

Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP*

Carlos Alberto Grespan Bonacim**
Adriana Maria Procópio de Araujo***

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Aspectos metodológicos; 3. Plataforma teórica; 4. A experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP (HCFMRP-USP); 5. Análise dos resultados do projeto piloto no Centro de Informações e Análises; 6. Considerações finais.

SUMMARY: 1. Introduction; 2. Methodological aspects; 3. Theoretical framework; 4. The experience of The Ribeirão Preto Medical School Clinics Hospital of the University of São Paulo (HCFMRP-USP); 5. Analysis of the results of the pilot project at the Information and Analysis Center; 6. Final remarks.

PALAVRAS-CHAVE: hospital universitário público; gestão de custos; setor governamental; sistemas de custeio; *accountability*.

KEY WORDS: public university hospital; cost management; government sector; costing systems; *accountability*.

Este artigo apresenta a experiência de implantação da metodologia de custos baseada em atividades (ABC) do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, por meio de um estudo de caso, num período de cinco anos. As características dos hospitais universitários de alta tecnologia, tais como atividades docente-assistenciais e serviços básicos de saúde, fazem com que seus custos sejam mais elevados do que os de hospitais não universitários. Na sua trajetória institucional, o HCFMRP-USP não possuía uma metodologia consistente

* Artigo recebido em fev. e aceito em maio 2010.

** Doutor em controladoria e contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP), docente do Departamento de Contabilidade da Fearn/USP. Endereço: Av. dos Bandeirantes, 3900 — CEP 14040-900, Ribeirão Preto, SP, Brasil. E-mail: carlosbonacim@usp.br.

*** Doutora em controladoria e contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP), livre-docente do Departamento de Contabilidade da Fearn/USP. Endereço: Av. dos Bandeirantes, 3900 — CEP 14040-900, Ribeirão Preto, SP, Brasil. E-mail: amprocop@usp.br.

de mensuração e avaliação dos custos de sua atividade assistencial. No entanto, dificuldades de financiamento de suas atividades, associadas a uma completa reestruturação em seu modelo de atendimento vinculado ao Sistema Único de Saúde, impulsionaram a adoção do mapeamento de custos por atividades, para demonstrar, de forma adequada, como pode ser mensurado o impacto do ensino nos custos assistenciais, visto que a agenda democrática nacional tem reivindicado transparência, *accountability* e, fundamentalmente, eficiência na gestão dos recursos públicos.

Cost management applied to public university hospitals: the experience of the The Ribeirão Preto Medical School Clinics Hospital of the University of São Paulo

This paper presents the experience of implementing the methodology of cost-based activities (ABC) at The Ribeirão Preto Medical School Clinics Hospital of the University of São Paulo (HCFMRP-USP), through a case study over a period of five years. Characteristics of high technology university hospitals, such as teaching and assistance, make their costs higher than those of non-university hospitals. In its institutional history, HCFMRP-USP lacked a consistent methodology for measuring and assessing the costs of its assistance activities. However, difficulties in financing these activities, associated with a complete restructuring in the hospital's healthcare model linked to the National Health System, have furthered the adoption of cost mapping, in order to assess adequately the impact of teaching activities in healthcare costs, considering that the country's democratic agenda has demanded transparency, accountability and, above all, efficiency in public funds management.

1. Introdução

A economia em saúde vem ganhando papel extremamente relevante em todo o mundo. Os recursos utilizados na prestação da assistência médica, por um lado, apresentam demanda crescente em função das novas opções que a tecnologia oferece e, por outro, a insuficiência de recursos do setor público e da população justifica a necessidade de estudos e práticas na área.

Em meio a um cenário empresarial mais competitivo, os gestores das organizações passam a ter necessidade de instrumentos gerenciais adequados à administração dos recursos utilizados na consecução de suas atividades. As instituições públicas de saúde convivem com os mesmos desafios de uma crescente demanda de gestão profissional, sem a qual não se conseguirá sua viabilização, para não dizer sua própria manutenção e sobrevivência.

O aumento dos gastos e custos na saúde é acompanhado com preocupação pelos gestores públicos. Os sistemas de informações de custos de saúde preventiva, saneamento e saúde curativa (hospitales), indiscutivelmente,

assumem papel relevante a uma adequada gestão operacional e financeira de saúde pública.

Entretanto, conforme Dallora (2007), os gestores possuem baixo conhecimento sobre os conceitos de custos hospitalares. Além disso, as informações de custos disponibilizadas são pouco aproveitadas, não são bem compreendidas e, segundo os respondentes, não representam a realidade da área. A melhoria desse resultado requer maior capacitação e conscientização dos gerentes dos centros de custos e também aprimoramento do sistema de gestão institucional, de forma a propiciar maior autonomia e responsabilização dos gerentes (Dallora, 2007).

A eficiência e a eficácia gerencial envolvem certamente a questão do custo. A excelência hospitalar, portanto, exige eficácia em custos aliada à qualidade do serviço prestado e consequente satisfação do paciente (cliente). Em se tratando do planejamento econômico-financeiro das instituições públicas de saúde, a análise de custos auxilia no gerenciamento dos resultados, cálculo das margens por procedimento, direcionamento do trabalho, na identificação de instalações e espaços ociosos e até mesmo no nível de atividade de um hospital público, com vistas à expansão do nível de atendimento para uma maior parcela da população, considerando que os recursos são escassos.

Contudo, a apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo, consequência direta da diversidade de serviços prestados e que exige, entre outras condições, a delimitação dos centros de custos e um eficiente sistema de informações.

Este artigo analisa a situação do sistema de custos do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (HCFMRP-USP), bem como avalia a proposta de mudança de metodologia de custeio: do método absorção para o custeio baseado em atividades (ABC). Para auxiliar na análise, apresentou-se de forma detalhada o método utilizado (custeio por absorção), suas particularidades e limitações. Em seguida, ilustrou-se o processo de implantação do sistema de custeio ABC na área suporte à informática (centro de informações e análises), ressaltando suas vantagens, as dificuldades e os desafios.

Foram objetivos específicos do artigo: revisão conceitual dos sistemas de custeio por absorção e ABC; análise do sistema de custeio quanto ao controle e suporte para tomada de decisões; apresentação dos resultados do projeto piloto desenvolvido no Centro de Informações e Análises (CIA), bem como os benefícios gerados (suporte para decisão); e verificação da aplicabilidade do sistema de custeio ABC para um hospital universitário do porte do HCFMRP-USP.

2. Aspectos metodológicos

Segundo a literatura, a tipologia de delineamento de uma pesquisa pode ser agrupada em três categorias: a pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, pois tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Na pesquisa descritiva, o objeto de estudo não é reduzido à variável única, mas é estudado em sua complexidade e totalidade, em seu contexto diário. A pesquisa qualitativa vai ao encontro do objetivo deste artigo, pois se caracteriza por estudar práticas e interações sociais (Flick, 2004).

Já quanto à estratégia de pesquisa, trata-se de um caso de estudo. Cabe ressaltar que é um espaço para verificar se as proposições de uma premissa são válidas nele. O caso de estudo foi realizado no HCFMRP-USP — unidade de análise. Martins (2008) define estudo de caso como uma estratégia de pesquisa caracterizada pela análise profunda e intensa de uma unidade social que pede avaliação qualitativa. Um estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real; as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes; múltiplas fontes de evidências são utilizadas.

Realizada com a estreita associação entre participantes e os pesquisadores do projeto de implantação do custeio ABC no hospital público, a preparação para coleta de dados do estudo de caso envolveu o desenvolvimento de um protocolo para investigação, como forma de aumentar a confiabilidade do estudo. A coleta dos dados, conforme sugere a estratégia do estudo de caso (Martins, 2008), envolveu uma triangulação dos dados (três métodos diferentes): análise documental; entrevista; e observação direta.

Na análise documental, avaliamos as demonstrações contábeis da instituição, bem como as planilhas de custos, planilhas de faturamento e as tabelas de preços referenciais da área. Assim, consideramos como fontes primárias: de primeira espécie — os dados físico-operacionais do hospital (atividades); e de segunda espécie — os relatórios contábeis e de atividades (prestação de contas) publicados pelos hospitais, a tabela de pagamentos do SUS, fornecida no site do Ministério da Saúde (gastos, custos).

Por sua vez, a fonte secundária foi composta pela revisão crítica da literatura, como forma de dar suporte ao desenvolvimento da temática. Buscou-se, portanto, identificar os principais elementos da gestão dos hospitais

universitários públicos, bem como os aspectos fundamentais no processo de avaliação econômica de investimentos públicos.

A abordagem do problema é qualitativa. Isso se justifica devido ao fato de que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais” (Richardson, 1999:89).

Como técnica de coleta dos dados, fontes e evidências, recorreu-se, além da pesquisa documental, à entrevista semiestruturada. Tanto a metodologia de custeio utilizada pelo hospital, seus controles, cálculos, estimativas e limitações, quanto os desafios e os procedimentos metodológicos utilizados para a condução do projeto de implantação do sistema de custeio ABC foram relatados pela responsável da seção de custos, por meio de entrevista semiestruturada. Verificamos, in loco, por observação em amostragem a autenticidade dessas informações, planilhas e controles.

Todos os procedimentos para essa pesquisa estão compilados de forma direta e indireta no protocolo de pesquisa e no roteiro de entrevista que foram encaminhados ao Comitê de Ética e Pesquisa do HCFMRP-USP. Após parecer favorável, foram aplicados na unidade de análise.

3. Plataforma teórica

Nos hospitais públicos em geral o quadro de pessoal é financiado pelos instituidores, mas de modo insuficiente. Para os 45 HUs públicos ligados às instituições federais de ensino superior (Abrahue, 2004), o MEC arca com tal despesa; no caso das universidades estaduais, o respectivo orçamento estadual. Esses HUs públicos integrados ao SUS têm em seus recursos a maior parcela de seu financiamento.

A proeminência do fato é que o SUS reembolsa os hospitais com base numa tabela de preços única para cada procedimento. Assim, os hospitais são reembolsados por esses valores, não importando o tempo de permanência no hospital ou os custos reais incorridos com os pacientes (Abrahue, 2004).

Esse sistema de reembolso, teoricamente, não admite ineficiências, exigindo dos HUs um alto grau de eficiência na alocação e gestão dos recursos. Com isso, torna-se fundamental a avaliação de desempenho (eficiência) dos investimentos efetuados.

Vale ressaltar que a complexidade dos atendimentos, a concentração de serviços médicos especializados com forte demanda por atualização tecnoló-

gica, a existência de cursos de pós-graduação e o crescimento da população idosa com suas demandas específicas fazem com que os HUs tenham grande necessidade de investir em novos espaços físicos, tecnologia e equipamentos.

Além disso, conforme Costa et al. (2003), os hospitais de ensino encontram-se debilitados por serem mais dispendiosos, já que incorporam atividades de ensino, pesquisa e extensão e por serem um referencial em tecnologia de ponta quando é crescente a exigência do governo e da sociedade pela racionalização dos custos e despesas.

Além disso, nos hospitais universitários públicos — objeto específico deste artigo — existe necessidade de prestação de contas, ao Tribunal de Contas do Estado, no caso das subvenções (investimentos em custeio e para a aquisição de ativos fixos, equipamentos) realizadas pelo governo estadual. Tal prestação de contas se dá por meio dos relatórios de execução orçamentária (execução dos empenhos); quanto à prestação de contas ao Tribunal de Contas da União, pelos repasses de recursos do SUS, quando do ressarcimento das instituições. Nesse caso, ocorre a prestação mediante um relatório de atividades, que discrimina cada procedimento específico realizado pelos hospitais. Ou seja, o SUS reembolsa a instituição em função dos serviços por ela prestados à sociedade.

Diante desse contexto, independente de onde provêm os recursos, exige-se que os hospitais públicos demonstrem eficiência em utilizá-los e apresentem retorno à sociedade. Por isso, é importante mensurar de maneira adequada o custo dos procedimentos, sua efetividade e eficiência — que relaciona o volume de serviço prestado com o consumo de recursos.

Há também constatação na literatura de que o estado ainda não absorveu bem as modernas técnicas de gestão administrativa e contábil e não está se aproveitando das ferramentas tecnológicas disponíveis, como explica Campello (2003:2), “apesar do alarde das revoluções tecnológicas e de gestão administrativa que abalaram e transformaram as estruturas organizacionais privadas, a discussão parece não encontrar eco nas organizações públicas”, principalmente no que se refere à gestão eficiente e transparência do sistema de informações contábeis e financeiras que é muito deficiente.

De forma geral, o gasto público é definido como o conjunto de dispêndios do estado, necessário ao funcionamento dos serviços públicos, além de encargos assumidos no interesse geral da comunidade. Assim, compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais — ou seja, o gasto público corresponde à distribuição e ao emprego das receitas para o custeio de diferentes entes e para os investimentos (Lima e Castro, 2003).

Contudo, estudos como os de Imrohoruglu (1989); Osborne e Gaebler (1994); Enap (1998); Bouckaert e Pollit (2000); Moura (2003); Pereira e Silva (2003); Wiemer e Ribeiro (2004); Slomski (2005) e Amaral et al. (2008) confirmam a hipótese de que os gastos públicos, de forma geral, e os custos com pessoal, de forma particular, expandem-se em função do crescimento da receita governamental sem qualquer relação com a qualidade do gasto público, incremento de serviços ou de oferecimento de bens públicos.

Desde a década de 1990, a gestão pública no Brasil está passando por grandes mudanças, incentivadas por reivindicações sociais que pedem maior eficiência, transparência e eficácia na aplicação dos recursos públicos. A força da sociedade como agente de mudança emerge da superação de um regime militar e foi construída ao redor da expansão da cidadania e do aprofundamento da democracia, cujo marco formal é a Constituição de 1988 — conhecida como a “Constituição cidadã” — que incluiu mecanismos de democracia direta e participativa. Entre eles, o estabelecimento de conselhos gestores de políticas públicas, nos níveis municipal, estadual e federal, com representação paritária do Estado e da sociedade civil, destinados a formular políticas sobre questões relacionadas com a saúde, crianças e adolescentes, assistência social, mulheres etc. (Slomski, 1996).

Essas transformações impulsionam o Estado brasileiro e as entidades públicas a preocuparem-se com novos mecanismos de gestão, voltados principalmente à implementação de processos de melhoria contínua, planejamento, avaliação e prestação de contas das atividades desenvolvidas.

A necessidade da gestão de custos no setor público é evidente. Porém, Martins (2003), preocupado com as expectativas de resultados imediatos esperados para o controle e decisão, faz uma advertência quanto aos sistemas de custos. Sistema não é apenas um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas um conjunto de pessoas; muitas vezes, entretanto, isso é esquecido. Sistemas de custos não são exceções e dependem primordialmente das pessoas, não de números, papéis e rotinas.

A tecnologia da informação possibilita resultados bastante satisfatórios e abre um vasto campo de evolução da área, visto que um sistema de custeio completo e eficaz é, em geral, fruto da área de sistemas de informações. Para atender a diferentes necessidades foram desenvolvidos alguns sistemas de custeio, entre eles: custeio por absorção, custeio direto e custeio baseado em atividades. É possível a adoção simultânea e harmoniosa das alternativas, visto que não são excludentes entre si, cada qual com um conjunto de informações específico às funções de controle e planejamento das atividades de uma entidade e, neste artigo, especificamente para uma instituição de saúde.

Conforme Matos (2002), as expectativas em relação a um sistema de custos são maiores do que as condições existentes na maioria das organizações, em especial do setor saúde. As dificuldades para a implementação de um sistema de custos e a correspondente geração de informações relevantes ao processo de gestão compreende fatores de naturezas diversas, ressaltando o fator humano como elemento fundamental para o sucesso.

A seguir, realiza-se uma breve sinopse a respeito dos sistemas de custeio por absorção, atualmente utilizado, e do custeio baseado em atividades (ABC), proposto.

Custeio por absorção

Os critérios de rateio devem permitir a distribuição dos custos indiretos e sob um grau de consistência razoável. A utilização dos critérios de rateio tem sido objeto de discussão sob sua validade pelo grau de arbitrariedade que eles compreendem, coloca Martins (2003). De acordo com o autor, o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, consagrado pela Lei nº 6.404/76, fator determinante para sua enorme difusão no meio empresarial.

Martins (2000) define o custeio por absorção como uma metodologia de custeio em que todos os custos e despesas operacionais são rastreados às unidades de serviços. Para a distribuição dos custos, o método de custeio por absorção segue algumas etapas, conforme Riccio (2000) e Martins (2003), a saber: separação entre custos e despesas, seguida pela apropriação de custos diretos ao produto e a atribuição dos custos indiretos aos produtos, segundo bases de rateio previamente estabelecidas.

Cabe ressaltar alguns aspectos pertinentes para a definição dos critérios de rateio, em especial bom senso e uniformidade ao longo do tempo, pois uma mudança de critério de rateio altera diretamente na apuração dos resultados. Outra colocação pertinente é que os gastos irrelevantes não necessitam de rateio, até porque não impactam economicamente no resultado de forma expressiva

Por sua vez, a criação, classificação e identificação dos centros de custos é de importância vital para o sistema de apuração de custos hospitalares (Sach), como defendem Beulke e Bertó (1997) e Falk (2001). A combinação de funções, rotinas, atividades, insumos e serviços determina “grupos” de centros de custos. Então, unidades de produção com características de representar a localização em que os serviços estão sendo elaborados ou prestados e

unidades de apoio e administração como complementação imprescindível à consecução das atividades de prestação de um serviço de assistência médica.

O custeio hospitalar por absorção pressupõe que a causa de custos é função do volume de procedimentos médicos produzidos. Nessa lógica, os custos diretos são apropriados diretamente aos procedimentos médicos prestados, ao passo que os indiretos são rateados conforme determinadas bases, segundo Ching (2001). Nesse contexto, o hospital é dividido em centros de custos e eles refletem departamentos especializados (administração, ambulatório, laboratório, nutrição, lavanderia etc.).

O sistema de custeio por absorção controla o custo e o desempenho de uma unidade especializada (departamento) e possibilita a confrontação dos custos reais com os orçados. A avaliação será positiva se os reais não excederem os orçados, pondera Martins (2000).

Martins (2003) ressalta que, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas na sua utilização para fins gerenciais, entre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis, além da distorção provocada pelo rateio arbitrário dos componentes indiretos do custo. Esses são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto ou serviço.

Embora essa conceituação satisfaça os fundamentos da contabilidade de custos, a abordagem de custeio por absorção, largamente utilizada para o processo de operação dos custos hospitalares, corresponde a uma adaptação a essa versão básica e estende o cálculo dos custos para a totalidade dos insumos, independente da classificação de custos ou despesas, descreve Matos (2002). Sob essa orientação, a expressão de custeio por absorção passa por uma adaptação e denomina-se “custeio por absorção pleno”. A metodologia de custeio por absorção pleno é utilizada nos hospitais para o cálculo dos custos sob a segmentação de centros de custos, bem como sob a unidade de custeio de procedimentos hospitalares, ainda segundo Matos (2002).

Custeio baseado em atividades (ABC)

A visão tradicional de custos é a de que serviços ou produtos consomem recursos. A visão do custeio baseado em atividades, conhecido como ABC — *activity based costing* —, é a de que serviços ou produtos consomem atividade e as atividades consomem recursos. A atividade é uma ação que utiliza recursos

humanos, recursos materiais, tecnológicos e financeiros para se produzir bens ou serviços.

A atividade é composta por um conjunto de tarefas necessárias para seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização do processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas. Para Martins (2003), o ABC promove a redução das distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, verificadas no método de custeio por absorção.

Conforme Goulart (2000), as organizações de saúde utilizam o ABC devido às diversidades dos serviços oferecidos, buscando a melhoria dos controles existentes. Então o custo de mão de obra direta diminuiu drasticamente, enquanto os custos indiretos (*overhead*) têm crescido vertiginosamente. Com isso, observa-se que os sistemas tradicionais, que utilizam bases de rateio relacionadas ao volume, já não mais atendem aos usuários.

Nakagawa (1994) e Brimson (1996) complementam a ideia de que o ABC pode subsidiar informações com maior exatidão para a tomada de decisões, por ser mais preciso na identificação de quais processos, atividades (ou até procedimentos, por exemplo) são mais dispendiosos. De acordo com Catelli e Guerreiro (1993) o sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela instituição geram custos, e que os serviços consomem ou utilizam essas atividades.

Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e serviços, utilizando-se o conceito de *cost drivers* ou direcionadores de custos. O ABC é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais — comum na metodologia de custeio por absorção.

Pattio (2001) e Lima (1997) concordam que os pontos fortes do ABC são: rastrear os custos de um departamento para as atividades realizadas e, principalmente, verificar como estas atividades estão relacionadas com o consumo de recursos e a geração de receitas. Assim, o primeiro passo no custeio ABC é relacionar quais as atividades relevantes dentro de cada centro de custo, uma vez que o custo da atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la: salários com encargos, materiais de consumo, depreciação, água, energia etc.

A atribuição dos custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: alocação direta, seguida do rastreamento, e em condições em que não haja outra possibilidade, o rateio. O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração do custo. Essa

relação é expressa por meio dos direcionadores de custos. Porém, pode acontecer de um centro de custo executar parte da atividade. Nesse contexto, ao invés de centro de custo, o ideal seria trabalhar com “centro de atividade”.

De acordo com Martins (2003), no custeio ABC foi concebida a possibilidade de trabalhar a análise de custo sob duas visões: (i) visão econômica — visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custos por meio das atividades realizadas dentro do centro de custo; e (ii) visão de aperfeiçoamento dos processos — visão horizontal, no sentido de captar os custos dos processos realizados por meio das atividades nos vários centros de custos, utilizando-se de um fluxo sequencial.

Entretanto, é necessário considerarmos que esse sistema de custeio é de difícil implantação nas organizações prestadoras de serviços hospitalares em função de seu alto grau de detalhamento. Cabe ressaltar que no desenvolvimento do projeto de implantação devemos realizar uma análise de relevância para determinar o nível de detalhamento que será empregado, como pondera Ching (2001).

Outro ponto que merece cautela, decorrente do alto nível de detalhamento, é o fato da dificuldade de controle em empresas que possuem muitas atividades, caso da instituição hospitalar quando consideramos os inúmeros processos e procedimentos que compõem a prestação dos serviços (Noreen, 1991:162).

A metodologia empregada no custeio ABC também apresenta certo grau de arbitrariedade, consequência do fato de os *cost drivers*, ou direcionadores de custo, serem atributos de forma subjetiva (Fritzsche, 1997:85). Assim, o aprimoramento dos direcionadores, o nível de detalhamento das atividades e o controle são fatores que devem ser trabalhados para que as informações provenientes do sistema sejam confiáveis, pelo menos ao médio prazo.

4. A experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP (HCFMRP-USP)

O HCFMRP-USP é vinculado à Secretaria da Saúde do estado de São Paulo e associado à Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para fins de ensino, pesquisa e prestação de serviços médico-hospitalares à comunidade. É uma entidade autárquica com personalidade jurídica e patrimônio próprio, integrado ao Sistema Único de Saúde (SUS), e que tem por finalidade servir de campo de ensino e treinamento a estudantes de cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto

da Universidade de São Paulo (FMRP-USP) e da Escola de Enfermagem de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (Eerp-USP).

A instituição destaca-se na promoção e assistência à saúde de Ribeirão Preto e à de toda a região nordeste do estado de São Paulo. Sua unidade ambulatorial é responsável pelo atendimento a 3.000 pacientes por dia, não internados, por meio de consultas médicas, exames, diagnósticos e de acompanhamento de pequenos procedimentos cirúrgicos (hospital-dia). É também centro de referência em tratamentos de alta complexidade (casos clínicos graves, com risco de morte) — absorve aproximadamente 20% da demanda de internações da cidade de Ribeirão Preto e região. Conforme dados de 2008 (último relatório de atividades), o hospital possui 854 leitos de enfermaria e 82 leitos de observação, 35 salas cirúrgicas, 326 salas de atendimento ambulatorial (consultórios) dispostos em duas unidades: HC Campus (Campus) e Unidade de Emergência (UE), num total de 119.330 m².

O Hospital das Clínicas de Ribeirão Preto dispõe de 5.254 servidores, 211 professores da FMRP-USP (áreas clínicas), 527 médicos em estágio de especialização (residentes), distribuídos em 38 programas de residência médica (cardiologia, ortopedia, oftalmologia, por exemplo). Além desses profissionais da área médica, a instituição conta com 84 profissionais em estágio de especialização para áreas não médicas (como assistência social, nutrição, psicologia, terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia), distribuídos em 26 programas de especialização.

Assim, o HCFMRP-USP presta serviços médico-hospitalares, de urgência e tratamentos específicos de alta complexidade e tecnologia de ponta à população de Ribeirão Preto. Atende toda a região, ultrapassando inclusive os limites do estado de São Paulo, com recursos provenientes do Tesouro do estado de São Paulo e da arrecadação SUS (ressarcimento pelos serviços médio-assistenciais prestados).

Como dados de produção assistencial, em 2008 temos os seguintes dados: realização de 613.318 consultas e 34.098 internações. Foram realizados no mesmo período 33.894 cirurgias, 2.384.780 exames laboratoriais, além de 257.783 exames especializados, isto é, de maior complexidade.

A produção científica da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto, com o apoio do HCFMRP-USP, em 2008 foi de: 768 trabalhos publicados em periódicos, 966 artigos apresentados em congressos, além de 165 dissertações de mestrado e 120 teses de doutorado.

A administração da entidade é composta pela superintendência, pelo conselho deliberativo e pela diretoria clínica. Atualmente, a entidade está se reestruturando e revendo a estrutura organizacional, com o objetivo de tor-

ná-la mais descentralizada. Atrelados à superintendência, estão os departamentos de apoio como: assessoria técnica, divisão de finanças, procuradoria jurídica, engenharia etc.

As diretorias clínicas (ou operacionais), representadas pela divisão médica e divisão de enfermagem, também estão subordinadas à superintendência. A divisão médica, por sua vez, é constituída pelos seguintes departamentos: cirurgia e anatomia, ortopedia, clínica médica, ginecologia e obstetrícia, pediatria, neurologia, oftalmologia, genética, medicina social, patologia e laboratórios especializados (tabela 1).

Neste artigo, avaliamos a eficiência dos investimentos nessas áreas, por compreender que a prestação de serviços à sociedade acontece nos departamentos operacionais, pois se pretende avaliar o valor econômico agregado à sociedade pela entidade.

O sistema de custeio do HCFMRP-USP

Em um hospital do porte do HCFMRP-USP, a aplicação de uma metodologia de custeio é complexa. Atualmente é aplicado o sistema de custeio por absorção, adaptado para a realidade da instituição, detalhado sistematicamente a seguir.

Quadro 1
Centros de custos do HCFMRP-USP

Grupos	Categorias
Grupo 1	Centros de custos de base – transportes, almoxarifado, nutrição, lavanderia, higiene e limpeza, engenharia, arquivo médico, controle de leitos etc.
Grupo 2	Centros de custos intermediários – laboratórios clínicos, serviços auxiliares de diagnóstico e terapia
Grupo 3	Centros de custos especiais – unidades que atendem os pacientes e desempenham as atividades fins do HCFMRP-USP. São eles: ambulatório, enfermarias de clínica médica, pediatria, cirurgia, ortopedia, oftalmologia, ginecologia e obstetrícia, centro cirúrgico, centro obstétrico etc.
Grupo 4	Centros de custos de produção – pequenas indústrias subsidiárias de um hospital, como gráfica, farmácia industrial e rouparia e costura

Fonte: Seção de custos do Hospital das Clínicas da FMRP-USP.

O quadro 1 apresenta o agrupamento dos principais centros de custos da entidade. Os grupos 1, 2 e 4, categorizados como centros de custos de base,

intermediários e de produção, respectivamente, são centros de custos de apoio (Martins, 2003). Esses centros de custos dão suporte aos centros de custos especiais (grupo 3), a área clínica que atende os pacientes — centros de custos operacionais do hospital.

Em síntese, a metodologia do sistema de custeio do HCFMRP-USP pode ser enumerada em cinco etapas:

- ▼ etapa 1 — são levantados os custos e as despesas totais do hospital, por exemplo, pessoal (salário, vale-alimentação, vale-transporte), energia elétrica, água e esgoto, telefone, manutenção de equipamentos e instalações, materiais de consumo e medicamentos e gerais, como aluguel e locação de aparelhos;
- ▼ etapa 2 — esses custos (e despesas) são atribuídos aos departamentos, sendo os indiretos via critérios de rateio estabelecidos;
- ▼ etapa 3 — os custos dos departamentos de apoio (pelo quadro 1, os grupos 1, 2 e 4) são transferidos aos departamentos “operacionais” por departamentalização;
- ▼ etapa 4 — o sistema de custeio da entidade gera relatórios atribuindo a cada departamento do grupo 3 (“departamentos operacionais”) indicadores físicos (por exemplo, o número de consultas, exames, cirurgias e internações realizadas), e financeiros (por exemplo, o custo unitário desses serviços, o custo total de cada departamento);
- ▼ etapa 5 — a partir das informações de custos e respectivas atividades realiza-se uma avaliação do desempenho de cada grupo de centro de custo operacional, sintetizada em relatórios específicos da instituição, que têm por finalidade fornecer informações destinadas ao processo de avaliação das unidades segundo parâmetros estabelecidos pelo hospital (compara-se com a tabela da Associação Médica Brasileira — AMB).

A metodologia de apropriação dos custos utilizada pela instituição possibilita a avaliação individual dos departamentos, uma vez que se pode associar, a cada departamento, o tipo do serviço prestado, suas respectivas quantidades e o “quanto custaram”. Em outras palavras, podemos avaliar o desempenho do gestor de cada departamento considerando a relação entre os recursos a ele (gestor) confiados e o quanto foi produzido.

A metodologia de apuração dos custos, conforme a estrutura do custeio por absorção, está composta da seguinte forma: são levantados os custos gerais do hospital, como pessoal (salário, vale-alimentação, vale-transporte), energia

elétrica, água/esgoto, telefone, manutenção de equipamentos e instalações, materiais de consumo e medicamentos e gerais, como aluguel e locação de aparelhos. O consumo de água e energia elétrica corresponde às expressões percentuais da distribuição da utilização desses insumos sob a orientação de estudos realizados.

Uma vez totalizados os “gastos” (custos e despesas), é então avaliada a produção/desempenho de cada grupo de centro de custo, por meio de relatórios encaminhados à seção de custos, contendo as atividades desempenhadas no período. Esses relatórios têm por finalidade fornecer informações estatísticas destinadas ao processo de rateio dos custos indiretos e dos centros de custos de base e intermediários, por departamentalização. A soma dos custos diretos e do rateio dos custos indiretos forma o total dos custos de cada grupo dos centros de custo.

O cálculo do custo médio (sistema por absorção) de algumas unidades que compõem os centros de custos especiais, como hora cirúrgica, leito-dia e paciente-dia (segundo a seção de custos do HCFMRP-USP), é ilustrado a seguir.

$$\text{Custo médio da hora cirúrgica} = \frac{\text{total das despesas do centro cirúrgico}}{\text{total de horas utilizadas no período}}$$

$$\text{Custo médio do leito – dia} = \frac{\text{total das despesas da enfermaria (gasto com paciente)}}{\text{nº de leitos} \times \text{dias do mês}}$$

$$\text{Custo médio do paciente – dia} = \frac{\text{total das despesas da enfermaria}}{\text{nº de pacientes – dia no mês}}$$

Apurado o custo total do centro de custo, chegamos ao custo da atividade principal desempenhada pelo centro de custo, como, por exemplo, o quilo de roupa lavada pelo centro de processamento de roupa hospitalar, um exame realizado pelo laboratório ou uma internação, sintetizado em um relatório final.

A formulação do índice HC para exames laboratoriais e procedimentos diagnósticos

A complexidade dos exames laboratoriais é medida pelo índice HC, com o qual podemos fazer uma associação ao CH (coeficiente de honorário) estabelecido pela Associação Médica Brasileira (AMB). Assim, para cada laboratório/serviço de atendimento diagnóstico e terapêutico, calculamos o valor do índice HC e, a partir deste, o custo médio do exame.

$$\text{Índice HC} = \frac{\text{total das despesas do centro de custo A}}{\text{quantidade de exames} \times \text{CH respectivos}}$$

Assim, o custo do índice HC é a relação entre o total de custos e despesas do centro de custo pela quantidade de exames multiplicada pelas respectivas quantidades de CH (tabela da AMB).

Custos dos procedimentos

Embora as informações de custos, por centro de custo, sejam de grande importância, é necessária a complementação com o custo dos procedimentos realizados, que significa o custo do serviço prestado ao paciente. Ao longo de sua estada no hospital, o paciente percorre vários centros de custos e o custo do procedimento representa uma combinação dos custos incorridos nesses locais. O quadro 2 sintetiza essa rotina.

Quadro 2
Exemplo dos serviços demandados para
realização de parto normal no hospital

Unidade de internação => 2 diárias (leito dia)
+
Centro obstétrico => 3 horas
+
Laboratórios => exames (quantos e quais)
+
Ultrassonografia

Fonte: Seção de custos do HCFMRP-USP.

Assim, o custeio por procedimentos corresponde a uma sequência de apropriação de custos por centro de custos. No quadro 3, apresentamos um exemplo.

Todo o processo descrito, até então, priorizava a apropriação de custos pela metodologia de custos por absorção. Embora a metodologia estivesse atendendo de alguma forma às necessidades da entidade, a demanda por informações mais acuradas serviu de premissa para a busca de melhores formas de apuração dos custos, envolvendo a aplicação do sistema ABC.

Quadro 3
Exemplo: relação entre centros de custos e procedimentos hospitalares

Apropriação de custos por centro de custos	Custeio de procedimentos hospitalares
Unidade de internação	
Unidade de terapia intensiva	Colecistectomia
Centro cirúrgico	Parto cesárea
Pronto-socorro	Angioplastia
Ambulatório	Transplante renal
Laboratório de análises clínicas	Transplante de córnea
Radiologia	

Fonte: Seção de custos do HCFMRP-USP.

Custos de ensino em um hospital universitário

A universidade pode ser considerada uma organização com “multiprodutos” ou com produto único; de uma maneira geral três produtos principais lhe são atribuídos: ensino, pesquisa e extensão (Verry e Davies, 1976). Apesar de ser caracterizada como uma instituição com “multiprodutos”, o ensino de graduação e de pós-graduação é seu maior produto (Gander, 1995).

Nesse contexto, uma comissão de financiamento da educação médica da Association of American Medical Colleges realizou, em 1972, estudos de custos em 12 escolas médicas, seis públicas e seis privadas. A comissão definiu, sem a realização de estudos empíricos, um percentual de 35% de dedicação dos profissionais ao ensino. Todos os demais custos das atividades de suporte foram alocados com base nesse percentual (Silva, Costa e Morgan, 2004).

A apuração de custos em hospitais universitários tem sido tema de debates na literatura científica. Outro estudo internacional concluiu que os hospitais que incorporam atividades de ensino possuem os custos elevados em 20% quando comparados com hospitais apenas assistenciais (Sloan, Feldman e Steinwald, 1983).

Por sua vez, Hosek e Palmer (1983) consideram que os hospitais de ensino podem ter custos menores que os demais hospitais, em decorrência de os estudantes serem substitutos de médicos. Porém, o contrário pode ocorrer devido a diferenças de *mix* de serviços, técnicas médicas ou qualidade do atendimento. Nesse caso, é alegado que médicos residentes e internos pedem exames e utilizam materiais em demasia e os hospitais de ensino enfatizam excessivamente equipamentos e técnicas sofisticadas.

A escolha entre as tipologias depende da missão do hospital universitário (HU) em que será apurado o custo. Assim, considerando a primeira alternativa, a realização apenas de atividades assistenciais no HU, e a segunda, a realização tanto de atividades assistenciais como de ensino, a diferença entre as duas alternativas seria considerada o custo do ensino (Jones e Korn, 1997).

O estudo dos autores recomenda o método de entrevistas para segregar os custos conjuntos. Esse método estima as funções de custo com base em análises e opiniões sobre os custos e seus direcionadores obtidos de vários departamentos da organização, por meio de entrevistas estruturadas com os profissionais envolvidos diretamente com as atividades. Para os autores, a credibilidade do método depende da reunião de conhecimentos específicos como a acurácia das estimativas efetuadas pelo pessoal que fornece os dados (entrevistas).

Esse método não se limita a identificar o volume de tempo da consumida em determinada atividade. Por meio das entrevistas, também se pode determinar como os custos que não sejam de pessoal devem ser distribuídos pelos centros de custo das atividades.

Da atividade de ensino, decorrem diversos fatores com impacto nos custos dos hospitais universitários. Estudantes e residentes podem utilizar mais recursos mesmo quando não executam nenhum procedimento, como, por exemplo, luvas e máscaras para observar a manipulação de um medicamento quimioterápico. Ou, ainda, dosar um medicamento incorretamente, necessitando do preparo de outra dosagem. A instituição pode adquirir um número maior de microscópios, por exemplo, para as atividades de ensino.

O sistema ABC foi aplicado com o objetivo de demonstrar a potencialidade do sistema em gerar, além da informação do custo, o parâmetro do resultado. Descrever o quanto custa um procedimento é necessário. Contudo, demonstrar o reflexo no resultado acoplado a esse custo é extremamente importante para que as decisões sejam tomadas de forma direcionada e com maior grau de certeza.

Um modelo do sistema baseado em atividades para o Centro de Informações e Análises do HCFMRP-USP

Dada a complexidade do sistema de custos do HCFMRP-USP e pela quantidade de procedimentos realizados, a entidade optou por implantar o método de custeio ABC em unidades piloto como forma de delinear um modelo, ou seja, uma estruturação ou exemplo que pudesse ser seguido com pequenos ajustes, para as demais áreas.

Neste artigo, a escolha do Centro de Informações e Análises (CIA) como unidade de estudo se deve ao fato de que o sistema de custeio ABC, para

uma instituição de grande porte como o HC da FMRP-USP, é resultado de um sistema de informações complexo e, conseqüentemente, dependente da informática. Assim, o piloto no CIA, além do objetivo anteriormente descrito de estruturação de um modelo, teve também o propósito de “criar cultura” para os analistas de sistemas, uma vez que esses profissionais priorizam que todo e qualquer sistema de informática tenha como princípio, além de outros (confiabilidade, segurança, rastreabilidade, integração etc.), a valorização ou mensuração financeira das informações.

A abordagem de custos ABC no Centro de Informações e Análises (CIA)

O Centro de Informações e Análises (CIA) é responsável pelo desenvolvimento, gerenciamento e suporte do sistema de informações interno utilizado pelo HCFMRP-USP, além de prestar gerenciamento de manutenção de equipamentos de informática e gerenciamento da intranet. Os setores do CIA são: diretoria (supervisão de projetos); gerenciamento de redes; administração de banco de dados (operacionalização do sistema de informações); análise e desenvolvimento (aplicativos); suporte técnico e manutenção. A equipe do CIA é constituída por 25 profissionais e conta com um diretor, 13 funcionários que respondem pelo desenvolvimento e administração de banco de dados e outros 11 que dividem a manutenção e o suporte técnico. A tabela a seguir apresenta o relatório do custo médio do CIA, segundo o custeio por absorção.

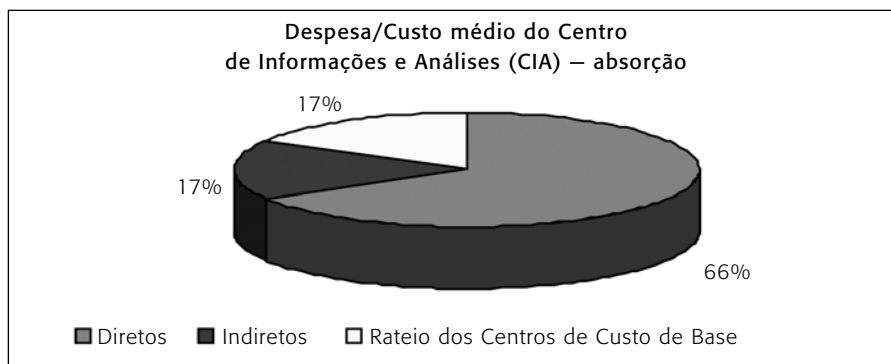
Custeio por absorção aplicado no Centro de Informações e Análises HCFMRP-USP – período 1

Despesa/Custo médio (CIA)	Valores (R\$)	Despesa/Custo médio (CIA)	Valores (R\$)
Diretos		Indiretos	
Salários	48.809,78	Água	6,56
Vale-alimentação	6.600,00	Energia elétrica	711,61
Vale-transporte	750,00	Despesa Prodesp (folha de pagamento)	146,15
Material de consumo	2.199,31	Locação de equipamentos	14.702,00
Telefone	287,66	Higiene e limpeza	787,32
Contrato de manutenção (Oracle)	2.463,00	Almoxarifado	65,98
Locação de Bip's	70,00	Nutrição e dietética	800,00
		Despesas de depreciação	13.903,47
Total			92.302,84

Fonte: Seção de custos do HCFMRP-USP.

A figura 1 demonstra a estrutura de custos do CIA. Pode-se verificar a proporção dos “gastos” indiretos sobre o total. Vale a pena ressaltar que a metodologia do custeio por absorção não é conveniente para ser aplicada em estruturas de custos com alta proporção de *overheads* (custos indiretos, que inclui o rateio dos centros de custo de base).

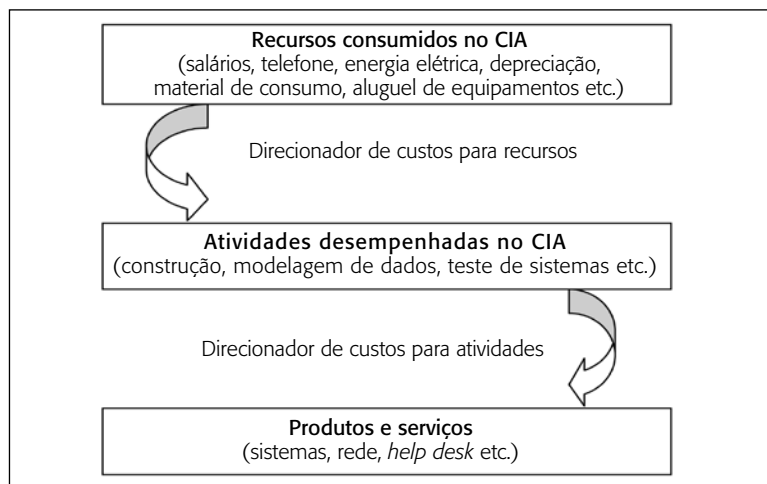
Figura 1
A estrutura de custos do CIA (exemplo de caso)



Fonte: Seção de custos do HCFMRP-USP.

Conforme Martins (2003), a proposta do modelo de custeio baseado em atividades pressupõe o que está descrito na figura 2.

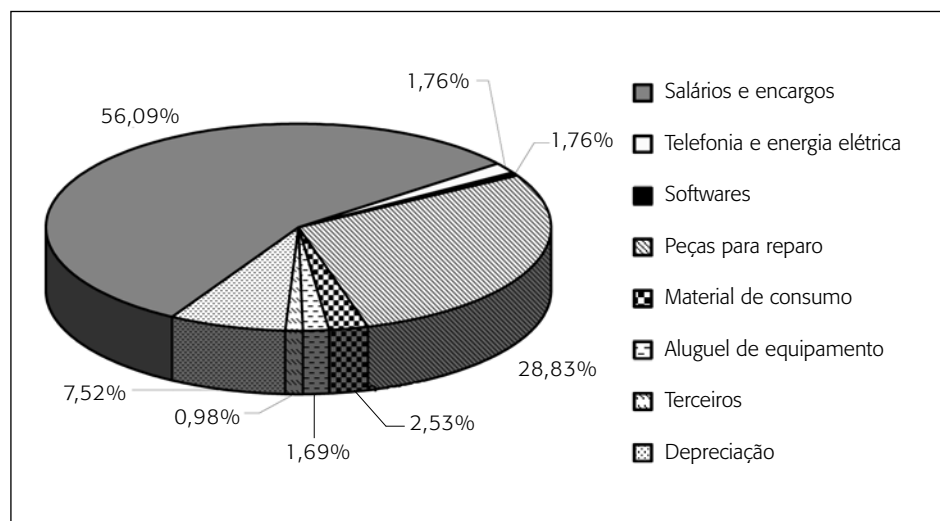
Figura 2
Modelo conceitual do método ABC



Fonte: Adaptado de Martins (2003).

Portanto, fizeram-se necessários: o levantamento dos recursos demandados, bem como o apontamento das atividades que ocorreram simultaneamente durante o período observado no estudo.

Figura 3
Recursos consumidos pelo CIA



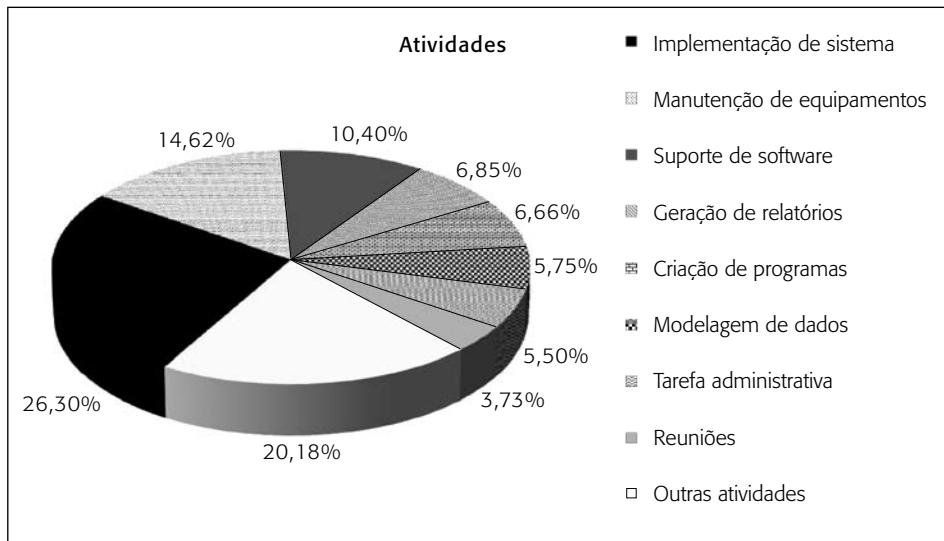
Fonte: Projeto piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

O apontamento das atividades e seus respectivos tempos feitos pelos próprios funcionários da área foram descritos em um software desenvolvido dentro do próprio Centro de Informações e Análises (CIA), com uma listagem de atividades preestabelecidas, porém, aberta a novas inclusões que viessem a ocorrer durante o período.

O levantamento de recursos se deu em paralelo com o apontamento das atividades e com o auxílio, em sua grande maioria, de um sistema de informações integrado (*Enterprise resource planning* — ERP) com banco de dados Oracle®, também desenvolvido dentro do CIA.

A figura 5 demonstra e sintetiza o custeio ABC no Centro de Informações e Análises do HCFMRP-USP.

Figura 4
Apontamento do tempo por atividade: o direcionador de recursos (horas)



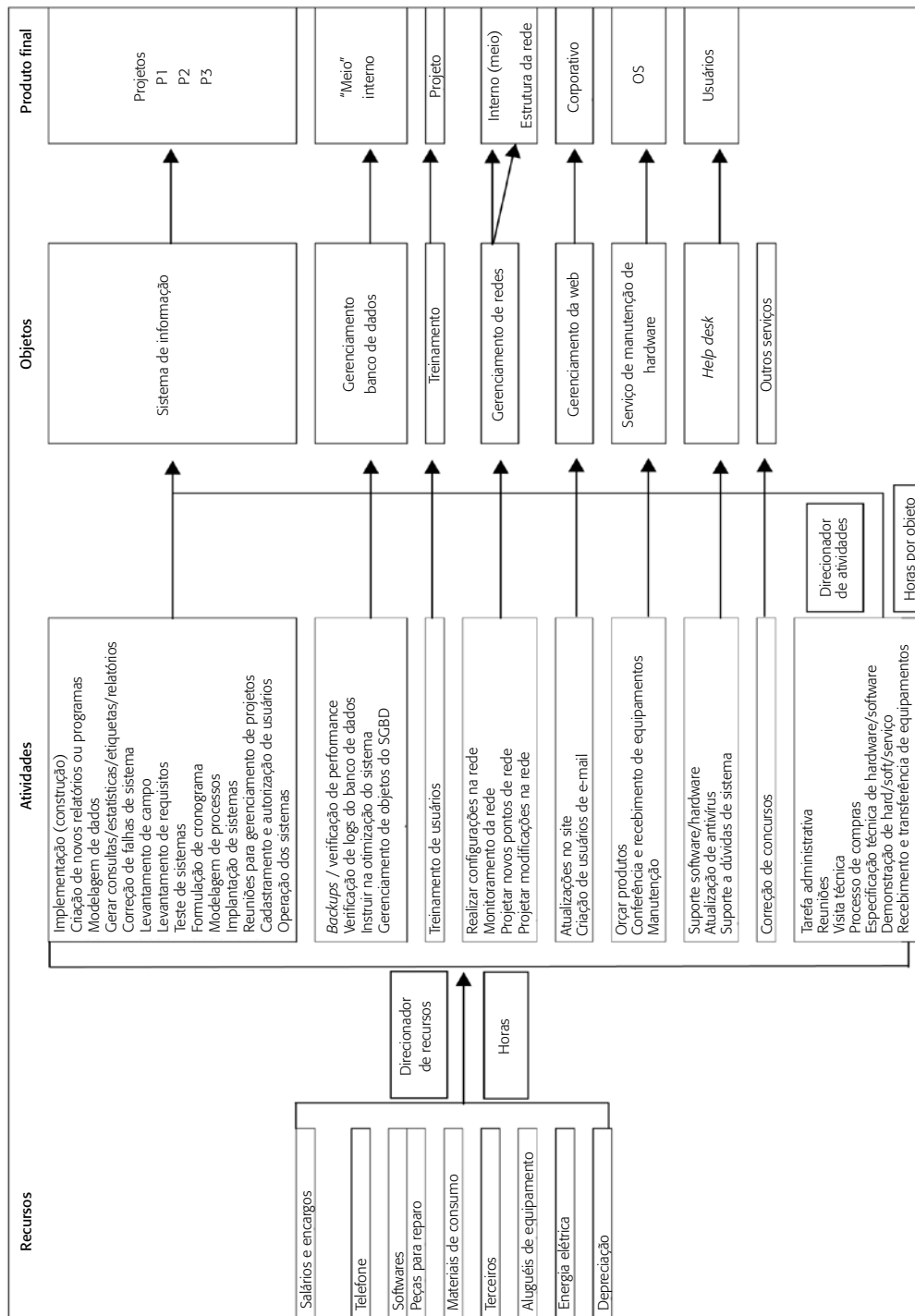
Fonte: Projeto piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

5. Análise dos resultados do projeto piloto no Centro de Informações e Análises

Devido ao alto grau de detalhamento desse método de custeio, foi necessário o agrupamento das atividades inicialmente levantadas em grupos maiores, ou seja, macroatividades, para a própria implementação prática e operacional do sistema, evitando que o apontamento seja trabalhoso e com custos relevantes.

Tratando-se de um projeto piloto, utilizou-se a visão de uma empresa prestadora de serviços para, deste modo, se chegar aos objetos de custos, porém, por se tratar de um departamento dentro do hospital, os custos são repassados aos usuários por meio das ordens de serviço, pelas quais o usuário recebe serviços de suporte, manutenção, redes, web etc., lembrando que as peças utilizadas para serviços de reparo foram excluídas da atividade de manutenção, pois estão incluídas nos custos que são repassados pelas ordens de serviços.

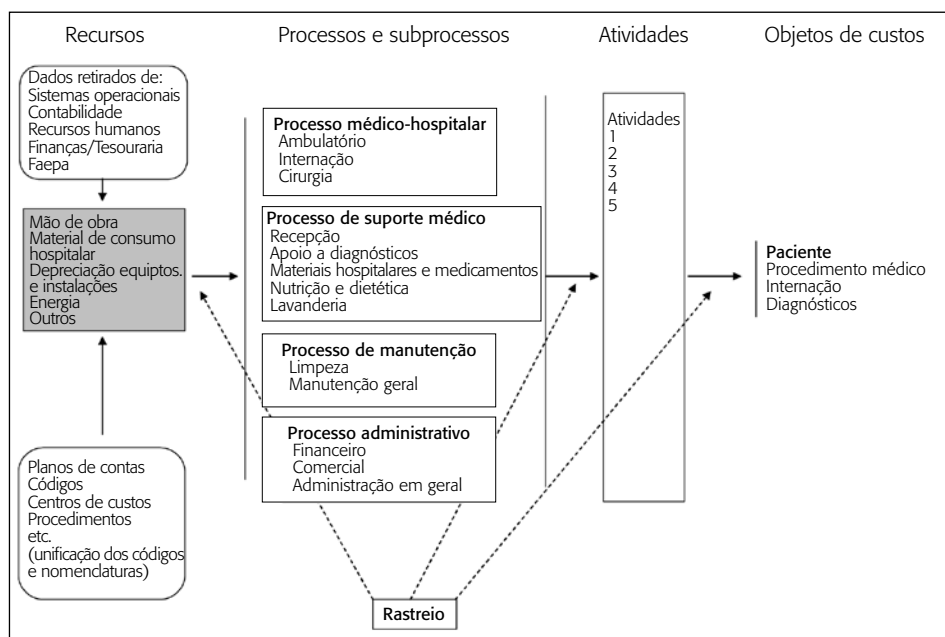
Figura 5
Custeio ABC no Centro de Informações e Análises do HCFMRP-USP



Desenvolvimento conceitual do sistema ABC para o HCFMRP-USP

A estrutura e o modelo de custos apresentados no projeto piloto servem de base para o desenvolvimento de um módulo de custos mais amplo, capaz de gerar informações pertinentes, no ponto de vista gerencial, de toda a instituição.

Figura 6
Modelo conceitual do sistema de custos baseado em atividades para o HCFMRP-USP



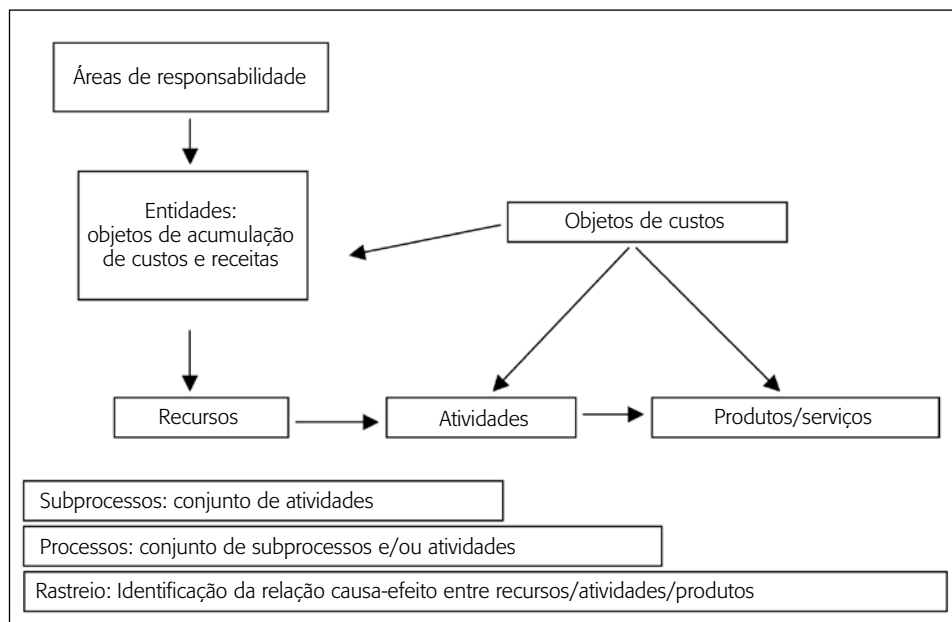
Fonte: Projeto piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

Trata-se de um modelo conceitual, desenvolvido por meio do projeto piloto, que atende aos propósitos da instituição.

Porém, para o desenvolvimento do modelo proposto, é necessário o conhecimento de conceitos relevantes por todos os envolvidos no sistema de implantação.

Desta forma, após a mensuração de todos os custos rastreados por atividades, segmentados por atividades de natureza assistencial e de ensino — ligadas à universidade —, o hospital público pode estimar o custo de uma internação, cirurgia ou atendimento ambulatorial. Cumpre ser ressaltado que a proposta de custeamento ABC não é excludente à metodologia de custeio por absorção.

Figura 7
Conceitos relevantes



Fonte: Projeto piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

Além disso, essa mensuração, via custeamento ABC, que pode segmentar custos de ensino dos assistenciais, também poderia ser aprimorada com o desenvolvimento de estudos que incorporem variáveis representativas das condições demográficas e de renda da região atendida pelo hospital público. Igualmente, tal medida poderia ser aplicada em análises de desempenho dos serviços educacionais (e de pesquisa) de hospitais universitários públicos, considerando direcionadores de valor, por exemplo, produção acadêmica, formação de médicos residentes e implementação de programas de saúde preventiva, essenciais à avaliação de performance das políticas públicas empregadas pelo Estado.

6. Considerações finais

Durante o trabalho, verificamos algumas dificuldades (restrições) na execução dos sistemas de custeio (por absorção e ABC) no HCFMRP-USP. A dificuldade na obtenção de dados contábeis e estatísticos, consequência da incompatibilidade dos sistemas existentes (algumas áreas ainda não foram to-

talmente informatizadas), aliada à ausência de confiabilidade das informações fornecidas, é o grande desafio de qualquer sistema de apuração de custos. É a realidade do hospital.

Para melhorar a qualidade das informações, foi necessária a conscientização da organização sobre a importância de um sistema de custeio e o envolvimento dos responsáveis das unidades com relação ao fornecimento de dados referentes à produção do setor sob sua responsabilidade.

Além disso, o custeio por absorção não permite uma análise clara do comportamento dos custos e qual a real contribuição de cada serviço prestado em função de sua receita e custos diretamente relacionados. Outra limitação dessa metodologia: o tratamento, muitas vezes arbitrário, dos custos indiretos gera distorções que podem comprometer a qualidade da informação.

A partir do estudo constatamos, na prática, as dificuldades de implantação do sistema ABC em um órgão prestador de serviços hospitalares do setor público. Porém, demonstramos também as vantagens de se ter um custo mais adequado à realidade e com maiores perspectivas para a gestão de recursos.

Numa visão mais abrangente, mesmo se tratando de uma instituição pública, os pacientes (clientes) estão demandando níveis de desempenho cada vez mais altos. Hoje, uma instituição hospitalar deve manter um nível de qualidade elevado, incluindo questões como segurança do paciente e do trabalhador, além do tempo na fila de espera, da velocidade das respostas às necessidades e da confiabilidade no cumprimento dos prazos.

Como se não bastasse, a instituição, por ser um hospital-escola, preza pela vanguarda na pesquisa em diversas áreas e deve estar sempre atenta às inovações: existe um elevado reconhecimento de que prestar serviços novos ou fazer as mesmas atividades de maneira diferenciada é um pré-requisito para as organizações dessa natureza. Obviamente, tudo isso tem um custo. A tônica no setor de saúde está sendo ditada pela restrição de recursos diante de uma demanda cada dia maior e mais exigente pelos vários agentes envolvidos.

Com efeito, a gestão de custos ganha um contexto fundamental, principalmente se considerarmos que recursos escassos bem gerenciados podem render mais. A consequência imediata e mais importante é a inserção de mais pacientes no sistema público de saúde.

Referências

ABRAHUE (Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino). 2004. Disponível em: <www.abrahue.org.br>. Acesso em: 2 nov. 2009.

AMARAL, P.; MARINO JUNIOR, J.; BONACIM, C. A. G. Contabilidade governamental: uma análise da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios paulistas. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 13, n. 1, p. 1-15, 2008.

BEULKE, R.; BERTÓ, J. *Gestão de custos e resultado na saúde*. São Paulo: Saraiva, 1997.

BOUCKAERT, G.; POLLIT, C. *Public management reform: a comparative analysis*. New York: Oxford University Press, 2000.

BRIMSON, J. A. *Contabilidade por atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMPELLO, C. A. G. B. *Eficiência municipal: um estudo no estado de São Paulo*. 2003. Tese (Doutorado em Administração) — Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. Mensuração de atividades: comparando “ABC” x “Gecon”. *Caderno de Estudos*, São Paulo, Fipecafi, n. 8, p. 1-9, 1993.

CHING, H. Y. *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, P. S.; SILVA, E. P.; TIBÉRIO, C. S. B. Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8., 2003. *Anais...* Uruguai.

DALLORA, M. E. R. V. *Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino*. 2007. Dissertação (Mestrado em Saúde na Comunidade) — Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.

ENAP. Custos no serviço público. *Texto para discussão n. 31*, Brasília, Enap, 1998.

FACHIN, O. *Fundamentos de metodologia*. São Paulo: Atlas, 1993.

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

FLICK, U. *Uma introdução à pesquisa qualitativa*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

FRITZSCH, R. B. Activity-based costing and the theory of constraints: using time horizons to resolve two alternative concepts of product costs. *Journal of Applied Business Research*, v. 14, n. 1, p. 83-89, 1997.

GANDER, J. P. Academic research and teaching productivities: a case study. *Technological Forecasting and Social Change*, v. 49, p. 311-319, 1995.

GOULART, R. L. *Custeio baseado em atividade (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar*. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina.

HOSEK, J. R.; PALMER, A. R. Teaching and hospital costs: the case of radiology. *Journal of Health Economics*, v. 2, p. 29-46, 1983.

IMROHORUGLU, A. Cost of business cycles with indivisibilities and liquidity constraint. *Journal of Political Economy*, v. 97, n. 4, p. 1364-1383, 1989.

JONES, R. F.; KORN, D. On the cost of educating a medical student. *Academic Medicine*, v. 72, n. 3, p. 200-210, 1997.

LIMA, C. R. M. de. *Activity-based costing para hospitais*. 1997. Dissertação (Mestrado em Administração Contábil e Financeira) — Eaesp/FGV, São Paulo.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. *Contabilidade pública: integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem)*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCELINO, G. F. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 37, n. 3, p. 641-659, 2003.

MARTINS, D. *Custos e orçamento hospitalar*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. A. *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MATOS, A. J. de. *Gestão de custos hospitalares*. São Paulo: STS, 2002.

MOURA, J. F. de M. *O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras*. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) — Universidade de Brasília, Brasília.

NAKAGAWA, M. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

NOREEN, E. Conditions under which activity-based costing systems provide relevant costs. *Journal of Management*, v. 21, n. 2, p. 159-168, 1991.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. *Reinventando o governo*. Brasília: Comunicação, 1994.

PATTIO, M. L. P. *O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria*. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2001.

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C. A importância da implantação de sistema de custo para a gestão do setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003. *Anais...* Guarapari, ES.

PEREIRA, L. C. B. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK, P. *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RICCIO, E. L. Um estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 124, p. 68-75, 2000.

SILVA, E. P.; COSTA, P. S.; MORGAN, B. F. Aplicabilidade das informações de custo em hospitais universitários: o caso do Hospital Universitário de Brasília. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004. *Anais...* Porto Seguro, Bahia.

SLOAN, F. A.; FELDMAN, R. D.; STEINWALD, A. B. Effects of teaching on hospital costs. *Journal of Health Economics*, v. 2, p. 1-28, 1983.

SLOMSKI, V. Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta. 1996. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.

VERRY, D.; DAVIES, B. *University costs and outputs*. New York: Elsevier Scientific Publishing Company, 1976.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custos no serviço público. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004. *Anais...* São Paulo, SP.