

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**MÉTODOS DE APURAÇÃO DE CUSTOS ADOTADOS PELOS
HOSPITAIS DA REGIÃO DE RIBEIRÃO PRETO – UM ESTUDO DE
CASOS MÚLTIPLOS**

Tipificación: Comunicación de experiencias profesionales

Autores

Professor Doutor Roberto Vatan dos Santos

Professor Associado

Livre Docente em Contabilidade Gerencial

Doutor em Ciências Contábeis

Tadeu Donizete de Oliveira Machado

Bacharel em Ciências Contábeis

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**MÉTODOS DE APURAÇÃO DE CUSTOS ADOTADOS PELOS HOSPITAIS DA
REGIÃO DE RIBEIRÃO PRETO – UM ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS**

Tipificación: Comunicación de experiencias profesionales

RESUMEN

O adequado gerenciamento dos recursos é fundamental para a sobrevivência de qualquer organização, inclusive as hospitalares. Dentre deste contexto o objetivo principal deste estudo foi identificar e analisar a estrutura dos sistemas de custeio adotados pelos hospitais localizados na Região de Ribeirão Preto. Como objetivos secundários procurou-se identificar a existência ou não de sistemas de custeio através do estudo de casos múltiplos bem como explorar a razão da dificuldade de obtenção de informações para a apuração dos custos hospitalares e na inexistência de sistemas de custeio, avaliar como os hospitais chegam aos valores dos procedimentos médicos. Analisamos três unidades hospitalares, uma de médio porte, uma segunda de grande porte e a terceira de extra grande porte. Com base nas respostas e resultados obtidos verificou-se que atualmente existe uma preocupação crescente com a apuração dos custos hospitalares, seja por motivos de controles gerencias ou então por motivo de comparação com os recursos repassados pelos convênios, seguradoras e governo com os custos efetivamente incorridos pela unidade hospitalar.

Palavras-chave: Custos hospitalares. Sistemas de custeio. Serviços.

1 Introdução

O custo de um produto ou serviço deve ser percebido pelas organizações como uma importante informação para os seus diversos níveis de planejamento e controle. Dentre as informações que os custos podem fornecer, destacam-se as que auxiliam no controle das operações e das despesas; as associadas ao processo de decisão e as que subsidiam as medidas de caráter operacional como a definição da política de preços.

A literatura aponta várias metodologias de apuração de custos, sendo mais comumente adotadas aquelas que consideram o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, e o custeio por atividades, também conhecido como ABC (*Activity Based Costing*).

Atualmente, em decorrência da abertura do mercado, a competência na administração dos custos passou a ser uma vantagem competitiva para praticamente todas as organizações, inclusive as hospitalares. Estas, tanto quanto as indústrias necessitam de recursos técnicos que lhes permitam manter seus custos sob estrito controle.

A hipótese que este trabalho pretende avaliar é a de que os hospitais, no âmbito de suas administrações e controles gerenciais, não utilizam as metodologias de apuração de custos mais adequadas às suas necessidades dada à dificuldade de obtenção de informações. Assim, estas tendem a utilizar técnicas menos adequadas, ou ainda, rudimentares como parâmetros para a precificação de seus serviços, tais como tabelas de convênios, seguradores e órgãos oficiais ou ainda valores praticados no mercado por outras entidades de mesma natureza.

O entendimento da dificuldade de obtenção de informações deve-se ao fato de que, são organismos com um nível de complexidade elevado, dado o grande número de atividades realizadas, ou seja, tipos de serviços prestados (procedimentos e consultas médicas).

A complexidade aliada ao grande volume de prestação de serviços torna necessária a utilização de boas técnicas para o gerenciamento e tomada de decisões. Neste sentido, a apuração dos custos incorridos para execução destes procedimentos é fundamental para definir, por exemplo, qual o tipo de serviço deve continuar a ser realizado ou então abandonado, ou seja, deve o hospital se especializar em determinados tipos, ou deve este diversificar seu leque de atuação?

É claro que uma decisão neste nível exige uma série de informações de várias áreas do conhecimento e também que venham de encontro com a missão da organização.

Contudo, certamente uma informação será utilizada para auxiliar esta decisão, sendo esta a seguinte: Qual o custo deste procedimento para o hospital? Qual valor se recebe atualmente por tal procedimento?

É óbvio que muitas dessas organizações hospitalares não visam lucro, porém o bom gerenciamento de custos possibilitará uma otimização do atendimento e conseqüentemente seu efeito social.

Diante deste quadro, surgem algumas questões muito pertinentes e que justificam a realização deste trabalho, o qual pretende respondê-las, sendo elas:

- Quais são os métodos de custeio adotados pelos hospitais da Região de Ribeirão Preto? Estes métodos são os mais adequados diante das características

apresentadas por estes estabelecimentos?

- Qual a razão da dificuldade de obtenção de informações para a apuração dos custos hospitalares?

- Diante da dificuldade apresentada na obtenção de informações (cálculo dos custos) e focando nos preços cobrados, quais são as alternativas encontradas pelos hospitais para precificação dos procedimentos e consultas médicas?

Portanto dentro deste contexto o objetivo principal deste estudo é identificar e analisar a estrutura dos sistemas de custeio adotados pelos hospitais localizados na Região de Ribeirão Preto. E como *objetivos específicos*: Identificar a existência ou não de sistemas de custeio em cada caso; identificar a razão da dificuldade de obtenção de informações para a apuração dos custos hospitalares e na inexistência de sistemas de custeio, avaliar como os hospitais chegam aos valores dos procedimentos médicos.

2 Referencial Teórico

2.1 Métodos de Custeio

Método de custeio é o critério utilizado, por uma entidade, para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades-objeto de acumulação de custos, definidas pelo sistema de acumulação de custos. Um método de custeio deve fornecer um tratamento adequado para identificar os custos de produção às entidades-objeto de acumulação do sistema de custos. Como o objetivo deste estudo são os modelos de decisão de preço de venda dos produtos gerados por uma organização, os métodos de custeio serão analisados considerando-se que a entidade-objeto de acumulação de custos é o produto.

2.2 Custeio Pleno ou Integral

O Custeio Pleno ou Integral caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados. Estes custos e despesas são todos e quaisquer, tais como: custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral, etc. Poder-se-ia dizer, em linhas gerais, que são apropriados ao custo do produto todos os gastos realizados por uma entidade em suas atividades, com exceção dos gastos com investimentos em ativos fixos.

2.3 Custeio por Absorção

Considerando que a entidade-objeto de acumulação de custos é o produto o Custeio por Absorção caracteriza-se pela apropriação de todos os custos de produção aos produtos, segundo diferentes critérios. Os custos diretos são identificados e apropriados diretamente e os custos indiretos são apropriados segundo diferentes critérios de rateio. Diferentemente do Custeio Integral, este método não apropria os gastos decorrentes da distribuição e comercialização dos produtos e da administração geral da companhia, que são considerados como despesas.

2.4 Custeio Direto/Variável

Custeio Direto ou Custeio Variável caracteriza-se por apropriar aos produtos somente os seus custos variáveis.

2.5 Custeio Baseado em Atividades

Hansen & Mowen (2001) definem o sistema de custeio baseado em atividade como “um sistema de contabilidade de custos que usa direcionadores de custos por unidade e não-unidade para atribuir custos a objetos de custos por primeiro rastrear custos às atividades e depois rastrear os custos das atividades para produtos”.

2.6 Sistemas de Custeio

Um sistema de custeio tem por finalidade atribuir valores aos recursos consumidos pelas atividades na geração de produtos. Fundamentando esta definição, Hendriksen (1974, p. 129) ensina que a avaliação, em Contabilidade, deve atribuir valores numéricos a objetos ou acontecimentos, de forma a demonstrar o aumento ou a diminuição da riqueza da empresa.

2.7 Custos Reais

Um sistema de mensuração de custos, a valores reais, valoriza os recursos consumidos pelas atividades na geração dos produtos pelos valores realmente incorridos na sua aquisição. Esta concepção tem por base Ludcibus (1981, p. 189) que menciona: “... o sistema baseado em custos reais se preocupa apenas em custear a produção para apuração de quanto “custou” determinado produto ou linha...”. Um sistema baseado em custos reais registra os chamados custos históricos das transações de aquisição e consumo dos recursos, em suas respectivas datas e períodos correspondentes.

2.8 Custos Futuros e Predeterminados

Um sistema de mensuração de custos a valores futuros valoriza os recursos consumidos pelas atividades na geração dos produtos por valores predeterminados.

Custos Estimados ou Orçados são custos previstos, ou seja, os que deverão ocorrer para a realização das atividades por uma empresa, conseqüentemente são os custos futuros dos produtos. Podem ser estimativas baseadas em dados históricos ajustados para um período futuro ou orientadas por planos orçamentários.

Custos-Padrão são custos planejados para serem alcançados em condições eficientes. Esta conceituação baseia-se em Matz, Curry & Frank (1974, p. 758), que o definem como sendo um “. custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto, durante um período específico no futuro imediato. Custo-padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições normais ou ideais de eficiência e volume”.

2.9 Sistemas de custos

Hilton (1991) diz que o sistema de contabilidade de custos é parte do sistema contábil geral que acumula dados de custos para uso na contabilidade financeira e na gerencial. E que o sistema de gestão de custos é o sistema de gerenciamento de planejamento e controle que mensura o custo das atividades relevantes, identificando custos que não adicionam valor a companhia e identificando atividades que não melhoram o desempenho da organização.

2.10 Sistemas de Acumulação de Custos

Um sistema de acumulação de custos tem como produto um conjunto de dados organizados de custos. Estes custos podem ser diferentes objetos de custeio, tais como uma unidade de um produto, um lote de produtos, um departamento, um determinado centro-de-custo, uma atividade, um processo, uma determinada ordem de fabricação, etc.

2.11 Sistema de Acumulação de Custos por Encomenda

Um sistema de acumulação de custos por encomenda, também conhecido por custeamento por ordem de produção, fabricação ou de serviço, é utilizado por empresas cuja fabricação dos produtos é realizada sob encomenda, tais como, produtos diferenciados, lotes específicos de produtos e serviços específicos.

2.12 Sistema de Acumulação de Custos por Processo

Um sistema de acumulação de custos por processo, também conhecido por custeio por processo, é utilizado em empresas que têm uma produção contínua ou em massa. Empresas, estas, que fabricam produtos em série e de forma padronizada com o objetivo de suprir o estoque de produtos destinados à venda.

2.13 Sistema de Acumulação Híbrido

Blocher et al. (1999) alertam para a existência de custeio híbridos, ou seja, aqueles que usam o sistema de acumulação por encomenda para apropriar os custos dos materiais e o custeio por processo para apropriar os custos de conversão aos produtos ou serviços.

3 Metodologia de Pesquisa

De acordo com Yin (1994), são três as condições que define qual o melhor tipo de estratégia de pesquisa que deverá ser utilizada pelo pesquisador ao elaborar trabalhos científicos ou acadêmicos, sendo elas:

- o tipo de questão de pesquisa proposta;
- a extensão de controle que o pesquisador tem sobre eventos comportamentais atuais;
- o grau de enfoque em acontecimentos contemporâneos em oposição a acontecimentos históricos.

Comparando os conceitos com as perguntas e características apresentadas na justificativa desta estudo, optou-se pela utilização do Estudo de Caso, já que:

- Quanto à forma de questão de pesquisa, aquelas referentes a este trabalho são “Como” e “Por que”.
- A busca pelo objetivo do trabalho não necessita que haja controle sobre eventos comportamentais.
- Este trabalho focaliza acontecimentos contemporâneos.

Assim, o trabalho aqui apresentado é um estudo de casos múltiplos aplicado em hospitais da Região de Ribeirão Preto, sendo que estes estão enquadrados como Hospitais de porte médio, grande e ou especiais, segundo classificação da Associação dos Hospitais do Estado de São Paulo - AHESP.

Segundo Yin (1994), a essência de um estudo de caso, é que ele tenta esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados.

Para Gil (1994, p. 78): “O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo ...”.

A maior dificuldade que pode ser constatada no estudo de caso, segundo Goode & Hatt (1979) é a resposta do pesquisador. Ele chega a ter uma falsa sensação de certeza sobre suas próprias conclusões.

Goode & Hatt (1979) sugerem que, para evitar essa dificuldade, ele (o pesquisador) desenvolva um plano de trabalho que considere esses perigos.

Por outro lado, o método de caso apresenta vantagens significativas. Para Gil (1994, p.79):

“A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado tipo ideal. Por exemplo, se as informações disponíveis fossem suficientes para afirmar que existem três tipos diferentes de comunidade de base e houvesse interesse em classificar uma comunidade específica em alguns desses tipos, então o estudo de caso seria o delineamento mais adequado”.

A técnica de estudo de casos múltiplos deve seguir uma lógica de replicação, e não de amostragem, e o pesquisador deve escolher cada caso cuidadosamente. Os casos devem funcionar de maneira semelhante aos experimentos múltiplos, com resultados similares (replicação literal) ou contraditórios (replicação teórica) previstos explicitamente no princípio da investigação YIN (1994).

Com base no modelo proposto acima, um dos primeiros passos a ser seguido é a elaboração do instrumento de coleta de dados, que neste trabalho foi desenvolvido seguindo-se as orientações sugeridas por Richardson (1999), inclusive com pré-teste.

Os questionários foram direcionados para as áreas administrativas ou então para outras áreas de competência, visando buscar os profissionais mais qualificados para o preenchimento dos mesmos, que além de estar disponível em meio impresso também se encontra em meio eletrônico.

A pesquisa foi realizada em organizações hospitalares localizadas na Região de Ribeirão Preto. A região possui dezesseis municípios e é conhecida nacionalmente como um pólo de saúde. Apresenta 24 unidades hospitalares, destas 19 são classificadas como hospitais gerais e 5 são consideradas como hospitais especializados, de acordo com o CNES – Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde.

Os hospitais foram separados quanto ao porte, de acordo com a classificação fornecida pela AHESP – Associação dos Hospitais do Estado de São Paulo. Neste trabalho foram analisadas as instituições com número igual ou superior a cinquenta leitos, ou seja, serão descartados do trabalho as unidades de pequeno porte, dada a dificuldade de obtenção ou ainda à falta de informações destes estabelecimentos. As informações relativas aos estabelecimentos hospitalares foram obtidas junto ao CNES – Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde.

Conforme comentado anteriormente, as organizações hospitalares quanto à oferta de leitos, são classificadas de acordo com uma tabela desenvolvida, no caso do Estado

de São Paulo, pela AHESP. Existem variados tipos de classificações de hospitais, porém esta se apresentou mais adequada ao tipo de pesquisa que se pretendia realizar, devido a suspeita da inexistência ou baixa incidência de metodologias de custeio em hospitais pequenos, ou ainda a dificuldade de obtenção de informações por parte destas instituições.

A tabela 1 apresentada a seguir, portanto, é a que foi utilizada como parâmetro para restrição da amostra das unidades a serem analisadas.

Tabela 1 Classificação dos Hospitais

25 a 49	Pequeno
50 a 149	Médio
150 a 500	Grande
500 acima	Especial ou Extra

Fonte: AHESP (Associação dos Hospitais do Estado de São Paulo)

A população total de hospitais da Região do estudo é composta de vinte e quatro unidades hospitalares, sendo que estas estão classificadas, segundo o porte conforme apresentado na tabela 2.

Tabela 2 Hospitais da Região de Ribeirão Preto – Classificação

Nº Total de Hospitais	Pequenos	Médios	Grandes	Especiais ou Extras
24	8	12	3	1
100%	33%	50%	13%	4%

Fonte: Elaborado a partir de informações extraídas do IBGE e CNES.

Com base na tabela apresentada, percebe-se o predomínio de hospitais classificados como médios, em segundo lugar aparecem os hospitais pequenos correspondendo a uma parcela significativa da população, posteriormente aparecem os hospitais grandes, e por fim os hospitais especiais ou extras.

O questionário foi elaborado de forma a facilitar a tabulação e análise dos dados. Além disso, teve por finalidade facilitar a colaboração dos respondentes, superando sua relutância quanto à participação no estudo.

4 Estudo Prático

O questionário elaborado para este trabalho é uma combinação de perguntas abertas e fechadas, com aplicação direta, sendo que estas definições encontram-se descritas na metodologia.

Quanto à elaboração, o questionário foi estruturado em três blocos, sendo eles:

A) Identificação da Instituição Hospitalar;

- B) Conceitos utilizados no questionário;
- C) Questões fechadas e abertas.

Este último bloco de informações é ainda dividido em outras três partes:

- 1) Identificação da existência ou não de um sistema de apuração de custos, e na sua ausência, qual a referência utilizada para a precificação de consultas e procedimentos médicos. Estas questões objetivam responder a uma das perguntas centrais deste trabalho (Diante da dificuldade apresentada na obtenção de informações e focando nos preços cobrados, quais são as alternativas encontradas pelos hospitais para precificação dos procedimentos e consultas médicas?). Esta parte do questionário corresponde às perguntas 1, 2, 3 e 4.
- 2) A segunda parte deste bloco tem por finalidade verificar se o sistema de apuração de custos possui um suporte informatizado e como são realizadas as apurações de custos (princípios, conceitos e métodos). O intento desta parte do questionário é resgatar outras duas questões essenciais desta monografia (1- Quais são os métodos de custeio adotados pelos hospitais da Região de Ribeirão Preto? Estes métodos são os mais adequados diante das características apresentadas por estes estabelecimentos? 2 - Qual a razão da dificuldade de obtenção de informações para a apuração dos custos hospitalares?). Nesta etapa estão compreendidas as questões 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13.
- 3) Por fim, a última parte deste bloco tem o objetivo de avaliar a formação dos preços cobrados pelas consultas e procedimentos médicos, no caso da existência de apuração de custos. Pretende também levantar informações referentes a gastos e faturamento das unidades hospitalares, para fins de classificação. Esta parte do questionário ainda possui o papel de obter informações que auxiliem a responder e ou elucidar alguns pontos importantes para a formulação das respostas referentes às perguntas centrais deste trabalho. Finalizando, existe um espaço destinado a observações ou comentários do entrevistado. As questões referentes a esta parte são 14, 15, 16, 17, 18 e comentários gerais.

Análise das respostas

A tabela 3 mostra resumidamente as respostas obtidas nas entrevistas.

Comentários das respostas obtidas

Com relação à primeira pergunta, pode-se verificar que todos os hospitais possuem ou então estão implementando uma área responsável por apurar os custos. Neste caso, observa-se que todas as instituições estudadas estão preocupadas com estas informações, que consideram vitais para as organizações hospitalares. Percebe-se ainda que esta preocupação vem aumentando nos últimos anos, principalmente devido à padronização de preços praticados por convênios, seguradoras e até mesmo pelo próprio governo, representado, neste caso, pelo SUS.

A segunda pergunta dizia respeito à justificativa da não existência de uma área responsável pelo cálculo dos custos, sendo que apenas uma das instituições apresentou essa resposta, porém este hospital está em fase de implementação de um sistema de custos. Percebe-se por estas informações o grau de relevância que a Contabilidade de Custos vem assumindo nestas organizações, reforçando as colocações feitas.

Na terceira pergunta foi possível comprovar a suspeita de que, na ausência de um sistema de custos, os Hospitais utilizavam como parâmetro para fixação de preços tabelas de seguradoras, convênios e até mesmo a tabela fornecida pelo Sistema Único de Saúde. Vale salientar que apenas uma das unidades analisadas respondeu a esta pergunta por não apresentar um sistema de custos ainda em funcionamento.

Com relação ao valor dos procedimentos e consultas, foi informado que não existe margem adicional cobrada pelos hospitais, uma vez que os valores são definidos pelas operadoras e convênios.

A resposta da quinta questão deixa evidente uma deficiência em relação a sistemas informatizados para cálculo de custos e até mesmo auxílio a estas informações. Somente uma das unidades analisadas respondeu que possuía um sistema informatizado que apenas auxiliava nos cálculos e não os realizava.

A sexta pergunta trata-se de um complemento referente à quinta questão, uma vez que aborda sobre o sistema informatizado utilizado para o cálculo dos custos, ou então no auxílio deste. Apenas uma das organizações respondeu que utiliza tal recurso, sendo que o sistema informatizado foi desenvolvido por uma equipe de informática no próprio hospital.

Quando questionados sobre a integração entre o plano de contas e o sistema de apuração de custos, as respostas foram diversificadas, sendo que duas das unidades analisadas responderam que o sistema de custos está parcialmente integrado ao plano de contas, e a terceira respondeu que tal integração não existe.

Com relação ao tempo de utilização do atual sistema de custos, duas delas responderam que utilizam esta fórmula de cálculo a mais de quatro anos, sendo que sempre estão procurando aprimorar as técnicas e métodos utilizados. Uma das instituições respondeu que ainda está implementando o sistema de custos.

Tabela 3 Comparação Entre as Respostas Obtidas

Questões	Hospital Médio	Hospital Grande	Hospital Extra
1) Existe, neste Hospital, uma área responsável por calcular os custos hospitalares? (Se a resposta for “Sim” pular para a questão 5, caso a resposta seja “Não” responder apenas as questões 2, 3, 4, 15, 16, 17 e 18).	Sim, existe no hospital uma área responsável pela apuração de custos.	Não, nosso Hospital está iniciando um trabalho de cálculo de custos, mas ainda não existe uma área responsável por tal atividade	Sim, existe no hospital uma área responsável pela apuração de custos.
2) Na ausência de cálculo dos custos, selecione a alternativa que melhor justifica esta atitude.	Não houve resposta	Como já mencionado anteriormente, o Hospital ainda está implementando um sistema de custos, portanto não temos ainda os custos calculados.	Não houve resposta
3) Na ausência de um sistema de custos, existe alguma referência padrão para o cálculo dos valores das consultas, exames e procedimentos médicos? Dentre as referências (Tabela do SUS e Operadoras de Saúde) utilizadas para o cálculo dos valores, indique qual é a utilizada pelo Hospital.	Não houve resposta	Nosso Hospital utiliza como padrão todas as tabelas oficiais de convênios e uma tabela própria para atendimento de particulares.	Não houve resposta
4) Sobre o valor definido nas tabelas de referência, existe algum percentual adicional de valor (margem adicional)?	Não houve resposta	Não, cobramos por nossos procedimentos e consultas os valores repassados pelos convênios.	Não houve resposta
5) O Hospital dispõe de algum sistema informatizado para calcular os custos hospitalares, ou que auxilie os cálculos em planilhas eletrônicas?	Não, o Hospital calcula seus custos somente com planilhas eletrônicas.	Não, os cálculos são todos feitos com base em planilhas eletrônicas.	Sim, o Hospital possui um sistema que auxilia as planilhas eletrônicas.
6) O Sistema informatizado de custos utilizado foi:	Não houve resposta	Não houve resposta	O Sistema foi Desenvolvido Internamente
7) Com relação ao plano de contas, o sistema de custos é integrado a contabilidade geral?	Parcialmente Integrado com a Contabilidade.	Nosso sistema de custos é parcialmente integrado a contabilidade.	Não Integrado com a Contabilidade
8) A quanto tempo o Hospital utiliza o Sistema de Custos atual?	Mais de quatro anos	Ainda estamos desenvolvendo o sistema de custos.	Mais de quatro anos

9) O sistema de custos atualmente utilizado pode identificar e acumular os custos segundo: (Obs.: Para esta questão podem ser selecionadas várias opções).	Os custos são acumulados por Centros-de-custos	Atualmente, o sistema que estamos desenvolvendo pode acumular custos por centros-de-custos e por atividades.	Os custos são acumulados por Centros-de-custos, Procedimentos Ambulatoriais, Procedimentos Cirúrgicos, Exames Laboratoriais, Consulta, Paciente/dia (hotelaria)
10) Os preços são calculados com base no:	Custo Histórico	Custo Histórico.	Custo Histórico
11) Identifique o Método de Custeio Utilizado pelo Sistema de Custos:	Custeio por Absorção	Custeio por Absorção	Custeio por Absorção
12) Caso o Hospital utilize o Custeio por Atividade (ABC), identifique a fase que o mesmo se encontra:	Não houve resposta	Não houve resposta	Não houve resposta
13) Com relação ao Custeio por Atividade (ABC), o Hospital:	Outras: Conhece, porém, para o gerenciamento, é dispendioso o controle através deste método.	Consideramos utilizar, porém ainda não fizemos um levantamento necessário para avaliar a aderência desse método no nosso Hospital.	Considera Utilizar
14) Para o cálculo dos preços dos serviços a serem cobrados o hospital utiliza-se dos seguintes métodos: (Obs.: Caso o Hospital não cobre por seus serviços, passar para a questão 17).	Custo direto mais margem de contribuição (para Materiais e Medicamentos); Custo total mais margem de lucro (markup) – (Para diárias hospitalares); Preço de mercado.	Neste caso praticamos preço de mercado mais ou menos um percentual de ajuste para os particulares, já nos convênios o preço é determinado pelas tabelas.	Nosso Hospital não cobra pelos serviços prestados, eles são repassados pelo SUS.
15) O Hospital pratica uma política de preços diferenciados entre particulares e Convênios?	Sim, o Hospital pratica preços diferenciados.	Sim, como já mencionado anteriormente.	Não
16) O Hospital pratica uma política de preços diferenciados entre Convênios e Seguradoras?	Não, neste caso o valor é o mesmo.	Sim, pois cada convênio ou seguradora nos repassa valores diferenciados.	Não houve resposta
17) O Hospital possui uma faixa de Faturamento/Receita anual de:	Entre 10 e 50 milhões	Entre 10 e 50 milhões	Maior que 100 milhões
18) Quais gastos estão inclusos neste faturamento/receita?	Mão-de-obra (atividade fim e suporte), Consulta médica, procedimentos ambulatoriais, Internações, cirurgias, equipamentos, materiais de consumo, medicamentos	Mão-de-obra (atividade fim e suporte), procedimentos ambulatoriais, Internações, cirurgias, materiais de consumo, medicamentos.	Mão-de-obra (atividade fim e suporte), Consulta médica, procedimentos ambulatoriais, Internações, cirurgias, equipamentos, materiais de consumo, medicamentos

No que tange ao processo de acumulação de custos, é unânime a apresentação da resposta “Centros-de-Custos”. Todavia, outras alternativas também apareceram nas respostas, sendo que um dos hospitais apresentou acumulação por atividades, e outro ainda apresentou as opções de Procedimentos Ambulatoriais, Procedimentos Cirúrgicos, Exames Laboratoriais, Consulta, Paciente/dia (hotelaria).

Na décima pergunta, o questionamento foi referente a qual preço utilizado na apuração dos custos, sendo apresentadas às opções de custo histórico, custos histórico corrigido, custo corrente e custo de reposição. Todas as organizações responderam que utilizam o custo histórico como base para estes cálculos.

Quando indagados sobre qual método de custeio eles (hospitais) utilizavam, sendo esta a décima primeira questão, foi unânime a resposta do método de custeio por Absorção.

A décima segunda questão trata-se de um complemento da questão anterior, onde é questionado sobre a existência da utilização do sistema de custeio ABC, que em caso positivo, em que fase o mesmo se encontra. Como nenhuma das unidades analisadas utiliza tal método essa questão não obteve respostas.

A questão seguinte é referente ao sistema de custeio ABC, onde é abordado o possível interesse dos entrevistados em utilizar ou não o método. As respostas são diversas, sendo que duas foram indicativas a possível utilização do sistema de custeio, porém uma das respostas foi negativa, apresentando como justificativa os elevados custos de apuração relacionados a este método.

A resposta da décima quarta questão foi diferente para cada instituição analisada, o hospital de porte médio respondeu que utiliza para determinação do preço Custo direto mais margem de contribuição (para Materiais e Medicamentos); Custo total mais margem de lucro (*markup*) – (Para diárias hospitalares); Preço de mercado. O hospital de porte grande informou que pratica preços de mercado mais um percentual de ajuste para os particulares, já nos convênios o preço é determinado pelas tabelas de referência. O hospital de porte especial ou extra, informou que não cobra pelos serviços, onde os valores são repassados pelo SUS.

A décima quinta e décima sexta questões apuravam se os hospitais praticam preços diferentes entre convênios e particulares, e entre convênios e seguradoras. As duas instituições que prestam serviços a particulares, responderam que praticam preços diferentes entre particulares e convênios. Já na segunda questão apenas uma delas informou que pratica preços diferenciados, no caso entre convênios e seguradoras. A terceira instituição trabalha exclusivamente com o SUS.

A décima sétima questão é relativa ao faturamento destas instituições. Aquelas enquadradas como de porte médio e grande informaram seu faturamento na faixa entre R\$ 10 e 50 milhões. Já o hospital classificado como de porte especial ou extra informou um faturamento acima de R\$ 100 milhões.

A décima oitava questão tinha por objetivo identificar quais gastos estavam dentro do faturamento apurado na questão anterior. Dois hospitais informaram que todos os gastos estavam relacionados ao faturamento. Somente o hospital de porte grande informou que os gastos com Consulta Médica e Equipamentos não estavam dentro deste faturamento.

Diante das respostas obtidas e voltando-se para as perguntas centrais desta monografia, podemos concluir que a metodologia de custeio adotada por todos os hospitais é o custeio por absorção, que neste caso não é o mais indicado já que provoca distorções significativas nos custos finais dos serviços, neste caso devido a grande quantidade de custos indiretos fixos não baseados em unidades, característicos nestas instituições, devido a rateios sucessivos.

Após avaliar quais métodos e se estes eram os mais adequados a estas organizações, a pergunta seguinte diz respeito à dificuldade então de se implantar técnicas de custeio mais adequadas, que forneçam informações mais confiáveis.

Observou-se que a grande dificuldade para a implementação de técnicas mais apuradas reside no fato da inexistência de ferramentas, no caso, um sistema informatizado que auxilie este trabalho.

Diante desta carência, os hospitais tendem a buscar soluções caseiras para a solução destes problemas. Racionalmente, a primeira solução seria a adoção da melhor técnica possível para a apuração destes custos, independentemente de um sistema informatizado para auxílio.

Muitos autores defendem que a melhor técnica para organizações hospitalares é o custeio baseado em atividades. Assim seria este o método adotado pelos hospitais. Mas por que teoricamente a sugestão de uma metodologia de custeio é diferente daquela que encontramos na prática?

Ora, os mesmos autores que defendem a utilização do custeio baseado em atividades apontam como principal ponto negativo o nível de detalhamento desta metodologia e conseqüentemente o alto custo e morosidade para a obtenção destas informações.

Voltando ao princípio da racionalidade, os gestores, diante deste quadro, tendem a procurar métodos paliativos e assim a utilizar técnicas mais rudimentares ou então menos adequadas, mas que apresentam resultados mais rápidos a um custo menor, ou seja, acabam por utilizar o custeio por absorção.

Apresentada a dificuldade para a utilização de técnicas mais adequadas de apuração de custos e focando a formação de preço dos procedimentos médicos, quais seriam as alternativas utilizadas como parâmetros para precificação dos procedimentos e consultas médicas?

De acordo com as respostas, pôde-se verificar que a primeira alternativa dos gestores é buscar por técnicas que apresentam respostas mais rápidas, apesar de suas deficiências. Dentre estas técnicas estão a utilização de metodologias de custeio menos adequadas às características dos hospitais, tais como o custeio por absorção.

Outra observação pertinente é que em alguns hospitais nem mesmo chegam a utilizar a contabilidade de custos como recurso para este trabalho, e sim acabam empregando como referência para precificação de seus serviços, valores cobrados por outras instituições (preço de mercado), ou ainda tabelas fornecidas por convênios, seguradoras ou até mesmo tabelas de órgãos oficiais, como o SUS.

Conclui-se, portanto, que estas instituições apresentam sérias dificuldades para obtenção de informações críticas aos gestores, tais como lucro e custo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nas respostas e resultados obtidos, é possível verificar que atualmente existe uma preocupação crescente com a apuração dos custos hospitalares, seja por motivos de controles gerenciais ou então por motivo de comparação com os recursos repassados pelos convênios, seguradoras e governo com os custos efetivamente incorridos pela unidade hospitalar. Essa preocupação pode ser observada pelas respostas obtidas nas questões um e dois, pois todas as unidades analisadas responderam que possuem áreas de responsabilidade para apuração de custos ou então estão desenvolvendo tal área.

Uma hipótese importante foi confirmada na questão número três, que é a utilização de tabelas de convênios ou seguradoras para definição de preços de procedimentos médicos ou consultas na ausência de cálculo de custos. Fica evidente a fragilidade da instituição hospitalar quando utiliza tal técnica, pois fica esta submetida a padrões de comparação, que não se sabe ao certo como foram calculados e que, portanto, não dão sustentabilidade para a obtenção de informações vitais como lucro e custo.

É possível identificar a necessidade que as organizações hospitalares possuem quanto a encontrar no mercado sistemas informatizados que auxiliem no gerenciamento e na apuração dos custos, sendo essa necessidade evidenciada de forma explícita por uma das unidades analisadas. Essa afirmação é comprovada ao se verificar que todos os hospitais buscaram soluções caseiras para a apuração de seus custos, sendo a utilização de planilhas eletrônicas ou então o desenvolvimento de sistemas internamente as soluções geralmente encontradas.

Pode-se perceber que as informações referentes a custos são apuradas com o intuito de auxiliarem o controle gerencial, pois a falta de integração entre os sistemas de custos e contabilidade se faz presente em todas as unidades analisadas. É possível verificar ainda que de forma geral os hospitais possuem estes sistemas de apuração de custos há algum tempo e que vem aperfeiçoando seus métodos e técnicas gradativamente ao longo do tempo.

Com relação à forma de acumulação de custos, é unanimidade a utilização do conceito de centro-de-custos, porém pode-se perceber um certo avanço neste sentido quando alguns hospitais responderam serem capazes de acumular custos por paciente/dia ou então por processos ambulatoriais.

A questão que não pode deixar de ser feita é: Qual o grau de confiabilidade das informações obtidas por estes sistemas de apuração de custos? Esta pergunta é pertinente, uma vez que todas as unidades analisadas utilizam como método o custeio por absorção, sendo que este apresenta uma série de desvantagens em relação a seus resultados, como já descrito na revisão bibliográfica, principalmente em instituições que apresentam valores elevados em seus custos indiretos, no caso, uma característica presente nas organizações hospitalares.

A pergunta subsequente é: Por que então estas instituições não utilizam sistemas de custeio mais adequados a suas características para apuração de seus custos? Foi possível observar que dois pontos são fundamentais para a utilização de um método em detrimento a outro, sendo eles a praticidade de obtenção de informações/cálculo e o custo benefício das informações geradas.

Com relação à formulação dos preços, ainda que utilizando sistemas de apuração de custos para auxiliar este trabalho, fica evidente a utilização de parâmetros obtidos no mercado para sua determinação, e cada vez mais tal técnica é utilizada principalmente

devido à dificuldade de obtenção de informações que forneçam subsídios para a precificação destes serviços.

Voltando-se para as perguntas centrais desta monografia, podemos concluir que a metodologia de custeio adotada por todos os hospitais é o custeio por absorção, que neste caso não é o mais indicado já que provoca distorções significativas nos custos finais dos serviços, neste caso devido a grande quantidade de custos indiretos fixos não baseados em unidades, característicos nestas instituições, devido a rateios sucessivos.

.Observou-se que a grande dificuldade para a implementação de técnicas mais apuradas reside no fato da inexistência de ferramentas, no caso, um sistema informatizado que auxilie este trabalho.

Diante desta carência, os hospitais tendem a buscar soluções caseiras para a solução destes problemas. Desta forma, tendem a procurar métodos paliativos e assim a utilizar técnicas mais rudimentares ou então menos adequadas, mas que apresentam resultados mais rápidos a um custo menor, ou seja, acabam por utilizar o custeio por absorção.

Apresentada a dificuldade para a utilização de técnicas mais adequadas de apuração de custos e focando a formação de preço dos procedimentos médicos, a alternativa dos gestores é buscar por técnicas que apresentam respostas mais rápidas, apesar de suas deficiências. Dentre estas técnicas estão a utilização de metodologias de custeio menos adequadas às características dos hospitais, tais como o custeio por absorção.

Outra observação pertinente é que em alguns hospitais nem mesmo chegam a utilizar a contabilidade de custos como recurso para este trabalho, e sim acabam empregando como referência para precificação de seus serviços, valores cobrados por outras instituições (preço de mercado), ou ainda tabelas fornecidas por convênios, seguradoras ou até mesmo tabelas de órgãos oficiais, como o SUS.

Fica evidente a importância da contabilidade de custos nestas instituições, sendo que poderiam ser mais bem administradas se seus gestores fossem melhor orientados quanto à utilização de técnicas mais adequadas para o cálculo dos custos de seus serviços, bem como se estes possuísem um aparato informatizado que lhes proporcionassem informações confiáveis e tempestivas em relação aos custos apurados.

Referências

AHESP – Associação dos Hospitais do Estado de São Paulo. Disponível em <http://www.ahesp.com.br>. Acesso em 12/set./2005.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. 2 ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1984.

BLOCHER, E.J. et al. **Cost Management**. New York: Irwin/McGraw-Hill, 1999.

CNES – Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde. Disponível em <http://www.cnes.datasus.gov.br>. Acessado em 12/set./2005.

DICKEY, Robert I. **Accountants cost handbook**. New York: Ronald Press, 1960.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1994.

GOODE, W.J. & HATT, P.K. **Método em pesquisa social**. Sao Paulo: Nacional 1979.

HANSEN, Don R. & MOWEN, Maryanne M. **Cost Management: accounting and control**. Cincinnati, South-Western, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria de la contabilidad**. México, U.T.E.H.A., 1974.

HILTON, Ronald W. **Managerial Accounting**. McGraw Hill, 1991.

HORNGREN, Charles T. & FOSTER, George. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 7 ed. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall, 1991.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1981.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias**. São Paulo: Atlas, 1992.

MATZ, Adolph, CURRY, Othel J. & FRANK, George W. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1974.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

YIN, R.K. **Case Study Research: Design and methods**. 2. ed. Bervely Hills, Sage, 1994.