

---

# Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos

---

*Simone Leticia Raimundini  
Antônio Artur de Souza  
Mirian Aparecida Micarelli Struett  
Ernani Mendes Botelho*

## RESUMO

Neste artigo são apresentados os resultados de uma pesquisa que teve como objetivo analisar a aplicabilidade do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) como uma ferramenta de gestão financeira para hospitais públicos. A pesquisa também teve como objetivo analisar os custos hospitalares identificados por meio do sistema ABC. Apesar dos investimentos realizados na área da saúde pelo governo brasileiro, essas organizações ainda não atendem à demanda e sua gestão financeira apresenta problemas. Outros problemas decorrem da insuficiência dos repasses do Sistema Único de Saúde (SUS) para cobrir os custos e da falta de recursos orçamentários para ampliação e modernização da rede e para a contratação de profissionais especializados. A administração hospitalar pública é um dos setores mais defasados no Brasil quanto ao uso de ferramentas de gestão. A pesquisa foi baseada em dois estudos de caso em hospitais públicos de ensino, enfocando os setores de Ginecologia e Obstetrícia. As principais conclusões foram: nenhum dos dois hospitais utiliza ferramentas de gestão financeira; o sistema ABC apresenta informações úteis e confiáveis à administração financeira, mas a implantação desse sistema exige que os hospitais públicos tenham infra-estrutura adequada e mão-de-obra especializada, atualmente não-disponível.

**Palavras-chave:** sistema ABC, hospitais públicos, ferramenta de gestão financeira, análise dos custos hospitalares.

## 1. INTRODUÇÃO

Os investimentos realizados pelo governo brasileiro na área da saúde, tais como os programas de vacinação e de educação sanitária e a implantação do Programa de Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde (Reforsus), não foram suficientes para solucionar os problemas associados à gestão financeira das organizações hospitalares públicas. O problema mais recorrente, conforme o Ministério da Saúde (BRASIL, 2002), está na incapacidade de

Recebido em 02/setembro/2004  
Aprovado em 01/abril/2005

---

*Simone Leticia Raimundini*, Mestre em Administração pela Universidade Estadual de Maringá, é Pesquisadora e Professora do Departamento de Administração da Universidade Federal de Viçosa (CEP 36570-000 — Viçosa/MG, Brasil).  
E-mail: sraimundini@ufv.br  
Endereço:  
Universidade Federal de Viçosa  
Departamento de Administração  
Avenida P. H. Rolfs — Campus UFV  
Centro  
36570-000 — Viçosa — MG

*Antônio Artur de Souza*, Ph.D. em *Management Science* pela *University of Lancaster*, é Pesquisador e Professor do Departamento de Ciências da Universidade Federal de Minas Gerais (CEP 30170-120 — Belo Horizonte/MG, Brasil).  
E-mail: aa\_de\_souza@uol.com.br

*Mirian Aparecida Micarelli Struett* é Mestre em Administração pela Universidade Estadual de Londrina (CEP 87020-700 — Maringá/PR, Brasil).  
E-mail: micarelli@uol.com.br

*Ernani Mendes Botelho*, Doutor em Administração pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, é Professor da Universidade Estadual de Montes Claros (CEP 39401-089 — Montes Claros/MG, Brasil).  
E-mail: ebotelho@usp.br

atendimento da rede pública à demanda, principalmente com o contínuo descrescimento de hospitais privados conveniados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Outro problema a destacar está na insuficiência de repasse do SUS aos hospitais para cobrir os custos, em decorrência do deficitário orçamento da área da saúde. Além disso, a tabela de preços do SUS para pagamento dos serviços prestados pelos médicos e hospitais conveniados ou contratados está defasada, não tendo sido corrigida sequer pela inflação do período (BAER, CAMPINO e CAVALCANTI, 2001).

Acrescente-se a esse quadro o fato de a gestão hospitalar brasileira ser um dos setores mais defasados quanto à utilização das ferramentas de gestão financeira, ocasionando, por exemplo, baixa produtividade, elevados desperdícios de recursos e desconhecimento do custo real dos procedimentos (CARPINTÉRO, 1999; CECÍLIO, 1997).

Problemas semelhantes ocorreram nos Estados Unidos e nos países desenvolvidos da Europa, aproximadamente entre as décadas de 1970 e 1980. A solução encontrada consistiu em mudar a característica de organizações hospitalares gerais para organizações especializadas em determinadas patologias, em busca da redução de custos. Buscou-se, também, profissionalizar a administração e adotar modelos de gestão financeira capazes de medir o desempenho e de mensurar, controlar e reduzir os custos dos procedimentos.

Cita-se o exemplo de uma pesquisa realizada em hospitais de Nova York que revelou a satisfação dos administradores hospitalares com a adoção do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), especialmente pela possibilidade de identificar os custos, gerar informações financeiras e operacionais, promover o controle dos custos e permitir uma melhor compreensão dos processos desenvolvidos no hospital (LAWSON, 1994).

Com base nessas experiências e diante dos problemas verificados no segmento, realizou-se uma pesquisa com o objetivo de analisar a aplicabilidade do sistema ABC como ferramenta de gestão financeira, fazendo uma comparação entre as informações geradas pelo sistema ABC e aquelas geradas pelo sistema de custeio tradicional. Os estudos de caso foram realizados no setor de Ginecologia e Obstetrícia, tendo como foco os custos dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea, em dois hospitais públicos de ensino: Hospital Universitário Regional de Maringá (HUM), no Paraná, e Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF), em Montes Claros, Minas Gerais. Os dados foram coletados a partir das técnicas de entrevistas, observação não-participante e pesquisa documental.

Neste artigo, seção 2, apresenta uma breve revisão da literatura sobre o sistema ABC e sua aplicabilidade em organizações hospitalares. Em seguida, na seção 3, faz-se uma caracterização dos casos estudados e da metodologia empregada. Na seção 4 apresenta-se um modelo da aplicação do sistema ABC, e na seção 5 são mostrados o custeamento dos procedimentos de parto e a análise dos custos identificados.

As conclusões da pesquisa, na seção 6, confirmam as dificuldades enfrentadas pelos hospitais públicos para gerirem seus recursos.

## 2. SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Um sistema de custeio tem a finalidade de servir como ferramenta de gestão financeira para planejamento e controle dos recursos disponíveis (pessoas, materiais e equipamentos, por exemplo); como medidor do desempenho operacional e financeiro, permitindo comparar o custo com o valor recebido; como banco de informações confiáveis e oportunas para a tomada de decisão; e como identificador de custos desnecessários e de tarefas ineficientes quanto a seu volume ou execução. Adicionalmente, esse sistema de custeio e as informações geradas devem proporcionar benefícios que superem os custos de implantação e de manutenção do sistema (ATKINSON *et al.*, 2000; MAHER, 2001).

Em organizações hospitalares, o sistema ABC deve atender a essas prerrogativas. Para isso, assume que os custos indiretos devem ser primeiramente atribuídos às atividades e, em seguida, aos serviços que utilizam as atividades (ATKINSON *et al.*, 2000). Portanto, as atividades constituem a base do sistema ABC, as quais podem ser definidas como o fator que combina, de forma adequada, recursos humanos, tecnológicos e recursos materiais em todo o processo de prestação do serviço (GARRISON e NOREEN, 2001; SHANK e GOVINDARAJAN, 1995).

A relação entre a atividade e o objeto de custo pode ser compreendida a partir das respostas às seguintes perguntas: Há recursos disponíveis para a realização das atividades? Quais atividades geram custos por utilizar os recursos? As atividades são realizadas para que o serviço seja prestado? Os custos das atividades são rastreados por meio dos direcionadores de custos ao objeto de custos?

Para o sistema ABC, a causa do consumo de recursos são as atividades, razão pela qual estas devem ser analisadas quanto à geração ou não de benefícios para a organização, mediante a análise do valor agregado (KAPLAN e COOPER, 1998; MAHER, 2001). Tal procedimento permite que cada atividade seja avaliada e controlada, de modo a eliminar aquelas que não geram benefícios ou a aumentar o desempenho daquelas que geram benefícios, servindo de base para a tomada de decisão na gestão financeira de custos. Desse modo, pode-se conhecer a rentabilidade e a capacidade ociosa de uma atividade pelo nível de eficiência e de ociosidade que apresenta (GARRISON e NOREEN, 2001).

Para que as atividades mensurem a capacidade operacional e evidenciem onde e como os recursos são consumidos na prestação do serviço, são utilizados os direcionadores de custos. O direcionador de custos é o fator que vincula, diretamente,

os custos dos recursos às atividades e os custos das atividades aos objetos de custos, explicando a relação entre o custo e a atividade. Sua finalidade é medir o consumo médio de recursos em cada atividade; ou seja, atribuir os custos das atividades ao serviço prestado (SHANK e GOVINDARAJAN, 1995). Com isso, tem-se que o número de direcionadores de custos é o fator que propicia uma mensuração mais realista dos custos no sistema ABC (COKINS, 1998; HOMBURG, 2001; KEE e SCHMIDT, 2000).

Para definir direcionador de custos, considera-se, de acordo com Maher (2001), primeiramente a relação causal (o direcionador com maior relação com a causa do custo da atividade); em seguida, os benefícios proporcionados (atribuição de custos com base nos benefícios gerados); e, por último, o rateio (quando o custo não pode ser associado à atividade por meio da relação causal e/ou dos benefícios gerados, necessitando de atribuição prudente desse ao serviço prestado). Durante a identificação e definição dos direcionadores de custos, observa-se se alguma atividade abrange mais de um direcionador de custos. Nesse caso, a atividade deve ser desdobrada em outras, até que se tenha um direcionador de custos para cada atividade (KEE e SCHMIDT, 2000; RAMSEY IV, 1994; ROTH e BORTHICK, 1991).

Considerando que as atividades constituem a base do sistema ABC e que os direcionadores de custos são os rastreadores dos custos, a sistemática de custear um objeto de custos pelo sistema ABC pode ser realizada em dois estágios:

- rastrear os custos dos recursos para as atividades, por meio dos direcionadores de recursos, obtendo-se o custo da atividade;
- rastrear os custos das atividades para o objeto de custos, por meio dos direcionadores de atividades, obtendo-se o custo do objeto de custos (UDPA, 1996; GREENE e METWALLI, 2001).

O sistema ABC, como sistema de custeio que dá suporte à tomada de decisão, apresenta a vantagem de fornecer informações detalhadas sobre o processo de custeamento, aumentando a capacidade de análise de custos. Evidencia, por exemplo, informações importantes, como valor agregado, lucratividade do serviço, atividades que são essenciais e atividades que podem ser eliminadas do processo de prestação do serviço, taxa de desempenho das atividades, por meio dos direcionadores de custos, e descrição do processo de prestação de serviços, por meio do mapeamento das atividades (DRAKE, HAKA e RAVENSCROFT, 1999; MISHRA e VAYSMAN, 2001).

Já os sistemas de custeio tradicional (custeio por absorção e custeio variável) não apresentam esses benefícios. O fato de classificarem os custos indiretos como fixos e variáveis, de considerá-los como homogêneos ao objeto de custos e de alocá-los, geralmente, com base no volume, pelos critérios de rateio, pode distorcer o custo do serviço. Essa distorção ocorre porque

o volume nem sempre representa o fator de relação de causa entre os recursos consumidos (custos) e os serviços prestados. Além disso, as informações geradas pelo sistema de custeio tradicional são limitadas para a tomada de decisão (GARRISON e NOREEN, 2001; MAHER, 2001; MISHRA e VAYSMAN, 2001).

No caso das organizações hospitalares, os custos indiretos são rateados pelo número de pacientes-dia do período, de modo que todos os pacientes possuem um custo diário linear (UDPA, 1996). Como consequência desse arbitramento na alocação dos custos indiretos, pode haver distorções no valor do custo final do serviço, superavaliando-o ou subavaliando-o. Ainda, os sistemas de custeio tradicional são mais simples tanto na implantação como na manutenção. As informações geradas, porém, não evidenciam o custo real nem a causa de sua ocorrência, interferindo na tomada de decisão (ARMSTRONG, 2002; CROSS, 2002; MISHRA e VAYSMAN, 2001).

Desse modo, o sistema ABC apresenta informações mais precisas e confiáveis sobre custo do serviço, processo de custeamento, desempenho das atividades, preço de venda e a margem de lucratividade do serviço aos gestores da organização. Assim, não se restringe somente ao processo de custeamento do serviço, mas minimiza as distorções quanto à alocação dos custos indiretos aos serviços. Além disso, demonstra como os recursos são utilizados, as informações geradas não são apenas operacionais, mas também financeiras e permite o gerenciamento com base nas atividades e a integração aos demais sistemas da organização, tornando o processo de gestão dinâmico e voltado para a eficiência dos resultados (COKINS, 1998; MISHRA e VAYSMAN, 2001).

A desvantagem do sistema ABC pode ocorrer quando surgem erros de especificação e medição em razão das dificuldades na identificação e definição dos direcionadores de custos. Tais erros ocorrem pela subjetividade inerente à definição das medidas de rastreamento (os direcionadores de custos) dos custos indiretos ao serviço por meio da atividade (ROTH e BORTHICK, 1991; WALKER, 2002). Portanto, a definição do direcionador de custos à atividade não consiste apenas em observar o volume ou a facilidade de medição, mas, principalmente, em identificar o fator que tenha maior relação com a causa no consumo do recurso, levando em conta o fato de esse ser homogêneo à atividade (KEE e SCHMIDT, 2000).

Outra desvantagem é a resistência às mudanças e aos fatores econômicos. A resistência à mudança pode estar relacionada com a cultura local, já que esta condiciona o sucesso ou o fracasso do sistema ABC (MALMI, 1997; BREWER, 1999; MISHRA e VAYSMAN, 2001). Entre essas mudanças, cita-se a estrutura administrativa, que deve deixar de ser funcional por departamento para tornar-se uma estrutura organizacional que identifica as atividades. Ainda, é imprescindível promover uma reeducação dos médicos, das enfermeiras e da administração, para ter o envolvimento de todos os funcionários e dar condições para implantar o sistema ABC com sucesso.

Os fatores econômicos referem-se à falta de recursos internos na organização, como infra-estrutura e profissionais especializados para implantar e manter o sistema ABC. Mesmo que a organização disponha desses recursos, o sucesso do sistema ABC não estará garantido se não houver planejamento cuidadoso do projeto-piloto, para ter objetivos claros e obter o engajamento dos participantes e evitar falsas expectativas (SCHIFF, 1992).

### 3. METODOLOGIA DE PESQUISA

A pesquisa foi realizada no Hospital Universitário Regional de Maringá (HUM) e no Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF), no setor de Ginecologia e Obstetrícia, entre os meses de maio de 2001 e novembro de 2002. Foram objeto de pesquisa os procedimentos de parto normal e parto cesárea ocorridos entre janeiro 2001 e junho de 2001.

Adotou-se o método de estudo de caso, por possibilitar uma investigação detalhada dos processos desenvolvidos no setor de Ginecologia e Obstetrícia, a compreensão da relação entre esses processos e os demais setores dos hospitais, a análise de dados qualitativos e o uso de diversas técnicas de coletas de dados (COOPER e SCHINDLER, 2000; YIN, 2001).

Para realizar a coleta de dados, foram utilizadas, tanto no HUM como no HUCF, as seguintes técnicas: entrevistas semi-estruturadas com diversos profissionais que trabalham diretamente no setor de Ginecologia e Obstetrícia e em setores de apoio, observação não-participante e pesquisa documental. Ainda, durante a coleta de dados, foi realizada a triangulação de dados coletados nas entrevistas, na pesquisa documental e na observação não-participante para validar os dados que se apresentavam duvidosos, incompreensíveis ou incompletos quando obtidos por apenas uma técnica de coleta de dados (YIN, 2001). Essa técnica também possibilitou fazer uma análise mais detalhada dos dados.

Para definir as pacientes parturientes que seriam objeto de estudo, foram considerados os prontuários médicos que

tivessem as seguintes características: pacientes internadas no setor de Ginecologia e Obstetrícia para realizar parto; parto realizado no Centro Cirúrgico do hospital; não-ocorrência de óbito após o parto do recém-nato ou da mãe no parto; permanência do recém-nato com a mãe; e permanência das parturientes internadas no hospital até a alta.

A definição do período pesquisado — entre janeiro e junho de 2001 — levou em conta a necessidade de obtenção de dados históricos (análise dos prontuários das pacientes) e também de dados em tempo real (observação não-participante). Desse modo, como o trabalho de pesquisa iniciou-se em maio de 2001, foi possível fazer a coleta de dados em tempo real nos meses de maio e junho de 2001. A coleta de dados em tempo real foi importante para possibilitar a identificação e a definição das atividades e dos direcionadores de custos, principalmente as que estão relacionadas com o tempo de atendimento, que a entrevista e a análise dos prontuários das pacientes não permitiu; ou, ainda, para confirmar os dados obtidos com essas técnicas.

### 4. MODELAGEM DO SISTEMA ABC — DEFINIÇÃO DAS ATIVIDADES E DOS DIRECIONADORES

Inicialmente, foram obtidos dados sobre o número de pacientes internados em cada um dos hospitais, de pacientes internados no setor de Ginecologia e Obstetrícia e de pacientes parturientes, separadas por tipo de parto. Em seguida, foram obtidos dados, nos prontuários das pacientes parturientes, sobre tempo de permanência, tempo de pré-parto e tempo de parto, realizado no centro cirúrgico, os quais foram confirmados com a entrevista e observação não-participante. A tabela 1 demonstra esses dados.

O número médio mensal de pacientes internados no HUM, entre janeiro e junho de 2001, foi de 458 pessoas, sendo 69 parturientes (15,06% do total de pacientes internados no hospital). No HUCF, o número médio mensal de pacientes

**Tabela 1**  
**Setor de Ginecologia e Obstetrícia do HUM e do HUCF**

	HUM			HUCF		
	Hospital	Obstetrícia	%	Hospital	Obstetrícia	%
Número de internados*	458	69	15,06	570	190	33,33
	Parto Normal	Parto Cesárea	Outros Procedimentos	Parto Normal	Parto Cesárea	Outros Procedimentos
Número de internadas	36	33	28	158	32	50
Permanência (dias)	3	4,2	—	3	4,2	—
Pré-Parto (horas)	6h	7h30	—	6h	7h30	—
Parto (minutos)	51	90	—	51	90	—

**Nota:** \* Refere-se à média mensal de pacientes internados de janeiro a junho de 2001.

**Fontes:** HUM e HUCF (pesquisa documental, entrevista e observação não-participante).

internados no mesmo período foi de 570, dos quais 190 eram parturientes (33,33% do número total de pacientes internados do hospital). Os procedimentos de parto normal e de parto cesárea representam 71,13% dos internamentos no setor de Ginecologia e Obstetrícia do HUM (97 pacientes no total) e 79,17% do HUCF (240 pacientes no total). Os demais procedimentos referem-se às pacientes internadas nessa clínica e submetidas a procedimentos ginecológicos (histerectomias, curetagens uterinas, falsos trabalhos de parto e nódulos de mama).

A tabela 1 mostra que as pacientes submetidas ao procedimento de parto normal têm um período médio de permanência menor (três dias) do que o das pacientes de parto cesárea (4,2 dias). De acordo com os prontuários das pacientes parturientes, a média diária de permanência no hospital, período de pré-parto e de parto, foi idêntica para os dois hospitais. Salienta-se que o tempo de permanência das pacientes pode apresentar uma pequena imprecisão, porque nos prontuários médicos há o registro da data e da hora somente na admissão da paciente, enquanto no registro da alta é especificada somente a data.

No quadro 1 descrevem-se os processos e subprocessos que ocorrem desde a chegada da paciente ao hospital para realizar o parto até a alta, os quais identificam e definem as atividades e os direcionadores de custos.

Para cada atividade identificada nos subprocessos dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea, foi definido um direcionador de custos. Porém, alguns direcionadores de custos foram identificados para mais de uma atividade, reconhecidas como homogêneas quanto ao fator de causa. Ainda, o número de direcionadores de custos foi definido de modo a não prejudicar a precisão na mensuração dos custos dos procedimentos, atendendo aos critérios da relação causal, dos benefícios recebidos e da razoabilidade.

O quadro 2 apresenta os setores envolvidos ou os recursos necessários à realização dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea; indica em qual processo ocorre, seguindo os processos apresentados no quadro 1; identifica a atividade relevante; e aponta os direcionadores de custos especificados em de recursos e de atividades. Observe-se, também, que em alguns setores, como farmácia, por exemplo, e em alguns recursos, como materiais médicos e medicamentos, os direcionadores de recursos são diferentes entre o HUM e o HUCF. Isso ocorreu porque no HUM há controles internos que não são feitos pelo HUCF, logo os direcionadores de recursos do HUM apresentam maior relação de causa do que aqueles do HUCF.

Sobre os direcionadores de recursos, especificamente dos médicos obstetra, pediatra e anesthesiologista, enfermagem e auxiliar de enfermagem, foi definido como direcionador de recursos o tempo disponível, porque esses profissionais são funcionários do hospital. Desse modo, durante o período de trabalho no hospital, eles estão exclusivamente voltados para o hospital.

**Quadro 1**

**Processos e Subprocessos dos Procedimentos de Parto Normal e Parto Cesárea**

Processos	Subprocessos
I Recepção	<ul style="list-style-type: none"> <li>A paciente é recepcionada no Pronto Atendimento ou no Ambulatório e encaminhada ao médico plantonista para atendimento.</li> </ul>
II Diagnóstico	<ul style="list-style-type: none"> <li>A paciente é diagnosticada pelo médico ginecologista e obstetra ou pelos residentes da área de Ginecologia e Obstetrícia, acompanhados ou não pelos acadêmicos do curso de Medicina.</li> </ul>
III Admissão no Setor de Ginecologia e Obstetrícia	<ul style="list-style-type: none"> <li>A paciente é encaminhada à Central de Internação, onde completará os dados cadastrais e será informada sobre as normas do hospital.</li> <li>A paciente é encaminhada a um leito de internação na clínica de internação de ginecologia e obstetrícia.</li> <li>Ocorre a admissão da paciente pela Enfermagem.</li> </ul>
IV Pré-parto	<ul style="list-style-type: none"> <li>A paciente é examinada e preparada, na sala de pré-parto, pelo corpo médico e pelo corpo de enfermagem para a realização do parto.</li> </ul>
V Parto	<ul style="list-style-type: none"> <li>A paciente é encaminhada ao Centro Cirúrgico para a realização do parto normal ou do parto cesárea.</li> </ul>
VI Puerpério e Cuidados Clínicos	<ul style="list-style-type: none"> <li>A paciente é examinada e medicada no puerpério.</li> <li>O recém-nato é examinado pelo corpo médico e pelo corpo de enfermagem.</li> <li>A paciente retorna ao setor de Obstetrícia, tendo consigo o recém-nato, recebendo alimentação, medicação (se necessário) e atendimento de enfermeiras, auxiliares de enfermagem, médico obstetra e pediatra.</li> </ul>
VII Alta	<ul style="list-style-type: none"> <li>A paciente é encaminhada, junto com o recém-nato, para a alta hospitalar, ambos em boas condições de saúde. A paciente recebe orientações sobre os cuidados com o recém-nato e consigo mesma.</li> <li>Um familiar da paciente é avisado da alta hospitalar.</li> </ul>

Fontes: HUM e HUCF (entrevista, observação não-participante e pesquisa documental).

**Quadro 2**  
**Atividades e Direcionadores do HUM e do HUCF**

Setores	Processo	Fator Causal da Atividade	Direcionadores	
			De Recursos	De Atividades
Recepção	I	Pacientes atendidos no hospital	Número de pacientes atendidos	Atendimento ao paciente
Central de Internação*	III	Internamentos	Número de pacientes internados	Internamento do paciente
S.P.P.	VII	Internamentos	Número de pacientes internados	Internamento do paciente
Finanças e Contabilidade	VII	Faturamento de Autorização Internação Hospitalar (AIH) e Sistema de Informações Ambulatoriais do Sistema Único de Saúde (SIASUS)	Número de pacientes atendidos	Atendimento ao paciente
Serviço Social	VI	Pacientes assistidos	HUM — Número de pacientes assistidos HUCF — Número de pacientes internados	Assistência ao paciente
Banco de Leite*	VI	Pacientes orientadas	Número de pacientes orientadas	Orientação ao paciente
Maternidade Segura**	VI	Pacientes orientadas	Número de pacientes orientadas	Orientação ao paciente
S.C.I.H.	III	Prontuários médicos analisados	Número de pacientes internados	Internamento do paciente
Departamento Pessoal	VI	Controle da escala de trabalho dos funcionários	Número de funcionários	Tempo de permanência do paciente internado
Secretarias Administrativas	VII	Agendamento de exames externos e atendimento aos pacientes	Número de pacientes atendidos	Atendimento ao paciente
Portaria	VI	Informações prestadas aos visitantes de pacientes internados e controle do fluxo de visitantes	Número de pacientes internados	Tempo de permanência do paciente internado
Vigilância	VI	Espaço físico vigiado	Metros quadrados	Tempo de permanência do paciente internado
Farmácia/Central de Abastecimento Farmacêutico (CAF)	VI	Preparação e distribuição de materiais médicos e medicamentos aos pacientes internados	HUM — Tempo de preparo e distribuição HUCF — Número de pacientes internados	Tempo de permanência do paciente internado
Laboratório	VI	Realização de exames	Número de exames realizados	Número de exames realizados por paciente
Central de Materiais	V	Esterilização de materiais	HUM — Número de materiais utilizados HUCF — Número de pacientes internados	Tempo de permanência do paciente internado
Centro Cirúrgico	V	Uso do centro cirúrgico	Tempo disponível do centro cirúrgico	Tempo de permanência do paciente no centro cirúrgico
Higiene e Limpeza	VI	Espaço físico	HUM — Alocação direta e rateio HUCF — Metros quadrados	Tempo de permanência do paciente internado
SND (lanches)	VI	Lanches servidos	Número de lanches servidos	Tempo de permanência do paciente internado
SND (refeições)	VI	Refeições servidas	Número de refeições servidas	Tempo de permanência do paciente internado

Continua...

**Quadro 2**

**Atividades e Direcionadores do HUM e do HUCF**

(Continuação)

Setores	Processo	Fator Causal da Atividade	Direcionadores	
			De Recursos	De Atividades
Lavanderia e Rouparia	VI	Lavagem de roupas	HUM — Quilos de roupa lavada HUCF — Número de pacientes internados	Tempo de permanência do paciente internado
Almoxarifado/Compras	VI	Ordens de compras solicitadas	HUM — Número de solicitações de compra HUCF — Número de pacientes internados	Tempo de permanência do paciente internado
Manutenção/Patrimônio	VI	Espaço físico	Metros quadrados	Tempo de permanência do paciente internado
Telefonia	VI	Serviço de telefonia	Número de ramais	Tempo de permanência do paciente internado
Oxigênio	V	Consumo de oxigênio	Tempo disponível para consumo	Tempo de consumo do oxigênio por paciente
Materiais Médicos/Medicamentos	V	Materiais médicos e medicamentos consumidos	HUM — Alocação direta HUCF — Número de pacientes internados	Tempo de permanência do paciente internado
Materiais Médicos	VI	Materiais médicos consumidos	HUM — Número de pacientes internados na Ginecologia e Obstetrícia HUCF — Número de pacientes internados	Tempo de permanência do paciente internado
Medicamentos	VI	Medicamentos consumidos	HUM — Alocação direta HUCF — Número de pacientes internados	Tempo de permanência do paciente internado
Energia Elétrica	VI	Espaço físico	Metros quadrados	Tempo de permanência do paciente internado
Água e Esgoto*	VI	Espaço físico	Metros quadrados	Tempo de permanência do paciente internado
Telefone	VI	Ligações telefônicas	Número de ramais	Tempo de permanência do paciente internado
Médico Obstetra	II, IV, V, VI e VII	Atendimento ao paciente	Tempo disponível para o atendimento	Tempo de atendimento por paciente
Médico Pediatra	V, VI e VII	Atendimento ao paciente	Tempo disponível para o atendimento	Tempo de atendimento por paciente
Médico Anestesiologista	V	Atendimento ao paciente	Tempo disponível para o atendimento	Tempo de atendimento por paciente
Enfermagem	III, IV, V, VI e VII	Atendimento ao paciente	Tempo disponível para o atendimento	Tempo de atendimento por paciente
Auxiliar de Enfermagem	III, IV, V, VI e VII	Atendimento ao paciente	Tempo disponível para o atendimento	Tempo de atendimento por paciente

**Notas:** \* Somente para o HUM. \*\* Somente para o HUCF. **Fontes:** HUM e HUCF (entrevista, observação não-participante e pesquisa documental).

**5. CUSTEAMENTO DOS PROCEDIMENTOS DE PARTO NORMAL E DE PARTO CESÁREA**

Na tabela 2 são demonstrados os custos unitários totais dos procedimentos estudados, incluindo os custos diretos e

indiretos. Os valores aí apresentados foram obtidos após o levantamento dos custos de cada setor ou de cada recurso e a identificação dos custos diretos e indiretos. Para os custos indiretos foram aplicados os direcionadores de custos descritos no quadro 2.

**Tabela 2**

**Custo do Parto Normal e do Parto Cesárea  
HUM e HUCF**

[Em R\$]

Processo (Setores / Recursos)	HUM		HUCF	
	Parto Normal	Parto Cesárea	Parto Normal	Parto Cesárea
Processo I — Recepção	2,06	2,06	2,76	2,76
Processo II — Diagnóstico	12,29	12,29	15,40	15,40
Processo III — Admissão no Setor de Ginecologia e Obstetrícia	24,44	24,44	11,47	11,47
Processo IV — Pré-parto	45,53	45,85	57,62	58,32
Processo V — Parto	144,69	302,87	108,84	218,78
Processo VI — Puerpério e Cuidados Clínicos	226,00	334,03	297,71	432,07
Processo VII — Alta	31,50	31,50	41,69	41,69
<b>Custo Unitário Total</b>	<b>486,50</b>	<b>753,04</b>	<b>535,50</b>	<b>780,49</b>

Fontes: HUM e HUCF (entrevista, observação não-participante e pesquisa documental).

Nota-se que o custo unitário total dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea no HUCF é maior do que no HUM. Além disso, no HUM foi possível alocar diretamente à paciente os recursos de materiais médicos e de medicamentos consumidos durante o parto e de medicamentos consumidos no período de puerpério, como demonstra o quadro 2, porque o hospital dispunha de controle de consumo por paciente. Desse modo, no HUM o custo direto com materiais médicos e medicamentos foi de R\$ 70,42, contra R\$ 9,69 no HUCF, ou seja, o custo desse recurso no HUM é aproximadamente sete vezes maior do que no HUCF. O mesmo aconteceu no procedimento de parto cesárea nesse mesmo tipo de recurso: no HUM, foi de R\$ 158,99, contra R\$ 13,56 no HUCF, uma diferença de aproximadamente 12 vezes.

Essa diferença no custo de materiais médicos e medicamentos entre o HUM e o HUCF pode estar relacionada à subestimação do custo no HUCF devido à falta de controle interno no hospital. Para explicitar outras diferenças no custo dos procedimentos de parto entre os hospitais estudados, na tabela 3 consta o custo de cada setor e de cada recurso utilizado.

Quanto ao custo do corpo clínico, para cada um dos procedimentos adotados pelos hospitais em análise, observou-se que o custo do médico obstetra, do médico anestesiológico (somente para parto cesárea) e dos auxiliares de enfermagem é maior no HUCF do que no HUM, porque o custo por minuto desses recursos no HUCF é mais oneroso. Já o custo do médico pediatra e da enfermagem por paciente, para o procedimento tanto de parto normal como de parto cesárea, é superior no HUM por ser o custo por minuto desses recursos mais oneroso.

**Tabela 3**

**Discriminação do Custo do Parto Normal e do Parto Cesárea**

[Em R\$]

Setores e Recursos	HUM		HUCF	
	Parto Normal	Parto Cesárea	Parto Normal	Parto Cesárea
Recepção	2,06	2,06	2,76	2,76
Central de Internação	5,34	5,34	—	—
S.P.P.	4,33	4,33	10,20	10,20
Finanças e Contabilidade	0,74	0,74	0,64	0,64
Serviço Social	11,85	11,85	2,11	2,11
Banco de Leite	7,40	7,40	—	—
Maternidade Segura	—	—	10,74	10,74
S.C.I.H.	10,83	10,83	1,82	1,82
Departamento Pessoal	2,42	3,39	1,70	2,38
Secretarias Administrativas	0,52	0,52	4,94	4,94
Portaria	19,27	26,97	6,54	9,16
Vigilância	2,95	4,13	2,18	3,05
Farmácia/CAF	3,17	4,43	25,45	35,63
Laboratório	3,42	3,42	14,92	19,89
Central de Materiais	19,32	27,04	27,39	38,35
Centro Cirúrgico	8,47	14,95	11,63	20,53
Higiene e Limpeza	32,98	46,17	32,95	46,12
SND (lanches)	16,48	26,37	25,42	40,67
SND (refeições)	10,68	17,08	11,73	18,76
Lavanderia e Rouparia	17,09	23,93	44,51	62,31
Almoxarifado/Compras	0,88	1,23	20,11	28,15
Manutenção/Patrimônio	3,50	4,90	19,11	26,75
Telefonia	0,72	1,01	1,87	2,61
Oxigênio	—	7,86	—	9,13
Materiais Médicos/ Medicamentos	70,42	158,99	9,69	13,56
Energia Elétrica	6,86	9,60	1,47	2,05
Água e Esgoto	2,31	3,23	—	—
Telefone	0,51	0,71	0,07	0,10
Médico Obstetra	105,69	135,19	132,41	169,37
Médico Pediatra	54,34	64,69	35,12	41,81
Médico Anestesiológico	—	41,10	—	48,37
Enfermagem	39,23	50,71	27,78	35,92
Auxiliar de Enfermagem	22,72	32,87	50,24	72,61
<b>Total</b>	<b>486,50</b>	<b>753,04</b>	<b>535,50</b>	<b>780,49</b>

Fontes: HUM e HUCF (entrevista, observação não-participante e pesquisa documental).

A análise do valor do custo unitário para os procedimentos de parto normal e de parto cesárea entre o HUM e o HUCF baseou-se nos custos totais. Custos totais, nesse caso, são os custos diretos (aqueles com alocação direta) e os custos indiretos (aqueles com alocação através dos direcionadores de custos) que foram pagos com recursos orçamentários que os esta-

dos repassam para os hospitais (folha de pagamento do hospital, fatura de energia elétrica e fatura de água e esgoto) e também os valores cujo pagamento é de responsabilidade dos hospitais, mediante os repasses do SUS, incluindo material de consumo, manutenção dos equipamentos e serviços de terceiros (fatura de telefone). Assim, os custos totais unitários dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea demonstrados na tabela 2 incluem tanto os custos pagos pelo estado em que o hospital está localizado, quanto os custos que são pagos com os repasses do SUS.

### 5.1. Análise dos custos identificados

Desenvolvido um modelo do sistema ABC para o setor de Ginecologia e Obstetrícia dos dois hospitais estudados e custeados os procedimentos de parto, a análise dos custos contempla a comparação dos valores do repasse do SUS com o valor de custo unitário não-coberto pelo estado. Nessa comparação é apresentada a margem de contribuição de cada procedimento de parto nos dois hospitais.

Na tabela 4 discrimina-se o valor do repasse do SUS ao HUM e ao HUCF para os procedimentos de parto normal e de parto cesárea. O SUS considera, para efetuar o valor do repasse, o período de permanência de dois dias para parto normal e de três para parto cesárea, o qual corresponde ao período de puerpério e de cuidados clínicos.

**Tabela 4**

**Repasse do SUS Referente aos Procedimentos de Parto — Valores Vigentes entre os Meses de Janeiro e Junho de 2001**

[Em R\$]

Serviços Remunerados	HUM		HUCF	
	Parto Normal	Parto Cesárea	Parto Normal	Parto Cesárea
Serviços Hospitalares	90,00	230,00	110,00	250,00
Serviços Profissionais	102,00	102,00	110,00	102,00
Serviço Auxiliar Diagnóstico Terapêutico	5,00	5,00	5,00	5,00
Recém-nato	25,00	25,00	35,00	35,00
<b>Total</b>	<b>222,00</b>	<b>362,00</b>	<b>260,00</b>	<b>392,00</b>

Fontes: HUM e HUCF (pesquisa documental).

O repasse do SUS é idêntico para todos os hospitais conveniados ou contratados que pertencem à mesma categoria hospitalar, independentemente se ser hospital público ou privado, universitário ou não. O HUCF recebe mais do que o HUM porque está credenciado na categoria **Hospital Amigo da Criança** pelo Ministério da Saúde. A diferença identificada foi de R\$ 38,00 (R\$ 260,00 contra R\$ 222,00) por parto normal,

conforme apresentado na tabela 4. Para o parto cesárea, a diferença identificada foi de R\$ 30,00.

O valor que o SUS repassa aos hospitais independe da quantidade de medicamentos, do material médico e hospitalar utilizado, dos dias de permanência e de outras despesas que o hospital tenha tido com a paciente, desde que a parturiente, ou o recém-nato, não seja considerada caso atípico (permanência da parturiente, ou do recém-nato, na unidade de tratamento semi-intensivo ou intensivo, por exemplo). Portanto, o repasse do SUS é um valor fixo por procedimento.

É possível comparar os valores dos repasses do SUS, por procedimento de parto normal ou parto cesárea, com os respectivos custos totais unitários, sem considerar os custos pagos pelo estado. Na tabela 5 mostra-se o custo total unitário dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea cuja responsabilidade de pagamento é do HUM e do HUCF.

**Tabela 5**

**Custo do Parto Normal e do Parto Cesárea Sob Responsabilidade do HUM e do HUCF**

[Em R\$]

Processo (Setores / Recursos)	HUM		HUCF	
	Parto Normal	Parto Cesárea	Parto Normal	Parto Cesárea
Processo I — Recepção	0,13	0,13	0,06	0,06
Processo II — Diagnóstico	—	—	—	—
Processo III — Admissão no Setor de Ginecologia e Obstetrícia	0,34	0,34	—	—
Processo IV — Pré-parto	—	—	—	—
Processo V — Parto	59,40	139,91	15,49	31,08
Processo VI — Puerpério e Cuidados Clínicos	54,15	89,99	36,26	53,19
Processo VII — Alta Hospitalar	1,16	1,16	1,86	1,86
<b>Custo Unitário Não-Coberto pelo Estado</b>	<b>115,20</b>	<b>231,54</b>	<b>53,67</b>	<b>86,20</b>

Fontes: HUM e HUCF (entrevista, observação não-participante e pesquisa documental).

Na tabela 6, faz-se a comparação do custo unitário total obtido na tabela 5 com o valor recebido do SUS, demonstrado na tabela 4.

Calculado o custo de cada um dos procedimentos de parto somente com os valores que o estado não cobre, obtém-se situação contrária: os custos dos procedimentos de parto no HUM são mais onerosos do que no HUCF. Ao analisar os custos dos procedimentos de cada processo de parto normal e de parto cesárea no HUM e no HUCF, verifica-se que no Processo V (parto) e no Processo VI (puerpério e cuidados clínicos) encontram-se as maiores diferenças de custos. Ao analisar os

**Tabela 6**  
**Comparação entre o Custo e o Repasse do SUS**

[Em R\$]

Procedimentos	HUM			HUCF		
	Custo	Repasse do SUS	%	Custo	Repasse do SUS	%
Parto Normal	115,20	222,00	51,89	53,67	260,00	20,64
Parto Cesárea	231,54	362,00	63,96	86,20	392,00	21,99

Fonte: Elaborada pelos autores.

custos que compõem cada um desses processos, evidencia-se que a diferença está nos custos de medicamentos e materiais médicos utilizados nos procedimentos de parto em cada um dos hospitais. Esses custos no HUM são mais onerosos do que no HUCF. Essa diferença pode estar associada à falta de controle interno no HUCF, que não dispõe de dados que registram a quantidade nem o medicamento e/ou material médico utilizado, como já foi discutido na seção 5. Em decorrência disso, os direcionadores de custos definidos para esse recurso no HUCF podem subestimar o seu custo nos procedimentos estudados; contudo, os direcionadores utilizados foram os que apresentaram maior relação de causa com o uso e o consumo de materiais médicos e medicamentos.

Foi observado durante a análise dos custos dos materiais médicos e medicamentos que, caso os custos desses recursos fossem equivalentes entre os dois hospitais, os custos unitários totais dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea também seriam equivalentes. Outra disparidade detectada no custo total de cada um dos procedimentos refere-se ao custo unitário total quando são considerados os custos que os repasses dos estados cobrem (tabela 2) com os custos unitários não-cobertos pelos estados (tabela 4).

Assim, pode-se estabelecer um percentual do quanto representam os custos que o estado assume nos procedimentos de parto normal e de parto cesárea em cada um dos hospitais estudados. No HUM, seria de 76% para parto normal e de 69% para parto cesárea, com base no custo total, ao passo que no HUCF seria de 90% para parto normal e de 89% para parto cesárea, também com base nos custos totais.

Ao comparar os custos dos procedimentos com o valor que o hospital recebe do repasse SUS (tabela 6), observa-se que o custo por procedimento de parto no HUCF representa 20,64% e 21,99% do valor repassado pelo SUS para parto normal e parto cesárea, respectivamente, ao passo que no HUM esses valores são de, respectivamente, 51,89% e 63,96%. No entanto, nos dois hospitais, o custo unitário total do procedimento de parto, calculado pelo sistema ABC, está abaixo do valor que o SUS repassa. Em outras palavras, há uma margem de contribuição unitária positiva (diferença entre o valor do repasse do SUS e o custo unitário total).

Essa margem de contribuição unitária é maior no HUCF devido ao fato de os custos com materiais de consumo, manutenção de equipamentos e de serviços de terceiros serem menores do que no HUM. Ainda, o fato de o HUCF ser credenciado como Hospital Amigo da Criança, fator que proporciona uma remuneração maior por parto, também contribui para o aumento da margem de contribuição. Além disso, há de observar-se que o Ministério da Saúde incentiva a realização de parto normal, devido à incidência de menores custos e ao menor risco de infecção hospitalar para a mãe. Para cada três partos normais que o SUS remunera, apenas um parto cesárea pode ser remunerado. Desse modo, a proporção de partos normais e de cesáreas realizados foi a seguinte:

- HUM — da média de 69 partos realizados, 36 foram normais e 33 cesáreas; ou seja, para cada três partos normais realizados, o hospital realizou, em média, 2,75 partos cesárea (um excedente de 1,75 parto cesárea);
- HUCF — da média de 190 partos, 158 foram normais e 32 cesáreas; ou seja, para cada 4,94 partos normais, o hospital realizou, em média, um parto cesárea (um parto normal acima do mínimo estabelecido pelo Ministério da Saúde).

Diante dessas circunstâncias, o HUM apresenta um problema financeiro, porque em torno de 21 partos cesáreas realizados por mês no hospital não recebem o repasse do SUS, justamente o tipo de parto de maior custo, o que reduz a margem de contribuição total, pois o custo para realizar o parto ocorreu. A tabela 7 demonstra esse reflexo financeiro no HUM, ao mesmo tempo em que revela a margem de contribuição total dos dois hospitais.

Os partos cesáreas realizados no HUM que não recebem o repasse do SUS, por excederem a proporção de 33% do número de partos normais, representam uma redução aproximada de 90% na margem de contribuição total entre os procedimentos de parto, uma vez que os custos ocorreram (R\$ 231,54 por parto cesárea) e não houve a respectiva remuneração, justificando, então, o problema financeiro do HUM. De acordo com dados obtidos no HUM, essa proporção não é atingida em razão de uma cultura típica da região Sul do Brasil: as mães parturientes preferem, e até mesmo solicitam, a realização de parto cesárea, em vez de parto normal. No entanto, para o HUM não é interessante, financeiramente, que a proporção entre partos normais e partos cesáreas continue na atual situação.

Ainda como análise dos custos, durante o período de pesquisa foram coletados dados do sistema de custeio utilizado no HUM (custeio tradicional), ou seja, faz-se o levantamento dos custos que, após, são rateados, calculando-se o custo do paciente-dia. Na tabela 8 apresentam-se os dados obtidos no HUM referentes ao custo unitário total dos procedimentos de

**Tabela 7**  
**Margem de Contribuição do HUM e do HUCF**

[Em R\$]

Procedimentos	HUM			HUCF		
	Número de Partos	Margem de Contribuição por Parto	Margem de Contribuição Total	Número de Partos	Margem de Contribuição por Parto	Margem de Contribuição Total
Parto Normal	36	106,80	3.844,80	158	206,33	32.600,14
Parto Cesárea	12	130,46	1.565,52	32	305,80	9.785,60
<b>Total</b>	<b>48</b>	<b>—</b>	<b>5.410,32</b>	<b>190</b>	<b>—</b>	<b>42.385,74</b>
Custo do Parto Cesárea Não-Remunerado	21	(231,54)	(4.862,34)	—	—	—
<b>Total</b>	<b>69</b>	<b>—</b>	<b>547,98</b>	<b>190</b>	<b>—</b>	<b>42.385,74</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

parto normal e de parto cesárea, calculados pelo custeio tradicional, comparando-os com o sistema ABC (tabela 4).

**Tabela 8**

**Comparação do Custo Unitário do Parto Normal e do Parto Cesárea entre o Custeio Tradicional e o Sistema ABC no HUM**

Procedimento	Custo Unitário (em R\$)		Variação %
	Custeio Tradicional	Sistema ABC	
Parto Normal	127,71	115,20	10,86
Parto Cesárea	178,79	231,54	(22,77)

Fonte: HUM (pesquisa documental).

Os valores de custos dos procedimentos de parto apresentados pelo custeio tradicional são calculados a partir da média dos custos alocados ao setor de Ginecologia e Obstetrícia (R\$ 16.173,34). Em seguida, divide-se esse valor pelo número médio de diárias do setor (381,83 diárias), obtendo-se o custo médio do paciente-dia (R\$ 42,57). Para obter o custo do procedimento de parto, multiplica-se o custo paciente-dia pela média de permanência da paciente parturiente (três dias para o parto normal e 4,2 dias para o parto cesárea).

Nota-se que o custo do paciente-dia é constante para qualquer tipo de procedimento realizado no setor de Ginecologia e Obstetrícia e independe de a paciente ter sido submetida a um parto normal ou cesárea ou a uma cirurgia ginecológica ou, apenas, a um internamento. O sistema ABC não faz essa simplificação, pois, para calcular-se o custo do procedimento, é necessário, antes, realizar a análise de como o custo ocorre, considerando as atividades e os direcionadores de custos. Assim, verifica-se que o custo identificado pelo sistema tradicional superavalia ou subavalia o objeto de custos.

O custo do procedimento de parto normal pelo sistema de custeio tradicional é 10,86% maior do que o obtido pelo sistema

ABC; ou seja, o custeio tradicional superavaliou o procedimento. No procedimento de parto cesárea ocorreu o contrário: o custeio tradicional subavaliou esse procedimento em 22,77% a menor do que o identificado pelo sistema ABC.

Ainda, houve similaridade nos procedimentos de parto entre o HUM e o HUCF quanto ao tempo de permanência das pacientes parturientes no hospital e quanto ao tempo de pré-parto e de parto. No que se refere aos direcionadores de custos, foi possível perceber que também há similaridade entre os dois hospitais. As divergências entre um e outro ocorreram porque o HUM dispunha de dados mais precisos sobre a identificação e a definição deles. Provavelmente essa divergência tenha ocorrido porque o HUM possui melhor controle interno, em função do sistema de custos de que dispõe, enquanto o HUCF não dispõe de sistema de custos algum.

**6. CONCLUSÃO**

A situação observada no HUM e no HUCF confirma a existência do problema de gestão financeira nos hospitais públicos: não utilizam as ferramentas de gestão financeira. Tanto no HUM como no HUCF, a contabilidade gera relatórios financeiros que não atendem às necessidades dos tomadores de decisão. No HUM foi identificado que há um sistema de custeio tradicional, o qual é ineficaz para tomada de decisão porque as informações geradas são incompletas e imprecisas. Esse sistema de custeio considera os custos dos pacientes como linear no período de permanência no hospital, o que não é verídico, confirmando os comentários de Mishra e Vaysman (2001), Udpa (1996) e Cross (2002).

Pôde-se concluir que, nos hospitais estudados, nem todos os dados são obtidos de maneira correta e em tempo oportuno, devido à falta de controles internos. Isso confirma a necessidade de essas organizações utilizarem ferramentas de gestão financeira, como mencionado nos estudos de Carpintéro (1999) e Cecílio (1997).

Concluiu-se, também, que nos dois hospitais o custo dos procedimentos de parto é inferior aos repasses do SUS, cuja informação não é utilizada pelos gestores porque desconhecem o custo real dos procedimentos devido à falta de um sistema de custeio adequado. Outra informação desconhecida pelos gestores do HUM é o valor que deixam de receber do SUS por não observarem a proporção máxima entre partos cesáreas e partos normais, conforme regra estabelecida pelo SUS, e pelo hospital não estar credenciado como **Hospital Amigo da Criança**. A pesquisa permitiu identificar exatamente esse valor. Caso o HUM atendesse a esses quesitos, a margem de contribuição dos procedimentos de parto normal e parto cesárea aumentaria.

Como o propósito neste trabalho foi analisar a aplicabilidade do sistema ABC no setor de Ginecologia e Obstetrícia desses hospitais, especificamente os procedimentos de parto normal e de parto cesárea, constatou-se que esse sistema é aplicável às organizações hospitalares e apresenta benefícios à gestão financeira.

Neste estudo concluiu-se que, na etapa de descrição e análise do processo de prestação de serviço, o sistema ABC possibilita o mapeamento dos processos e dos subprocessos, inclusive com as atividades realizadas no decorrer de todo o procedimento. Esse mapeamento permite que a administração exerça maiores acompanhamento, controle e análise dos resultados e dos recursos disponíveis. Além disso, quanto à atividade, o sistema ABC possibilita identificar seu grau de aproveitamento em relação à sua capacidade e apontar as prováveis causas de a atividade estar subutilizada.

Pôde-se concluir que as informações constituem o escopo do sistema ABC e reduzem a subjetividade e a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos aos procedimentos. No entanto, esse benefício é obtido quando há controle interno e os dados são registrados com precisão e tempestividade. Nota-se esse diferencial entre o HUM e o HUCF, porque alguns direcionadores de custos foram diferentes entre eles, justamente pelo fato de o HUM apresentar melhor controle interno do que o HUCF.

Concluiu-se que o sistema ABC é aplicável porque, além de descrever, analisar e mapear as atividades e os processos e priorizar o controle interno para gerar dados ao sistema, possibilita gerar informações financeiras e operacionais úteis para a tomada de decisão, como Cokins (1998) e Mishra e Vaysman (2001) também apontam em seus estudos. Esse fato é de grande importância para a gestão financeira, uma vez que, geralmente, apenas informações financeiras não são suficientes para a tomada de decisão quando é necessário considerar o processo operacional, para demonstrar como são consumidos os recursos disponíveis na organização.

É importante mencionar que o sistema ABC terá restrições na implantação e nas informações geradas se a organização hospitalar não dispuser de recursos, como sistema de informações, infra-estrutura em equipamentos de informática, profissionais especializados em gestão financeira e em sistemas de custos, e um modelo de gestão profissional. Se a organização não dispuser dessas condições para implantar e manter o sistema, as informações geradas podem ser prejudicadas e comprometer a decisão, como Malmi (1997) e Brewer (1999) também comentaram em seus estudos. ◆

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARMSTRONG, P. The costs of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society*, v.27, n.1/2, p.99-120, Jan./Mar. 2002.
- ATKINSON, A.A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BAER, W.; CAMPINO, A.; CAVALCANTI, T. Health in the development process: the case of Brazil. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, Illinois, v.41, n.3, p.405-425, Autumn 2001.
- BRASIL. Ministério da Saúde, Datasus. Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/tdb2001>>. Acesso em: 18 jul. 2002.
- BREWER, P.C. National culture and activity-based costing systems: a note. *Management Accounting Research*, v.9, n.2, p.241-260, June 1999.
- CARPINTÉRO, J.N.C. *Custos na área de saúde: considerações teóricas*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 29 jun. a 2 jul. 1999, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA-USP, 1999.
- CECÍLIO, L.C.O. A modernização gerencial dos hospitais públicos: o difícil exercício da mudança. *Revista de Administração Pública (RAP)*, Rio de Janeiro, v.31, n.3, p.36-47, maio/jun. 1997.
- COKINS, G. Why is traditional accounting failing managers? *Hospital Material Management Quarterly*, Rockville, v.20, n.2, p.72-80, Nov. 1998.
- COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. *Business research methods*. New Jersey: McGraw-Hill Irwin, 2000.
- CROSS, L. Costing system starts whit ABC. *Graphic Arts Monthly*, Newton, v.74, n.7, p.33-34, July 2002.
- DRAKE, A.R.; HAKA, S.F.; RAVENSCROFT, S.P. Cost system and incentive structure effects on innovation, efficiency and profitability in teams. *The Accounting Review*, Sarasota, v.74, n.3, p.323-345, July 1999.
- GARRISON, R.H.; NOREEN, E.W. *Contabilidade Gerencial*. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GREENE, J.K.; METWALLI, A. The impact of activity based cost accounting on health care capital investment decisions. *Journal of Health Care Finance*, New York, v.28, n.2, p.50-64, Winter 2001.
- HOMBURG, C. A note o optimal cost driver selections in ABC. *Management Accounting Research*, v.12, n.2, p.197-205, June 2001.

- KAPLAN, R.S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KEE, R.; SCHMIDT, C. A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions. *International Journal of Productions Economics*, v.63, n.1, p.1-17, Jan. 2000.
- LAWSON, R.A. Activity-based costing systems for hospital management. *The Management Accounting Magazine*, Canada, v.68, n.8, p.31-35, June 1994.
- MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MALMI, T. Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, v.8, n.4, p.459-480, Dec. 1997.
- MISHRA, B.; VAYSMAN, I. Cost-system choice and incentives — tradicional vs. activity-based costing. *Journal of Accounting Research*, University of Chicago, v.39, n.3, p.619-641, Dec. 2001.
- RAMSEY IV, R.H. Activity-based costing for hospitals. *Hospital & Health Services Administration*, v.39, n.3, p.385-396, Fall 1994.
- ROTH, H.P.; BORTHICK, A.F. Are you distorting costs by violating ABC assumptions? Homogeneity and proportionality are key factors in cost data decisions. *Management Accounting*, Montvale, NJ, v.73, n.5, p.39-42, Nov. 1991.
- SCHIFF, J.B. Cost management group. How to succeed at activity-based cost management. *Management Accounting*, Montvale, NJ, v.73, n.9, p.64-66, Mar. 1992.
- SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- UDPA, S. Activity-based costing for hospitals. *Health Care Management Review*, Frederick, v.21, n.3, p.82-96, Summer 1996.
- WALKER, M. The consumer association. *Financial Management*, London, p.34-36, July/Aug. 2002.
- YIN, R.K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

### Activity-based costing and cost analysis in public hospitals

This paper reports findings from a research aimed at analyzing the applicability of Activity Based Costing (ABC) as a financial management tool for public hospitals. The aim of the study was to analyze hospital costs identified through ABC systems. Despite health investments made by the Brazilian government, public hospitals cannot still cope with demand and their financial management is problematic. Further problems are posed by insufficient financial transfers by the Single Health System (*Sistema Único de Saúde* — SUS) to reimburse costs and lack of budgetary resources for expanding and modernizing the health system network and hiring specialized health care providers. Public hospital management is one of the most backward sectors in Brazil when it comes to implementation of management tools. The present research is based on two case studies focusing on gynecology and obstetrics in public teaching hospitals. The study concluded that for the two hospitals surveyed, which make no use of financial management tools, ABC provides useful and reliable data for financial management, though its implementation requires adequate facilities and specialized personnel, both of which are not yet available.

**Uniterms:** activity-based costing, public hospitals, cost analysis, financial management.

### Aplicabilidad del costeo con base en actividades y análisis de costos en hospitales públicos

En este artículo se presentan los resultados de una investigación que tuvo como objetivo analizar la aplicabilidad del sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) como un instrumento de gestión financiera para hospitales públicos. La investigación también buscó analizar los costos hospitalarios identificados por medio del sistema ABC. Pese a las inversiones realizadas en el área de salud por el gobierno brasileño, esas organizaciones todavía no atienden a la demanda y su gestión financiera presenta problemas. Otros problemas resultan de la insuficiencia de las transferencias del Sistema Único de Salud (SUS) para cubrir los costos y de la falta de recursos presupuestarios para ampliación y modernización de la red y para la contratación de profesionales especializados. La administración hospitalaria pública es uno de los sectores que presentan mayor descompás en Brasil en cuanto al uso de instrumentos de gestión. La investigación se basó en dos estudios de caso en hospitales públicos de enseñanza, con enfoque en los sectores de Ginecología y Obstetricia. Las principales conclusiones fueron: ninguno de los dos hospitales utiliza herramientas de gestión financiera; el sistema ABC presenta informaciones útiles y confiables a la administración financiera, sin embargo la implantación de ese sistema exige que los hospitales públicos tengan infraestructura adecuada y mano de obra especializada, no disponible actualmente.

**Palabras clave:** sistema ABC, hospitales públicos, herramientas de gestión financiera, análisis de costos hospitalarios.