

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE FILOSOFIA E CIÊNCIAS HUMANAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIA POLÍTICA
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM
POLÍTICAS PÚBLICAS**

DANIELLE SEVERIEN DE MENDONÇA OLIVEIRA

**O CUSTO DAS POLÍTICAS DE SAÚDE PÚBLICA: UMA
ANÁLISE DE CUSTEIO NO SERVIÇO DE RADIOLOGIA
DO HOSPITAL DAS CLÍNICAS DE PERNAMBUCO**

Recife

2016

DANIELLE SEVERIEN DE MENDONÇA OLIVEIRA

**O CUSTO DAS POLÍTICAS DE SAÚDE PÚBLICA: UMA
ANÁLISE DE CUSTEIO NO SERVIÇO DE RADIOLOGIA
DO HOSPITAL DAS CLÍNICAS DE PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação de Mestrado Profissionalizante em Políticas Públicas da Universidade Federal de Pernambuco como parte dos requisitos exigidos para obtenção do Título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Saulo Santos de Souza

Coorientador: Prof.^a Dr.^a Umbelina Cravo Teixeira
Laggioia Torres

Recife

2016

Catálogo na fonte
Bibliotecário Rodrigo Fernando Galvão de Siqueira, CRB-4 1689

- O48c Oliveira, Danielle Severien de Mendonça.
O custo das políticas de saúde pública : uma análise de custeio no serviço de radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco / Danielle Severien de Mendonça Oliveira. – 2016.
111 f. : il. ; 30 cm.
- Orientador: Prof. Dr. Saulo Santos de Souza.
Coorientadora: Pro^{fa}. Dr^a. Umbelina Cravo Teixeira Lagoia Torres.
Dissertação (mestrado profissional em políticas públicas) - Universidade Federal de Pernambuco, CFCH. Programa de Pós-Graduação em Ciência Política, Recife, 2016.
Inclui referências e apêndices.
1. Ciência política. 2. Política pública. 3. Saúde pública. 4. Hospitais – Custo operacional. 5. Serviços de saúde pública. 6. Hospitais públicos – Serviços radiológicos. I. Souza, Saulo Santos de (Orientador). II. Torres, Umbelina Cravo Teixeira Lagoia (Coorientadora). III. Título.
- 320 CDD (22.ed.) UFPE (BCFCH2016-73)

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIA POLÍTICA
MESTRADO PROFISSIONAL EM POLÍTICAS PÚBLICAS

**“O custo das Políticas de Saúde Pública: Uma análise de custeio
no serviço de Radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco”**

Danielle Severien de Mendonça Oliveira

Aprovada em 03 de junho 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Saulo Santos de Souza (Orientador)

Prof. Dr. Erinaldo Ferreira do Carmo (Examinador Interno)

Profa. Dra. Umbelina Teixeira Lagioia Torres (Examinadora Externa)

Dedico este trabalho ao meu esposo Abílio, pelo amor, cumplicidade e respeito em todos os momentos pessoais e profissionais e ao meu filho Miguel, luz da minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, pela luz e inspiração em todos os dias de minha vida;

Aos meus pais, Rosemile Severien de Oliveira e Haroldo Francisco de Mendonça filho, pelo estímulo e confiança;

Ao meu marido, Abílio Batista de Oliveira Neto, por toda paciência, dedicação e ajuda para que fosse possível a realização desse trabalho;

Ao meu filho Miguel Severien Oliveira, que apesar de tão pequeno ajudou-me com sua luz na obtenção de forças para o alcance dos meus objetivos.

Ao meu orientador Prof. Dr. Saulo Santos de Souza pelos ensinamentos, dedicação e confiança;

A minha coorientadora Prof. Dra. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia Torres pela dedicação e competência transmitidas;

A toda equipe do Setor de Radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco, em especial a Enfermeira Chefe Dra. Cláudia Bunzen, pela paciência e dedicação.

Aos meus amigos que fizeram parte da primeira turma do Mestrado Profissional em Políticas Públicas, pelo companheirismo e estímulos.

A todos, meu eterno agradecimento por me ajudarem a chegar até aqui! Sem vocês tudo seria muito mais difícil!

RESUMO

Uma organização hospitalar utiliza recursos de que dispõe para por em prática as políticas de saúde pública. Com o orçamento reduzido, o governo tem buscado formas de implementar suas políticas com o menor custo. O presente trabalho tem como objetivo principal analisar a viabilidade do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) na avaliação de políticas de saúde pública no âmbito hospitalar, tendo como referência o serviço de radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco. A metodologia utilizada para o trabalho foi o estudo de caso, onde os dados foram coletados a partir de entrevistas não estruturadas aos profissionais do setor e também através de análise documental. O trabalho prático seguiu um roteiro a partir das etapas descritas por Kaplan e Cooper (1998), que foram: 1) identificar as atividades; 2) atribuir os custos a cada atividade; 3) identificar os objetos de custos; 4) alocar os custos das atividades aos objetos. Como resultado, obteve-se a comparação entre os custos dos procedimentos radiológicos obtidos pelo método ABC e o custo pago pelo Sistema Único de Saúde (SUS). O estudo possibilitou identificar que a aplicação do método ABC neste serviço de saúde criou uma contribuição para que os gestores deste hospital possam estabelecer comparabilidade dos custos obtidos pelo método de custeio atual do Hospital das Clínicas de Pernambuco e os calculados nesta dissertação, permitindo-lhes, ainda, definir qual dos métodos é o mais adequado para atender as necessidades da organização. Ademais, os resultados comprovam a viabilidade do método como instrumento de monitoramento e avaliação de políticas de saúde pública no âmbito hospitalar.

Palavras-chave: Política de saúde pública; Processo hospitalar; Custeio Baseado em Atividades (ABC).

ABSTRACT

A hospital organization uses its resources available to put into practice public health policies. Due to reduced budget, the government has sought ways to implement its policies with the lowest cost. This study aims mainly to analyze the feasibility of the activity-based costing system (ABC) in the evaluation of public health policies in hospitals, having as a reference the radiology department of the Hospital das Clínicas de Pernambuco. The methodology used for the study was the case study, which the data was collected from unstructured interviews with the department's professionals and also by documentary analysis. The practical work has followed a script according to the steps described by Kaplan and Cooper (1998), which were: 1) identify the activities; 2) assign costs to each activity; 3) identify the cost objects; 4) allocate the activities costs to the objects. As a result, we obtained a comparison between the costs of radiological procedures obtained by the ABC method and the cost paid by the Unified Health System (SUS). This study allowed us to identify that the application of the ABC method in this health service has created a contribution that allows the managers of this hospital to establish comparability of costs obtained by the actual cost method at the Hospital das Clínicas de Pernambuco and by the cost calculated in this dissertation, allowing them, also to define which method is best suited to meet the organization's needs. Furthermore, the results prove the feasibility of the method as a monitoring tool and evaluation of public health policies in hospitals.

Keywords: Public health policy; Hospital process; Activity-Based Costing (ABC).

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese dos principais princípios e diretrizes do SUS.....	21
Quadro 2 – Exemplo de direcionadores de custos.....	54
Quadro 3 – Classificação dos centros de custos quanto aos seus objetivos.....	65
Quadro 4 – Estrutura atual com alguns centros de custo do HCPE.....	65
Quadro 5 – Lista das atividades.....	69
Quadro 6 – Direcionadores de recursos.....	84
Quadro 7 – Percentual de recursos gastos pelas atividades.....	94

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Parto normal pago pelo SUS.....	26
Tabela 2 – Custos praticados por determinado hospital.....	26
Tabela 3 – Recursos empregados no processo.....	82
Tabela 4 – Percentual dos recursos empregados em cada atividade.....	83
Tabela 5 – Registro da entrada do paciente.....	86
Tabela 6 – Preparo do paciente.....	86
Tabela 7 – Exposição do paciente.....	87
Tabela 8 – Processamento do filme.....	87
Tabela 9 – Avaliação do procedimento.....	88
Tabela 10 – Interpretação do procedimento e prescrição do laudo.....	88
Tabela 11 – Digitação do laudo.....	88
Tabela 12 – Avaliação e assinatura do laudo.....	89
Tabela 13 – Encaminhamento do procedimento e do laudo.....	89
Tabela 14 – Distribuição dos custos às atividades.....	90
Tabela 15 – Custo total dos objetos de custo.....	92
Tabela 16 – Comparativo do valor pago pelo SUS e o custo por atividade pelo Método ABC.....	93
Tabela 17 – Comparativo do valor pago pelo SUS e o custo por atividade pelo método Por Absorção.....	93

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Arcabouço institucional e decisório do SUS.....	23
Figura 2 – Fluxo do Projeto e Aplicação da ACB e ACE.....	33
Figura 3 – O ciclo da política.....	34
Figura 4 – Exemplo de um organograma hospitalar.....	39
Figura 5 – Modelo de Fleming.....	41
Figura 6 – Modelo de Bittar.....	42
Figura 7 – Exemplo de um fluxograma do processo: Consulta ambulatorial.....	43
Figura 8 – Esquema de funcionamento do sistema de custeio por absorção.....	48
Figura 9 – Esquema de funcionamento do sistema de custeio por absorção em instituições hospitalares.....	49
Figura 10 – Visão tradicional de custos.....	52
Figura 11 – Visão de custos pelo sistema ABC.....	52
Figura 12 – Modelo de composição simples dos custos.....	53
Figura 13 – Estrutura Organizacional Atual do Hospital das Clínicas de Pernambuco.....	62
Figura 14 – Estrutura Organizacional da Gerência de Atenção à Saúde – HCPE.....	62
Figura 15 – Atividades primárias, secundárias e de apoio.....	70
Figura 16 – Fluxograma Geral do Setor de Radiologia.....	72
Figura 17 – Fluxograma do Registro de Entrada do Paciente.....	73
Figura 18 – Fluxograma do Preparo do Paciente.....	74
Figura 19 – Fluxograma de Exposição do Paciente.....	75
Figura 20 – Fluxograma de Processamento do Filme.....	76
Figura 21 – Fluxograma de Avaliação do Procedimento.....	77
Figura 22 – Fluxograma de Interpretação do Procedimento e Prescrição do Laudo.....	78
Figura 23 – Fluxograma de Digitação do Laudo.....	79
Figura 24 – Fluxograma de Avaliação e Assinatura do Laudo.....	80
Figura 25 – Fluxograma de Encaminhamento de Procedimento e Laudo.....	81
Figura 26 – Mapa das atividades para procedimentos radiológicos.....	91

LISTA DE SIGLAS

ABC *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades)

ACB Análise Custo-Benefício

ACE Análise Custo-Efetividade

AGHU Aplicativo de Gestão para Hospitais Universitários

AIH Autorização de Internação Hospitalar

APAC Autorização de Procedimento de Alto Custo

BPA Boletim de Procedimento Ambulatorial

CCS Centro de Ciências da Saúde

CIF Custos Indiretos de Fabricação

CONASS Conselho Nacional de Secretários da Saúde

CONASEMS Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde

COSEMS Colegiado dos Secretários Municipais de Saúde

EBSERH Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares

FNS Fundo Nacional de Saúde

MOD Mão de Obra Direta

MP Matéria-Prima

MS Ministério da Saúde

OMS Organização Mundial da Saúde

OSS Orçamento da Seguridade Social

SIA Sistema de Informação Ambulatorial

SIGTAP Sistema de Gerenciamento de Tabela de Procedimentos, Medicamentos e Órteses, Próteses e Materiais do Sistema Único de Saúde

SIH Sistema de Informação Hospitalar

SUS Sistema Único de Saúde

UFPE Universidade Federal de Pernambuco

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Problematização	13
1.2 Objetivos	15
1.2.1 Objetivo geral	15
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 Metodologia	16
1.3.1 Tipo de pesquisa	16
1.3.2 Desenvolvimento da pesquisa.....	16
1.4 Estrutura do Trabalho.....	17
 2 POLÍTICAS DE SAÚDE PÚBLICA E A CONTABILIDADE	18
2.1 A Política de Saúde	18
2.1.1 O Sistema Único de Saúde - SUS	20
2.1.2 Fontes de recursos.....	23
2.1.3 Fontes de financiamento	24
2.1.3.1 Financiamento hospitalar	25
2.1.3.2 Financiamento ambulatorial	25
2.1.3.3 Algumas considerações sobre as fontes de financiamento SUS	26
2.2 A Contabilidade	28
2.2.1 A contabilidade pública no Brasil.....	28
2.2.2 Breve histórico da contabilidade de custos no setor público	29
2.3 A Contabilidade de Custos como Ferramenta Auxiliar no Processo de Avaliação das Políticas de Saúde Pública	31

3 ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES E SISTEMAS DE CUSTEIO.....	36
3.1 Organização Hospitalar.....	36
3.1.1 Estrutura da organização hospitalar	38
3.1.2 Processo de produção hospitalar.....	40
3.2 Sistemas de Custeio	44
3.2.1 Terminologias	45
3.2.2 Classificação dos custos	46
3.2.3 Objetivos do sistema de custos hospitalares	47
3.2.4 Método de custeio por absorção	47
3.2.5 Método de custeio baseado em atividades.....	51
3.2.5.1 Metodologia de implantação do ABC	55
 4 APLICAÇÃO DA METODOLOGIA ABC NA ÁREA HOSPITALAR.....	 61
4.1 A Unidade de Pesquisa	61
4.2 Estrutura dos Centros de Custos	64
4.3 O Setor de Radiologia do HCPE.....	66
4.4 Aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	67
4.4.1 Etapa 1 – Identificação das atividades.....	68
4.4.1.1 Classificação das Atividades	70
4.4.1.2 Mapeamento das Atividades	71
4.4.2 Etapa 2 – Atribuição de custos as atividades.....	82
4.4.2.1 – Identificação dos recursos	82
4.4.2.2 – Direcionadores de custos.....	83
4.4.2.3 – Critério para alocação dos recursos às atividades	84
4.4.2.4 – Critério para alocação dos recursos às atividades	86
4.4.3 Etapa 3 – Identificar os objetos de custos.....	91
4.4.4 Etapa 4 – Alocação dos custos das atividades aos objetos de custos	92

4.5 Análise dos Resultados	93
4.5.1 Análise das atividades.....	94
4.6 Considerações Finais.....	95
 5 CONCLUSÃO.....	97
 REFERÊNCIAS.....	99
 APÊNDICES.....	104

1 INTRODUÇÃO

No Brasil políticas públicas são formuladas para combater o desequilíbrio econômico e social. Com o orçamento reduzido o governo procura formas de implementar políticas com o menor custo possível. Na área de saúde não é diferente.

Uma organização pública hospitalar utiliza recursos físicos, humanos e tecnológicos de que dispõe para operacionalizar as políticas de saúde pública, ou seja, produzir serviços de saúde para a população. Grande parte dos bens e serviços de saúde tem como peculiaridade o fato de que os serviços prestados vinculam-se diretamente ao indivíduo. O serviço de saúde, portanto, tem a sua razão de ser no momento em que atende às necessidades de saúde do usuário ou paciente.

Para tanto, os suportes utilizados incluem recursos humanos, materiais hospitalares, equipamentos, instalações e tecnologia, uma estrutura que obrigatoriamente apresenta custos.

Os surgimentos de novas tecnologias, as demandas por melhor qualidade e os recursos escassos determinam que a apuração e o controle dos custos de serviço assistencial, particularmente os hospitalares, constituam-se em uma organização profissional do processo de gestão.

Consequentemente, a efetivação das políticas de saúde requer que essas organizações sejam capazes de manter um sistema de custos que lhes permitam controlar a eficácia e a eficiência dessas políticas, assim como a manutenção do equilíbrio entre custos, despesas e receitas, para que possam sobreviver economicamente e oferecer serviços médicos em nível de excelência para o cidadão, tomando decisões importantes e variadas, baseadas nas informações oferecidas por um sistema adequado de custos.

Assim, para atingir os princípios de economicidade e eficiência que norteiam as políticas de saúde pública, as organizações hospitalares necessitam de ferramentas de gestão apropriadas. Nesse cenário, as informações de custos se inserem como ferramentas para tomada de decisão, no que se refere à sua gestão financeira e operacional, ou seja, para eliminar desperdícios, otimizar processos, decidir entre produzir ou terceirizar produtos e serviços, entre outros. O Custeio Baseado em Atividades, que será alvo desse estudo, é um exemplo dessas ferramentas que fornecem informação para o processo decisório.

1.1 Problemática

Os Hospitais da rede pública têm como fonte de recursos, para sua manutenção, o convênio com o Sistema Único de Saúde (SUS), que consolida as Políticas Nacionais de Saúde Pública no Brasil, e que tem como missão realizar ações que visem à garantia das condições dignas de vida da população, através da atenção integral e do acesso universal aos serviços de saúde, que propiciem a ampliação da capacidade de autonomia das pessoas nas comunidades.

No entanto, o SUS tem reembolsado os hospitais com valores defasados e abaixo de mercado por procedimentos clínicos e cirúrgicos. A forma de ressarcimento, isto é, pagamento por procedimento, é feito após o serviço prestado, cujos cálculos são elaborados pelo governo federal e dificilmente correspondem à realidade.

A prestação de um serviço de qualidade pelas organizações de saúde vem se tornando uma preocupação constante diante das fontes limitadas de recursos.

Um cidadão, ao procurar a rede pública de saúde, objetiva melhorar o seu estado de saúde. No entanto, têm-se presenciado dois fenômenos importantes: de um lado, o surgimento de novas tecnologias que tornam os custos de serviços cada vez mais elevados. E, de outro, uma frequente deterioração nos serviços de saúde e dificuldades de acesso, culminando em reclamações constantes por parte da população.

Assim sendo, as más condições de saúde pública no Brasil vêm tomando espaço na mídia. Alguns indicadores sociais de saúde, como, por exemplo, o índice de mortalidade infantil, mostram uma situação indesejada, possivelmente pelo baixo grau de investimento no âmbito da saúde pública (além de recursos gastos de forma ineficiente) e também por condições socioeconômicas da população, o que conota uma baixa efetividade das políticas públicas.

Os custos com o serviço público de saúde e a dificuldade de financiamento estão levando gestores a se preocupar cada vez mais com a gestão do gasto público de forma eficiente e econômica, ou seja, fazer mais para a população beneficiária com o menor custo possível.

Os avanços da tecnologia e seu consequente aumento dos custos, somados à complexidade das atividades hospitalares, passam a exigir dos gestores mais informações para

analisar processos, controlar recursos e tomar decisões em nível estratégico e operacional, na busca pela eficiência das políticas inerentes à sua área de atuação.

É nesta ótica que a contabilidade de custos no setor público se insere como um instrumento capaz de dar amparo ao controle gerencial e conseqüentemente à tomada de decisões. Surgiu, portanto, da necessidade de se controlar os gastos públicos para obtenção de maiores e melhores resultados.

A literatura explora os vários métodos de custeio das políticas do setor público. Segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), por exemplo, os métodos de custeio podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais quanto pelas comerciais e prestadoras de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Esses métodos são utilizados, dentre outras finalidades, para determinar com acurácia o valor dos objetos de custeio; reduzir custos; melhorar os processos; eliminar desperdícios e decidir entre produzir ou terceirizar.

Dentre esses métodos pode-se destacar o custeio por absorção, mediante o qual, conforme Slomski (2007) todos os custos de produção (diretos e indiretos) comporão o custo do bem ou serviço e o custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*), que aloca os custos em atividades através da quantidade de recursos que é utilizado para realização de uma atividade.

No caso do Hospital das Clínicas de Pernambuco, objeto da presente análise, o método utilizado é o de custeio por absorção para apuração de custos. Este é considerado um método tradicional pelos autores Bornia (2010), Megliorine (2012) e Kaplan e Cooper (1998). Pesquisa de Abbas (2001) constatou que as organizações hospitalares que adotam algum sistema de custeio como ferramenta de gestão ainda o fazem de maneira precária. Os hospitais pesquisados por esse autor utilizam métodos tradicionais de custeio, como o custeio por absorção. Esse método trata do custo do paciente-dia de forma linear, não gerando informações adequadas para subsidiar o processo decisório, o que as torna insuficientes para avaliação das políticas públicas de saúde.

Por outro lado, Martins (2001) indica o método de custeio baseado em atividades (ABC) como uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

No nosso estudo foram apurados os custos dos serviços de radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco, por se tratar de um setor que presta serviço para todas as clínicas de internação e ambulatório do hospital, identificando as vantagens e desvantagens do método de custeio baseado em atividades, buscando maior eficiência nos gastos.

Em razão de os custos dos serviços de radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco compor recursos do SUS, tais informações servem como parâmetro para uma análise dos custos de implementação das Políticas de Saúde Pública no Brasil de maneira localizada e específica.

Chega-se, com isto, à pergunta que norteia a presente pesquisa: como o sistema de custeio baseado em atividades pode contribuir para a análise mais acurada dos custos de implementação das políticas públicas de saúde, especificamente no setor de radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar a viabilidade do sistema de custeio baseado em atividades na avaliação de políticas de saúde pública no âmbito hospitalar, tendo como referência o serviço de radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco.

1.2.2 Objetivos específicos

- Levantar as informações necessárias para apuração dos custos pelo método de custeio ABC no serviço de radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco;
- Implementar etapas para aplicação do ABC a partir do referencial teórico;
- Demonstrar o sistema de custeio utilizado na organização hospitalar e possibilitar a comparação com o ABC;
- Analisar os resultados obtidos pelo ABC com os valores de referência utilizado pelo hospital em estudo;
- Identificar as vantagens e desvantagens do método ABC.

1.3 Metodologia

1.3.1 Tipo de pesquisa

Dado que ainda há pouco conhecimento acumulado e sistematizado (Vergara, 2010) sobre o método de custeio baseado em atividades nas unidades da área hospitalar pública, optou-se por realizar preliminarmente uma pesquisa exploratória sobre a literatura empírica que trata do tema no Brasil, bem como sobre as atividades do setor de radiologia do Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco (HC-UFPE), de forma a definir o objeto de pesquisa com maior precisão e decidir sobre as questões que mais necessitam de atenção na mensuração dos custos e comparação dos métodos de custeio.

Além disso, foi adotado o método de estudo de caso, por se tratar de uma pesquisa de caráter de profundidade e detalhamento (Vergara, 2010), buscando uma investigação detalhada dos processos desenvolvidos na unidade de análise. A finalidade foi analisar o caso do setor de radiologia do HC-UFPE como um parâmetro local para compreender de forma mais abrangente como se mensuram os custos das políticas de saúde no Brasil.

1.3.2 Desenvolvimento da pesquisa

Para apurar os custos das atividades e dos produtos, foram seguidas as etapas descritas por Kaplan e Cooper (1998), representadas no capítulo 3.

A coleta dos dados ocorreu a partir de entrevistas não estruturadas feitas aos médicos radiologistas, técnicos de radiologia, assistentes administrativos e digitadores. Procedeu-se a identificação das atividades descritas no capítulo 4, com observação direta do tempo gasto para execução dessas atividades. Procedeu-se ainda a análise documental de: registros de pessoal, sistema de compras, sistema do almoxarifado, tabela de preço do SUS. Os dados obtidos foram registrados no sistema descrito no Capítulo 4 e coletados no período de 1 a 31 de outubro de 2015.

1.4 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, que são comentados a seguir.

O Capítulo 1 mostra uma ideia geral sobre o tema escolhido, apresenta o problema que justifica o estudo, o objetivo e a forma como foi estruturado o trabalho escrito.

O Capítulo 2 é dedicado a uma breve explanação sobre a política de saúde pública no Brasil, demonstrando como é estruturado o Sistema Único de Saúde (SUS), incluindo suas fontes de receitas e de financiamento dos seus recursos. E também dedicado a um breve histórico da Contabilidade de Custos e sua importância para a avaliação das políticas de saúde pública.

O Capítulo 3 apresenta como se dá a estrutura de uma organização hospitalar e quais são os métodos de custeio utilizados para apuração dos custos hospitalares. Neste capítulo são mencionadas as principais funções de um sistema de custos, suas terminologias e conceitos, e as características do sistema de custo hospitalar. Apresenta também o método para implantação do ABC, apresentando uma metodologia de implantação e suas respectivas etapas.

O Capítulo 4 descreve a aplicação prática da metodologia realizada no Setor de radiologia do HCPE, incluindo os resultados que caracterizam a aplicabilidade do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Por último, o Capítulo 5 traz a conclusão geral sobre o estudo realizado.

2 POLÍTICAS DE SAÚDE PÚBLICA E A CONTABILIDADE

2.1 A Política de Saúde

As políticas de saúde possuem diferentes tipos de ações coletivas e individuais, realizadas por diferentes instituições públicas e privadas em resposta ao risco de doença das populações em distintos momentos históricos (GIOVANELLA et al., 2008). Esta política faz parte da política social e suas instituições em cada país estão em conformidade com os modernos sistemas de proteção social.

A política social consiste em uma atribuição, definida politicamente, de direitos e deveres legais dos cidadãos, pelo que tais direitos se efetivam mediante a transferência de dinheiro e serviços com objetivo de compensar condições de necessidade e risco para o cidadão que, não obstante tendo tal direito, não consegue fazê-lo valer com seus próprios recursos. A proteção social consiste na ação coletiva de proteger indivíduos contra os riscos inerentes à vida humana e/ou assistir a necessidades geradas em diferentes modelos históricos e relacionadas com múltiplas situações de dependência (VIANA e LEVCOVITZ, 2005 apud GIOVANELLA et al., 2008).

As políticas de saúde, segundo Giovanella et al. (2008), devem responder a questões do tipo:

- a) Quem proteger? Todos os cidadãos? Apenas os que contribuem para o financiamento da política? Somente os necessitados?
- b) Quanta proteção oferecer? Todos os tipos de assistência médica? Somente ações de prevenção e promoção? Apenas ações coletivas?
- c) Como financiar as ações da saúde? Com impostos? A partir das contribuições coletivas e individuais daqueles que trabalham? Com recursos individuais das pessoas?
- d) Quem deve ser o prestador de serviço da saúde? A responsabilidade pela prestação de serviços é de um sistema público e estatal ou de prestadores privados e regulados pelo Estado?

- e) Como organizar a oferta de serviços? Quais os serviços que precisam estar próximos aos usuários? Qual deve ser a porta de entrada para o sistema de saúde? O centro de saúde? O hospital?

Cada país tem o seu modelo, seja com mais ou com menos abrangência na atenção à saúde, com maior ou menor grau de participação do Estado no financiamento e na provisão dos serviços e maior ou menor grau de regulação do Estado sobre os sistemas de saúde pública.

Desde o início do século XX o papel do estado na oferta de serviços de saúde aumentou de forma bastante significativa e as políticas de saúde tornaram-se peça fundamental nos diferentes sistemas de proteção social. A expansão desses sistemas trouxe à tona questões relativas ao papel do Estado no desenvolvimento dessas políticas, indicando a necessidade de aperfeiçoamento da regulação pública, com a definição de diretrizes e parâmetros para o controle das ações e dos custos dos sistemas e serviços de saúde, de ajuste entre necessidades e oferta de serviços e de melhorias na qualidade da atenção (GIOVANELLA et al., 2008).

Cientistas políticos de diversos países acompanharam e analisaram todo esse debate com o intuito de obter informações dos diversos modelos de proteção adotados pelos diferentes países. A partir dos anos 60 surge o interesse por estudos mais específicos sobre as políticas públicas e pela análise da política de saúde em particular, considerada uma área estratégica no conjunto de políticas sociais.

Surgiu então um novo campo de estudos definido como análise de políticas públicas, voltado para analisar as relações entre governo, governantes e cidadãos.

Políticas públicas são demandas da sociedade e transformadas em ações pelo Estado, sendo o orçamento público a peça que possibilita a ação, vale dizer, a realização das políticas públicas.

A expressão “política pública”, segundo Bucci, 2008 apud Dias e Matos (2012), engloba vários ramos do pensamento humano, sendo interdisciplinar, posto que sua descrição e definição abrangem diversas áreas do conhecimento como, entre outras, as Ciências Sociais Aplicadas, tendo como objetivo o estudo de um problema central, qual seja o processo decisório governamental.

Corroborando esse pensamento, Dye (1987 apud Dias e Matos, 2012) resume políticas públicas como sendo o que o governo decide fazer ou deixar de fazer.

Falar de política pública é falar de Estado em ação, do processo de construção de uma ação governamental para um setor geral ou específico, o que mobiliza atores e arenas e envolve recursos, ideias e negociação (GIOVANELLA et al., 2008).

A Constituição Brasileira de 1988 instituiu o Sistema Único de Saúde (SUS) como uma política pública de Estado.

2.1.1 O Sistema Único de Saúde - SUS

O Sistema único de Saúde (SUS) é o modelo público de ações e serviços de saúde no Brasil. Teve sua origem no início na década de 1990, após a promulgação da Lei Orgânica da Saúde (lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, complementada pela lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990).

A Constituição de 1988 instituiu o SUS, definido na lei nº 8.080, de 1990, como: “o conjunto de ações e serviços públicos de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais, da administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder público”. E estão incluídas nessa definição, segundo Giovanella et al. (2008):

- a) Atividades dirigidas às pessoas, individual ou coletivamente, voltadas para promoção da saúde e prevenção, diagnóstico, tratamento e reabilitação de agravos e doenças;
- b) Serviços prestados no âmbito ambulatorial, hospitalar e nas unidades de apoio diagnóstico e terapêutico geridos pelo governo (quer seja pelo governo federal, quer seja pelos governos estaduais ou municipais), bem como em outros espaços, especialmente no domiciliar;
- c) Ações de distintas complexidades e custos, que variam desde aplicação de vacinas e consultas médicas nas clínicas básicas (clínica médica, pediatria e ginecologia-obstetrícia) até cirurgias cardiovasculares e transplantes;
- d) Intervenções ambientais no seu sentido mais amplo, incluindo as condições sanitárias nos ambientes onde se vive e se trabalha, na produção e circulação de bens e serviços, o controle de vetores e hospedeiros e a operação de sistemas de saneamento ambiental;
- e) Instituições públicas voltadas para o controle de qualidade, pesquisa e produção de insumos, medicamentos, sangue e hemoderivados e equipamentos para a saúde.

É importante destacar que quando suas disponibilidades forem insuficientes para garantir a cobertura assistencial à população de uma determinada área, o SUS poderá recorrer aos serviços prestados pela iniciativa privada. Essa participação complementar dos serviços privados deve ser realizada mediante o estabelecimento de contratos e convênios, sendo observadas as normas de direito público, os princípios éticos e a regulação expedida pelos órgãos de direção do SUS quanto às condições para seu funcionamento, controle e fiscalização.

O SUS, portanto, não é composto apenas por serviços públicos, mas também por uma ampla rede de serviços privados que são remunerados com recursos públicos destinados à saúde. Ademais, o financiamento oriundo de receitas arrecadadas pelo Estado permite que todas as ações e serviços prestados pelo SUS sejam oferecidos de forma gratuita à população.

Os princípios e diretrizes do SUS são: Universalidade no acesso e igualdade na assistência; Integralidade na assistência; Participação da comunidade; Descentralização Político-administrativa.

O Quadro 1 mostra um resumo dos princípios e diretrizes do SUS como expressão dos direitos dos cidadãos brasileiros e deveres do Estado.

Quadro 1 – Síntese dos principais princípios e diretrizes do SUS

Princípios e diretrizes do SUS	Direitos dos cidadãos	Deveres do estado
Universalidade no acesso e igualdade na assistência	Igualdade de todos às ações e aos serviços necessários para promoção, proteção e recuperação da saúde.	Garantia de ações e serviços necessários a toda a população, sem preconceitos ou privilégios de qualquer espécie, independentemente da natureza das ações envolvidas, da complexidade e do custo do atendimento.
Integralidade na assistência	Acesso a um conjunto articulado e contínuo de ações e serviços resolutivos, preventivos e curativos, individuais e coletivos, de diferentes complexidades e custos, que reduzam o risco de doenças e agravos e proporcionem o cuidado à saúde.	Garantia de condições de atendimento adequadas ao indivíduo e à coletividade, de acordo com as necessidades de saúde, tendo em vista a integração das ações de promoção da saúde, a prevenção de doenças e agravos, o diagnóstico, o tratamento e a reabilitação. Articulação da política de saúde com outras políticas públicas, como forma de assegurar uma atuação intersetorial entre as diferentes áreas cujas ações

		tenham repercussão na saúde e na qualidade de vida das pessoas.
Participação da Comunidade	Participação na formulação, na fiscalização e no acompanhamento da implantação de políticas de saúde nos diferentes níveis de governo.	Garantia de espaços que permitam a participação da sociedade no processo de formulação e implantação da política de saúde. Transparência no planejamento e na prestação de contas das ações públicas desenvolvidas.
Descentralização, regionalização e hierarquização de ações e serviços de saúde	Acesso a um conjunto de ações e serviços, localizados em seu município e próximos à sua residência ou ao seu trabalho, condizentes com as necessidades de saúde. Atendimento em unidades de saúde mais distantes, situadas em outros municípios ou estados, caso isso seja necessário para o cuidado da saúde.	Garantia de um conjunto de ações e serviços que supram as necessidades de saúde da população e apresentem elevada capacidade de resposta aos problemas apresentados, organizados e geridos pelos diversos municípios e estados brasileiros. Articulação e integração de um conjunto de ações e serviços, de distintas naturezas, complexidades e custos, situados em diferentes territórios político-administrativos.

Fonte: Giovanella et al., 2008.

Assim, para que a política de saúde pública atenda aos direitos constitucionais dos cidadãos brasileiros, é preciso que o SUS ande em conformidade com esses princípios e diretrizes.

Quanto ao modelo institucional proposto para o SUS, alguns autores como Matta e Pontes (2007) e Giovanella et al. (2008) afirmam ser ele ousado no que tange à tentativa de concretizar o acordo entre diferentes níveis de gestores do sistema e fortalecer o controle social sobre as políticas de saúde, pois esse modelo permite que vários atores sociais, mesmo os não diretamente responsáveis pelo desempenho de funções típicas da gestão dos sistemas e serviços, participem do processo decisório sobre a política de saúde.

Na figura 1 encontra-se o arcabouço institucional e decisório vigente no SUS.

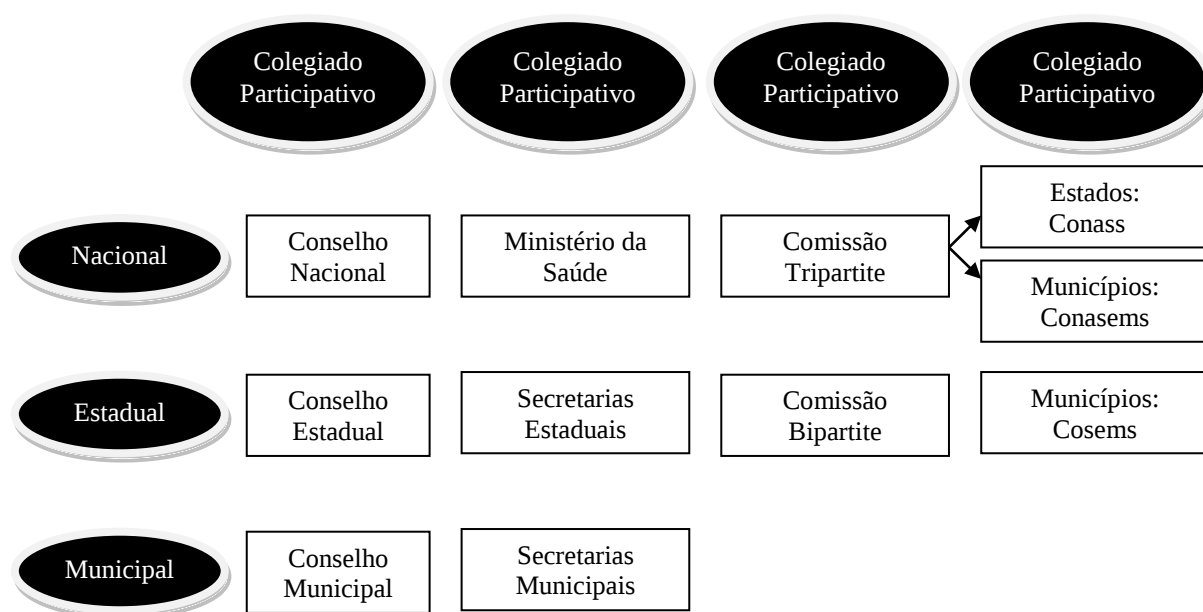


Figura 1 – Arcabouço institucional e decisório do SUS

Fonte: SAS/MS, 2002. Apud Matta e Pontes, 2007.

O SUS, portanto, é uma política pública robusta, embora ainda com muitos problemas. Realiza milhões de internações e o número de procedimentos de todos os tipos passa do bilhão todos os anos.

2.1.2 Fontes de recursos

Há basicamente duas fontes de recursos que financiam os gastos em saúde no Brasil: as públicas e as privadas.

As fontes públicas provêm do SUS, em nível federal, dos auxílios e subvenções estaduais e municipais, ou outras formas de desembolso, pelos mesmos níveis. É o gasto público em saúde financiado, principalmente, por tributos, o que inclui os impostos e as contribuições sociais. As contribuições sociais são aquelas que têm vinculação em termos de sua alocação, sendo, no Brasil, destinadas especificamente ao Orçamento da Seguridade Social (OSS). Já os impostos não têm destino predefinido, cuja alocação é de livre arbítrio dos governantes (GIOVANELLA et al., 2008).

O financiamento dos gastos privados em saúde se dá com base na renda das famílias e das empresas, por meio de pagamento por serviços prestados ou doações, do seguro

saúde e de convênios com medicina de grupo, cooperativas médicas, planos de administração e de autogestão (GIOVANELLA et al., 2008).

2.1.3 Fontes de financiamento

As ações e serviços de saúde, implementados pelos estados, municípios e Distrito Federal, são financiados com recursos próprios da União, estados e municípios e de outras fontes suplementares de financiamento, tudo devidamente contemplado no Orçamento da Seguridade Social - OSS (LEI 8.080/90).

Cada esfera governamental deve assegurar o aporte regular de recursos ao respectivo fundo de saúde de acordo com a Emenda Constitucional nº 29, de 2000, que vincula recursos das diferentes esferas de governo ao gasto obrigatório em ações e serviços públicos de saúde (Giovanella et al., 2008). As transferências, regulares ou eventuais, da União para estados, municípios e Distrito Federal estão condicionadas à contrapartida destes níveis de governo, em conformidade com as normas legais vigentes (Lei de Diretrizes Orçamentárias e outras). De acordo com as Leis 8.080/90 e 8.142/90, esses repasses ocorrem por meio de transferências "fundo a fundo", realizadas pelo Fundo Nacional de Saúde (FNS) diretamente para os estados, Distrito Federal e municípios, ou pelo Fundo Estadual de Saúde aos municípios, de forma regular e automática, propiciando que gestores estaduais e municipais contem com recursos previamente pactuados, no devido tempo, para o cumprimento de suas políticas de saúde pública.

O FNS é gerido pelo Ministro da Saúde, sob a fiscalização do conselho Nacional de Saúde (CNS) e foi regulamentado através do decreto 806 de 24/04/93, sendo parte dos seus recursos destinada ao financiamento das ações do governo federal, devendo a outra parte ser transferida para estados e municípios (OPAS/OMS, 1998).

Em 29 de janeiro de 2007, o Ministério da Saúde, através da Portaria nº 204, resolve regulamentar o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde, na forma de blocos de financiamento, com o respectivo monitoramento e controle.

O art. 4º da Portaria nº 204/2000 estabelece os seguintes blocos de financiamento:

- I – Atenção Básica;
- II – Atenção de Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospitalar;
- III – Vigilância em Saúde;
- IV – Assistência Farmacêutica;
- V – Gestão do SUS;
- VI – Investimentos na Rede de Serviços de Saúde.

Ressalta-se que os recursos advindos da contratualização dos hospitais são prioritariamente financiados pelo bloco de Atenção de Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospitalar.

2.1.3.1 Financiamento hospitalar

No que tange ao financiamento hospitalar, os estados e municípios recebem um número de Autorizações de Internação Hospitalar – AIH, proporcional à sua população, chamado de teto quantitativo de AIH.

Para o pagamento dos procedimentos hospitalares, realizados com a AIH, é utilizada uma tabela de remuneração de procedimentos definida pelo governo federal, a partir do Sistema de Informação Hospitalar (SIH/SUS).

2.1.3.2 Financiamento ambulatorial

As atividades ambulatoriais efetuadas por prestadores de serviços públicos ou privados, por sua vez, são remuneradas de forma similar e a partir do Sistema de Informação Ambulatorial (SIA/SUS).

Os procedimentos ambulatoriais são registrados por Autorização de Procedimento de Alto Custo (APAC) e pelo Boletim de Produção Ambulatorial (BPA).

2.1.3.3 Algumas considerações sobre as fontes de financiamento SUS

A abordagem das fontes de receitas é de fundamental importância por ser através deste mecanismo que se provêm os recursos hospitalares. No presente estudo, os recursos são oriundos do Sistema Único de Saúde (SUS), onde acabam sofrendo inúmeras consequências, dado que os valores pagos por procedimentos clínicos e cirúrgicos são mais baixos do que os do setor privado e são ainda reembolsados frequentemente com atraso e sem correção.

O governo utiliza um valor padrão para o pagamento dos procedimentos, visto que há um código que contempla os valores referentes à produção de cada procedimento. Alguns problemas, portanto, são enfrentados pelos administradores de hospitais com relação ao padrão de valores determinado pelo governo, já que as tabelas não são atualizadas na medida dos índices inflacionários, ocorrendo, assim, discrepâncias entre o valor padrão e o real (GUIMARÃES e COSTA, 2011).

A título de ilustração, as tabelas 1 e 2 a seguir apresentam a atual situação do procedimento do parto normal:

Tabela 1 – Parto normal pago pelo SUS

Descrição	Serv. Hosp.	Profissional	Sadt	Total	Permanência
Parto Normal	164,65	121,00	5,50	291,15	2 dias

Fonte: Guimarães e Costa, 2011.

Tabela 2 – Custos praticados por determinado hospital

Descrição	Serv. Hosp.	Profissional	Sadt	Total	Permanência
Parto Normal	554,18	300,00	30,00	884,18	2 dias

Fonte: Guimarães e Costa, 2011.

Sendo:

- Dias de permanência, podem variar de dois a três dias.
- Sadt = Exames complementares.
- O honorário médico é estabelecido pelo próprio profissional, ele pode também ser revelado através das associações dos profissionais, o valor citado representa uma média.
- Variação desfavorável de R\$ 593,03.

Cabe atentar para a assertiva de Guimarães e Costa (2011, pág.7):

Quando o hospital se depara com essa situação, acaba arcando com o prejuízo. As Tabelas apresentadas traduzem claramente o momento que atravessa o setor hospitalar credenciado ao SUS, os gestores acabam se mobilizando para incrementar outras fontes de receita.

“A questão do financiamento tem sido um dos maiores desafios no processo de implantação do Sistema Único de Saúde (SUS) como política pública a despeito de a escassez de recursos ser, por sua natureza, um problema permanente” (UGÁ et al., 2003, pág.418).

Lewis, 1995 apud Bittencourt (1999) relaciona a importância do controle de custos para a política e o gerenciamento de saúde. A mensuração de custos é indispensável para os seguintes fins:

- a) Determinar as necessidades financeiras do sistema de assistência à saúde;
- b) Medir a eficiência relativa e a relação custo-efetividade de estratégias alternativas de prestação de serviços (ou seja, programas públicos, com reembolso público ou privado);
- c) Identificar e elaborar estratégias eficazes de contenção de custos. Através de estimativas de custos há contribuição para a administração hospitalar, definindo-se opções e os limites de investimentos e serviços que podem ser oferecidos.

Ainda para o autor esse controle coopera para o estabelecimento de tabelas de reembolso justas e razoáveis para a assistência médica de hospitais que recebem financiamento público, onde os custos constituem um fator nas decisões de racionamento da assistência médica, já que o objetivo é maximizar o acesso aos serviços de saúde da forma mais eficiente e justa possível.

2.2 A Contabilidade

2.2.1 A contabilidade pública no Brasil

A contabilidade pública é um dos ramos da contabilidade e seu campo de atuação é centrado nas pessoas jurídicas de direito público, são estas: a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, além de suas autarquias, fundações públicas e empresas públicas (Lei de Responsabilidade Fiscal– Lei complementar nº101, de 04 de maio de 2000).

Por ser um instrumento de controle financeiro, econômico e patrimonial de bens públicos, a contabilidade pública é não somente alvo de controle dos próprios órgãos de contabilidade e de controle interno da administração, mas também se submete ao controle externo, ou seja, o controle da própria sociedade sobre o uso que é dado aos bens públicos (SILVA, 2013).

Assim, a aplicação dos recursos públicos deve ser executada de acordo com o orçamento e planos de investimentos fixados na legislação. Segundo a Constituição Federal de 1988, as finanças públicas são reguladas por lei complementar a qual versará sobre finanças públicas, dívida pública interna e externa, garantias, títulos da dívida pública, fiscalização financeira da administração direta e indireta, operações de câmbio efetuadas por órgãos públicos e as funções das instituições oficiais de crédito.

Além disso, a legislação brasileira instituiu o orçamento como peça fundamental da contabilidade pública, servindo tanto como plano de execução das políticas públicas, quanto como ferramenta de controle para a própria administração pública e para a sociedade. Para Dias e Matos (2012) a participação da sociedade deve ser considerada de fundamental importância para a implementação de políticas públicas que atendam às reais necessidades da população.

Na Constituição Federal também são estabelecidas três peças orçamentárias, dentro da teoria do orçamento-programa, as quais compõem o planejamento das ações da administração pública, sendo elas: o Plano Plurianual de investimentos (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A lei do Plano Plurianual tem vigência quadrienal e revela o planejamento governamental de médio prazo. Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias vigora a cada ano e além

de mediar o PPA e a LOA, estabelece metas e prioridades para o exercício seguinte. A LDO também cumpre papel de orientação na elaboração e na execução dos orçamentos e de suas alterações, comandando a sua estrutura e organização. Já a Lei Orçamentária Anual fixa a despesa e estima a receita para cada exercício financeiro.

Todas essas peças orçamentárias são a representação dos planos que a administração pública tem para a sociedade, ou seja, suas políticas públicas, expressos na forma de prioridade de gasto, diretrizes de investimentos e também, na forma de obtenção de recursos.

2.2.2 Breve histórico da contabilidade de custos no setor público

A Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade e teve sua origem na Idade Média. Naquela fase histórica, as operações utilizadas não demandavam complexos artifícios contábeis para seu registro. Com a revolução Industrial ocorrida no século XVIII, todavia, surgiu uma nova era para a Contabilidade de Custos, caracterizada pelo sistema fabril, a partir do qual o sistema tradicional sofreu diversas mudanças para se adaptar ao novo contexto (COELHO, 1998).

No decorrer dos anos, a crescente busca por informações tornou o cenário mais competitivo, exigindo que a Contabilidade de Custos sofresse novas reformulações no modo de utilizar suas ferramentas, para que gerasse melhores informações e servisse não apenas para calcular o custo da produção, como ocorria na fase industrial, mas também como ferramenta de apoio à tomada de decisões. Fortalecendo esse raciocínio, Guimarães (2000) afirma que o cenário competitivo de redução de custos refletiu-se na forma do desempenho das empresas, de maneira que elas pudessem seguir seus objetivos e isso se estendeu aos entes públicos.

Os custos nas entidades governamentais são calculados para melhorar a gestão e para evitar desvio e desperdício de recursos. A utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos, com a consequente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos,

financeiros e políticos sobre o cidadão, e, ainda, para servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle (MARTINS, 1999).

No Setor Público observa-se a necessidade da contabilidade de custos desde 1964, com o advento da Lei nº 4.320, dado que os demonstrativos expedidos pela contabilidade pública fornecem informações muito mais orçamentárias do que de efetivo controle patrimonial.

Para Holanda *et al.* (2010) apesar das dificuldades para sua implementação (Lei nº 4.320/64), a demanda por eficiência — característica essencial do anseio por um sistema de custos — se fez sentir, de um modo ou de outro, tanto na ocasião quanto muito mais tarde, em outras iniciativas importantes cujo impacto e inovação de certo modo “desaguaram” na realização atual.

O Decreto-Lei nº 200, de 1967, em seu artigo 79, reforça a ideia inicial, por enfatizar que a contabilidade deve apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão, prevendo, contudo, a eficiência e eficácia da administração pública e não apenas a posição orçamentária.

Nota-se que o controle de custos da administração pública passa a ser fundamental para a própria sobrevivência das instituições governamentais, na medida em que a eficiência torna-se um princípio constitucionalizado em 1998, por inserção do art. 37, caput na Constituição Federal. Por esse mandamento constitucional, o gestor público deve maximizar a utilização dos meios para obter maiores e melhores resultados em favor da sociedade.

O sistema de apuração de custo, como infere, torna-se uma importante ferramenta no auxílio à gestão fiscal. A Lei complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, fortalece esse pensamento, em seu artigo 50 § 3º. É estabelecido no dispositivo que “a Administração Pública *manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento (grifo nosso) da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*”.

Ribeiro Filho (2001) afirma que esse dispositivo ampliou de forma significativa o escopo previsto no art. 99 da Lei nº 4.320/64, que trata apenas dos serviços públicos industriais.

Apesar de no ano seguinte (2001) ser instituída a Lei 10.180, que em seu artigo 15, inciso v, afirma que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União evidenciando os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal, pouco avanço foi notado ao longo desses anos com relação à prática de custos no setor público.

Figueiredo e Nóbrega (2001, apud Wiemer e Ribeiro, 2004 pág.4) lembram que é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira, não havendo controle, por exemplo, sobre qual o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública, ou mesmo sobre os custos de um simples atendimento em um hospital. Afirmam, ainda, que “tais informações são fundamentais para o planejamento municipal, sobretudo para a melhoria dos serviços públicos prestados à população”. Acrescentam que “a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços”.

2.3 A Contabilidade de Custos como Ferramenta Auxiliar no Processo de Avaliação das Políticas de Saúde Pública

A avaliação de qualquer programa ou política pública deve ser vista como mecanismo de aperfeiçoamento no processo de tomada de decisão, de forma a garantir melhores informações aos que governam, fundamentando decisões e gerando melhores informações para a prestação de contas das suas políticas e programas públicos (ALAHARJA e HELGASON, 2000).

Para Cavalcanti (2006, pág.03):

A avaliação de políticas públicas se revela como um importante mecanismo de gestão, uma vez que fornece informações e subsídios para tomada de decisão dos gestores, formuladores e implementadores de programas, pois possibilita conhecer o que está acontecendo e atuar sobre os fatos de forma a realizar ajustes necessários, economizando-se dessa forma tempo e recursos, o que leva a credibilidade das ações públicas.

Corroborando, Dias e Matos (2012, pág.85), afirmam que:

A avaliação da política pública é uma ferramenta importante, porque permite à administração realizar uma série de ações em função dos resultados obtidos, entre os quais: gerar informações úteis para futuras políticas públicas; prestar contas de seus atos; justificar as ações e explicar as decisões; corrigir e prevenir falhas; responder se os recursos, que são escassos, estão produzindo os resultados esperados e da forma mais eficiente possível, entre outros.

No estágio da avaliação é feito o processo de monitoramento dos resultados pelo próprio governo ou por outro tipo de organização, visando a subsidiar uma análise que possibilite eventuais alterações no curso da política implementada. Os estudos de avaliação são de cunho específico e compreendem, segundo Giovanella et al. (2008) a pesquisa avaliativa e a avaliação propriamente dita.

A pesquisa avaliativa consiste em fazer um julgamento baseado em métodos científicos após uma intervenção (*ex post*). Trata-se de analisar a pertinência, os fundamentos teóricos, a produtividade, os efeitos e o rendimento de uma intervenção, assim como as relações existentes entre a intervenção e o contexto no qual ela se situa, geralmente com o objetivo de ajudar na tomada de decisões. Deve ser feita por pesquisadores externos à intervenção.

Já a avaliação propriamente dita é a atividade que consiste em fazer um julgamento sobre uma intervenção, comparando os recursos empregados e sua organização (avaliação da estrutura), os serviços e bens produzidos (avaliação de processo) e os resultados obtidos (avaliação de impacto), com os critérios e normas utilizados. Tem como finalidade principal ajudar os gerentes a preencher suas funções habituais.

Alguns estudos de avaliação se realizam na fase de formulação e tomada de decisão sobre uma política pública. São as chamadas avaliações *ex ante*, que ocorrem antes da implementação e compreendem o cálculo do custo-benefício e do custo-efetividade, visando a subsidiar os formuladores da política com informações mais precisas a respeito das possibilidades e alcance dos recursos a serem empregados.

“A análise custo-benefício (ACB) é feita a partir da relação monetária entre os custos e os benefícios de uma política. Se os benefícios excederem o custo, a política é aceitável se pelo contrário, os custos superarem os benefícios, o projeto deve ser em princípio, rejeitado” (COHEN e FRANCO, 2013, pág.176). Esse é um tipo de análise mais adequado aos projetos de natureza econômica.

Já a análise de custo-efetividade (ACE) avalia o montante limitado de recursos aplicados de forma a permitir um maior número de unidades de resultados e benefícios, independentemente do valor da unidade de resultado (THOMPSON e FORTRESS, 1980 apud COHEN e FRANCO, 2013, pág.223). É uma análise, portanto, que não requer relação monetária, sendo mais utilizada em projetos sociais.

Sobre a análise custo-efetividade (ACE) Quade, 1982 apud Cohen e Franco (2013, pág. 234) faz uma reflexão mais abrangente:

A análise pode fornecer não só a informação dos menores custos para alcançar certo objetivo dado, mas também pode proporcionar dados sobre os custos ou preços de alcançar diferentes objetivos, ou conjuntos de objetivos, mediante diferentes sistemas alternativos, para que aquele que toma as decisões esteja melhor preparado para escolher entre as distintas possibilidades sobre a base de seu sistema de preferências.

Para Cohen e Franco (2013) a análise custo-efetividade (ACE) permite comparar o grau de eficiência relativa que têm projetos diferentes para a obtenção dos mesmos

produtos. De modo similar, no caso de existirem diversas alternativas para alcançar os objetivos de um único projeto, a análise é mais indicada para se determinar a opção ótima, seja minimizando os custos para certo nível de êxito, ou maximizando o alcance dos fins para um nível de gasto prefixado.

As similaridades e diferenças entre a ACB e a ACE em relação aos custos dos insumos e aos benefícios resultantes dos produtos (bens ou serviços) gerados pelo projeto são apresentados na figura 2, extraída de Cohen e Franco (2013). “A mera relação entre insumos e produtos não proporciona elementos suficientes para decidir sobre um determinado projeto ou escolher entre diferentes projetos. É preciso comparar custos e benefícios (ACB) ou custos, produtos e impacto (ACE)” (COHEN e FRANCO, 2013, pág.170).

A Figura 2 mostra o fluxo do projeto e aplicação da ACB e ACE.

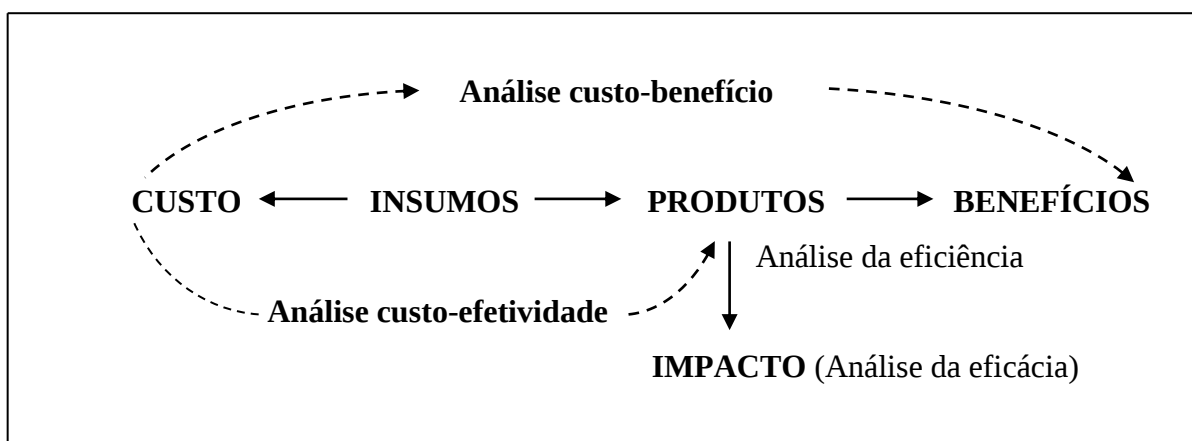


Figura 2 - Fluxo do Projeto e aplicação da ACB e ACE

Fonte: Cohen e Franco, 2013.

Já as avaliações de estrutura e de processo estudam a fase de implementação de determinada política, ao passo que a avaliação de impacto estuda o efeito dos resultados. São avaliações *ex post*, por ocorrerem durante e depois da fase de implementação, possibilitando uma compreensão do desenvolvimento de uma estratégia política e a definição de novos rumos para tal.

Para Cohen e Franco, 1994 apud Giovanella et al. (2008) o ciclo da política compreenderia, então, o seguinte: ideia – diagnóstico – projeto – avaliação *ex ante* – correção – implementação – avaliação de processo – correção – conclusão do projeto – avaliação *ex post* ou de impacto – ideia. Cohen e Franco (1994) expressam isso na figura 3 a seguir.

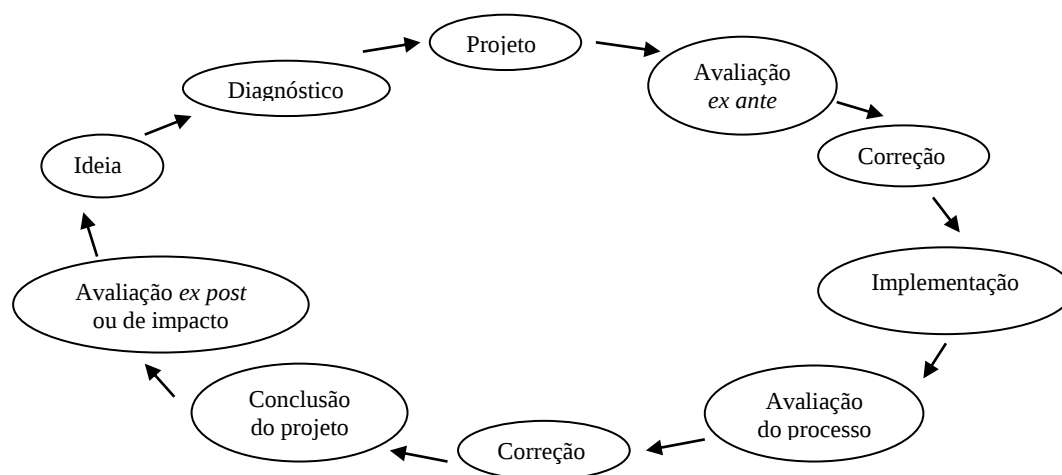


Figura 3 – O ciclo da política

Fonte: Cohen e Franco, 1994 apud Giovanella et al. (2008).

Dias e Matos (2012), por outro lado, destacam que esses critérios de classificação não são excludentes e que a perspectiva que classifica a avaliação de acordo com seu conteúdo amplia a interpretação da avaliação como uma fase independente do ciclo de vida da política pública.

Quanto ao uso eficiente e eficaz do recurso público Cohen e Franco (2013, pág.103) afirmam que:

Ante o aumento das necessidades e o congelamento ou redução de recursos, deve-se usar melhor o que se tem. Assim adquire especial relevância a preocupação em se aumentar a eficiência na utilização dos recursos disponíveis e elevar a eficácia com que se alcançam os objetivos dos projetos por eles financiados. Deduz-se que é possível assegurar mais eficácia com menos recursos. Em outras palavras, deve-se tentar gastar bem.

Sendo a avaliação *ex ante* o estágio que ocorre antes da implementação da política pública e compreende o cálculo do custo-benefício e do custo-efetividade, é precisamente nesse estágio que a Contabilidade de Custos se insere, tendo em vista ser esta uma ferramenta que auxilia os gestores a tomar decisões visando à eficiência e eficácia dos recursos públicos.

Para as instituições de saúde em especial, a apuração e o controle de custos hospitalares é uma necessidade. Enquanto a apuração dos custos serve para controle da gerência e acompanhamento dos serviços prestados, o controle dos custos permite a implantação de medidas corretivas que visem o melhor desempenho das unidades da instituição, buscando a efetividade das suas políticas públicas.

No que concerne à saúde pública conhecer o verdadeiro custo dos serviços, melhor dizendo, do valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos médicos, torna-se um diferencial para a tomada de decisão. Estudos realizados em hospitais

demonstram que os gestores financeiros conhecem os preços, porém os custos continuam desconhecidos. Uma vez que não se conhecem os custos, não se dispõe de parâmetros que evidenciem sua necessidade (ROSADAS e MACEDO, 2003 apud STRUETT; SOUZA e RAIMUNIDINI, 2007).

Para Holanda et al. (2010, pág.08)

Os administradores do setor público necessitam de um conjunto suficiente de informações gerenciais que os habitem a cumprir com eficiência, eficácia e efetividade os objetivos das políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos das mesmas atividades ou serviços produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria da performance de seus dirigentes.

“Otimizar a efetividade de um projeto de política pública consiste em alcançar seus objetivos com uma ótima alocação dos recursos disponíveis ou, dito de outra forma, maximizar o impacto ao menor custo possível”. (COHEN e FRANCO, 2013, pág.107).

Em suma, além de ser uma ferramenta auxiliar para tomada de decisão, a apuração dos custos pelo setor público é uma forma de controlar os gastos e consequentemente trazer retorno de modo eficiente e eficaz para a sociedade.

Contudo para potencializar esses resultados é necessário entender qual o método de custeio que melhor atenderá as necessidades informativas dos gestores de acordo com a função da organização, além de gerar informações para tornar efetivas as políticas públicas.

Segundo Kaplan e Cooper (1991) um sistema de custeio deve ser eficiente e eficaz para atender às necessidades organizacionais. Em organizações de serviços, onde há grande variedade e complexidade de operações, como é o caso da saúde pública, e de acordo com as evidências apontadas pela literatura revisada, o sistema ABC se mostra eficaz. Mais do que alocar custos, o método permite identificar as atividades que estão sendo executadas pelos recursos indiretos e de apoio.

Na medida em que os administradores do setor público atentem para os custos dos bens e serviços públicos, é de se esperar que uma ferramenta adequada de custeio contribua para melhor controlar gastos e, consequentemente, obter resultados compatíveis com os princípios de eficiência e eficácia das políticas públicas.

3 ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES E SISTEMAS DE CUSTEIO

3.1 Organização Hospitalar

O Ministério da Saúde define hospital como sendo parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população a assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, constituindo-se, também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas em saúde, bem como de encaminhamento de pacientes.

Rocchi (1989, pág.19) apresenta a seguinte definição: “Os hospitais modernos são estabelecimentos destinados a cumprir cinco funções na área de saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e de pesquisa”.

Na área preventiva deve fornecer à comunidade:

- a) Serviços preventivos como educação sanitária, pré-natal e vigilância no parto normal;
- b) Prevenção da invalidez mental e física;
- c) Auxílio nas campanhas de vacinação, organização de cursos e palestras como também distribuição de informativos com a finalidade de incentivar a prevenção de doenças.

Na área curativa:

- a) Manter atividades de diagnóstico;
- b) Propiciar tratamento curativo de enfermidade;
- c) Oferecer um serviço de alto nível no desempenho tanto de recursos humanos, quanto materiais;
- d) Oferecer assistência aos pacientes em caso de urgência.

Na área educativa:

- a) Adaptar cada centro do hospital para garantir um estágio de alta qualidade aos profissionais de saúde;
- b) Oferecer cursos, seminários e simpósios aos chefes e diretores de unidades administrativas;
- c) Promover cursos na área de saúde e ampliar o campo de literatura específica aos servidores que trabalham na instituição;
- d) Manter um número suficiente de convênios com entidades educacionais para residência e estágios oficiais.

Na área de pesquisa:

- a) Promover e incentivar pesquisas clínicas e na área administrativa;
- b) Procurar manter dados atualizados de toda área do hospital.

Seguindo a definição de Abbas (2001, pág. 25) “Um Hospital é uma atividade econômica que possui vida própria e, difere das outras empresas porque o seu objetivo ou “produto” básico é a manutenção da saúde do paciente”.

Kotler, apud Abbas (2001, pág.26), define como produto: “Qualquer coisa que possa ser oferecida a um mercado para satisfazer uma necessidade. Inclui a aquisição ou consumo de objetos físicos, serviços, pessoas, lugares, organização e ideias...”.

Em uma organização hospitalar, portanto, o produto é o serviço ofertado pelo hospital ao paciente.

A organização hospitalar, ao exercer suas funções, especialmente os de prevenção de doenças e restauração da saúde do paciente, incorre no consumo de materiais e de recursos humanos, em função do serviço prestado aos pacientes. O consumo desses recursos decorre da poliformidade das atividades desenvolvidas a saber, segundo Struet (2005):

- a) Atividades clínicas – desenvolvidas no ambulatório, pronto atendimento, unidades de internação, centro cirúrgico e obstétrico, exercidas por médicos e enfermeiras;
- b) Atividades administrativas – realizadas pela administração financeira, de recursos humanos, do almoxarifado e do patrimônio;
- c) Atividades de apoio ou assistencial – lavanderia, segurança, zeladoria, higiene e limpeza, nutrição, farmácia e laboratório.

Lima e Barbosa (2001, pág.4) afirmam que:

“A organização hospitalar pode ser considerada uma empresa de multiprodutos, com vários processos de produção altamente interdependentes, cujos produtos se articulam para a produção de seu principal produto, representado pelo diagnóstico e tratamento do paciente. Tal interdependência refere-se ao fato de o produto de um processo ser simultaneamente insumo do outro. Por exemplo, a roupa lavada é produto da lavanderia e, simultaneamente, insumo do processo de produção de cirurgias e internação”.

3.1.1 Estrutura da organização hospitalar

O conhecimento da estrutura organizacional de um hospital é muito importante para a criação de um sistema de custos. Para Martins (1999) a construção de um sistema de custos hospitalar exige profundo e completo conhecimento da estrutura organizacional do hospital, dos processos da produção médica e do tipo de informação desejada. Em geral, o hospital está organizado em departamentos, setores e seções, para os propósitos da produção dos serviços médicos. Essa estrutura é básica para a acumulação dos custos departamentais, seu controle e a determinação dos custos dos procedimentos médicos por pacientes.

A estrutura hospitalar é complexa, devendo simultaneamente incorporar avanços de conhecimentos, aptidões, instalações e equipamentos que correspondam à tecnologia médica que também lhe é necessária (GONÇALVES, 1998).

Para Bittar (1997) a estrutura é definida pela forma de operação do hospital: se pelo governo, por entidade beneficente ou filantrópica ou por grupo que visa lucro; se é ou não uma instituição de ensino, se é um local de tratamento de casos agudos ou crônicos, se é de âmbito geral ou de especialização ou, ainda, pelo tamanho do hospital.

Toda estrutura consome recursos humanos e materiais. Os recursos são investidos na forma de instalações produtivas, tais como edifícios, equipamentos hospitalares, instrumentos laboratoriais, instalações médicas, móveis e utensílios, chamados de imobilizados; e também estoques de materiais médicos e medicamentos chamados de capital de giro (MARTINS, 2000).

Ainda segundo o autor, um hospital tem pelo menos três grandes grupos de atividades: serviços médicos e de enfermagem; serviços de diagnóstico e serviços de apoio. Fazem parte, como exemplo, do primeiro grupo de atividades: o centro cirúrgico e a UTI; do segundo grupo: a ultrassonografia, a radiologia e o laboratório; e do terceiro grupo: manutenção, lavanderia, administração. Ao lado da função organização está a autoridade, que

é a chave do serviço administrativo, a base da responsabilidade e do poder de comandar as pessoas para que executem ou não atividades do hospital. Sua origem está na cúpula da administração que a delega aos departamentos, setores e seções.

Segundo Martins (2001, pág.70) “Departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas, que desenvolve atividades homogêneas. Diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada departamento ou, pelo menos, deveria haver”.

A Figura 4, a seguir, apresenta um modelo de estrutura organizacional, através de um organograma, que mostra a hierarquia das diversas áreas de uma organização hospitalar.

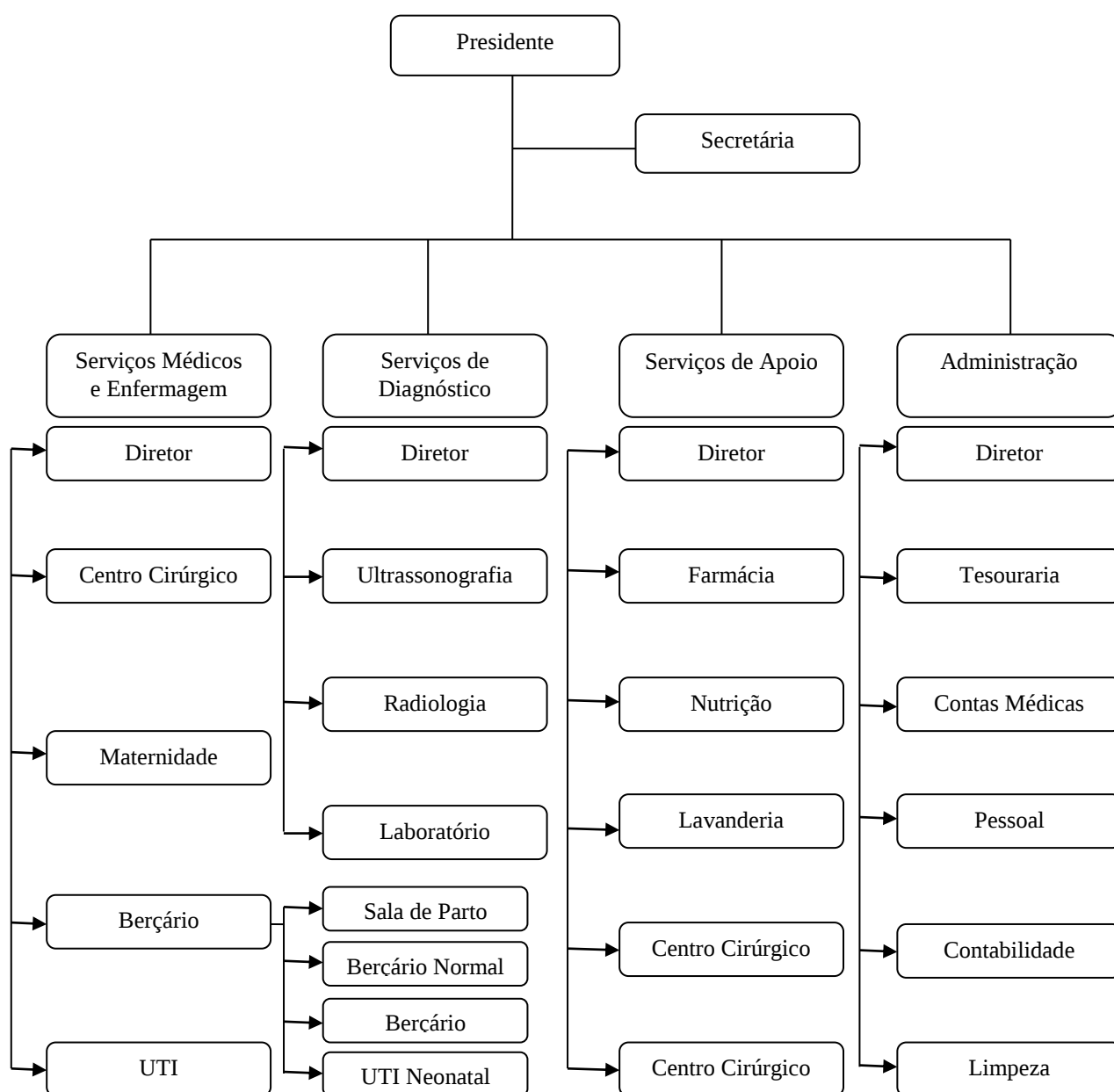


Figura 4 – Exemplo de um organograma hospitalar

Fonte: Martins, 2000.

Em geral, o hospital está organizado em departamentos, setores e seções, para os propósitos da produção dos serviços médicos. Segundo Martins (1999) essa estrutura é básica para a acumulação dos custos departamentais, seu controle, e para a determinação dos custos dos procedimentos médicos por paciente e as consultas ambulatoriais. Os departamentos de produção médica são aqueles pelos quais os pacientes passam, e que são geradores de receitas, tais como UTI, centros cirúrgicos, radiologia, laboratório, e outros. Departamentos auxiliares são aqueles pelos quais os pacientes não passam, e que são ou não geradores de receitas. Como exemplo tem-se a farmácia, o departamento de alimentação e nutrição, a manutenção, a limpeza e administração.

Toda essa estrutura coopera para um bom funcionamento de sistema de custo hospitalar e conseqüentemente para o uso eficiente do recurso público.

3.1.2 Processo de produção hospitalar

Processo, segundo Nogueira (1996) é um conjunto de causas que geram um determinado efeito, ou como um conjunto de meios para se chegar a um determinado fim. Pode-se, portanto, imaginar o hospital como um grande processo (serviços diagnósticos, farmácia, manutenção, serviços administrativos, lavanderia, cuidados médicos e de enfermagem, etc.).

Para Bittar (2000) um dos primeiros passos para o entendimento da gestão de processos é o estudo do modelo Fleming (Fig.5). Para o autor os resultados dependem de processos que inevitavelmente estão na dependência da estrutura e do meio ambiente. A estrutura é definida pelos insumos, como área física, recursos materiais (equipamentos, ferramentas, financeiros, instrumentais, utensílios, tecidos, gases, órteses, próteses), recursos humanos e instrumentos de gestão, incluindo-se a estrutura organizacional (organograma) e os modelos teóricos aplicados na administração da instituição.

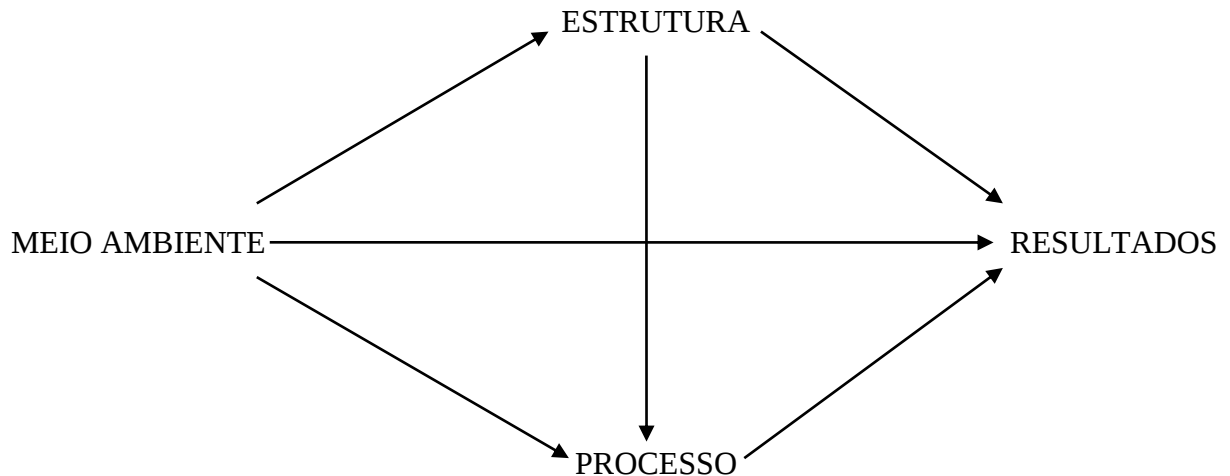


Figura 5 – Modelo de Fleming

Fonte: Bittar, 2000.

Bittar (2000) complementa que quanto ao processo, Fleming o define como toda tecnologia envolvida nos cuidados ao paciente. Hammer e Champy apud Bittar (2000) entendem processo empresarial como um conjunto de atividades com uma ou mais espécies de entrada e que cria uma saída de valor para o cliente.

Estrutura e processo, portanto, caracterizam o meio interno da instituição; já o meio externo ou meio ambiente demonstra os inúmeros fatores com suas variáveis interferindo no processo de produção de programas e serviços (BITTAR, 2000). Esse sistema pode ser melhor visualizado pela figura 6.

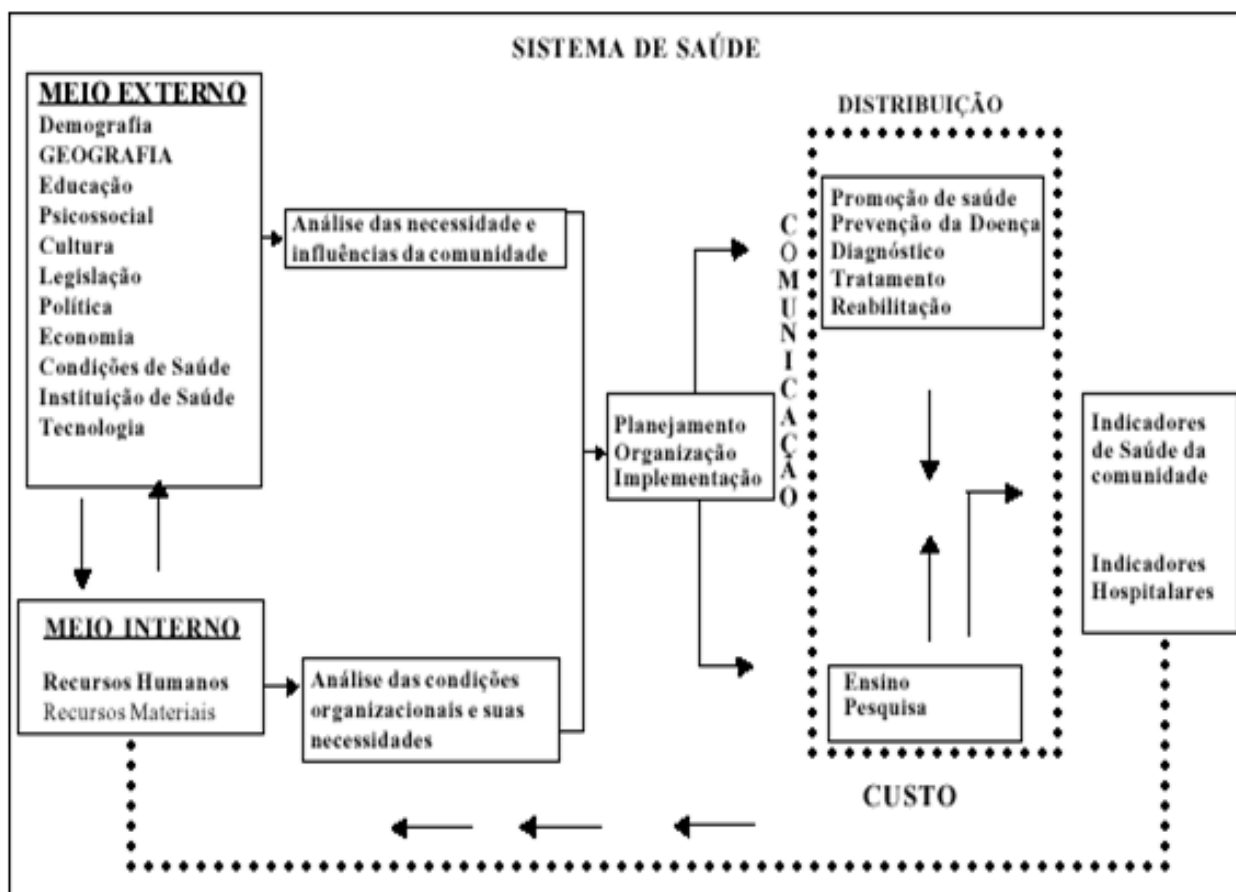


Figura 6 – Modelo de Bittar

Fonte: Bittar, 2000.

Os processos de produção hospitalar, para Nogueira (1996), tiveram uma evolução histórica semelhante à própria evolução da tecnologia e das práticas do setor. Muitos deles foram planejados num momento inicial. Novas etapas foram sendo adicionadas conforme surgiram as demandas, até que o processo adquirisse a configuração atual.

Uma forma de melhor compreender o processo, segundo Nogueira (1996) é através de uma representação gráfica e sistematizada chamada de fluxograma. Para ele o fluxograma permite que as etapas soltas sejam ordenadas de uma forma sistemática, com níveis variáveis de detalhamento, facilitando a compreensão do todo.

A exemplo de processos na área hospitalar temos: administração de medicamentos, consulta ambulatorial, realização de exames, etc.

A figura 7, a seguir, mostra um fluxograma do processo: consulta ambulatorial.

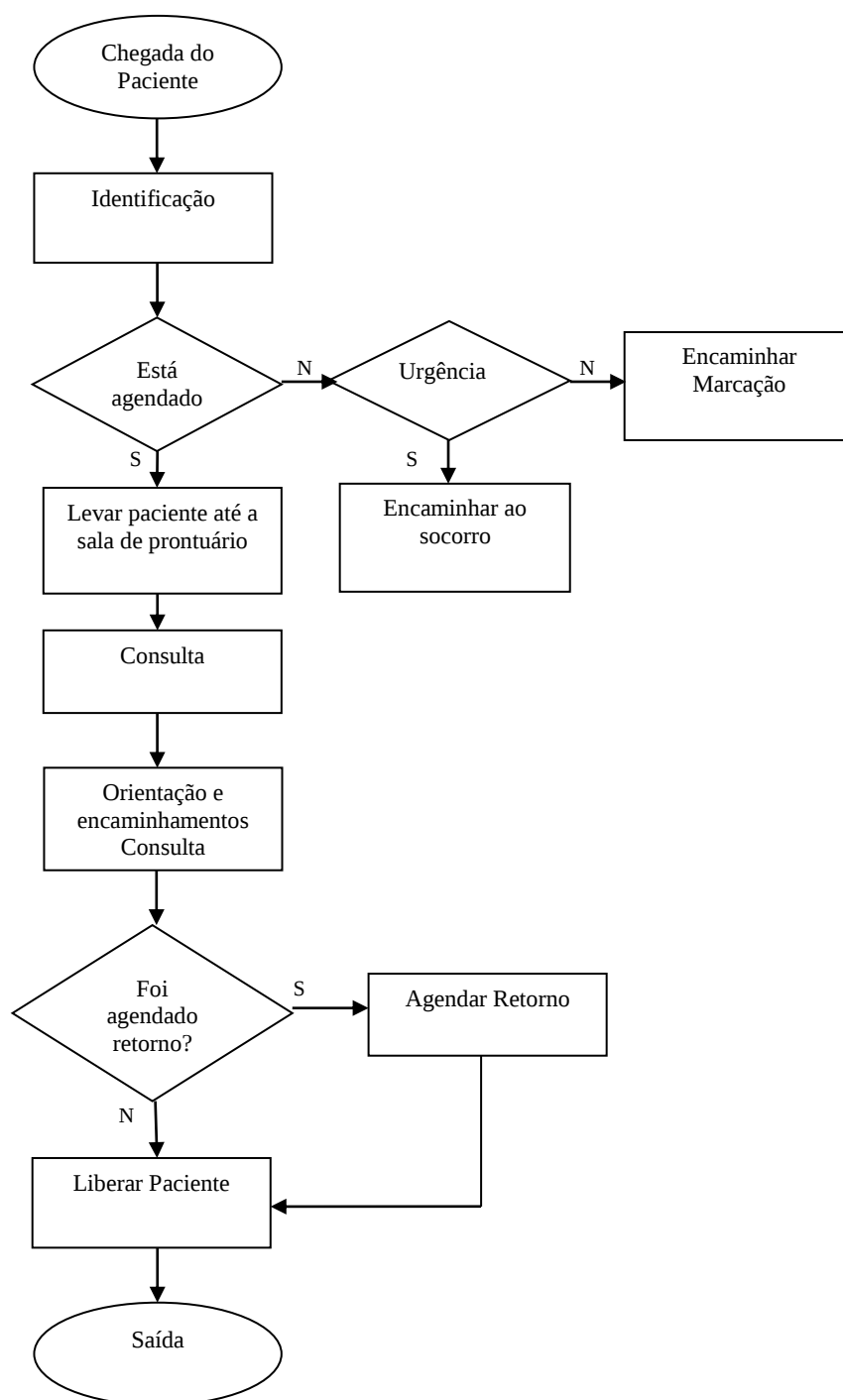


Figura 7 – Exemplo de um fluxograma do processo: Consulta ambulatorial
 Fonte: Nogueira, 1996.

Os processos necessitam de planejamento, organização, coordenação, onde necessidades e desejos são levantados e posteriormente atendidos através de programas e serviços. Em um setor como o de saúde, em que recursos não são abundantes, a variável “custo” torna-se extremamente importante, pois somente a sua contenção permitirá atender o

maior número de pessoas, além das implicações de qualidade que devem também ser levadas em conta (BITTAR, 2000).

3.2 Sistemas de Custeio

Os sistemas de custeio referem-se às formas como os custos são registrados e transferidos internamente dentro da entidade. É o instrumento da contabilidade de custos ligado à decisão de como deve ser mensurado o custo de um produto ou serviço. Pode-se dizer, portanto, que o método de custeio é um modelo para decisão, mensuração e informação.

O custeio significa método de apropriação de custos, sendo mais comuns os seguintes: Custeio por Absorção; Custeio Direto ou Variável; Custeio Padrão; Custeio Baseado em Atividades (ABC), etc.

Megliorini, 2012 apud Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) menciona que o custeio por absorção e o custeio variável são considerados métodos tradicionais. O autor ainda evidencia que esses métodos tradicionais “(...) têm relação com o conceito de que o comportamento dos custos varia de acordo com a quantidade fabricada”, ou seja, variam de acordo com o volume de produção. Além disso, destaca que o custeio baseado em atividades é considerado um método contemporâneo em resposta a um ambiente onde há a preocupação com a gestão de custos.

Kaplan e Cooper, 1998 apud Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) também incorrem nessa divisão dos métodos de custeio em tradicionais e avançados e consideram o custeio baseado em atividades como um método avançado, utilizado para fins gerenciais.

Como já mencionado anteriormente, as análises dos sistemas de custeio, no presente trabalho, se limitarão ao sistema de custeio por absorção (sistema de custeio tradicional) e o método de custeio baseado em atividades (ABC), por ser o custeio por absorção o método utilizado pelo hospital em estudo e porque os trabalhos pesquisados (artigos e dissertações) abordaram este método para fins de comparação com o sistema ABC.

3.2.1 Terminologias

Antes de detalharmos os métodos de custeio é importante conhecer algumas terminologias para que não haja distorções na interpretação dos vários conceitos que serão abordados mais adiante, segundo Bornia (1997):

- Gasto: é o sacrifício financeiro com o qual a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer, ou seja, é o valor monetário dos bens ou serviços adquiridos pela empresa;
- Desembolso: é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço, que pode ocorrer em períodos diferentes do gasto.
- Investimento: é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos;
- Custo: é o gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Os custos estão relacionados à fabricação dos produtos, normalmente divididos em Matéria-Prima (MP), Mão de Obra Direta (MOD) e Custos Indiretos de Fabricação (CIF);
- Despesa: é um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas. As comissões de vendedores são gastos que imediatamente se tornaram despesas. Todo produto ou serviço torna-se despesa no momento de sua venda;
- Perda: é o valor do bem ou serviços consumidos de forma anormal ou involuntária;
- Desperdício: é o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo;
- Recursos: são elementos econômicos aplicados ou utilizados no desempenho de atividades, tais como salários, suprimentos, medicamentos, material médico-hospitalar;
- Atividades: são agregações de ações que, executadas dentro de uma organização, mostram-se úteis para a proposta do ABC;
- Objetos de custo: são quaisquer pacientes, produtos, serviços, contratos, projetos ou outra unidade de trabalho para os quais se deseja uma medição de custo separada;
- Direcionadores de custo: são quaisquer fatores que introduzem uma alteração no custo de uma atividade. Uma atividade pode estar associada a direcionadores de custos

múltiplos. É importante observar que as bases de alocação usadas para se aplicar custos – a serviços, por exemplo – são chamadas de direcionadores de custos. Para aplicar custos a serviços é possível usar tanto bases de atribuição relacionadas com o volume quantas outras bases de atribuição que não sejam relacionadas com o volume.

3.2.2 Classificação dos custos

De acordo com Bornia (1997) e Martins (1999) os custos podem ser classificados com relação à sua variabilidade, em função de sua facilidade de identificação com a elaboração do bem ou serviço, e pelo auxílio à tomada de decisões.

- Quanto à classificação da variabilidade: os custos são classificados em **fixos** e **variáveis**. Os fixos são aqueles que independem do volume de produção, mantendo-se inalterados mesmo quando há mudanças no nível de atividade da empresa; os variáveis, por sua vez, estão diretamente relacionados ao volume de produção (a matéria-prima é o melhor exemplo). É importante observar que esta classificação está relacionada com um prazo considerado, pois nenhum custo será fixo por prazo indeterminado;
- Quanto à classificação pela facilidade de alocação: os custos podem ser classificados em **diretos** e **indiretos**. Os custos diretos são facilmente atribuíveis aos produtos. Pode-se também atribuir custos diretos não só em relação a produtos como também a departamentos, atividades, clientes ou quaisquer objetos de custos. Os custos indiretos têm sua alocação aos produtos feita via método de custeio. Seus rateios causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitos por vários critérios;
- Quanto à classificação pelo auxílio à tomada de decisões: é classificada em custos **relevantes** e custos **não relevantes**. Os relevantes são os custos realmente importantes para o subsídio à tomada de decisões, sendo aqueles que alteram dependendo da decisão tomada. Os não relevantes são os que independem da decisão a ser tomada.

3.2.3 Objetivos do sistema de custos hospitalares

A utilização dos sistemas de custeio em organizações hospitalares, segundo Finkler e Ward, 1999; Cooper e Kaplan, 1991 apud Souza et al. (2009) assume as seguintes conotações:

- a) Ferramentas para o planejamento e controle de recursos (pessoas, materiais e equipamentos, por exemplo);
- b) Medidores de desempenho operacional e financeiro, possibilitando a comparação do custo dos procedimentos/serviços com o valor recebido de planos de saúde ou com o repassado pelo SUS;
- c) Banco de informações confiáveis e oportunas para tomada de decisão;
- d) Identificadores de custos desnecessários e de tarefas ineficientes quanto ao volume e ou à execução.

Os autores ainda ressaltam que os sistemas de custeio e as informações por eles geradas devem proporcionar benefícios que superem seus custos de implantação e de manutenção.

Apresentam-se, a seguir, dois dos principais métodos de custeio empregados em hospitais, suas vantagens e desvantagens, cuja abordagem é essencial para nosso estudo de caso.

3.2.4 Método de custeio por absorção

O método de custeio por absorção surgiu por volta de 1920, seguindo o mérito derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Este método, de acordo com Andrade (2000), apud Torres (2006) é utilizado pela contabilidade financeira (de uso geral) e conceitua os itens de custo como diretos e indiretos. Por esse processo, as despesas são reconhecidas no momento de sua realização (utilização), enquanto os custos estarão relacionados aos serviços e aos medicamentos estocados e consumidos. Esse método atribui a

cada unidade (ou centros de custos) os custos neles aplicados diretamente, ao passo que rateia os custos indiretos, cuja identificação não é facilmente detectável.

O custeio por absorção, segundo Martins (2001), caracteriza-se principalmente pelo seguinte:

- Engloba os custos totais: Fixos e variáveis, diretos e indiretos;
- Necessita de critérios de rateio, no caso de apropriação dos custos indiretos;
- É o critério legal exigido no Brasil. Entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de gestão de custos, por possibilitar distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas;
- Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

A figura 8 mostra a diferença entre os custos diretos e indiretos. Observando-se que os custos diretos são alocados aos atendimentos conforme sua utilização, enquanto que os indiretos são alocados conforme cálculos de rateio baseados em conceitos subjetivos (TORRES, 2006).

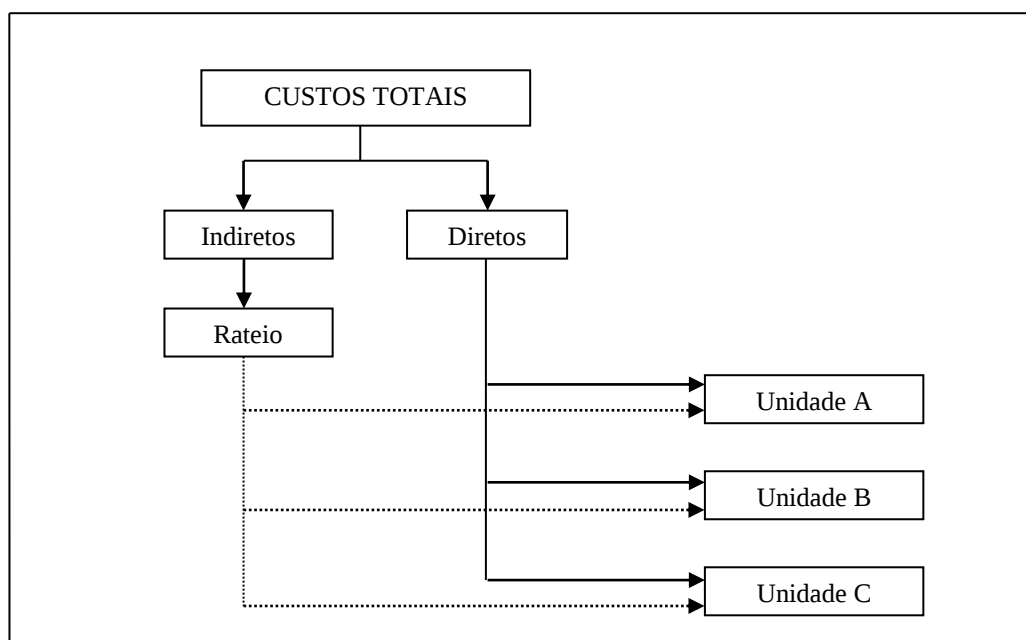


Figura 8 – Esquema de funcionamento do sistema de custeio por absorção

Fonte: Adaptado de Martins (1998), apud Torres (2006).

No entanto, Matos (2002), apud Torres (2006) afirma que, embora essa conceituação corresponda aos fundamentos da contabilidade de custos, muitos hospitais

trabalham com uma adaptação dessa versão e estendem o cálculo dos custos para a totalidade dos insumos, independente da classificação entre custos e despesas. Sob essa orientação, a expressão de custeio por absorção passa a ser chamada de “custeio por absorção pleno”.

Em organizações hospitalares, os custos indiretos normalmente provêm dos rateios dos centros de custos administrativos, básicos e auxiliares, para os centros de custos finais (TORRES, 2006).

A figura 9 mostra uma ideia simplificada de como se estruturam os centros de custos dentro de um hospital e como se procede ao mecanismo de rateio.

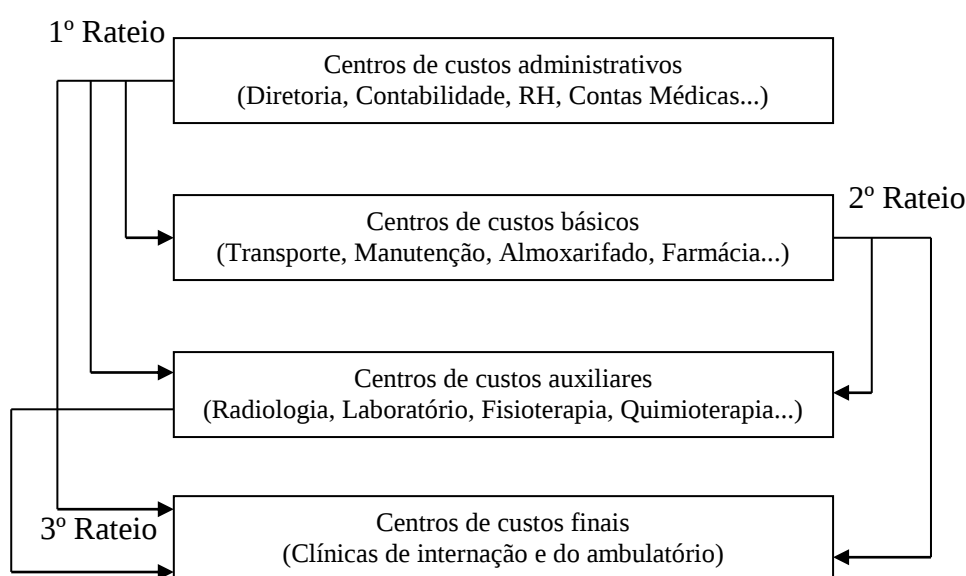


Figura 9 – Esquema de funcionamento do sistema de custeio por absorção em instituições hospitalares

Fonte: Torres, 2006.

Segundo Torres (2006) os rateios dos custos indiretos nas instituições hospitalares são realizados da seguinte forma:

- O primeiro rateio corresponde aos custos dos centros de custos administrativos que, como o nome sugere, fornecem serviços de natureza administrativa para toda a instituição. Esses custos são rateados para os demais centros de acordo com um critério estabelecido para cada serviço prestado;
- O segundo rateio corresponde aos custos dos centros de custos básicos (que são responsáveis por serviços específicos de apoio). Esses centros possuem custos relacionados às suas atividades e também absorvem parte dos custos administrativos.

O rateio é feito pela soma dos custos absorvidos e produzidos para os demais centros do hospital;

- O terceiro rateio corresponde aos custos dos centros de custos auxiliares, responsáveis pelo fornecimento de serviços técnicos essenciais ao hospital. Esses centros absorvem parte dos custos administrativos e básicos que, somado ao que eles produzem, formam a base de rateio para os centros de custos finais;
- Os centros de custos finais são representados pelas diversas clínicas de internações e pelos ambulatorios. Esses centros recebem o rateio de todos os centros de custos anteriores que, somados aos seus próprios custos, formam os custos das atividades finais da instituição.

Conforme Falk, 2001 apud Torres (2006, pág.85), “as bases de rateio dos custos indiretos hospitalares diferem de hospital para hospital, e de Unidade para Unidade dentro do mesmo hospital. O tipo, o uso e o significado dos custos indiretos hospitalares devem ser considerados, quando se decidir que critério usar”.

Barbosa et al., 2011 apud Abbas, Gonçalves e Leoncini (2012), citam as seguintes vantagens da utilização desse método:

- a) Segue os princípios contábeis, sendo o método formalmente aceito, como requerido pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro;
- b) Agrega todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos;
- c) Pode ser menos custoso de implementar, desde que não requeira a separação dos custos fixos e variáveis.

Os autores apontam, por outro lado, as seguintes desvantagens:

- a) Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade;
- b) O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, e o custo de um produto pode variar em função da alteração do volume de outro produto;
- c) Os custos fixos existem independente da fabricação ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites), não devendo, portanto, serem alocados aos bens e serviços.

Leone (1997) diz que o uso generalizado e intenso dos critérios de rateio sem maiores análises pode oferecer resultados que não estejam de acordo com a realidade, tornando-se difícil determinar as variações e suas causas. Diz ainda que o custeio por absorção peca porque trabalha intensivamente com os custos indiretos, distribuindo-os por meio de bases duvidosas entre as Unidades.

Para Santos (2010), o método de custeio por absorção utiliza critérios de rateios arbitrários e apresenta pouca quantidade de informações para fins gerenciais.

3.2.5 Método de custeio baseado em atividades

O método de Custeio Baseado em Atividades – ABC, também conhecido como *activity based costing*, originou-se efetivamente de trabalhos desenvolvidos na General Electric por volta da década de 60, o qual foi posteriormente aperfeiçoado por Kaplan e Cooper divulgado por suas publicações e consultorias.

Kaplan e Cooper (1998), Bornia (2010), entre outros autores, defendem a ideia de que um dos principais fatores que proporcionou o desenvolvimento do ABC foi a insatisfação com os dados de custos, apurados pelos sistemas tradicionais que distorcem os custos dos bens ou serviços, atribuindo custos indiretos ao produto, de acordo com bases de rateios arbitrários.

Na mesma linha, Martins (2001), sustenta que o custeio baseado em atividades é uma metodologia que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Define, então, o ABC como uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

Falk (2001), por sua vez, afirma que a principal diferença entre a visão tradicional de custos e a visão de custos pelo sistema de custeio ABC numa organização hospitalar, é que na visão tradicional de custos (figura 10), tanto serviços quanto produtos consomem recursos na prestação de seu trabalho, já na metodologia ABC (figura 11) serviços ou produtos consomem atividades e, depois, essas atividades consomem recursos. Ou seja, o sistema ABC

acredita que atividades consomem recursos para produzir um resultado, uma vez que cada paciente necessita de atividades para seu tratamento e recuperação.

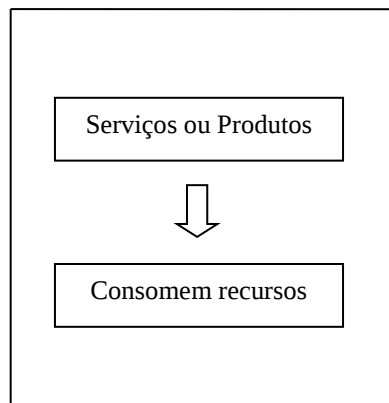


Figura 10 – Visão tradicional de custos

Fonte: Falk, 2001

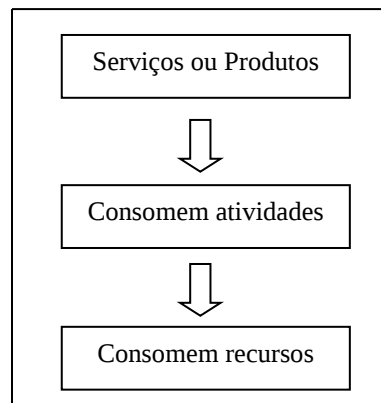


Figura 11 – Visão de custos pelo ABC

Fonte: Falk, 2001

Nakagawa (1994), portanto, afirma que o sistema ABC é um método de custo que busca “rastrear” os gastos de uma organização para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços. Trata-se, ademais, de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados às atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma organização.

Segundo Ching (2010), o ABC é um método que tem como função rastrear os custos de uma Unidade para as atividades realizadas e verificar como essas atividades estão relacionadas para a geração de receita e consumo dos recursos.

O método de custeio baseado em atividades tem sido defendido por muitos contadores e pesquisadores, por se referir fundamentalmente à apuração de custos de atividades e ao relacionamento desses custos com os produtos através de seus direcionadores.

Hansen e Mowen, 2006 apud Souza et al., (2009) sustentam que esse sistema de custeio pressupõe que as atividades consomem recursos e que os produtos (objeto de custo) consomem as atividades. Esta é a principal diferença do ABC para os demais sistemas de custeio utilizados, que alocam os custos dos recursos diretamente ao produto.

Em suma, o ABC é um sistema que processa alocação em duas etapas: na primeira estabelece a forma como os recursos consumidos são alocados nos centros de atividades e, na segunda, dirige a alocação/distribuição dos centros de atividades aos objetos de custos. O método baseia-se, portanto, no princípio de que são as atividades desenvolvidas

nas empresas/organizações que causam os custos, ao consumir os recursos, e que são os objetos de custos que consomem as atividades. A figura 12 evidencia de forma simples a estrutura do ABC:

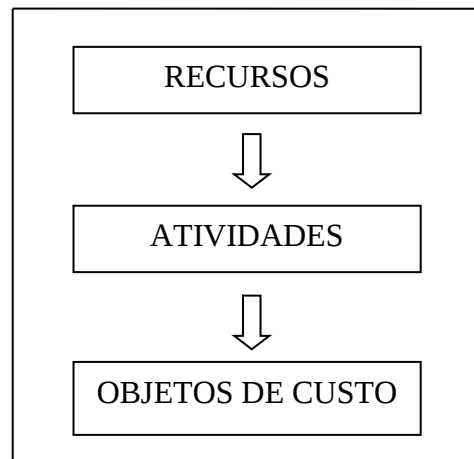


Figura 12 – Modelo de composição simples dos custos

Fonte: Boisvert (1999)

A definição das atividades é muito importante para implantação do sistema de custo ABC. Segundo Boisvert, apud Torres (2006) as atividades não equivalem aos centros de custos, ao se considerar que:

- a) As atividades correspondem ao trabalho feito pela mão de obra ou pelas máquinas;
- b) Os centros de custos correspondem ao reagrupamento de funções geralmente associadas a lugares físicos (que podem agregar várias atividades);
- c) Os recursos são consumidos pelas atividades em diferentes centros de custos;
- d) Os objetos de custos (bens e serviços vendáveis) demandam atividades que os levam a transitar por diferentes centros de custos.

Para Torres (2006) “uma atividade é um processo que combina pessoas, tecnologias, materiais, métodos e ambiente, com o objetivo de gerar produtos e serviços. Isso inclui também as inúmeras ações de suporte os processos produtivos”.

O objeto de custo pode ser um cliente, uma linha de produtos ou qualquer serviço que se queira custear. Torres (2006) afirma que a elaboração de um objeto de custo (produto ou serviço) é função de uma série de atividades e o custo final de um produto é a soma dos custos de cada uma das atividades desenvolvidas para produzi-lo.

Os custos diretos são alocados diretamente aos objetos de custos e consequentemente não precisam passar pelas atividades, enquanto os custos indiretos, para os quais a alocação direta não é possível, são alocados primeiramente às atividades e posteriormente aos objetos de custos. Para alocação desses custos, o custeio baseado em atividades utiliza os direcionadores de custos e procura retratar o que provoca os custos no processo de elaboração dos produtos (BOISVERT, 1999).

Martins (2001), Boisvert (1999) e Kaplan e Cooper (1997) identificam duas categorias de direcionadores de custos: os direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades. Os direcionadores de recursos são aqueles que identificam o consumo de recursos pelas atividades, e os direcionadores de atividades são aqueles associados ao consumo de atividades pelos objetos de custos.

O quadro 2 apresenta alguns exemplos de tipos de direcionadores de custos que as empresas em geral utilizam.

Quadro 2 – Exemplo de direcionadores de custos

Número de procedimentos	Sessões realizadas
Tempo	Unidade de refeição ponderada
Número de exames realizados	Quilograma de roupa processada
Cirurgias realizadas	Quantidade de itens fornecidos

Fonte: Adaptação dos direcionadores de custos do HC/UFPE, 2016.

Alguns autores como Kaplan e Anderson, 2007 apud Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), citam que a maior dificuldade do método de custeio baseado em atividades está em sua implementação, haja vista que os processos de entrevistas e levantamentos de dados são demorados e dispendiosos, e não é facilmente atualizável e adaptável às novas circunstâncias.

No entanto, apesar da dificuldade de implementação, Baker (1998) afirma que um sistema de custeio baseado em atividades pode oferecer informações para a melhoria da qualidade, a oportunidade e a eficiência das atividades executadas. As organizações de saúde aplicam o ABC, por duas razões específicas: a) os serviços são diversificados; b) proporciona a transição *payer mix*, que significa mudanças nos métodos de reembolso, forçando o provedor a não perder de vista os seus custos, saber a origem deles e medi-los.

Baker (1998) ainda relata que o ABC está ganhando vulto no campo da saúde, devido à sua flexibilidade em poder ser aplicado em todos os níveis de cuidado e também porque sua metodologia atende principalmente às complexidades da entrega do serviço de saúde.

3.2.5.1 Metodologia de implantação do ABC

A construção de um sistema de custos pelo método de custeio baseado em atividades é abordada por diversos autores. No entanto, qualquer metodologia de implantação do sistema ABC deve ser adaptada às necessidades da empresa/organização que estiver em estudo e aos objetivos de sua implantação (SILVA, 2000).

Apresentam-se, a seguir, modelos de implantação do ABC na visão de alguns autores.

Canby (1995) apresenta três passos gerais para o método:

- a) Mapeamento das atividades: que envolve mapear as atividades numa sequência ilustrada;
- b) Análise das atividades: que envolve definir e avaliar um valor de tempo para as atividades;
- c) Valorização das atividades: que envolve gerar um custo para cada atividade principal.

Brimson (1996) destaca como principais etapas as que seguem:

- a) Etapas para mapear as atividades:
 - a.1) Determinar o escopo da análise de atividades;
 - a.2) Determinar as unidades da análise de atividades;
 - a.3) Definir as atividades;
 - a.4) Racionalizar as atividades;
 - a.5) Classificar em primária e secundária;
 - a.6) Criar mapa de atividades;
 - a.7) Finalizar e documentar as atividades.

b) Fases do sistema ABC

- b.1) Seleção de base de custos
- b.2) Rastreamento dos recursos;
- b.3) Determinação da medida de desempenho da atividade;
- b.4) Seleção da medida de atividade;
- b.5) Alocação das atividades secundárias;
- b.6) Cálculo do custo por atividade.

O modelo de implantação desenvolvido por Ching (1997) possui quatro blocos e sete passos, assim divididos:

a) Bloco 1: Análise de atividades:

- a.1) Passo 1: Definição do escopo de análise;
- a.2) Passo 2: Levantamento das atividades e criação de mapas de atividades;
- a.3) Passo 3: Cálculo do custo da atividade;
- a.4) Passo 4: Definição da medida de saída da atividade.

b) Bloco 2: Objeto de custo:

- b.1) Passo 5: Rastreamento do custo da atividade e determinação do objeto de custo;

c) Bloco 3: Custo da atividade:

- c.1) Passo 6: Classificação das atividades.

d) Bloco 4: fator gerador de custo (causa raiz do custo):

- d.1) Passo 7: Determinação do fator gerador de custo.

Aplicando o ABC na área de saúde, Baker (1998) define duas grandes fases, com subdivisões:

a) Análise das atividades, compreendida por:

- a.1) Determinação do escopo da atividade;
- a.2) Seleção da unidade de atividade;
- a.3) Definição das atividades;
- a.4) Racionalização das atividades;
- a.5) Classificação das atividades em primárias e secundárias;

- a.6) Criação de um mapa de atividades
- a.7) Finalização e documentação das atividades.

- b) Análise dos direcionadores de custo:
 - b.1) Reunião de recursos formando grupos de custo;
 - b.2) Alocação dos grupos de custo aos produtos ou serviços.

Embasado na fundamentação teórica do sistema ABC, as etapas que subsidiaram a construção deste sistema no Setor de Radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco – UFPE, objeto de estudo desta dissertação, foram elaboradas a partir de Kaplan e Cooper (1998).

Segundo Kaplan e Cooper (1998) o sistema ABC é desenvolvido através de quatro etapas sequenciais, que são:

- a) Identificar as atividades;
- b) Atribuir os custos a cada atividade;
- c) Identificar os serviços e os clientes de cada organização;
- d) Atribuir os custos às atividades, aos serviços e aos clientes.

Essas etapas estão descritas a seguir:

• ETAPA 1 – IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES

Atividades de acordo com Kaplan e Cooper (1998) são descritas por verbos e seus objetos associados: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, inspecionar itens, responder aos clientes, melhorar produtos, lançar novos produtos etc. Os autores enfatizam ainda que as atividades são unidades básicas de acúmulo de custos nos sistemas ABC e que podem ser agregadas para que os gerentes possam identificar o custo total de execução de um processo de negócios. Nesse caso, cada atividade pode ser codificada, permitindo que os custos sejam acumulados e informados por processos de negócios.

Os processos, portanto, são uma sequência de atividades. Na análise dos processos de negócios, identificam-se as atividades voltadas para o cliente, e o resultado da análise constitui-se no dicionário destas atividades.

Como regra geral, Kaplan e Cooper (1998) define que todas aquelas atividades que usam menos de 5% do tempo empregado, ou de uma capacidade de recurso, devem ser

ignoradas. Um dicionário deve conter de 10 a 30 atividades, onde esta quantidade dependerá do propósito para o qual o sistema é construído e da complexidade da organização.

Alguns passos são importantes para a identificação das atividades, são eles:

a) Definir as atividades:

Na área de saúde, as atividades podem ser definidas de modo a incluir todas as ações envolvidas na entrega do oferecimento do serviço.

b) Classificar as atividades:

A classificação das atividades é específica para cada organização e possui três níveis:

b.1) Coleta de dados de atividades

Esta coleta é realizada através de métodos que incluem estudos de tempo, observação, questionários ou entrevistas.

b.2) Designação como atividade primária ou secundária

Kaplan e Cooper (1998) classifica atividade primária como sendo atividades produtivas executadas dentro de um departamento, e atividade secundária como sendo atividades de apoio às atividades primárias executadas dentro de um departamento.

Baker (1998), no entanto, recomenda as classificações “primária”, “secundária” e “de suporte ou apoio de atividade em uma organização hospitalar”.

Para aquela autora, a atividade primária é uma atividade feita quando o paciente está presente. A atividade secundária também é uma atividade focalizada no paciente, porém não requer que o paciente esteja presente nas atividades. Atividades de apoio ou suporte são feitas para auxiliar ou possibilitar as outras atividades. Esta classificação torna-se necessária ao possibilitar a mensuração da quantidade de custos das atividades de suporte ou apoio às atividades primárias e secundárias e, a partir daí, a proporção correta de custos das atividades secundárias às atividades primárias na área de saúde.

c) Criar mapa de atividade:

O mapa de atividades tem o objetivo de demonstrar graficamente a relação entre funções e processos de negócios e as atividades.

Canby (1995) afirma que o mapa de atividade descreverá a estrutura de custo em termos das atividades que são consumidas. O autor ainda sugere que o processo seja o ponto de partida para identificar atividades, ou seja, sugere que o mapa de atividades (fluxograma) seja o esqueleto da organização, no qual se mostrarão as atividades executadas em um departamento e a sequência em que elas são realizadas.

Para Slack et al., 2002 apud Müller, Diesel e Sellito (2010, pág.530) “o fluxograma procura identificar as atividades que compõem um processo, entender seu funcionamento interno, entender as interfaces entre as atividades, identificar eventuais gargalos e descrever as relações existentes entre processos que se comuniquem”. Ainda para os autores “o fluxograma permite compreensão detalhada das etapas que as atividades percorrem, registrando estágios nas passagens de informação e de materiais, produtos ou serviços consumidos e resultados produzidos pela operação”.

d) Completar a análise

Esta fase significa criar uma lista de atividades que irão se refletir no contexto da organização. Essa listagem é necessária para se produzir um processo ou um serviço, tendo como objetivo reportar os custos do produto ou serviço de atendimento aos clientes. Ao final da análise, também se faz necessário uma série de revisões e aprovações de cada nível da gerência da organização.

• ETAPA 2 – ATRIBUIÇÃO DOS CUSTOS A CADA ATIVIDADE

A prerrogativa principal do método ABC é que as atividades consomem recursos. Esses recursos ficam registrados no sistema financeiro da organização, a partir de uma classificação em níveis, como por exemplo, nível de unidade, nível de lote, etc., com grande importância para o controle dos custos das atividades do setor.

Tais custos são divididos em direto e indireto, sendo os custos diretos alocados diretamente a cada item com base no seu consumo real por atividade. Já os custos indiretos são atribuídos às atividades através de um direcionador de custo de recursos e podem ser classificados como aqueles relacionados com o equipamento, serviço, etc. (BAKER, 1998).

- **ETAPA 3 – IDENTIFICAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS**

Kaplan (1998) afirma que o terceiro passo para se construir um sistema ABC é identificar os objetos de custos, ou seja, os serviços e clientes de cada organização.

Nesta etapa é feita a ligação entre o custo das atividades e os serviços finais.

- **ETAPA 4 – ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES AOS OBJETOS**

Esta é a etapa final para implantação do sistema, onde são selecionados os direcionadores de custo de cada atividade. Kaplan (1998) afirma que os direcionadores de custo de cada atividade são a medida quantitativa do output (produto ou serviço final).

Para o autor, o custo total da atividade é dividido pelo direcionador de custo com o objetivo de se obter um índice/taxa de direcionador de custo, onde o custo da atividade é atribuído ao serviço com base no uso daquele direcionador da atividade (KAPLAN, 1998).

4 APLICAÇÃO DA METODOLOGIA ABC NA ÁREA HOSPITALAR

4.1 A Unidade de Pesquisa

O Presente estudo foi realizado no Hospital das Clínicas de Pernambuco, inaugurado em 14 de setembro de 1979, sendo um dos órgãos suplementares da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) diretamente subordinado ao reitor para efeito de supervisão e de controle administrativo. No âmbito do ensino, encontra-se vinculado ao Ministério da Educação e no plano da assistência integra o sistema SUS do Estado de Pernambuco. Como principal função, o hospital apoia o ensino da graduação e pós-graduação do Centro de Ciências da Saúde (CCS), atuando ainda como hospital-escola e centro de pesquisa científica em todas as áreas de saúde, e como prestador de serviços médico-hospitalares, com atendimento ambulatorial e de internação à população de Pernambuco e da região Nordeste, caracterizando seu nível de referência e sua capacidade resolutiva em patologias de alta complexidade.

Em 11 de dezembro de 2013 a Universidade Federal de Pernambuco estabelece contrato de administração com a EBSEH – Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, Empresa Pública vinculada pelo Ministério da Educação criada pela Lei nº 12.550, de 15 de dezembro de 2011, passando a assumir a gestão do Hospital das Clínicas, em janeiro de 2014.

A instituição ocupa uma área física construída de 62 mil m², envolvendo 175 consultórios de atendimento ambulatorial, 11 leitos na Unidade de Tratamento Intensivo (adulto), 13 leitos na Unidade de Tratamento Intensivo (neonatal) e Unidade de Cuidados Intermediários (UCI), 10 salas de centro cirúrgico, 7 salas no centro cirúrgico ambulatorial e 4 salas no centro obstétrico.

O Hospital das Clínicas de Pernambuco atende à comunidade local, regional e estadual com programas de extensão e de atendimento às necessidades de saúde nas áreas ambulatorial, hospitalar e de serviços complementares de diagnose e terapia.

Os recursos financeiros recebidos pelo hospital proveniente do SUS são calculados a partir do número de atendimentos realizados e tipo de procedimentos efetuados

aos usuários. O trabalho desenvolvido no hospital é pautado na missão de “prestar um serviço de excelência à sociedade nos âmbitos da assistência, do ensino, da pesquisa e da extensão, com intuito de avançar nos conhecimentos científicos relacionados à saúde, promoção e preservação da vida”.

A figura 13 apresenta a estrutura organizacional atual do Hospital das Clínicas de Pernambuco e a figura 14 destaca a Gerência de Atenção à Saúde, no qual o Setor de Radiologia (Unidade de Diagnóstico por Imagem), objeto de estudo deste trabalho, está vinculado.

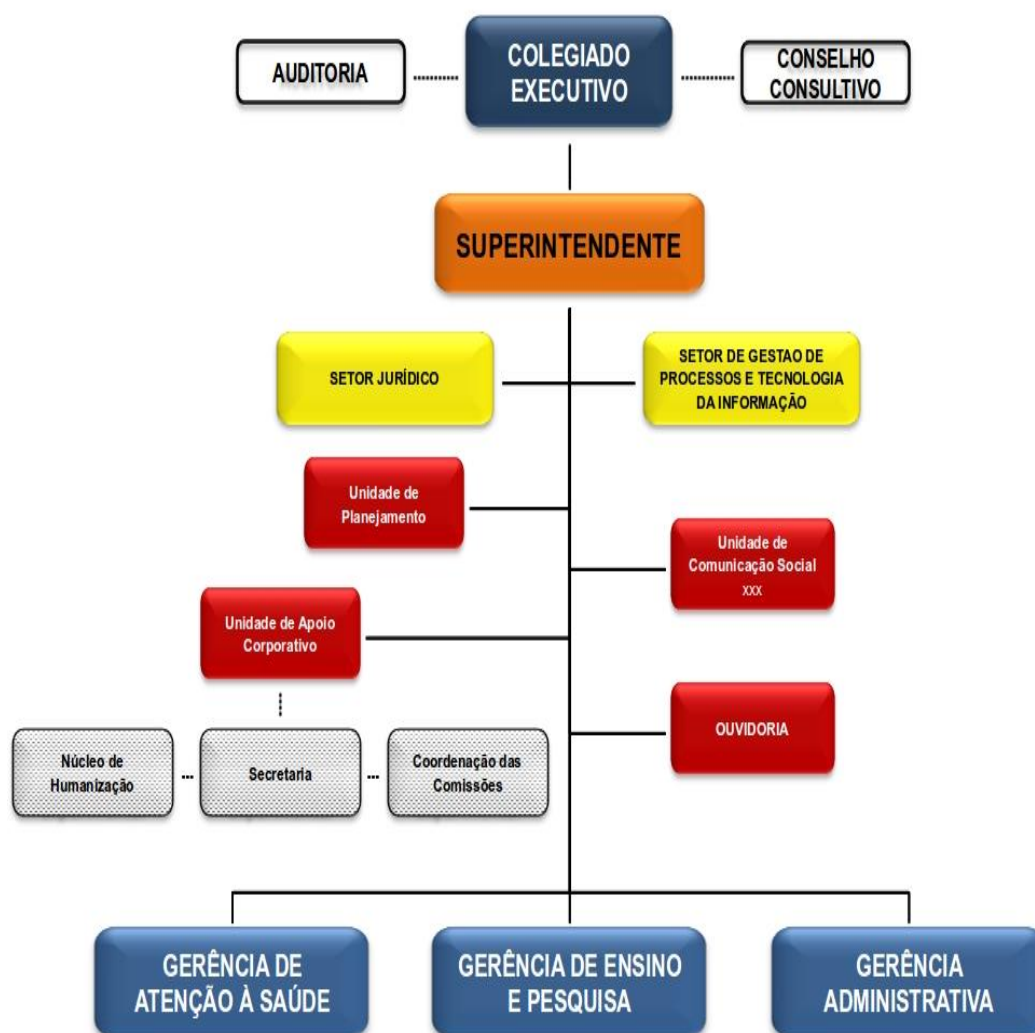


Figura 13 – Estrutura Organizacional Atual do Hospital das Clínicas de Pernambuco

Fonte: HCPE (2016)

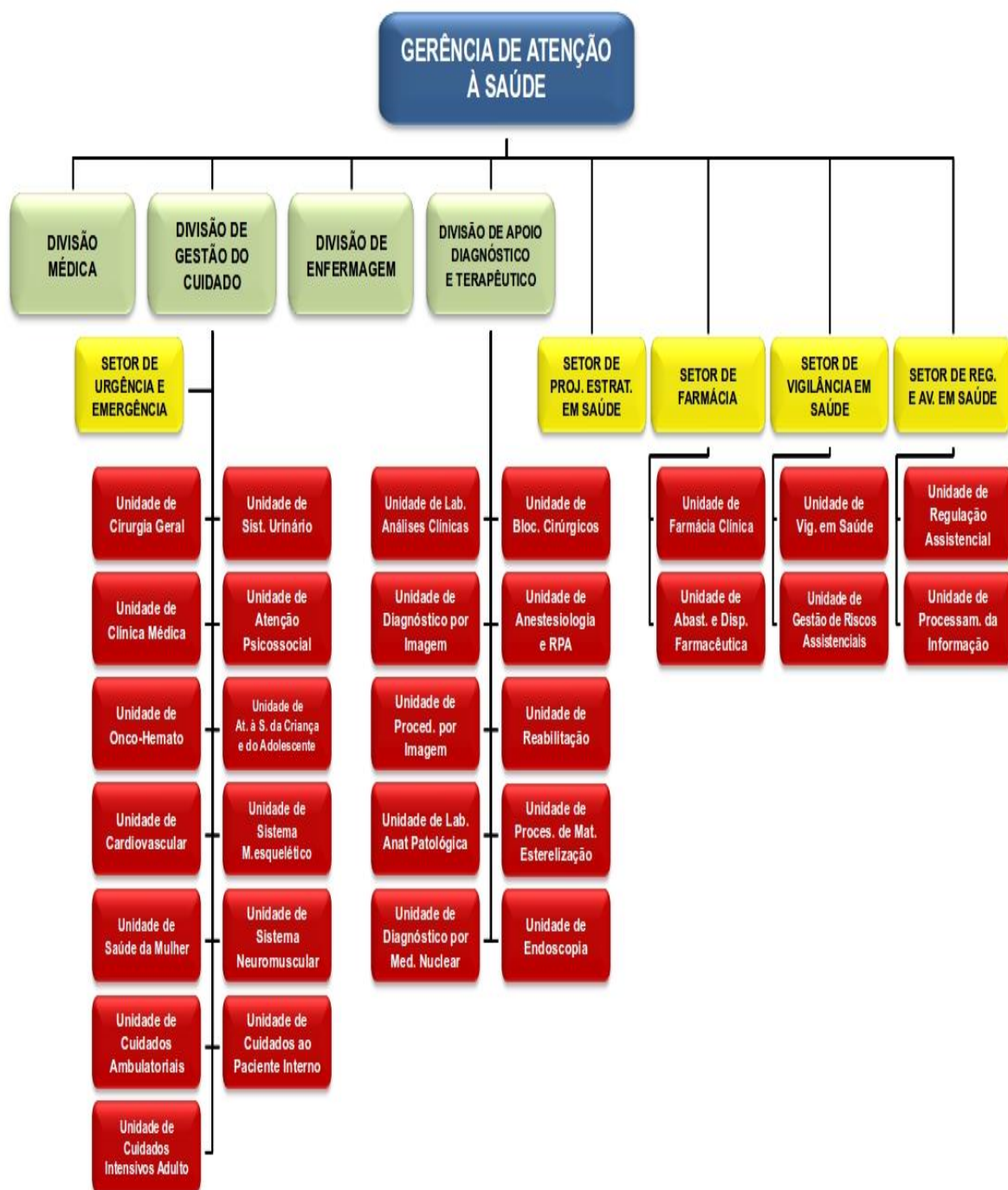


Figura 14 – Estrutura Organizacional da Gerência de Atenção à Saúde - HCPE

Fonte: HCPE (2016)

4.2 Estrutura dos Centros de Custos

No Hospital das Clínicas de Pernambuco (HCPE) o processo de apuração de custos é realizado através do módulo de custo hospitalar, que integra o Sistema de Administração Hospitalar (Master Tools), sendo alimentado por um conjunto de dados extraídos das atividades realizadas mensalmente nas unidades, por meio de relatórios setoriais (Mapa de Produção), bem como dados de movimentações dentro do próprio sistema.

O método de custeio utilizado pelo HCPE é o Custeio por Absorção Pleno. Como dito anteriormente, essa modelagem estabelece alocação dos custos diretos e indiretos, utiliza critérios de rateios para os custos indiretos e os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

A estrutura atual dos centros do HCPE segue a hierarquia do sistema RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Este sistema foi desenvolvido na Alemanha, conhecido como precursor do sistema *Activity Based Costing* (ABC) sendo difundido no Brasil e aplicado conjuntamente ao sistema tradicional de custeio por absorção (Martins, 2001).

No sistema RKW o agrupamento dos centros de custo é estruturado seguindo a particularidade de cada atividade que diferem entre si quanto aos objetivos, enquanto algumas atividades se voltam para a assistência direta ao paciente, outras têm o papel de auxiliares no processo de atendimento e algumas são alocadas de forma a permitir a infraestrutura básica para o atendimento ao paciente.

A organização dos centros de custos é o espelho da estrutura organizacional do HCPE, onde seguem uma hierarquia que prioriza o rateio dos centros de custo que prestam serviços de maior importância econômica. A ativação ou desativação de um centro de custo acontece sempre que for de interesse da unidade, podendo ocorrer, por exemplo, quando se cria ou se extingue determinado serviço na organização.

A seguir apresenta-se a classificação dos centros de custo quanto aos seus objetivos e a estrutura atual com alguns exemplos de centros de custo do HCPE.

Quadro 3 – Classificação dos centros de custos quanto aos seus objetivos

Centros de Custo ADMINISTRATIVO	Centros de Custo BÁSICO	Centros de Custo AUXILIAR	Centros de Custo FINAL	Centros de Custo INAPLICÁVEIS
Agrega os custos das atividades administrativas (direção, gestão de pessoas, contábil, orçamento e finanças, materiais etc.)	Compreendem a infraestrutura necessária ao funcionamento do hospital, por não estarem ligados diretamente às atividades fins do hospital.	São responsáveis pelo apoio direto às atividades fins do hospital, em sua maioria os serviços complementares de diagnóstico e trabalho.	Este grupo compreende todos os centros de custo que desenvolvem as atividades fins do hospital.	São aqueles que não estão relacionados às atividades fins ou de produção.

Fonte: HCPE (2016)

Quadro 4 – Estrutura atual com alguns centros de custo do HCPE

Centros de Custo ADMINISTRATIVO	Centros de Custo BÁSICO	Centros de Custo AUXILIAR	Centros de Custo FINAL	Centros de Custo INAPLICÁVEIS
Superintendência	Unidade de Transporte	Unidade de Serviço Social	Clínica Médica	NUSP
Gerência Adm.			Cardiologia	NUTES
Divisão de Gestão de Pessoas	Unidade de Almoxarifado	Unidade de Laboratório	Dermatologia	Núcleo de Cirurgia Experimental
Setor de Orçamento e Finanças	Unidade de Manutenção	Unidade de Anatomia Patológica	Nefrologia	
Setor de Avaliação e Controladoria	Unidade de Lavanderia	Unidade de Proced. por Imagem (Radiologia)	Pneumologia	
			Cirurgia Plástica	
			Oftalmologia	

Fonte: HCPE (2016)

4.3 O Setor de Radiologia do HCPE

Os Hospitais Universitários são organizações mais complexas, pois dentro delas existem setores de simples e de alta complexidade, envolvendo inúmeros profissionais de diversas áreas.

Sendo o Hospital das Clínicas de Pernambuco uma estrutura organizacional complexa, optou-se pela aplicação do método de custeio baseado em atividades somente no setor de radiologia. A escolha por esse setor se deu pela acessibilidade a dados confiáveis, com acesso autorizado a documentos originais, corroborando assim para compreensão dos componentes de custos e sua possível classificação.

O setor de radiologia do HCPE denomina-se Unidade de Diagnóstico por Imagem. Os procedimentos de Raio-X fazem parte dos procedimentos complementares de diagnose e terapia oferecidos pela unidade.

No período da coleta dos dados, foram realizados 2.437 procedimentos de Raio-x no período de 01 a 31/10/2015. Dentre eles, optou-se pelo acompanhamento direto das séries Joelho: AP + Lateral, Seios da Face, Tórax PA + Lat. + Oblíqua e Uretrocistografia.

“A lista de materiais utilizados na realização de exames de imagem é longa, porém os itens mais representativos, sob o ponto de vista de custo, são os meios de contraste e os filmes radiográficos” (VECINA NETO E MALIK, 2014, pág. 265). As séries analisadas utilizam-se das dimensões dos filmes necessários para realização de todos os outros procedimentos de Raio-X realizados na unidade, o que justifica a escolha dessas séries no presente trabalho.

Integram o quadro funcional da Unidade 76 profissionais, porém 19 atuam diretamente nos procedimentos de Raio-X, sendo 3 médicos radiologistas, 5 médicos residentes, 8 técnicos em radiologia, 1 assistente administrativo, 1 recepcionista, 1 digitador.

O fluxo do paciente para realização dos procedimentos de Raio-X acontece de duas maneiras, isto é, no atendimento ao paciente externo e ao paciente internado no HCPE. O paciente interno, após realização do procedimento, retorna ao local da internação, já o paciente externo, permanece no hospital somente o tempo necessário para realização do procedimento.

A Unidade de Diagnóstico por imagem presta serviço a todas as especialidades médicas do hospital, assim como a Unidade de Terapia Intensiva Geral (UTI), Unidade de Recuperação de Cirurgia Cardíaca (URCC), UTI Neonatal, Quimioterapia e Hemoterapia.

4.4 Aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Para aplicação do método de custeio baseado em atividades no setor de radiologia do Hospital das Clínicas de Pernambuco, foi realizada uma investigação detalhada dos custos do setor, dos processos desenvolvidos neste serviço e o entendimento da relação entre os processos e os demais setores.

Para tanto, a pesquisa foi realizada em duas etapas:

- A primeira fase refere-se à coleta de dados dos custos do setor de radiologia: como por exemplo, os custos com mão de obra, insumos, contratos, prestação de serviços, no qual foram coletados a partir do sistema MASTER TOOLS, que é o sistema gerencial contratado pelo Hospital das clínicas de Pernambuco e AGHU, aplicativo de gestão para hospitais universitários que recentemente foi implantado no Hospital das Clínicas de Pernambuco. E consulta da tabela de preços dos procedimentos de Raio-X através do SIGTAP, Sistema de gerenciamento da tabela de procedimentos, medicamentos e órtese, prótese e materiais do SUS, que administra informações da saúde, pertencente ao Ministério da Saúde.
- A segunda fase refere-se à coleta de dados de atividades realizadas no setor de radiologia: profissionais que atuam nas atividades envolvidas no serviço de radiologia foram entrevistados e foram observadas as rotinas existentes no setor. Os dados obtidos foram empregados para identificar as atividades mais relevantes que o produto ou serviço requer na sua elaboração. Para isso, foi apurado o tempo que o hospital gasta para realizar suas atividades.

4.4.1 Etapa 1 – Identificação das atividades

Como dito no capítulo 3, o resultado obtido através da análise das atividades resulta num dicionário que contém uma lista de definição de cada atividade principal exercida pelo setor.

O quadro 5 mostra as principais tarefas responsáveis pelo desenvolvimento das atividades, apresentando a rotina do paciente e dos profissionais que fazem parte do processo dessas atividades.

Quadro 5 – Lista das atividades

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO DAS TAREFAS GERAIS
1 - REGISTRAR ENTRADA DO PACIENTE	1 – Recebe a solicitação, o cartão e a ficha entregue para marcação para realização do registro diretamente, pois não há marcação (o exame é feito no mesmo dia da entrega da ficha). 2 – Registra o exame no sistema, a partir do número de registro da carteira de consultas do Hospital; 3 – Confere se o paciente está marcado para o exame correto; 4 – Imprime e confere a folha de rosto do registro no sistema, uma via para o médico e outra via para o paciente pegar o resultado; 5 – Atende ao telefone; 6 – Encaminha o paciente para o “corredor de espera”.
2 – PREPARAR O PACIENTE	1 – Recolhe a folha de rosto e a solicitação do exame; 2 – Confere o exame que o médico pediu; 3 – Separa por ordem preferencial (idoso, gestante e lactante); 4 – Encaminha o paciente para a sala; 5 – Prepara o paciente (entrega uma bata para o paciente vestir).
3 – EXPOR O PACIENTE	1 – Ajusta a máquina de Raio-X; 2 – Realiza o procedimento; 3 – Submete o paciente à exposição; 4 – Encaminha o paciente para a sala de espera do Raio-X.
4 – DIGITALIZAR E IMPRIMIR O FILME	1 – Digita os dados do paciente no computador que está acoplado ao CR (Computador de radiografia); 2 – Passa o K7 no CR para ser digitalizada a imagem; 3 – Captura a imagem; 4 – Imprime o filme; 5 – Encaminha o filme para avaliação.
5 – AVALIAR O PROCEDIMENTO	1 – Faz a avaliação do procedimento realizado; 2 – Encaminha o procedimento para a sala de interpretação (Laudo); a) Libera o paciente; b) Retorna o paciente à sala para repetir o procedimento.
6 – INTERPRETAR O PROCEDIMENTO E PRESCREVER O LAUDO	1 – Interpreta o procedimento; 2 – Prescreve o laudo manualmente; 3 – Encaminha o procedimento e o laudo para a sala de digitação.
7 – DIGITAR O LAUDO	1 – Digita o laudo; 2 – Encaminha para o médico reavaliar o laudo e assinar.
8 – AVALIAR E ASSINAR O LAUDO	1 – Confere se o laudo digitado está igual ao escrito; 2 – Assina o laudo.
9 – ENCAMINHAR PROCEDIMENTO E LAUDO	1 – Encaminha o procedimento e o laudo dos internados; 2 – Encaminha o laudo dos pacientes externos para o Guichê
10 – SOLICITAR MATERIAL	1 – Solicita material ao almoxarifado do HCPE; 2 – Recebe, verifica e arquiva os materiais solicitados.

4.4.1.1 Classificação das Atividades

No método de custeio ABC as atividades podem ser classificadas em primárias, secundárias e de apoio. As atividades primárias são aquelas que contribuem diretamente para os objetivos funcionais do setor, as secundárias dão suporte às atividades primárias e, por último, as atividades de apoio que dão suporte a outras atividades.

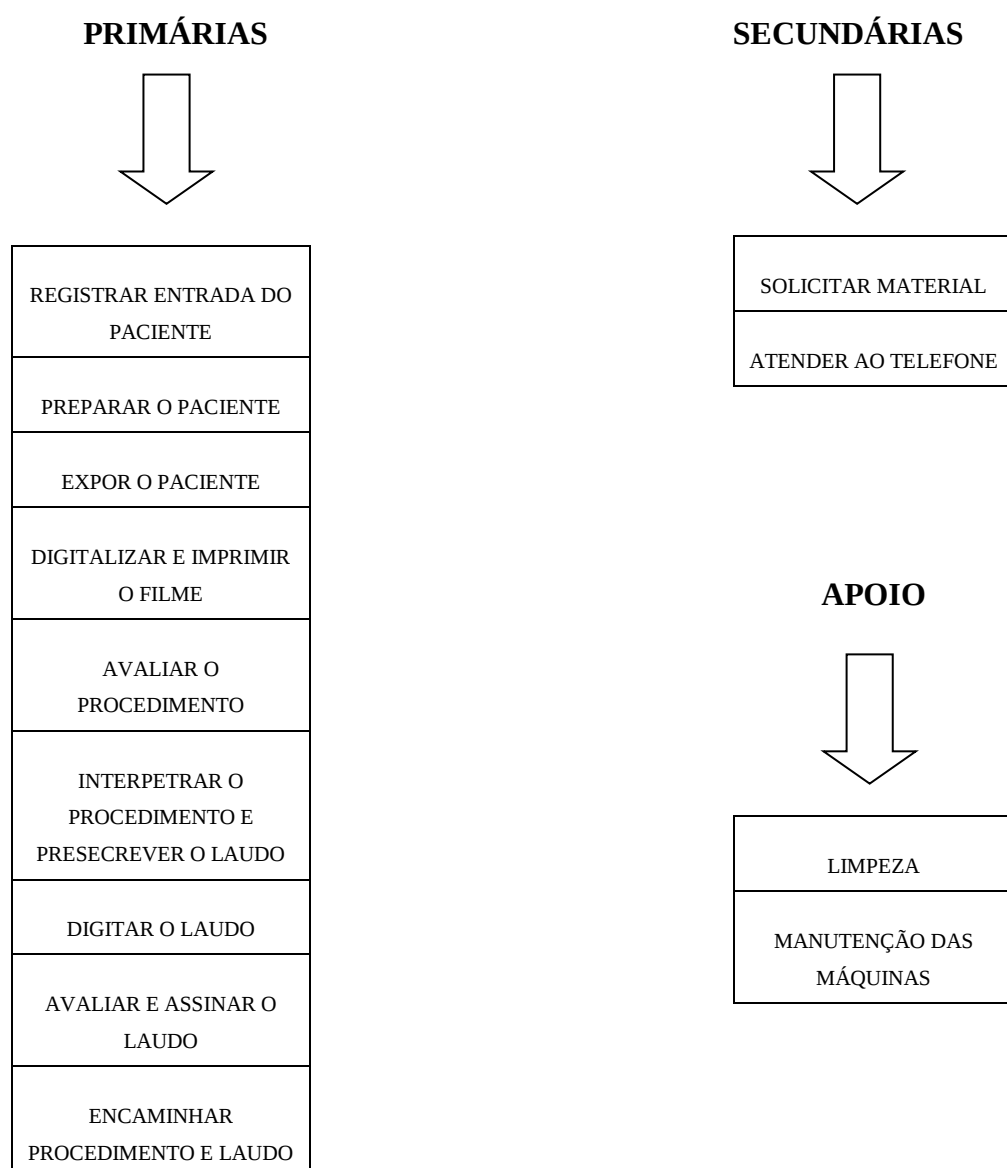


Figura 15 – Atividades primárias, secundárias e de apoio

4.4.1.2 Mapeamento das Atividades

Para a estruturação do mapa de atividades do processo de Raio-X, houve o acompanhamento do paciente interno e externo na realização do procedimento radiológico.

O processo de atendimento do serviço de radiologia é demonstrado no Fluxograma Geral do Processo, evidenciando a admissão do paciente, o que caracteriza a entrada do paciente no serviço de radiologia da Unidade de Diagnóstico por imagem do HCPE.

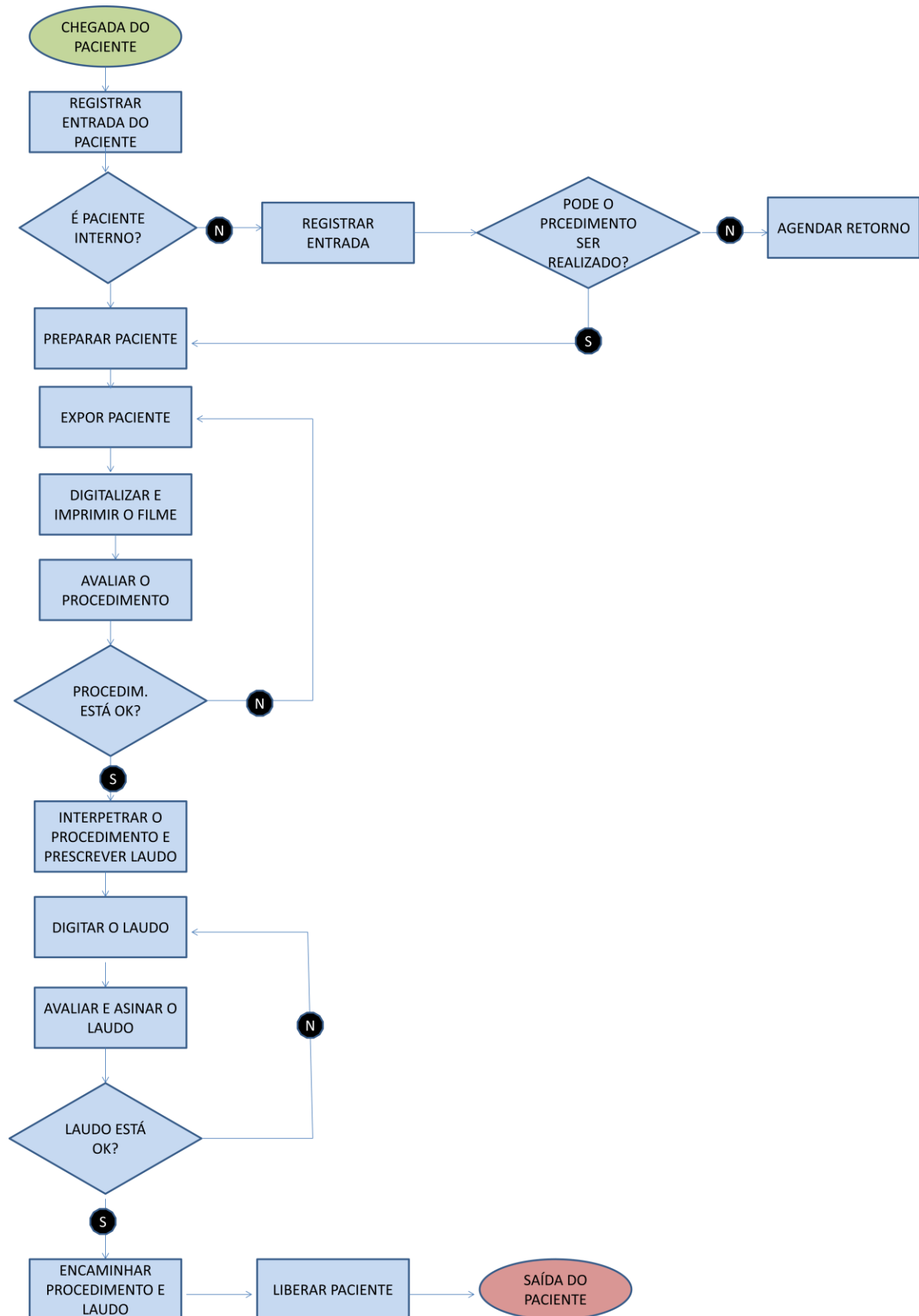


Figura 16 – Fluxograma Geral do Setor de Radiologia

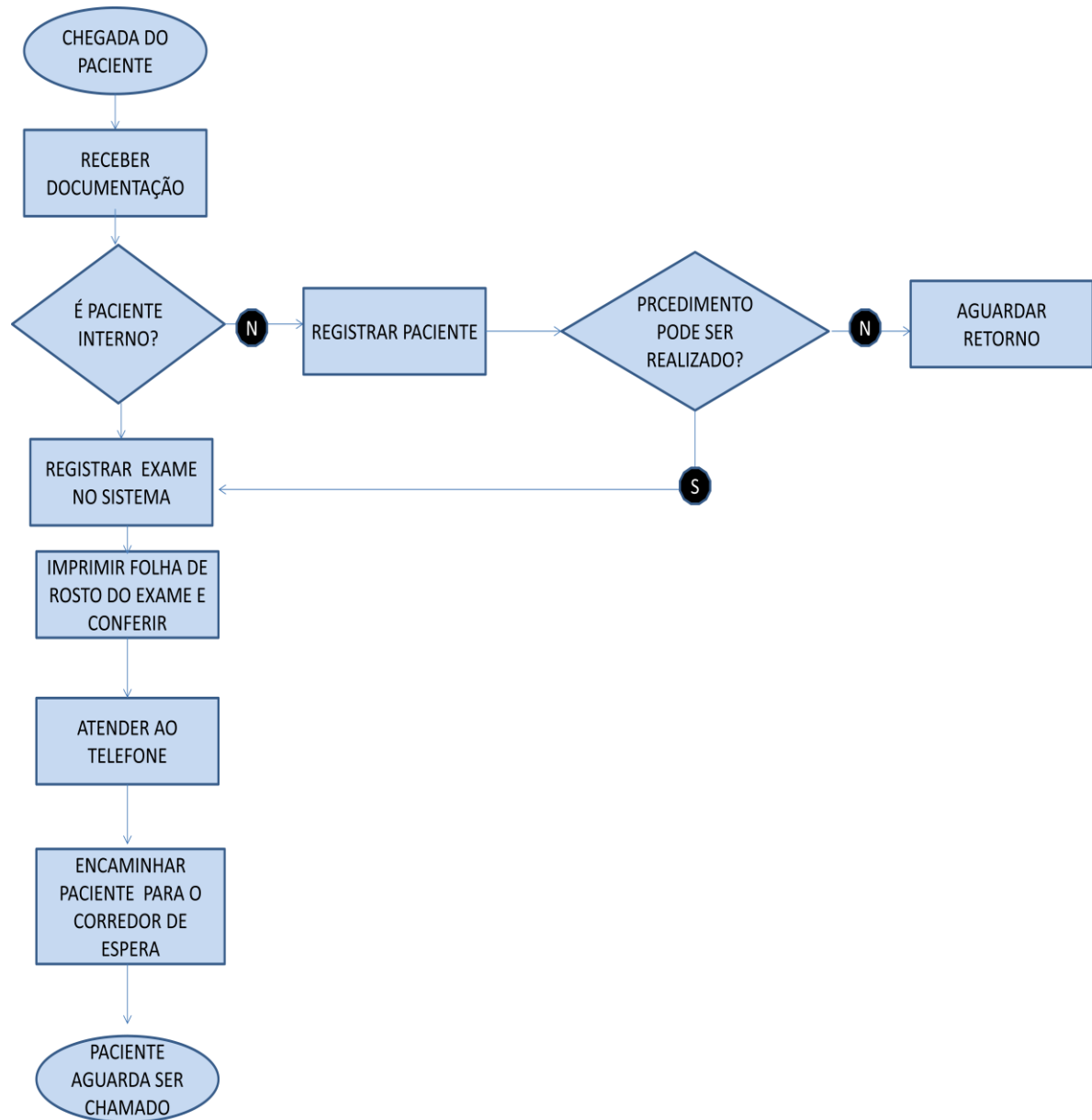


Figura 17 – Fluxograma do Registro de Entrada do Paciente

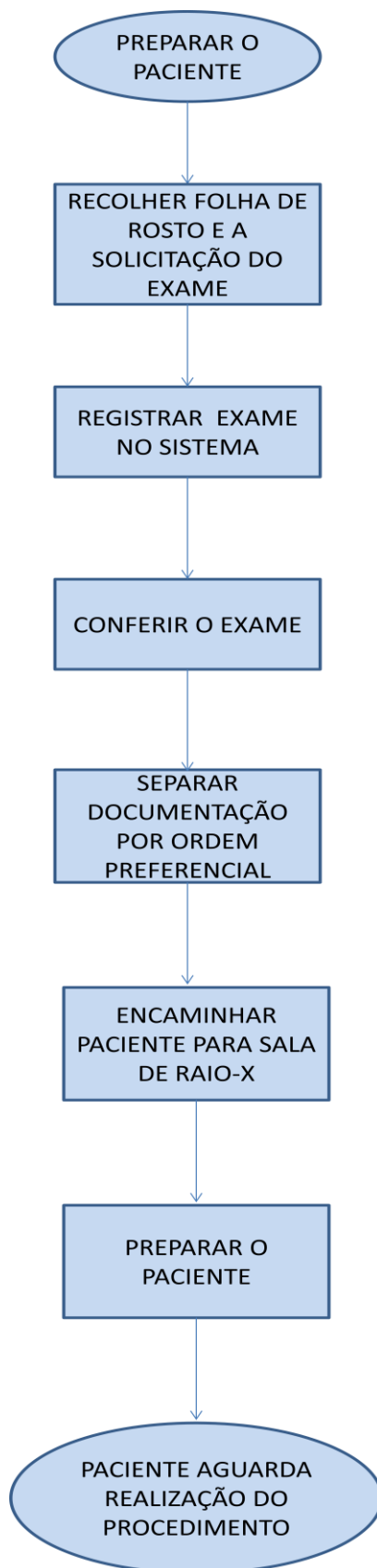


Figura 18 – Fluxograma do Preparo do Paciente

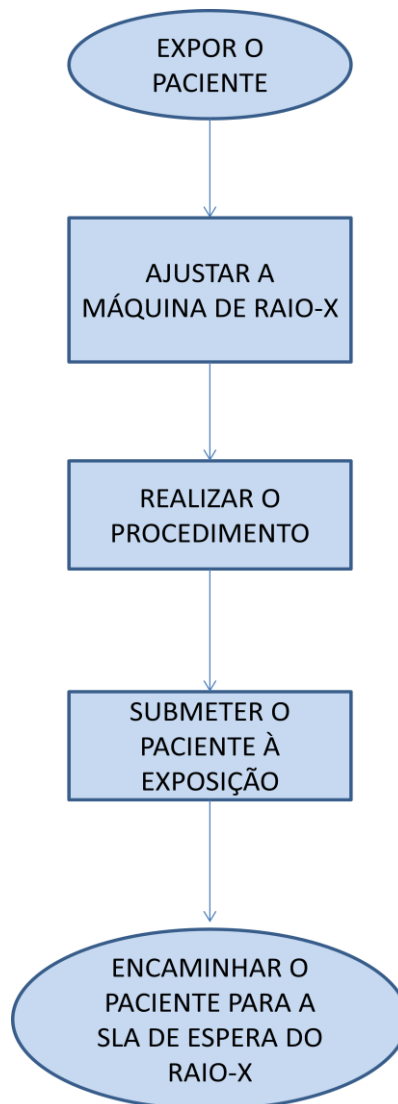


Figura 19 – Fluxograma de Exposição do Paciente

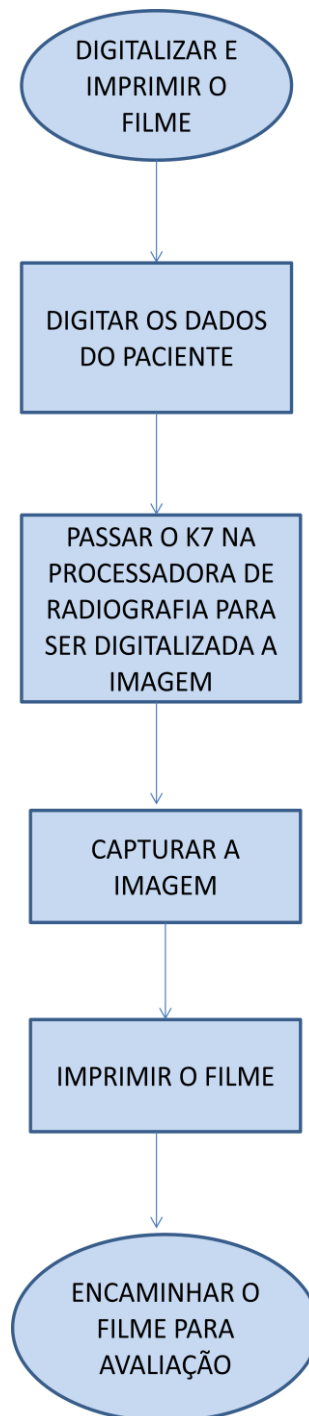


Figura 20 – Fluxograma de Digitalização e Impressão do Filme

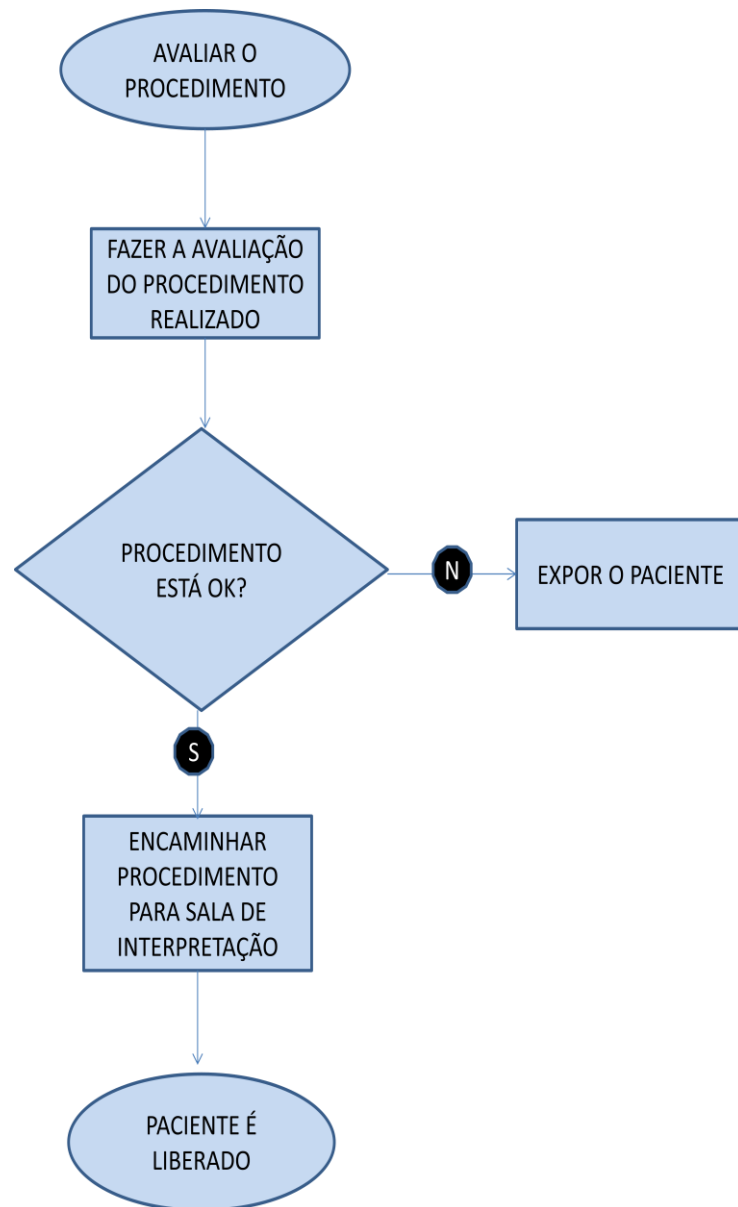


Figura 21 – Fluxograma de Avaliação do Procedimento

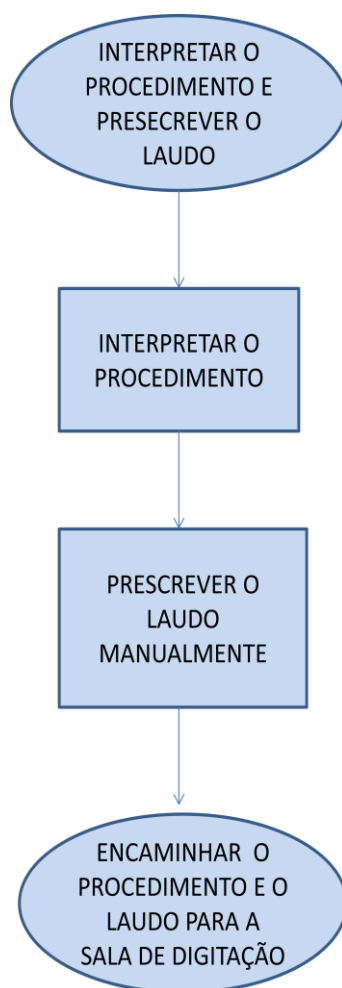


Figura 22 – Fluxograma de Interpretação do Procedimento e Prescrição do Laudo

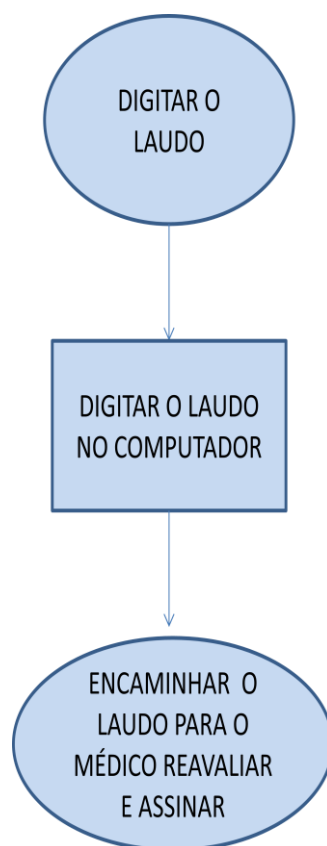


Figura 23 – Fluxograma de Digitação do Laudo

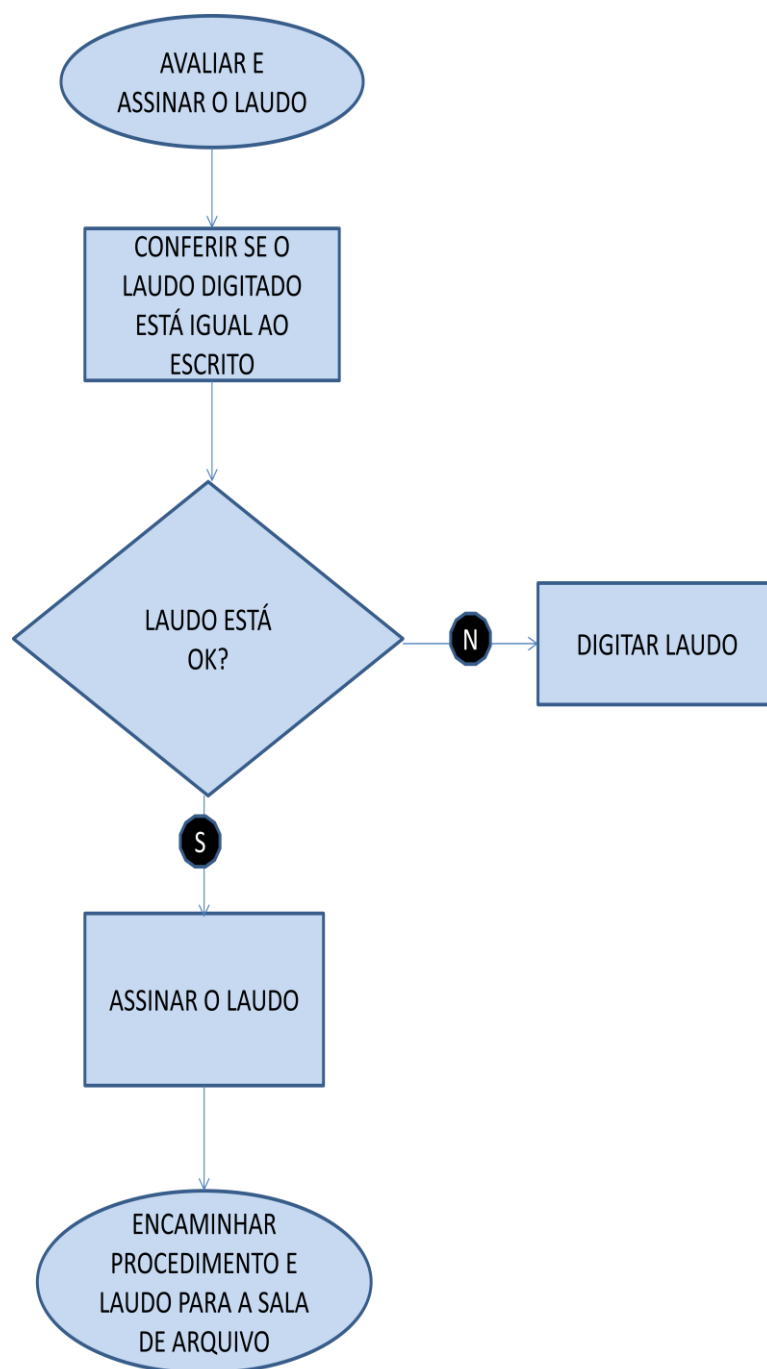


Figura 24 – Fluxograma de Avaliação e Assinatura do Laudo

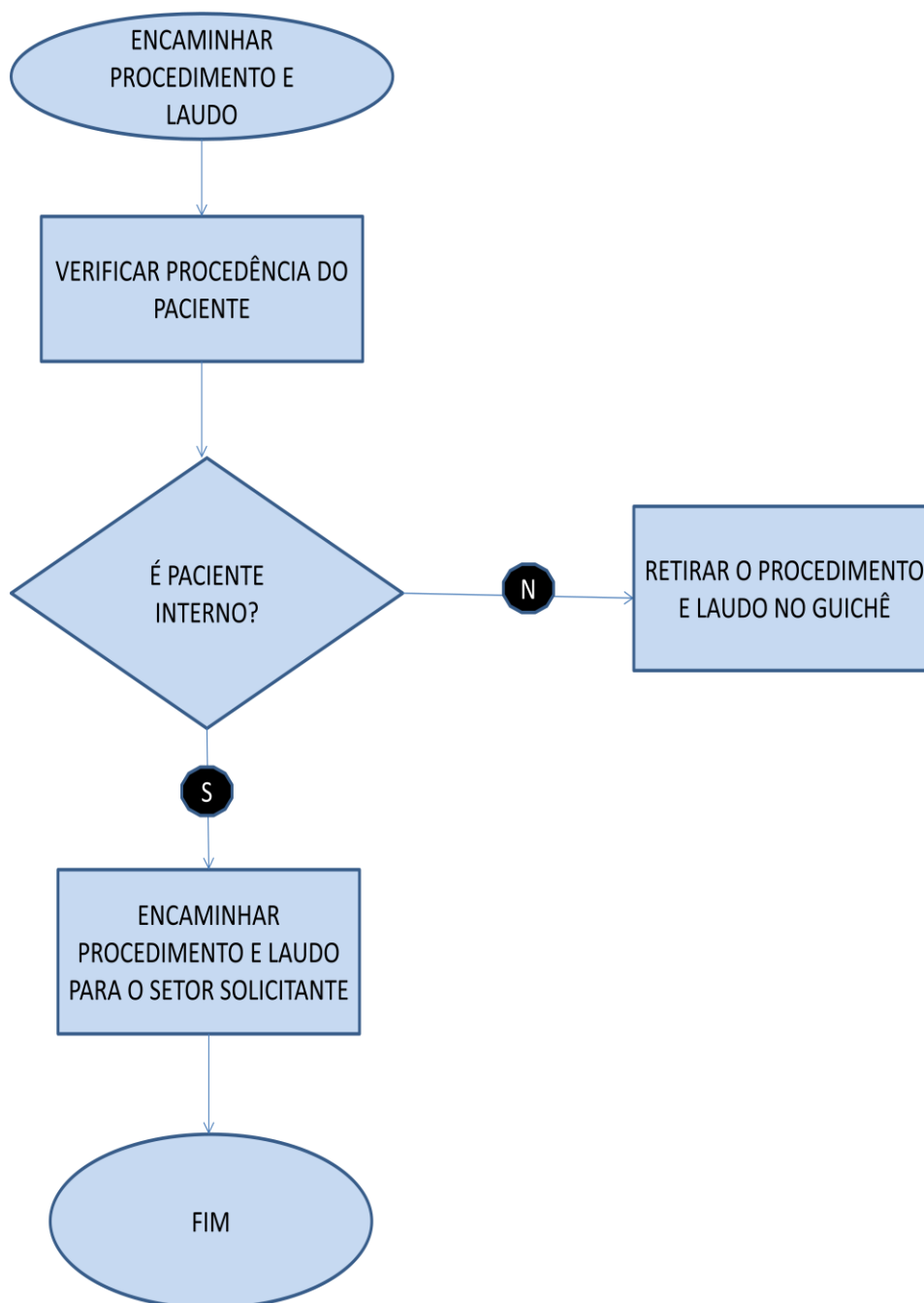


Figura 25 – Fluxograma de Encaminhamento de Procedimento e Laudo

4.4.2 Etapa 2 – Atribuição de custos as atividades

4.4.2.1 – Identificação dos recursos

No primeiro momento da pesquisa foram coletados dados sobre os tipos de recursos consumidos no processo, para posterior alocação destes recursos às atividades. Todas as informações utilizadas nesta pesquisa foram apuradas durante o mapeamento do processo, como, também, a partir das entrevistas realizadas com os profissionais vinculados ao setor de radiologia.

Em seguida os recursos utilizados no setor foram distribuídos para as variadas atividades desenvolvidas para a realização dos procedimentos dos exames de Raio-X.

A tabela 3 apresenta os recursos empregados nos procedimentos de radiologia.

Tabela 3 – Recursos empregados no processo

RECURSOS	VALORES MENSALIS (R\$)
MOD	96.303,14
Energia	7.975,37
Limpeza	2.164,55
Materiais Especiais	
- Filmes Radiológicos (processamento a seco)	
(20 x 25)	1.596,00
(25 x 30)	4.417,00
(35 x 43)	1.375,00
- Contraste Radiológico (ampola 50 ml)	3.200,00
Equipamentos	
- Aparelho de Raio-X	706.222,21
- Negatoscópio	800,00
- Digitalizador de imagem (CR)	351.978,00
- Impressora (Filme)	12.500,00
- Computador	5.000,00

Na tabela 4 é apresentado o percentual dos recursos utilizados no setor de radiologia, distribuídos pelas diversas atividades envolvidas no processo.

Tabela 4 – Percentual dos recursos empregados em cada atividade

ATIVIDADE → RECURSOS ↓	Registrar entrada paciente	Preparar paciente	Expor o paciente	Digitalizar e imprimir o filme	Avaliar procedimento	Interpretar procedimento/ prescrever o laudo	Digitar laudo	Avaliar assinar o laudo	Encaminhar procedimento e laudo
Recepcionista	100%								
Digitador							100%		
Técnico em Radiologia		10%	30%	50%	10%				
Médico Radiologista						80%		20%	
Assistente Administrativo									100%
Equipamento			66%	34%					
Energia			100%						
Contraste			100%						
Filme				100%					

4.4.2.2 – Direcionadores de custos

Com os recursos identificados e as atividades definidas, o próximo passo foi estabelecer os direcionadores para apropriar os recursos às atividades.

A maior diferença entre o ABC e os métodos de custeio tradicionais é a relação entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Existem dois tipos de direcionadores, os “direcionadores de recursos” e os “direcionadores de custo” (CHING, 2010).

Segundo Martins (1998), apud Ching (2010), o direcionador de recurso identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades, já o direcionador de custo, indica a relação entre atividades e os objetos de custo.

Na definição dos direcionadores de recursos, foram observados cada um dos recursos e as atividades onde estes recursos foram consumidos.

O quadro 6, apresenta os direcionadores de recursos do Setor de Radiologia.

Quadro 6 – Direcionadores de recursos

RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Mão de obra	Tempo
Depreciação	Número de procedimentos
Energia	KWh
Contraste	Número de procedimentos
Filme	Número de procedimentos
Limpeza	Número de procedimentos

4.4.2.3 – Critério para alocação dos recursos às atividades

O princípio da metodologia ABC é que as atividades desenvolvidas nas empresas consomem recursos. Portanto, para alocar estes recursos às atividades, no Setor de Radiologia, foi preciso rastreá-los a partir dos direcionadores de recursos, citados anteriormente.

Mão de obra – Para alocar o recurso às atividades, o direcionador que predominou foi o tempo gasto pelos profissionais para realizar as atividades necessárias para obtenção do produto (Raio-X). Foi feita uma entrevista com os profissionais da área para saber, em média, quanto tempo é gasto em cada atividade, desde a chegada do paciente na recepção até sua liberação do setor. Para saber o tempo gasto com o exame foi utilizado o cronômetro.

Filme – O Filme utilizado no HCPE é digital. Para cada objeto de custo é utilizado um tamanho de filme, que influenciará no custo do procedimento. Os recursos foram obtidos a partir do módulo de custos do sistema Master Tools do hospital em estudo.

Energia – O Valor pago pela energia elétrica é em KWh, portanto foi solicitado ao setor de Engenharia Clínica, que faz manutenção preventiva e corretiva de alguns equipamentos do hospital em estudo, que enviasse a potência em KWh de cada equipamento, no qual foi considerado a potência ativa do equipamento igual a potência aparente para se obter um valor médio de consumo. Com o total do consumo em KWh, o engenheiro elétrico do HCPE calculou o valor gasto com energia. Após o cálculo da energia foi feita a alocação para a atividade de exposição do paciente.

Limpeza – As despesas com limpeza foram alocadas diretamente, através de contrato com empresa terceirizada. Como o Setor de Radiologia tem um funcionário para limpeza, o valor pago por este funcionário, já acrescido os encargos, foi alocado em todo o setor.

Água – Não foi possível instalar medidores no Setor de Radiologia.

Depreciação – A metodologia aplicada para depreciação dos equipamentos em estudo foi a de quotas constantes. Segundo Iudícibus (1998, p. 207) “o método de quotas constantes, mais conhecido como alocação em linha reta, parte do princípio de que a depreciação dá-se em função do tempo, e não em função do uso do bem”. A chefia do Setor de Radiologia disponibilizou a relação dos seus equipamentos e o Setor de Patrimônio forneceu os valores de aquisição dos bens, através das notas fiscais.

Contraste radiológico – Certos procedimentos exigem que o paciente receba uma dosagem de contraste radiológico. Uma das séries escolhidas como objeto de custo deste trabalho (Uretrocistografia) necessita de contraste. O contraste utilizado é do tipo radiológico não iônico, de baixa osmolaridade, com concentração mínima de 300 mg de iodo/ml e frasco contém 50ml. A quantidade injetada para realização do procedimento foi adquirida através de entrevista realizada com a enfermeira chefe do Setor de radiologia. Essa quantidade necessária para realizar o procedimento foi calculada e alocada na atividade de “exposição do paciente”.

4.4.2.4 – Critério para alocação dos recursos às atividades

As tabelas a seguir apresentam a alocação dos recursos às atividades, necessárias para a realização dos procedimentos radiológicos.

Tabela 5 – Registro da entrada do paciente

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS MENSAIS (R\$)
MOD		
- Recepcionista	Horas	1.782,84
DEPRECIÇÃO		
- Equipamentos	Nº de procedimentos	37,50
LIMPEZA		
	Nº de procedimentos	2.164,55
CUSTO TOTAL		3.984,89

Na atividade “registro de entrada do paciente”, a mão de obra foi alocada conforme tempo (hora/empregado) gasto para completar esta atividade.

Tabela 6 – Preparo do paciente

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS MENSAIS (R\$)
MOD		
- Técnico em Radiologia	Horas	3.874,47
CUSTO TOTAL		3.874,47

Tabela 7 – Exposição do paciente

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
MOD		
- Técnico em Radiologia	Horas	11.623,42
DEPRECIAÇÃO		
- Equipamentos	Nº de procedimentos	3.138,77
ENERGIA		
	KWh	7.975,37
MATERIAL		
- Contraste Radiológico	Varia por tipo de procedimento	40,00
CUSTO TOTAL		22.777,56

Tabela 8 – Digitalização e impressão do filme

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
MOD		
- Técnico em Radiologia	Horas	19.372,36
DEPRECIAÇÃO		
- Equipamentos	Nº de procedimentos	1.619,90
MATERIAL		
Filmes		
- Filme (20x25) – Série 1		1,92
- Filme (25x30) – Série 2	Varia por tipo de procedimento	2,94
- Filme (35x43) – Série 3		5,50
- Filme (35x43) – Série 4		5,50
CUSTO TOTAL		21.008,12

Tabela 9 – Avaliação do procedimento

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS MENSAIS (R\$)
MOD		
- Técnico em Radiologia	Horas	3.874,47
CUSTO TOTAL		3.874,47

Tabela 10 – Interpretação do procedimento e prescrição do laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS MENSAIS (R\$)
MOD		
- Médico Radiologista	Horas	39.988,97
DEPRECIAÇÃO		
- Negatoscópio De 2 corpos (2)	Nº de procedimentos	6,00
CUSTO TOTAL		39.994,97

Tabela 11 – Digitação do laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS MENSAIS (R\$)
MOD		
- Digitador	Horas	2.409,07
DEPRECIAÇÃO		
- Equipamentos	Nº de procedimentos	37,50
CUSTO TOTAL		2.446,57

Tabela 12 – Avaliação e assinatura do laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS MENSAIS (R\$)
MOD		
- Médico Radiologista	Horas	9.997,24
CUSTO TOTAL		9.997,24

Tabela 13 – Encaminhamento do procedimento e do laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS MENSAIS (R\$)
MOD		
- Assistente Administrativo	Horas	3.380,29
CUSTO TOTAL		3.380,29

A tabela 14 resume esses resultados obtidos com a alocação dos recursos às atividades.

Tabela 14 – Distribuição dos custos às atividades

ATIVIDADE  CUSTOS 	Registrar entrada paciente	Preparar paciente	Expor o paciente	Digitalizar e imprimir o filme	Avaliar procedimento	Interpretar procedimento/ prescrever o laudo	Digitar laudo	Avaliar assinar o laudo	Encaminhar procedimento e laudo
MOD	1.782,84	3.874,47	11.623,42	19.372,36	3.874,47	39.988,97	2.409,07	9.997,24	3.380,29
DEPRECIAÇÃO	37,50		3.138,77	1.619,90		6,00	37,50		
ENERGIA			7.975,37						
LIMPEZA	2.164,55								
MATERIAL									
- Filmes				15,86					
- Contraste			40,00						
TOTAL	3.984,89	3.874,47	22.777,56	21.008,12	3.874,47	39.994,97	2.446,57	9.997,24	3.380,29

4.4.3 Etapa 3 – Identificar os objetos de custo

Na identificação dos objetos de custo, primeiramente se fez necessário a identificação das atividades demandadas na realização dos procedimentos de Raio-X, os recursos necessários para tais atividades e o tempo utilizado para desenvolver cada atividade. Para consecução desse objetivo, foram observadas as práticas hospitalares, entrevistados os profissionais responsáveis e analisados os registros, arquivos e sistemas do HCPE.

Os procedimentos de Raio-X foram selecionados neste estudo enquanto objetos de custo. São eles: **Série 1** – Joelho: AP + Lateral (filme digital 20x25); **Série 2** – Seios da Face (filme digital 25x30); **Série 3** – Tórax: PA + Lat. + Oblíqua (filme digital 35x43); **Série 4** – Uretrocistografia (filme digital 35x43), sendo que nesta última série o paciente utiliza o contraste radiológico.

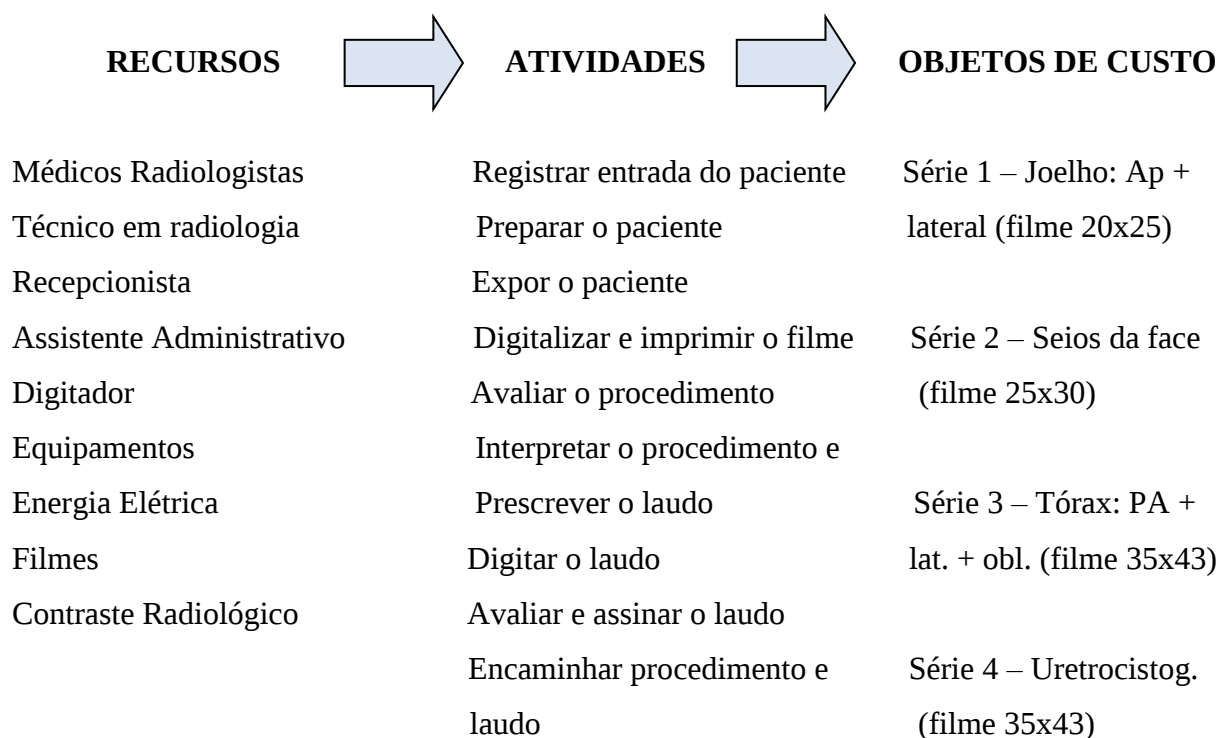


Figura 26 – Mapa das atividades para procedimentos radiológicos

4.4.4 Etapa 4 – Alocação dos custos das atividades aos objetos de custo

Após a das atividades relevantes para a realização dos procedimentos de raios-X e seus direcionadores de recursos, a próxima etapa foi alocar os custos das atividades aos objetos de custo, onde os objetos de custo absorvem seus custos ao passar pelas atividades.

Os custos de mão de obra foram alocados por meio do direcionador tempo, onde todo o tempo necessário para realizar o procedimento foi cronometrado. Aos outros custos das atividades foi usado como direcionador o número de procedimento/mês. Os materiais (filme digital e meio de contraste radiológico) foram alocados diretamente. Para a atividade de interpretação do procedimento, o tempo necessário para realização dessa atividade varia de acordo com o tipo do procedimento radiológico.

Tabela 15 – Custo total dos objetos de custo

ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTO			
	Série 1	Série 2	Série 3	Série 4
Registrar entrada do paciente	1,24	1,24	1,24	1,24
Preparar o paciente	0,49	0,49	0,49	0,49
Expor o paciente	6,39	6,39	6,39	46,39
Digitalizar e imprimir o filme	6,87	7,89	10,45	10,45
Avaliar o procedimento	0,37	0,37	0,37	0,37
Interpretar o procedimento e prescrever o laudo	4,57	4,57	4,57	4,57
Digitar o laudo	0,47	0,47	0,47	0,47
Avaliar e assinar o laudo	0,76	0,76	0,76	0,76
Encaminhar procedimento e laudo	0,08	0,08	0,08	0,08
CUSTO TOTAL	21,24	22,26	24,82	64,82

4.5 Análise dos Resultados

Tabela 16 – Comparativo do valor pago pelo SUS e o custo por atividade pelo método ABC

	PREÇO PAGO PELO SUS	CUSTO POR ATIVIDADE	DIFERENÇA
SÉRIE 1	6,78	21,24	-14,46
SÉRIE 2	7,32	22,26	-14,94
SÉRIE 3	12,02	24,82	-12,80
SÉRIE 4	52,11	64,82	-12,71

Tabela 17 – Comparativo do valor pago pelo SUS e o custo pelo método por Absorção

	PREÇO PAGO PELO SUS	CUSTO POR ABSORÇÃO	DIFERENÇA
SÉRIE 1	6,78	84,34	-77,56
SÉRIE 2	7,32	84,34	-77,02
SÉRIE 3	12,02	84,34	-72,32
SÉRIE 4	52,11	84,34	-32,23

Analisando a Tabela 16, pode-se observar que o SUS remunera todos os quatro procedimentos abaixo do custo hospitalar. No entanto, ao compararmos o valor pago pelo SUS com o custo pelo método por absorção, na Tabela 17, percebe-se uma diferença ainda maior entre o valor que é reembolsado e o custo. É importante, mais uma vez, destacar que o método por absorção calcula o valor médio do procedimento e que fazem parte dos procedimentos do Setor de Radiologia, não só os raios-x, mas também a tomografia, ultrassonografia e a densitometria, procedimentos estes que por serem de maior complexidade, tornam-se mais caros e acabam influenciando no custo médio do procedimento.

Diante da diversidade de procedimentos dentro do Setor de Radiologia, onde cada procedimento tem um custo, a possibilidade de o ABC acompanhar o custo por procedimento é fundamental para o gerenciamento do hospital que atende o SUS.

4.5.1 Análise das atividades

A análise de Pareto permite verificar as atividades que praticamente definem o consumo de recursos como mostra o quadro 7.

Quadro 7 – Percentual de recursos gastos pelas atividades

ATIVIDADES	VALOR TOTAL MENSAL (R\$)	PERCENTUAL%
Registrar entrada do paciente	3.984,89	3,58
Preparar o paciente	3.874,47	3,48
Expor o paciente	22.777,56	20,46
Digitalizar e imprimir o filme	21.008,12	18,87
Avaliar o procedimento	3.874,47	3,48
Interpretar o procedimento e prescrever o laudo	39.994,97	35,92
Digitar o laudo	2.446,57	2,20
Avaliar e assinar o laudo	9.997,24	8,98
Encaminhar procedimento e laudo	3.380,29	3,04
TOTAL	111.338,59	100

Nesta análise observa-se em percentuais o consumo dos custos das atividades, bem como a composição, em termos percentuais, dos recursos alocados às atividades.

As atividades exposição do paciente, digitalizar e imprimir o filme e interpretar o procedimento e prescrever o laudo consomem 75,25% dos recursos. O ABC permite também análise comparativa dos custos das atividades, consumo dos recursos, entre outros.

4.6 Considerações Finais

A metodologia ABC aplicada ao Setor de Radiologia permitiu conhecer uma nova maneira de apurar seus custos, processos e serviços, o que comprova a relevância do método para a operacionalização de um aspecto fundamental do ciclo das políticas de saúde pública: a avaliação de seus custos ao nível local de implementação. Desta forma, alcança-se assim o objetivo geral do trabalho.

O nível de detalhamento das informações sobre a utilização de recursos consumidos no processo é fundamental para se obter eficiência no gerenciamento em instituições públicas. Para isso os recursos foram identificados e distribuídos para cada atividade.

A apuração das principais atividades definiu as tarefas, assim como o tempo necessário para a realização dos procedimentos de raios-X. Para uma melhor compreensão do fluxo dessas atividades, foram criados fluxogramas, para evidenciar a trajetória do paciente no Setor de radiologia, desde a entrada até a saída do paciente.

Os procedimentos de raios-X foram denominados de “série” 1 a 4, no qual para a classificação foram utilizadas as dimensões dos filmes necessários para realização dos procedimentos executados no setor, onde cada série foi definida como objeto de custo.

E após a identificação dos recursos e definição das atividades, foram estabelecidos os direcionadores para apropriar os recursos às atividades e destas aos objetos de custo.

O método de custeio ABC proporcionou, portanto, a identificação dos custos por atividades, o que demonstra uma nova forma de avaliar o custo por tipo de procedimento, diferentemente do método de custeio por absorção que fornece o custo médio do procedimento.

Foi possível, também, comparar o custo do procedimento de raio-x pago pelo SUS com o custo apurado pelo ABC. No qual a aplicação deste método pode constituir-se em um guia para tomada de decisão, tendo por base o custo gerado por qualquer atividade realizada no setor.

Por último, a análise de Pareto demonstrou o percentual de recursos consumidos em cada atividade, possibilitando verificar as atividades que praticamente definem o consumo dos recursos com os procedimentos de raios-X.

Para os gestores de instituições hospitalares, a importância da análise da avaliação dos custos torna-se imprescindível em questões relativas à administração. Do contrário, poderão encontrar dificuldades no gerenciamento de seus recursos.

5 CONCLUSÃO

As políticas de saúde pública definem algumas ações, como por exemplo: Quem proteger? Quanta proteção oferecer? E também como financiar as ações de saúde?

As instituições hospitalares, a partir dessa análise, recebem recursos destinados à sua manutenção. No entanto, para avaliar se esses recursos são suficientes para abarcar os custos das políticas de saúde pública, se faz necessário entender a estrutura de uma organização hospitalar, uma vez que uma macrovisão aponta uma variedade de setores, com especialidades distintas. Diante desta variação, mais importante fica a necessidade de implantação de um sistema de custeio, que leve ao gerenciamento uma visão clara das partes para compor uma visão geral da organização.

A contabilidade de custos é uma ferramenta que auxilia os gestores na tomada de decisão, e que, portanto, está inserida no processo de avaliação de qualquer política pública já que este processo é visto pelos cientistas políticos como um mecanismo de aperfeiçoamento na tomada de decisão, garantindo aos governantes melhores informações.

Com base na fundamentação teórica, observou-se que as organizações hospitalares utilizam métodos de custeio tradicionais, como é o caso do Hospital das Clínicas de Pernambuco, que utiliza o Custeio Por Absorção, esta forma de custeio utiliza os mais diversos métodos para o rateio dos custos indiretos. O ABC busca melhorar essas informações, partindo da ideia que os recursos gastos pela organização são consumidos pelas atividades desenvolvidas em cada setor, e que os produtos ou serviços consomem estas atividades.

O presente estudo permitiu concluir, no âmbito da saúde, que o método ABC, ao ser aplicado, presta uma contribuição, não apenas para a unidade hospitalar analisada, mas também para os estudos de avaliação de políticas de saúde pública no Brasil, por estabelecer comparabilidade do custo obtido pelo método com o custo pago pelo Sistema Único de Saúde (SUS). No entanto, os resultados obtidos comprovam a viabilidade do método, desde que se tenha uma definição clara das atividades que fazem parte do processo assistencial em análise assim como de seus produtos. Na unidade em estudo o método foi viável, pois as rotinas dos processos são bem estabelecidas e de fácil compreensão.

O ABC, portanto, proporciona aos gestores a visão geral dos processos, ajudando a eliminar desperdício, melhorando o controle dos recursos públicos, contribuindo em última análise, para a eficiência do gasto em políticas de saúde pública.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Santa Catarina. 2001. – Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – UFSC.

ABBAS, Kátia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINI, Maury. Os Métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, Porto Alegre, v.12, n.22, 2012.

ALA-HARJA, Marjukka; HELGASON, Sigurdur. Em direção às melhores práticas de avaliação. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 51, n. 4, p. 5-59, out./dez. 2000.

BAKER, Judith J. **Activity-Based Costing and Activity-Based Management for health care**. Maryland: Aspen Publishers, 1998.

BARCELOS, Carlos Leonardo Klein; SOBRAL, Yves Dumaresq; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. **Orçamento público gerencial e mensuração do valor agregado: uma abordagem da teoria da gestão econômica**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos52005/129.pdf>> acesso em 05 de janeiro de 2016.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa, Portugal; Edições 70, LDA, 2009.

BITTAR, Olimpio José Nogueira Viana. Gestão de processos e certificação para qualidade em saúde. **Revista da Associação Médica Brasileira**, v. 46, n. 1, p. 70-76, 2000.

BITTAR, Olímpio José Nogueira Viana. **Hospital: qualidade & produtividade**. São Paulo: Sarvier, 1997.

BITTENCOURT; Otávio Neves da Silva. **O emprego de custeio baseado em atividades – Activity-Based Costing (ABC)**. Porto Alegre, 1999. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, UFRS.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão, práticas avançadas**. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antônio César. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: atlas, 2010.

BORNIA, Antônio César. **Apostila de custos avançados**. Florianópolis: UFSC, 1997.

BRASIL. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília**, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. Lei 4320/64, de 17 de março de 1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, de 23 de março de 1964.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividade: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. Tradução Antônio T.G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

CANBY IV, James B. Applying activity-based costing to healthcare e settings. **Healthcare Financial Management**, V.49, n.2, p.50-56, Feb.1995.

CAVALCANTI, Mônica Maria de Arruda. Avaliação de políticas públicas e programas governamentais—uma abordagem conceitual. **Interfaces de Saberes**, v. 6, p. 1-13, 2006.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades: Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1997.

COELHO, Cassius Regis A.; CHAGAS, José Ferreira; NOSSA, Valcemiro. O ensino da Contabilidade de Custos no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, p. 60-79, 1998.

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. **Avaliação de projetos sociais**. Ed.Vozes, Rio de Janeiro, 2013.

COOPER, R. Donald; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COUTTOLENC, Bernard F.; ZUCCHI, Paola. Gestão de recursos financeiros. **Saúde e Cidadania: para gestores municipais de serviços de saúde**. São Paulo: Fundação Petrópolis, v.10, 1998.

CUNHA, Carla Giane Soares da. **Avaliação de Políticas Públicas e Programas Governamentais: tendências recentes e experiências no Brasil**. Secretaria de Coordenação e Planejamento/RS, 2006.

DIAS, Reinaldo.; MATOS, Fernanda. **Políticas públicas – Princípios, propósitos e processos**. Ed. Atlas, São Paulo, 2012.

GIOVANELLA, Lúgia.; ESCOREL, Sarah.; LOBATO, Lenaura de Vasconcelos Costa.; et al. **Políticas e sistemas de saúde no Brasil**. Rio de Janeiro – RJ, Ed. Fiocruz, 2008.

GONÇALVES, E. L. **Estrutura Organizacional do hospital moderno**. Revista de administração de empresas. São Paulo. v. 38, nº 1, p.80-90. jan / março 1998.

GUIMARÃES, Klicia Maria Silva. A evolução da Contabilidade de custos até a era da globalização. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília-DF, Ano XXIX, n. 122, p.93-98, março/abril de 2000.

GUIMARAES, Valdinei Machado; COSTA, Magnus Amaral. Fixação de padrões na atividade hospitalar. **REA-Revista Eletrônica de Administração**, v. 4, n. 2, 2011.

HOLANDA, Vitor Branco de.; LATTMAN-WELTMAN, Fernando.; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na administração pública federal**. 1. Ed. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. & MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LIMA, Sheyla Maria Lemos; BARBOSA, Pedro Ribeiro. Planejamento e inovação gerencial em um hospital público: o caso do hospital municipal salgado filho (SMS/RJ) - **RAP -Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 3, p. 37-76, maio/jun. 2001.

MARTINO, Rodolpho J.; GOMES, Rogério.Mendes. **Princípio da máxima efetividade da norma constitucional e o direito à saúde**. 2010. Disponível em: <<http://www.martinoegomes.com.br/site/uploads/bd5d8959-1827-b581.pdf> >Acesso em 02 de julho de 2015.

MARTINS, Domingos. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Domingos. **Gestão Financeira de hospitais**. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Lino. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília-DF, Ano XXVIII, n. 119, p.38-48, setembro/outubro de 1999.

MATTA, Gustavo Corrêa.; PONTES, Ana Lúcia de Moura. **Políticas de Saúde: organização e operacionalização do Sistema Único de Saúde**. Ministério da Saúde, Fundação Oswaldo Cruz, Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio, 2007. Disponível em:< <http://www6.ensp.fiocruz.br/repositorio/sites/default/files/arquivos/Configura%C3%A7%C3%A3oInstitucional.pdf>.> acesso em 14 de janeiro de 2016.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MÜLLER, Guilherme Luiz; DIESEL, Letícia; SELLITTO, Miguel Afonso. Análise de processos e oportunidades de melhorias em uma empresa de serviços. **Revista Produção Online**, v. 10, n. 3, p. 524-550, 2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. 2 ed.São Paulo: Atlas, 1994.

NOGUEIRA, Luiz Carlos Lima. **Gerenciando pela qualidade total na saúde**. Belo Horizonte: Fundação Cristiano Ottoni, 1996.

OPAS/OMS. **A Saúde no Brasil**. Disponível em: < <http://www.opas.org.br/download/textos/sdbras.html> > Acesso em: 17 de janeiro de 2016.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO GOVERNO FEDERAL. **Controle Social**. Disponível em:< <http://www.portaltransparencia.gov.br/controleSocial/>>. Acesso em janeiro de 2016.

REDE Integral de Informação para a Saúde. **Indicadores básicos para a saúde no Brasil: Conceitos e aplicações** / Rede Integral de Informação para a Saúde – Ripsa, 2. Ed. Brasília: Organização Pan- Americana de Saúde, 2008.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da Teoria da Gestão Econômica. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, Ano XXX, n. 132, p. 57-71, novembro/dezembro, 2001.

SABATIER, Paul A. Top-down and bottom-up approaches to implementation research: a critical analysis and suggested synthesis. **Journal of public policy**, v. 6, n. 01, p. 21-48, 1986. SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SANTOS, Diego Leal Silva. **Custeio baseado em atividades uma visão gerencial e financeira**. Disponível em <http://www.adventista.edu.br/_imagens/pos_graduacao/files/artigo%20final1%20p%C3%B3s%20diego.pdf> Acesso em: 26 de janeiro de 2016.

SILVA, Bueno. A contabilidade pública e o impacto da lei de responsabilidade fiscal na administração pública. **Anuário**, v. 2, n. 2, 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Antônio Artur de.; RAIMUNDINI, Simone Letícia.; SOUZA, Natália Cardoso de.; Et al. Modelagem do custeio baseado em atividades para farmácias hospitalares. **RIC – Revista de Informação Contábil**. Vol.3, nº 1, p.149-172, jan- mar/2009.

STRUETT, Miriam Aparecida Micarelli. **Custeio baseado em atividades em laboratórios de análises clínicas: estudo de caso em um hospital filantrópico**. 2005. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Administração)–Universidade Estadual de Londrina, Londrina.

STRUETT, Miriam Aparecida Micarelli.; SOUZA, Antônio Artur.; RAIMUNDINI, Simone Letícia. Aplicação do custeio baseado em atividades: Um estudo de caso em um laboratório de análises clínicas. **Contexto**, n.11, v.7, Porto Alegre, 2007.

TORRES, Umbelina Cravo Teixeira Lagioia. **Gestão por processos: o protocolo como ferramenta para a melhoria da qualidade e de redução dos custos nos hospitais universitários**. 2006. Tese de Doutorado. Programa de Pós-graduação em Administração – PROPAD – Universidade Federal de Pernambuco.

TREVISAN, Andrei Pittol.; BELLEN, Hans Michael van. Avaliação de Políticas Públicas: uma revisão teórica de um campo em construção. **RAP – Revista de administração Pública**, FGV, Rio de Janeiro 42(3): 529-50, 2008.

UGÁ, Maria Alícia et al. Descentralização e alocação de recursos no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS). **Ciência Saúde Coletiva**, v. 8, n. 2, p. 417-27, 2003.

VECINA NETO, Gonzalo.; MALIK, Ana Maria. **Gestão em saúde**. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2004.

WU, Xun; RAMESH, M.; HOWLETT, M.; FRITZEN, S. **Guia de Políticas Públicas: Gerenciando Processos**. Brasília: Enap, 2014.

APÊNDICES

APÊNDICE A – ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES AOS OBJETOS DE CUSTO

Registro de entrada do paciente

RECURSOS	DIRECIONADOR	CUSTO TOTAL (R\$)
MOD		
- Recepcionista	2 min/procedimento	0,34
DEPRECIAÇÃO		
- Equipamentos	2.437 procedimentos	0,015
LIMPEZA		
	2.437 procedimentos	0,89
CUSTO TOTAL		1,24

Preparo do paciente

RECURSOS	DIRECIONADOR	CUSTO TOTAL (R\$)
MOD		
- Técnico em Radiologia	4 min	0,49
CUSTO TOTAL		0,49

Exposição do paciente

RECURSOS		DIRECIONADOR		CUSTO TOTAL (R\$)	
MOD					
- Técnico em Radiologia		5 min		1,83	
DEPRECIAÇÃO					
- Equipamentos		2.437 procedimentos		1,29	
ENERGIA					
		2.437 procedimentos		3,27	
CUSTO TOTAL				6,39	
MATERIAL	SÉRIE 1	SÉRIE 2	SÉRIE 3	SÉRIE 4	
- Contraste	-x-	-x-	-x-	40,00	Varia por tipo procedimento
CUSTO TOTAL	6,39	6,39	6,39	46,39	

Digitalização e impressão do filme

RECURSOS		DIRECIONADOR		CUSTO TOTAL (R\$)	
MOD					
- Técnico em Radiologia		7 mim		4,28	
DEPRECIAÇÃO					
- Equipamentos		2.437 procedimentos		0,67	
CUSTO TOTAL				4,95	
MATERIAL	SÉRIE 1	SÉRIE 2	SÉRIE 3	SÉRIE 4	
- Filme					
- Filme (20x25)	1,92	-x-	-x-	-x-	
- Filme (25x30)	-x-	2,94	-x-	-x-	
- Filme (35x43)	-x-	-x-	5,50	5,50	
CUSTO TOTAL	6,87	7,89	10,45	10,45	

Avaliação do procedimento

RECURSOS	DIRECIONADOR	CUSTO TOTAL (R\$)
MOD		
- Técnico em Radiologia	3 min	0,37
CUSTO TOTAL		0,37

Interpretação do procedimento e prescrição do laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR	CUSTO TOTAL (R\$)
MOD		
- Médico Radiologista	5 min	4,57
DEPRECIAÇÃO		
- Negatoscópio de 2 corpos (2)	2.437 procedimentos	0,002
CUSTO TOTAL		4,572

Digitação do laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR	CUSTO TOTAL (R\$)
MOD		
- Digitador	2 min	0,46
DEPRECIAÇÃO		
- Equipamentos	Nº de procedimentos	0,015
CUSTO TOTAL		0,475

Avaliação e assinatura do laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR	CUSTO TOTAL (R\$)
MOD		
- Médico Radiologista	2 min	0,76
CUSTO TOTAL		0,76

Encaminhamento do procedimento e do laudo

RECURSOS	DIRECIONADOR	CUSTO TOTAL (R\$)
MOD		
- Assistente Administrativo	1 min	0,085
CUSTO TOTAL		0,085

APÊNDICE B – ROTEIRO DA ENTREVISTA PARA OS PROFISSIONAIS DE RADIOLOGIA DO HCPE

1. Quais são as atividades e procedimentos do setor de radiologia?
2. Como é o processo deste exame desde a recepção até a entrega do resultado?
3. Quais os tipos de usuários vocês atendem? (Internos e Ambulatórios)
4. O que significa isto ou aquilo? (se refere ao não entendimento da palavra, do tempo ou do processo).
5. Quem e quantos atuam nessa área?
6. O que vocês fazem?
7. Quem se alimenta no Hospital?