.

DATASUS. *Apresenta informações ligadas à área de saúde brasileira*. Disponível em <http://www2.datasus.gov.br/DATASUS/index.php?area=02>. Acesso em 15/fev/2011.

GARRISON, R.H. e NOREEN, E.W. (2001). *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro, LTC, 643 p.

HANSEN, D.R. e MOWEN, M.M. (2006). *Cost management: accounting and control*. S. Mason, Thomson, 1040 p.

LIMA, C.R.M. (1997). *Activity-Based Costing para hospitais*. São Paulo, SP. (Dissertação de mestrado). Escola de Administração de Empresas de São Paulo - FGV, 106 p.

MC LEAN, R. A. (2003). *Financial management in health care organizations*. Canada, Copyright, 387 p.

MINAYO M.C.S. (1993). *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. Rio de Janeiro, Hucitec-Abrasco, 269 p.

Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde

Antônio Artur de Souza, Alessandra Grazielle Xavier, Lívia Carolina de Matos Lima, Mariana Guerra

NAKAGAWA, M. (1997). *ABC - Custeio baseado na atividade*. São Paulo, Atlas, 96 p.

NEGRA, C.A.S. e NEGRA, E.M.S. (2011). Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades. *Contabilidade Vista e Revista*, 12(1): 31-56.

RAMOS, F.N.; MADEIRA, G.J. e MENDONÇA, K.F.C. (2004). Sistemas de custeio: uma abordagem sobre a problemática da mensuração dos custos indiretos de produção. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11, Porto Seguro. *Anais ... Porto Seguro, ABC*.

SILVA, A.P.F.; MIRANDA, L.C. e FALK, J.A. (2002). Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9, São Paulo. *Anais... São Paulo, ABC*.

SOUZA, A.A.; GUERRA, M. e AVELAR, E.A. (2009). Proposta de metodologia para a implantação do sistema de custeio baseado em atividades para organizações hospitalares. In: Congresso Brasileiro de Custos, 16, Fortaleza. *Anais... Fortaleza, ABC*.

WESING, F.D.; BEUREN, I.M; RAUPP, F.M. e DURIEUX, A. (2006). Aplicação do custeio baseado em atividades no setor de maternidade de uma organização hospitalar. *Revista Pensar Contábil*, 8(31): 1-9.

YIN, R.K. (2005). Estudo de caso: planejamento e métodos. Porto Alegre, Bookman, 212 p.

Data de Submissão: 31/05/2012

Data de Aceite: 05/04/2013