

CUSTO DAS INTERNAÇÕES HOSPITALARES PELO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE (SUS) DO HOSPITAL CRISTO REDENTOR BASEADO NO MÉTODO DE CUSTEIO POR ATIVIDADE (ABC)

Ezequiel Longo (FABE) ezelongo@portalnet.com.br
Clairton Tadeu Bidtinger da Silva (FABE) clairton@fabemarau.edu.br
Karine Marosin Lótici (FABE) karine@fabemarau.edu.br
Romacir Saggin (Hospital Cristo Redentor) saggin@portalnet.com.br

RESUMO

Este estudo teve como objetivo principal calcular os custos das internações hospitalares pelo SUS do Hospital Cristo Redentor (HCR). A partir de um estudo de caso, foram coletados e analisados os dados das fichas de sala dos 147 pacientes internados no mês de março de 2008, nas especialidades clínicas e cirúrgicas. Identificando-se todas as atividades e seus custos, estruturou-se um sistema de custeio de acordo com o método de custeio baseado em atividade. A característica do método ABC é de atribuir os custos existentes através de direcionadores específicos de recursos e atividades, permitindo custear as internações de forma mais precisa e menos arbitrária. Os resultados permitiram identificar os custos das internações hospitalares pelo convênio SUS e desenvolver uma análise comparativa entre os repasses do convênio, fixos a partir de março 2008, com os gastos efetivos do hospital referentes à prestação de serviços aos usuários do convênio. A partir desta proposta de estudo, o hospital dispõe de um sistema de custeio que permite gerenciar mensalmente os gastos específicos com o convênio SUS, por tipo de internação e procedimento, e comparar com os repasses fixos do Governo do Estado do Rio Grande do Sul.

Palavras-chave: Custos. Sistema de Custeio ABC. Sistema Único de Saúde (SUS).

1 INTRODUÇÃO

Segundo o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (BRASIL, 2003, p. 16), a complexidade da área da saúde no Brasil está relacionada principalmente aos fatores como múltiplas determinações sobre o estado de saúde da população, exigindo diferentes tipos de ações e serviços necessários para dar conta dessas necessidades, como capacitação de pessoal e recursos tecnológicos.

De acordo com Bittencourt (1999, p. 21), o ambiente hospitalar está se tornando competitivo devido às mudanças no ambiente empresarial em nível mundial, exigindo uma nova organização, com a adesão de conceitos que tornem o processo produtivo mais voltado ao cliente e possibilite melhorias nos níveis de produtividade.

Segundo Zenone (2007, p. 32), a posse de informações precisas e no momento apropriado constitui recurso crítico para o êxito das organizações atuantes na área da saúde, como forma de sobrevivência num mercado cada vez mais competitivo.

O sistema de saúde passa atualmente por importante crise financeira que ameaça a sobrevivência de organizações hospitalares, em especial as filantrópicas, que tem hoje um papel primordial no atendimento a saúde da classe mais pobre da população. Segundo Neto (2007, p. 34), mais da metade dos municípios brasileiros depende de uma instituição filantrópica para ter acesso à assistência hospitalar. Grande parte dessas instituições depende

do financiamento público através do Sistema Único de Saúde (SUS), que reembolsa cerca de 60% dos gastos efetivos que o hospital tem com um paciente internado por esse convênio.

De acordo com a Oficina de Contratualização dos Hospitais Filantrópicos do RS (2007, p. 5), os hospitais filantrópicos no estado do Rio Grande do Sul representam 61,71% da rede hospitalar que presta serviços ao SUS. Dentre os hospitais que prestam serviço ao SUS, no ano de 2005, 70,2% das internações foram em hospitais filantrópicos.

Grande parte do setor filantrópico brasileiro apresenta um índice baixo de desenvolvimento gerencial. Segundo Lima et al. (2004 p. 1), 83% dos hospitais conveniados pelo SUS, com menos de 599 leitos, foram classificados como incipientes em questões relacionadas com a sua gerência.

De acordo com Raimundini et al. (2004 p. 1), levando em consideração o papel social que as organizações hospitalares desempenham, torna-se essencial aproveitar da melhor maneira possível os recursos disponíveis, como meio de promover um atendimento de alta qualidade e preços competitivos.

Beulke e Bertó (1997, p. 13-15) afirmam que a área da saúde é uma das mais ricas em termos de desenvolvimento de teoria de custos e também uma das mais carentes neste campo em nosso país. Hoje quase todas as instituições de saúde no país desconhecem sua estrutura de custos e em consequência estima-se que desperdiçam muito dinheiro. Esse desperdício na maioria dos casos resulta da não existência de um sistema técnico, consistente e detalhado de custos.

Neste cenário, um dos fatores importantes a serem considerados é a implantação de um sistema de custeio que possibilite um nível de informações mais precisas e detalhadas, que possa ser utilizado gerencialmente para a tomada de decisões.

As particularidades inerentes nos atendimentos hospitalares requerem a aplicação de um sistema de custeio adequado que possa identificar os principais geradores e consumidores das despesas. De acordo com Armstrong *apud* Raimundini et al. (2006, p. 455), nas organizações hospitalares, nas quais existe um sistema de custeio tradicional, os custos indiretos são rateados pelo volume de pacientes-dia de um dado período, obtendo um custo linear diário a todos os pacientes. Essa é uma forma arbitrária de alocar os custos indiretos e pode haver distorções no valor do custo final do serviço, superavaliando-o ou subavaliando-o, gerando informações que não evidenciam o custo real nem a causa de sua ocorrência, interferindo na tomada de decisões.

Uma alternativa é avaliar os custos por atividade, reduzindo a arbitrariedade dos rateios. Segundo Padoveze (2003, p. 204), o custeio baseado em atividade ou *activity based costing* (ABC) procura mensurar de forma aprimorada a alocação dos custos indiretos aos objetos de custos, produtos ou serviços. Trata-se de um método de custeamento que identifica um conjunto de custos que são alocados às atividades que o consomem através de direcionadores de custo; e alocadas as atividades, aos produtos ou serviços através de direcionadores de atividade. Um sistema de custeio pelo método do Custeio Baseado em Atividade (ABC), segundo Bittencourt (1999, p. 18), oferece níveis mais elevados de detalhamento do processo de prestação de serviço hospitalar do que nos sistemas tradicionais de custos. Tem a característica de perceber o uso dos recursos durante o atendimento, em consequência auferindo o custo de cada paciente com maior precisão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Falk (2001, p. 31), em instituições de saúde, a análise de custos nunca será perfeita devido ao tipo de cliente atendido. Conceitualmente os custos variáveis são

padronizados por atendimento, porém essa situação é rara na área da saúde. Os clientes são diferentes seja por conta do gênero, idade, resistência física e emocional de cada um, apresentando custos variáveis diferentes com base na quantidade de serviços/produtos necessários para a recuperação final de sua saúde.

Destaca-se neste contexto a importância de um sistema de custeio que detalhe os custos por procedimentos, a fim de suprir os gestores de informações oportunas para a tomada de decisões. As análises criteriosas destes procedimentos ou tipos de pacientes que agregam valor e quais não agregam valor, podem direcionar ações viáveis de redução de custos principalmente nos atendimentos menos rentáveis.

2.1 CUSTOS HOSPITALARES

O uso dos custos nas organizações do ramo da saúde deve ser adaptado as peculiaridades do setor. Segundo Beulke e Bertó (1997, p 22-23) grande parte do resultado, quando positivo, é reinvestido na própria instituição e esse valor é na maioria das vezes fruto de uma série de acertos em diversas ações gerenciais fundamentadas num esforço de controle e redução de custos. Quando este esforço é fraco, se faz sentir num número expressivo de instituições que se arrastam, em meio a tantas dificuldades, como a baixa remuneração pelos serviços. O esforço sobre o controle de custos é sobremodo relevante para a sobrevivência de hospitais, que dependem de forma acentuada das baixas remunerações geradas na prestação de serviços a institutos de saúde pública, como o SUS.

Para o desenvolvimento de medidas de controle de custos, de acordo com Beulke e Bertó (1997, p 22-23), existem diversos elementos gerenciais. A contabilidade; o detalhamento dos custos por áreas de responsabilidade; o orçamento; sistemas de controle de materiais; sistemas de controle de serviços internos executados; a documentação de dados de atendimento a pacientes; o estabelecimento e comparação com padrões físicos, por procedimentos entre outros. O sucesso no gerenciamento de custos depende da conscientização de todas as áreas envolvidas, apoio da direção e mobilização para melhores indicadores.

De acordo com Falk (2001, p. 15), os sistemas de apuração de custos passaram a ser considerados como o componente de sistema de informações financeira mais importante para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas das instituições hospitalares.

Hill apud Falk (2001, p. 15) afirma que informações mais detalhadas sobre custos oferecem maior esclarecimento sobre seu comportamento e variáveis que lhe influenciam nos diversos serviços do hospital, permitindo um melhor gerenciamento de custos em nível departamental, por procedimentos específicos e mesmo por prestador do serviço. Um sistema de contabilidade de custos facilita um controle mais preciso dos mesmos para fins de diminuição ou substituição de itens mais onerosos na composição dos custos, permite melhor análise de lucratividade, estabelecimento de taxas de serviço, planejamento estratégico e gerenciamento de pessoal médico e não médico, em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento.

De acordo com American Hospital Association apud Falk (2001, p. 16-17) existem duas classificações do processo de controle de gastos: o sistema básico de informações de custos e o sistema de contabilidade de custos. O primeiro apenas relaciona as despesas com os departamentos específicos ou centros de responsabilidades, com o objetivo de fornecer relatórios básicos de desempenho gerencial. O segundo sistema aprofunda a análise organizacional pela identificação detalhada das atividades individuais de cada departamento envolvido na prestação de serviços ao paciente, pelas quais o nível de desempenho possa ser

medido. As classificações estabelecem padrões para cada atividade, que permite a comparação com resultados atuais como forma de avaliação.

Segundo Barbieri e Machline (2006, p. 11), as organizações de serviço oferecem aos seus clientes um conjunto de bens tangíveis e intangíveis em diferentes proporções, formando um pacote produto-serviço. Nos hospitais, esse pacote é formado pelos serviços médicos e correlatos e pelos bens materiais que dão suporte aos serviços.

De acordo com Barbieri e Machline (2006, p. 12), o Programa de Estudos Avançados em Administração Hospitalar (PROAHSA), estima que os custos hospitalares apresentem uma composição entre custo com pessoal, custos gerais e consumo de materiais (Figura 1). Neste contexto, qualquer economia resultante de uma melhor gestão de recursos é sempre bem vinda, pois é amplamente conhecida a grande dificuldade por que passa uma parcela expressiva dos hospitais brasileiros. Essas economias poderiam suprir outras deficiências, com o objetivo de melhorar os serviços prestados.

2.2 O SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE

De acordo com o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (BRASIL, 2003, p. 15-16), o Brasil se organiza em um sistema político federativo constituído por três esferas de governo: união, estados e municípios. Todos constituídos pela constituição da república de 1988 como entes com autonomia administrativa e sem vinculação hierárquica. O sistema federativo seria adequado a países caracterizados pela diversidade e heterogeneidade, como o Brasil, por outro lado, esse tipo de sistema torna mais complexa a implantação de políticas sociais de abrangência nacional, particularmente no Brasil, onde a diversidade traz consigo a existência de marcantes desigualdades e exclusão social.

A partir das definições legais estabelecidas pela constituição federal de 1988 e da lei orgânica da saúde, iniciou-se o processo de implantação do SUS, sempre de uma forma negociada com as representações dos secretários estaduais e municipais de saúde. O SUS é definido pela constituição, um sistema público, nacional e de caráter universal, baseado na concepção de saúde como direito a cidadania e nas diretrizes organizativas de: descentralização, com comando único em cada esfera de governo, integralidade de atendimento e participação da comunidade. A implantação do SUS não é facultativa e as respectivas responsabilidades de seus gestores federal, estaduais e municipais, não podendo ser delegadas. O SUS é uma obrigação legalmente estabelecida (BRASIL, 2003, p. 20).

Desde o início da implantação do SUS, foram publicadas três normas de operações (NOB/SUS 01/91, NOB/SUS 01/93, NOB/SUS 01/96). Foi publicada no ano de 2001 e revisada no ano de 2002 a Norma operacional de Assistência a Saúde (NOAS/SUS 01/02) e se encontra atualmente em vigor. No Processo de descentralização (item dois da NOB/SUS 01/93) foram criados, como foros de negociação e deliberação, as comissões intergestores. Em âmbito nacional, funciona a comissão Intergestores Tripartite (CIT), integrada por representantes do Ministério da Saúde (MS), do Conselho Nacional de Secretários da Saúde (CONASS) e do Conselho Nacional de Secretários Municipais da Saúde (CONASEMS). No âmbito estadual funciona a Comissão Intergestores Bipartite (CIB), integrada por dirigentes da secretária estadual de saúde e do órgão de representação dos secretários municipais de saúde do estado (BRASIL, 2003, p. 16-17).

O Financiamento do SUS é de responsabilidade comum dos três níveis de governo, conforme emenda constitucional número 29 aprovada em setembro de 2000. Além das transferências dos fundos nacionais de saúde, os fundos estaduais e municipais também recebem aportes de seus próprios orçamentos. O pagamento aos prestadores de serviços de saúde é feito pelo nível de governo responsável pela sua gestão. Independente do nível de

governo que execute o pagamento, o SUS utiliza um mesmo sistema de informações para os serviços ambulatoriais (SIA) e outro para o sistema de informações hospitalares (SIH). No caso específico das internações hospitalares, embora o pagamento do serviço prestado seja descentralizado, o processamento das informações pelo SUS é realizado de forma centralizada pelo departamento de informática do SUS (DATASUS), órgão vinculado ao Ministério da Saúde. Deste modo, todo o sistema público utiliza uma única tabela de preços, definida pelo Ministério da Saúde, para pagamento aos prestadores de serviços de saúde (BRASIL, 2003, p. 17).

De acordo com a Oficina de Contratualização dos Hospitais Filantrópicos do RS (2007, p. 10), o hospital em estudo por se classificar em hospital de média complexidade, sem fim lucrativo e com certificado de filantropia pelo CNAS. Com isso, adquire o direito de contratualizar com a Secretaria Estadual da Saúde, os serviços ambulatoriais e hospitalares prestados. Através de um contrato entre o hospital em estudo e a Secretaria Estadual da Saúde, as execuções de serviços técnicos e profissionais especializados prestados aos usuários do SUS passam a ser remunerados por um valor mensal fixo, em vez de repasse financeiro conforme prestação de contas.

O contrato passou a ter validade a partir da sua divulgação no diário oficial da união novembro de 2007. O valor mensal a ser pago é resultado de um cálculo de incentivos e mais uma média histórica de produção dos últimos doze meses de prestação de serviços ao SUS. Para o recebimento mensal de 100% dos valores estabelecidos no contrato o hospital terá que cumprir uma pontuação referente a metas quantitativas e qualitativas de atenção e gestão da saúde estabelecidas no plano operativo do contrato, que serão acompanhadas e fiscalizadas pelos conselhos gestores ou comissões de acompanhamento dos contratos.

2.3 O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE

Para Megliorini (2007, p.2) existem diferentes métodos de custeio, que são adotados de acordo com os objetivos da organização: custeio por absorção, custeio pleno, custeio variável e o custeio ABC que através de métodos de custeio determinam a forma de valorização dos objetos de custeio, que podem ser um produto, um serviço ou uma atividade.

Segundo Beulke e Bertó (1997, p. 39) devido à mudança na estrutura dos custos, cada vez mais fixos com a crescente automação das atividades, os sistemas de custeio foram direcionados para um novo enfoque estruturado em um novo sistema. Esse sistema, que vem encontrando expressiva difusão nos mais variados setores, é conhecido pela sigla ABC (Activity - Based Costing), ou custeio por atividade. Dentre suas características permite um maior detalhamento dos custos, com grande rapidez e agilidade, assim como uma adaptação dos cálculos aos novos processos de gestão das empresas. Na concepção desse sistema, são atividades que consomem recursos e, por sua vez, produtos e serviços consomem atividades. As atividades são divididas em as que agregam e as que não agregam valor aos produtos e serviços, com isso, se evidencia o moderno conceito de valor, onde se procura reduzir custos sem diminuir o valor.

Por apropriar todos os custos aos produtos, o ABC é também um sistema de custeio pleno ou integral, apenas com uma lógica de funcionamento específica (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p. 230). Para Bornia (2002, p. 119-120), o ABC talvez seja atualmente um dos métodos mais complexos para implementação, mas que pode apresentar resultados muito mais detalhados que os demais métodos.

Para Falk (2001, p. 118) o conhecimento dos gastos é o elemento gerencial de maior importância para melhor direção das organizações de saúde. O método ABC oferece essa condição. De acordo com Passarelli e Bomfim (2004, p. 283), o sistema de custeio ABC é

uma técnica que se tornou indispensável a organizações que produzem uma grande variedade de produtos/serviços, destinados a uma clientela diversificada.

Este método de custeio pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos (Figura 1).

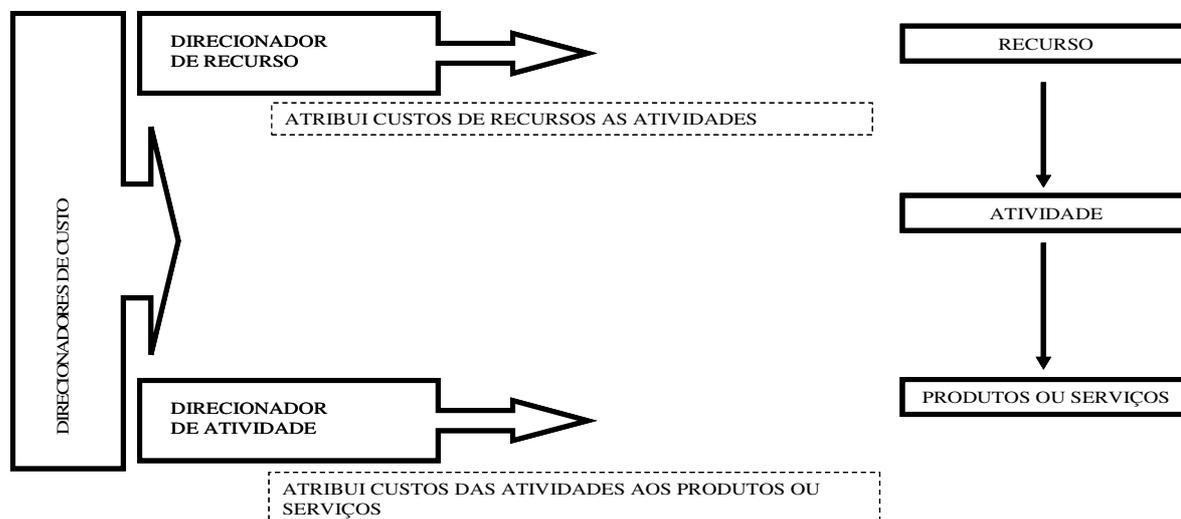


Figura 1 - Lógica de funcionamento do sistema de custeio ABC

Fonte: O autor (2008).

3 MÉTODO

Yin (2005, p. 19) afirma que existem vários métodos de pesquisas e quando o pesquisador tenta entender ‘como’ e ‘por que’ do problema, quando se tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos num contexto real, a melhor estratégia é um estudo de caso. Este estudo foi orientado de acordo com a metodologia de um estudo de caso. Para Roesch (2005, p. 201); Diehl e Tatim (2004, p. 61), o estudo de caso é apropriado quando a ênfase da pesquisa for estudar fenômenos e processos dentro de seu contexto e não traços, opiniões ou ações de indivíduos, caracterizando-se por um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, possibilitando seu amplo e detalhado conhecimento.

4 RESULTADOS DO ESTUDO

O estudo foi desenvolvido na Sociedade Hospitalar Beneficente de Marau, o Hospital Cristo Redentor, com o objetivo de desenvolver um sistema de custeio baseado no método de custeio por atividades (ABC), especificamente no setor de internações pelo SUS a partir de uma amostra considerando todo o mês de março de 2008. Apenas os setores de urgência e emergência não foram considerados, pois sua manutenção é de responsabilidade do governo municipal. Os setores estudados foram: enfermagem, bloco cirúrgico, nutrição e dietética, raios-X, higienização e lavanderia. As internações foram classificadas como clínicas e/ou cirúrgicas.

Os pacientes internados tanto na especialidade clínica como na cirúrgica podem depender de várias atividades e departamentos durante o seu tratamento. As principais atividades foram identificadas e quantificadas através de controles internos e direcionadores de recursos. Outros valores, considerados diretos, foram alocados diretamente nas internações. No período estudado, foram internados 147 pacientes. Todas as internações deste período foram detalhadas e seus custos especificados de acordo com os efetivos gastos. A

partir destes dados, desenvolveu-se uma proposta de avaliação e gerenciamento de custos que resultou em um sistema de custeio de acordo com o método de custeio ABC.

4.1 AS ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC

O sistema de custeio foi baseado na metodologia do sistema de custeio ABC. Primeiramente foram identificadas todas as atividades que os pacientes do SUS poderiam consumir em seu período de internação. As atividades são: processo de lavagem, higienização e desinfecção, alimentação, alimentação por sonda, sala de cirurgia, visita da enfermagem, exames de raios-x, exames de ultra-som, exames de laboratório e oxigênio. Posteriormente foram identificados através de relatórios contábeis os recursos diretos e indiretos do mês de março de 2008 e através do critério de rateio de percentual de utilização identificaram-se os recursos consumidos exclusivamente pelo convênio SUS.

A próxima etapa foi a identificação dos centros de custos e a divisão em produtivos e auxiliares. Os centros de custos através de critérios de rateio receberam a quantia de recursos indiretos e sua parcela identificada de recursos diretos para então chegar a um valor total acumulado de cada centro de custo. Os centros de custos auxiliares foram rateados para os produtivos, possibilitando enfim, através de direcionadores de recursos próprios para cada atividade obter o valor unitário de cada atividade identificada.

Através da observação direta não participante e coleta de dados na ficha de sala de cada paciente internado no período proposto, foi possível identificar e alimentar uma planilha de MS-Excel de quanto cada paciente utilizou de cada atividade identificada e o número de dias de internação de cada paciente. A multiplicação da quantidade consumida pelo valor unitário de cada atividade acumulou o custo dos pacientes internados pelo SUS. A Figura apresenta um resumo dos controles de internações do convênio SUS referente a março de 2008, considerando um total de 147 pacientes. Os controles de internação pelo convênio SUS no mês de março de 2008 foram calculados e resumidos. Neste resumo, constatou-se que internaram 147 pacientes pelo convênio, sendo 24 internações cirúrgicas e 123 internações clínicas, totalizando 541 dias.

Nro de dias internado:		541	
Atividades/dia:	Vlr unitário (R\$)	Quantidade	Vlr total (R\$)
Processo de lavagem	8,838294	632	5.585,80
Higienização e desinfecção	3,414226	802	2.738,62
Alimentação	7,733920	1.410	10.904,83
Alimentação por sonda	27,000000	3	81,00
Medicação	Direto	////////////////////////////////////	8.317,57
Sala de cirurgia	5,407520	2.470	13.356,57
Visita da enfermagem	22,881056	1.600	36.609,69
Exames de raios-x	183,895507	48	8.826,98
Exames de ultra-som	183,895507	7	1.287,27
Exames de laboratório	Direto	////////////////////////////////////	4.127,00
Oxigênio	0,018513	131.756	2.439,25
		Soma do custo das atividades	94.274,59
		Despesa total com o paciente	94.274,59

Figura 2 - Resumo das internações – março 2008

Fonte: dados da empresa, adaptados pelo autor

Para chegar ao valor total gasto com todos os pacientes do SUS somaram-se os totais de cada paciente internado, resultando nas análises propostas. A Figura 3 apresenta o valor do custo acumulado em cada atividade considerando as 147 internações do mês de março de 2008 e a Figura 4, um demonstrativo de resultado das internações, comparando-se o repasse fixo da Secretaria Estadual da Saúde com os gastos efetivos com os pacientes.

Total de internações no período:	147
Atividades	Custo acumulado
Processo de lavagem	R\$ 5.585,80
Higienização e desinfecção	R\$ 2.738,62
Alimentação	R\$ 10.904,83
Alimentação por sonda	R\$ 81,00
Medicação	R\$ 8.317,57
Sala de cirurgia	R\$ 13.356,57
Visita da enfermagem	R\$ 36.609,69
Exames de raios-x	R\$ 8.826,98
Exames de ultra-som	R\$ 1.287,27
Exames de laboratório	R\$ 4.127,00
Oxigênio	R\$ 2.439,25
Custo total	R\$ 94.274,59

Figura 3 - Valor do custo acumulado em cada atividade - março 2008.

Fonte: dados da empresa, adaptados pelo autor

Itens	Valores em R\$	% do total
1 RECEITAS	115.469,00	100,00%
Faturamento SUS	115.469,00	100,00%
2 DESPESAS	94.274,59	81,64%
Processo de lavagem	5.585,80	5,93%
Higienização e desinfecção	2.738,62	2,90%
Alimentação	10.904,83	11,57%
Alimentação por sonda	81,00	0,09%
Medicação	8.317,57	8,82%
Sala de cirurgia	13.356,57	14,17%
Visita da enfermagem	36.609,69	38,83%
Exames de raios-x	8.826,98	9,36%
Exames de ultra-som	1.287,27	1,37%
Exames de laboratório	4.127,00	4,38%
Oxigênio	2.439,25	2,59%
3 RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO)	21.194,41	18,36%

Figura 4 - Demonstrativo de resultado das internações hospitalares pelo SUS - março 2008

Fonte: dados da empresa, adaptados pelo autor

O desenvolvimento do sistema de custeio baseado no método de custeio por atividades possibilitou a elaboração de um demonstrativo de resultados das internações hospitalares pelo convênio SUS do mês de março de 2008. Este demonstrativo foi dividido em três grupos: receitas, despesas e resultado (lucro ou prejuízo). As receitas são provenientes do contrato

firmado entre o hospital em estudo e a Secretaria Estadual de Saúde para a execução dos serviços técnicos e profissionais especializados prestados aos usuários do SUS referente a internações. No grupo despesas estão todas as atividades necessárias para o atendimento das internações hospitalares pelo convênio.

Somado o valor total em reais de cada atividade resulta-se no valor total em reais do grupo despesas. As atividades estão representadas em valor percentual sobre o total do grupo despesas, ou seja, quanto cada atividade contribui percentualmente para o valor total do grupo despesas. O grupo resultados apresenta o valor em reais que é resultante do valor total do grupo receitas menos o valor total do grupo despesas. O valor resultante é representado em percentual sobre o valor total do grupo receitas.

O valor total do grupo receitas foi de R\$ 115.469,00 (cento e quinze mil e quatrocentos e sessenta e nove reais). Este valor representa 100% do faturamento e do grupo receitas. As despesas totalizaram R\$ 94.274,59 (Novena e quatro mil e duzentos e setenta e quatro reais e cinquenta e nove centavos). Este valor corresponde a 81,64% do faturamento. A atividade visita da enfermagem representa 38,83% do valor total do grupo de despesas, esta é a atividade crítica em termos de gasto das internações do hospital e merece maior atenção por parte da administração do hospital. A segunda atividade mais representativa em termos de valores é a sala de cirurgia que representa 14,17% do valor total do grupo despesas, seguida da atividade alimentação que consome 11,57% dos valores totais do grupo despesas. Somados os valores percentuais das três atividades mencionadas se obtêm 64,57% do valor total do grupo despesas. Os esforços da administração do hospital para redução de custos das internações pelo SUS devem estar focados principalmente nestas três atividades.

O lucro do período foi de R\$ 21.194,41 (Vinte um mil cento e noventa e quatro reais e quarenta e um centavos) e representa em 18,36% do valor total do grupo receitas.

O valor que o convênio SUS paga ao hospital é proveniente do contrato para a prestação de serviços aos usuários do convênio, e independe da quantidade de internações e da especialidade das internações (cirúrgicas ou clínicas). Para o hospital receber 100% do valor de faturamento é necessário que atenda 100% dos quesitos quantitativos e qualitativos pelo qual é avaliado no contrato. Caso não atenda a pontuação máxima nesta avaliação o valor do faturamento cai em conformidade com seu desempenho na mesma.

O mês estudado é o primeiro mês em que o hospital recebe o faturamento conforme as novas regras contratuais, que passou a vigorar em março de 2008. Desde o ano de 1989 em que o organização iniciou os atendimentos pelo convênio SUS seu faturamento líquido se dava por produção de AIHs diminuído das glosas do convênio, não superando o valor de R\$ 70.000,00 (Setenta mil reais).

O hospital vinha acumulando prejuízos, pois o atendimento precisava ser prestado e o repasse sempre era insuficiente e incerto em função de que o órgão oficial praticava glosas em algumas notas de serviço apresentadas. Iniciava-se ali um processo em que o hospital justificava os serviços e as auditorias nem sempre eram sensíveis aos argumentos, restando quase sempre algum saldo de serviço prestado a receber. O hospital acumulou dívidas ao longo dos anos em que prestou serviços ao convênio. A modificação da forma de pagamento aos prestadores de serviço através da contratualização veio em boa hora, pois em longo prazo as entidades terão um melhor planejamento das receitas e uma maior disponibilidade de recursos.

Com o tempo, com maior disponibilidade de recursos, os prestadores de serviços ao SUS poderão investir em melhorias tecnológica, mão-de-obra mais qualificada, ampliações de atendimento, melhores instalações e em um melhor atendimento aos usuários, que na sua

grande maioria são pessoas de baixa renda, que não tem condições de pagar por um plano de saúde privado.

O mês estudado é considerado atípico pela administração do hospital, pois apresentou uma quantidade relativamente pequena de internações cirúrgicas. As internações cirúrgicas são mais onerosas para o hospital em relação às clínicas, pois os medicamentos e materiais utilizados nas mesmas são mais caros. Também aumenta o custo de manutenção do bloco cirúrgico e exige um esforço maior do setor de higienização e lavanderia com relação às atividades de higienização e desinfecção que variam proporcionalmente com o aumento de internações cirúrgicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo proposto foi desenvolvido na Sociedade Hospitalar Beneficente de Marau, o Hospital Cristo Redentor, e teve como objetivo principal calcular o custo das internações hospitalares pelo SUS no mês de março de 2008 de acordo com o método de custeio por atividade (ABC). A escolha do mês de março de 2008 é justificada por representar o início da nova forma de remuneração fixa (ver contrato Anexo A) dos serviços do hospital para o convênio SUS.

A partir da identificação da estrutura atual de gastos com as internações hospitalares pelo SUS, alocou-se todos os recursos, indiretos e diretos, aos centros de custos produtivos e auxiliares, permitindo o desenvolvimento de um sistema de custeio de acordo com o método ABC, resultando no custo unitário de todas as atividades necessárias para atender a diversas patologias e especialidades relacionadas as internações hospitalares pelo SUS.

O sistema de custeio ABC possibilitou que fossem custeados através de atividades todos os pacientes internados pelo SUS no mês de março de 2008, e resultou em demonstrativo de resultados, permitindo comparar o custo das internações pelo SUS do período com as receitas repassadas pelo convênio, de acordo com o contrato de prestação de serviços. Foi possível identificar qual o custo de cada atividade e a representação do mesmo em relação ao total gasto.

O sistema desenvolvido pode ser aplicado de forma prática pelos gestores do hospital e proporciona informações mais detalhadas sobre as internações convênio SUS que podem ser utilizadas para a tomada de decisões e ações de planejamento, considerando que os recursos a partir deste novo contrato são fixos, mas as despesas mensais, variáveis e incertas.

A partir da nova forma de contratualização, a administração do hospital não tinha dados para realizar uma análise comparativa das receitas e despesas com este convênio. Com este estudo, a estrutura básica de análise está disponível e permite atualização para acompanhamento dos resultados dos próximos meses.

O estudo proposto também contribuiu de maneira significativa para o aprendizado e crescimento pessoal, pois aliado ao estudo e aos conceitos acadêmicos, pode-se viver situações reais práticas que contribuíram de forma complementar e significativa para a construção do conhecimento.

Para estudos futuros na organização, sugere-se que o modelo utilizado seja ampliado para a organização como um todo, abrangendo a todos os convênios e particulares e todos os setores, a partir da mesma metodologia de custeio.

6 REFERÊNCIAS

BARBIERI, José Carlos; MACHLINE, Claude. **Logística hospitalar: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva. **O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity-based costing (abc) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos - Aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Conselho Nacional de Secretários de Saúde. Para entender a gestão do SUS/ Conselho Nacional de Secretários de Saúde. - Brasília: CONASS, 2003.**

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, S. M. L ; BARBOSA, Pedro Ribeiro ; PORTELA, Margareth C ; UGÁ, Maria Alícia ; VASCONCELLOS, Miguel Murat ; GERSCHMAN, Silvia Victoria. **Caracterização gerencial de hospitais filantrópicos no Brasil**. Cadernos de Saúde Pública (FIOCRUZ), Rio de Janeiro, v. 20, n. 5, p. 1249-1261, 2004.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NETO, Gonzalo Vecina. A crise das Santas Casas. *Notícias Hospitalares*, São Paulo, 53, p 34, maio/junho/julho de 2007.

OFICINA DE CONTRATUALIZAÇÃO DOS HOSPITAIS FILANTRÓPICOS DO RS. Departamento de Assistência Hospitalar e Ambulatorial – DAHA. Disponível em: <<http://www.saude.rs.gov.br/wsa/portal/index.jsp?menu=organograma&cod=9916>>. Acesso em: 24 ago. 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos: análise e controle**. 3. ed. São Paulo: IOB- Thomson, 2004.

RAIMUNDINI, Simone Letícia *et al.*. Aplicabilidade do Sistema ABC e Análise de Custos Hospitalares: comparação entre hospital público e hospital privado. In: XXVIII EnANPAD, 2004, Curitiba. XXVII EnANPAD, 2004.

RAIMUNDINI, Simone Letícia *et al.* Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. **Revista de Administração/Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 41, n. 4, p. 349-476, out/nov/dez. 2006.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

ZENONE, Luiz Cláudio. A Tecnologia aplicada na gestão Hospitalar. **Notícias Hospitalares**, São Paulo, 53, p 32-33, maio/junho/julho de 2007.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.