

## A COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE ATENDIMENTO CIRÚRGICO DO HOSPITAL MUNICIPAL JAMEL CECÍLIO EM ANÁPOLIS-GO, NO ANO DE 2012

**EDILSON BEZERRA DA SILVA<sup>1</sup>,  
ELDER JOSÉ COSTA<sup>2</sup>  
UBIRAJARA GUSMÃO SOBRINHO JÚNIOR<sup>3</sup>**

1 Graduado em Ciências Contábeis – UEG – e Mestrando em Ciências Contábeis pela UNB.  
edilsonbs@outlook.com.

2 Graduado em Ciências Contábeis - UEG. phesttus@hotmail.com

3 Mestre em Planejamento e Gestão Ambiental – UCG. Docente UEG. ubirajaragsjr@yahoo.com.br

### Resumo

A pesquisa se classifica como exploratória, de enfoque quali-quantitativo e a base para coleta de dados foi de natureza bibliográfica, por meio de consultas a livros, periódicos e entrevista com o gestor e participativa, através de um estudo de caso realizado no centro cirúrgico do hospital. Há dificuldades na gestão da instituição, sobretudo, pela falta de informações e controles gerenciais dos setores envolvidos no processo e, mesmo assim, o custeio ABC se mostrou como uma ferramenta de acompanhamento gerencial que pode ser adotada no hospital estudado. A procura por atendimento no hospital, em 2012, gerou 408.730 procedimentos, principalmente, pelo fato dos outros dois hospitais públicos da cidade serem limitados ou terem algum tipo de pré-requisito como, por exemplo, casos de urgência. O custo do atendimento cirúrgico no hospital em 2012 foi de R\$ 536,87, valor condizente com os recursos destinados ao centro cirúrgico. Esse valor fica acima do que é repassado por procedimento pelo SUS, ensejando a necessidade de complementação por parte do município. As informações sobre o custo do procedimento são importantes para a formulação de estratégias no centro cirúrgico.

**Palavras-chave:** Custos. Centro Cirúrgico. Custeio Baseado em Atividades. Recursos. Gestão Hospitalar.

### Introdução

A globalização, fator então visto apenas em empresas industriais, chegou ao de setor de serviços. Esse novo panorama aumentou a competitividade entre os prestadores de serviços, que passaram a buscar informações úteis para o processo decisório. Começa,

portanto, a procura por informações agregadas e mais profundas do que os indicadores financeiros: gestão baseada em atividades, contabilidade de custos e Balanced Scorecard são algumas das ferramentas gerenciais mais usadas (CHING, 2011; HANSEN, MOWEN, 2001; KAPLAN, NORTON, 1997).

Quando se trata de desempenho em serviços públicos, os indicadores de custos apresentam informações úteis aos administradores públicos. Neste trabalho, especificamente, tem-se a seguinte situação: em 2012, a cidade de Anápolis destinou o valor de R\$ 165.974.953,63 (cento e sessenta e cinco milhões, novecentos e setenta e quatro mil, novecentos e cinquenta e três reais e sessenta e três centavos) para a saúde, mas, não se sabe ao certo quanto foi destinado ao Hospital Municipal, já que a SEMUSA faz a destinação conforme a necessidade. Esse foi um dos motivos para a realização deste trabalho, uma vez que as reclamações nos veículos de imprensa são inúmeras com relação à qualidade do serviço prestado pelo hospital em epígrafe. Contudo, pelo fato da SEMUSA não possuir dados de todo o hospital, separado por unidade, fez-se necessário limitar o tema para o Centro Cirúrgico em 2012.

Dessa forma, chega-se ao problema de pesquisa: Qual o custo de atendimento cirúrgico no referido hospital, em 2012?

Com objetivo geral de conhecer o custo de atendimento cirúrgico no Hospital Municipal Jamel Cecílio, localizado na cidade de Anápolis-GO, no ano de 2012, sob a ótica contábil, levando em consideração não só os gastos financeiros, mas também aqueles que não envolvem desembolso, buscou-se, através de pesquisas em documentos, entrevistas com o gestor do Hospital e um estudo de caso, apurar os gastos ocorridos no Centro Cirúrgico, com a finalidade de conhecer o custo para se realizar uma cirurgia.

O objetivo geral, por sua vez, divide-se nos seguintes: (i) demonstrar conceitos de contabilidade de custos; (ii) discorrer sobre os principais métodos de custeio; (iii) expor o conceito de contabilidade gerencial; (iv) identificar, através de entrevista, se o Hospital Municipal Jamel Cecílio de Anápolis-GO utiliza algum método de custeio; (v) evidenciar o número de cirurgias realizadas no referido Hospital; e (v) mensurar, por meio de estudo de caso, o custo no centro cirúrgico do Hospital Municipal Jamel Cecílio em Anápolis-GO, no ano de 2012.

## Referencial Teórico

A contabilidade gerencial é a ramificação contábil mais próxima da realidade

objetivada pela contabilidade como ciência, haja vista, os seus objetivos são unicamente gerar informações ao processo decisório (ATKINSON et. al., 2011). Conforme salienta Ribeiro (2009), a necessidade de informações mais úteis e mais detalhadas sobre custos fez surgir a contabilidade gerencial, cujo principal objetivo é reunir informações da contabilidade financeira e auxiliar a administração nas tomadas de decisão de planejamento e controle.

Segundo Dutra (2010) e Leone (2006), os custos estão inseridos no âmbito da humanidade desde os primórdios, quando o Homem pré-histórico possuía bens arcaicos que, naturalmente, não tinham valor monetário, mas, ensejavam mão-de-obra para serem confeccionados, um longo período para encontrar a melhor madeira ou pedra, etc.. Não havia mensuração de valor e, essa, só veio a ocorrer sensivelmente com o advento das trocas, sobretudo, quando se envolveu a moeda no período mercantilista. Porém, a fecundação na contabilidade se deu com o surgimento das primeiras indústrias e a diversificação de produtos.

O método de custeio baseado em atividades, activity based costing ou ABC, é um método que procura atribuir os custos aos eventos que contribuem para a formação do produto, dessa forma, os custos indiretos são alocados de forma mais correta, levando-se em consideração a quantidade que cada produto usou em cada transação, peculiarmente denominada atividade (CREPALDI, 2010).

Nessa linha de raciocínio, o custeio ABC permite um controle grande em termos de eficiência, pois, proporciona a possibilidade de um acompanhamento minucioso das atividades por parte dos gestores e, conseqüentemente, aumenta o acerto nas decisões, uma vez que, através dele, é possível analisar as atividades que não agregam valor ao produto final, resultando tão somente em maior dispêndio financeiro à empresa sem o esperado retorno (ABBAS et. al., 2012; DUTRA, 2010, HANSEN E MOWEN, 2001, LEONE, 2006, WERNKE, 2005, PAIXÃO et. al., 2010; SOUZA et. al, 2008; COGAN, 2006).

Esse método de custeio busca identificar (i) as atividades, (ii) os direcionadores de recursos, (iii) a relação das atividades com os produtos, a fim de que a distribuição dos custos seja com base nas atividades que o produto ou serviço consumiu (CHING, 2011).

## **Metodologia**

O estudo se classifica como exploratório, bibliográfico e participativo sem interferir no objeto observado (MARCONI, LAKATOS, 2011), e possui enfoque quali-quantitativo, posto que através de cálculos de valores se chegará às respostas para as perguntas elencadas no

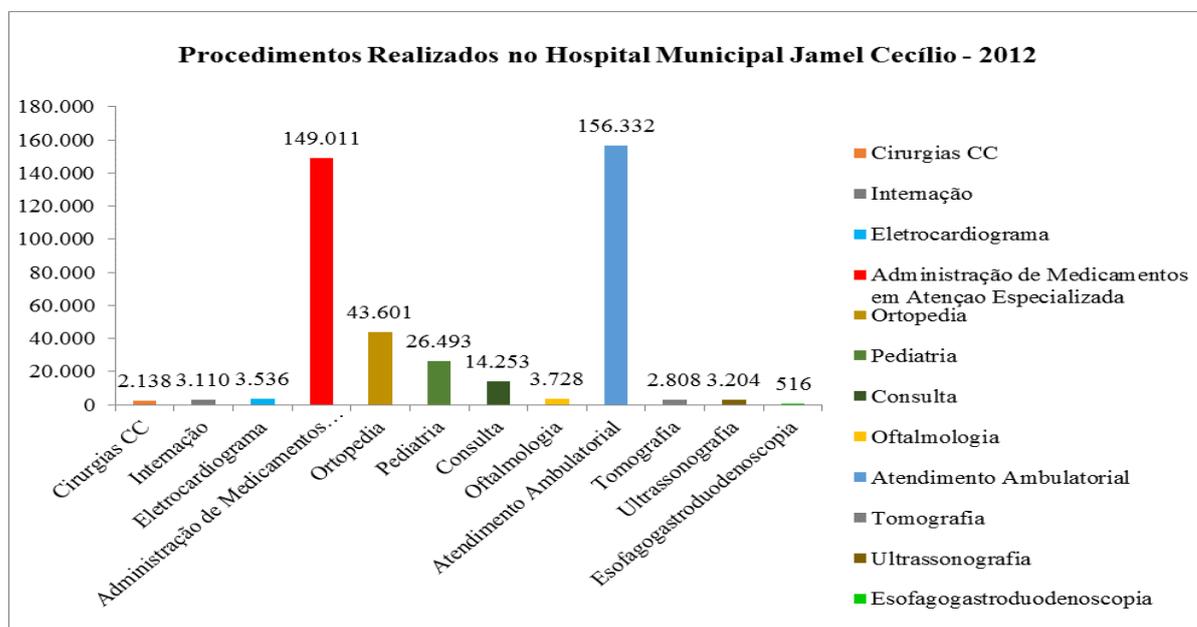
início da pesquisa e, eventualmente, alteradas no decorrer da mesma (SAMPIERI, COLLADO, LUCIO, 2013), onde se buscou conhecer o custo do atendimento cirúrgico no Hospital Municipal Jamel Cecílio em Anápolis, no ano de 2012.

Para se chegar ao objetivo proposto, o método utilizado foi o hipotético-dedutivo, onde se realizou um estudo de caso, uma vez que essa forma de coleta de dados contribui de modo especial e inigualável para a compreensão do fenômeno em estudo (YIN, 2001). Anterior ao mesmo, é necessário estabelecer o conhecimento teórico, nos casos aplicáveis, do referido fenômeno (GIL, 2002), dessa forma, reuniram-se informações por meio de revisão bibliográfica. Essa, por sua vez, engloba a organização de dados impressos ou eletrônicos, disponíveis em livros, artigos, periódicos, entrevistas, vídeos, etc.. As principais áreas estudadas para a consecução dos objetivos foram: contabilidade de custos, gerencial, sistema de saúde no Brasil e custos aplicados ao setor de saúde, sobretudo, em artigos eletrônicos publicados pela Associação Brasileira de Custos. Ressalta-se que o método de custeio utilizado foi o Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing).

## Resultados e Discussões

O hospital Jamel Cecílio, no ano de 2012, realizou 408.730 procedimentos, desde administração de medicamentos a internações e cirurgias, além de exames de baixa, média e alta complexidades. Destaca-se que as cirurgias corresponderam a 2.138 procedimentos no ano.

**Gráfico 1 – Procedimentos realizados no Hospital Jamel Cecílio - 2012**

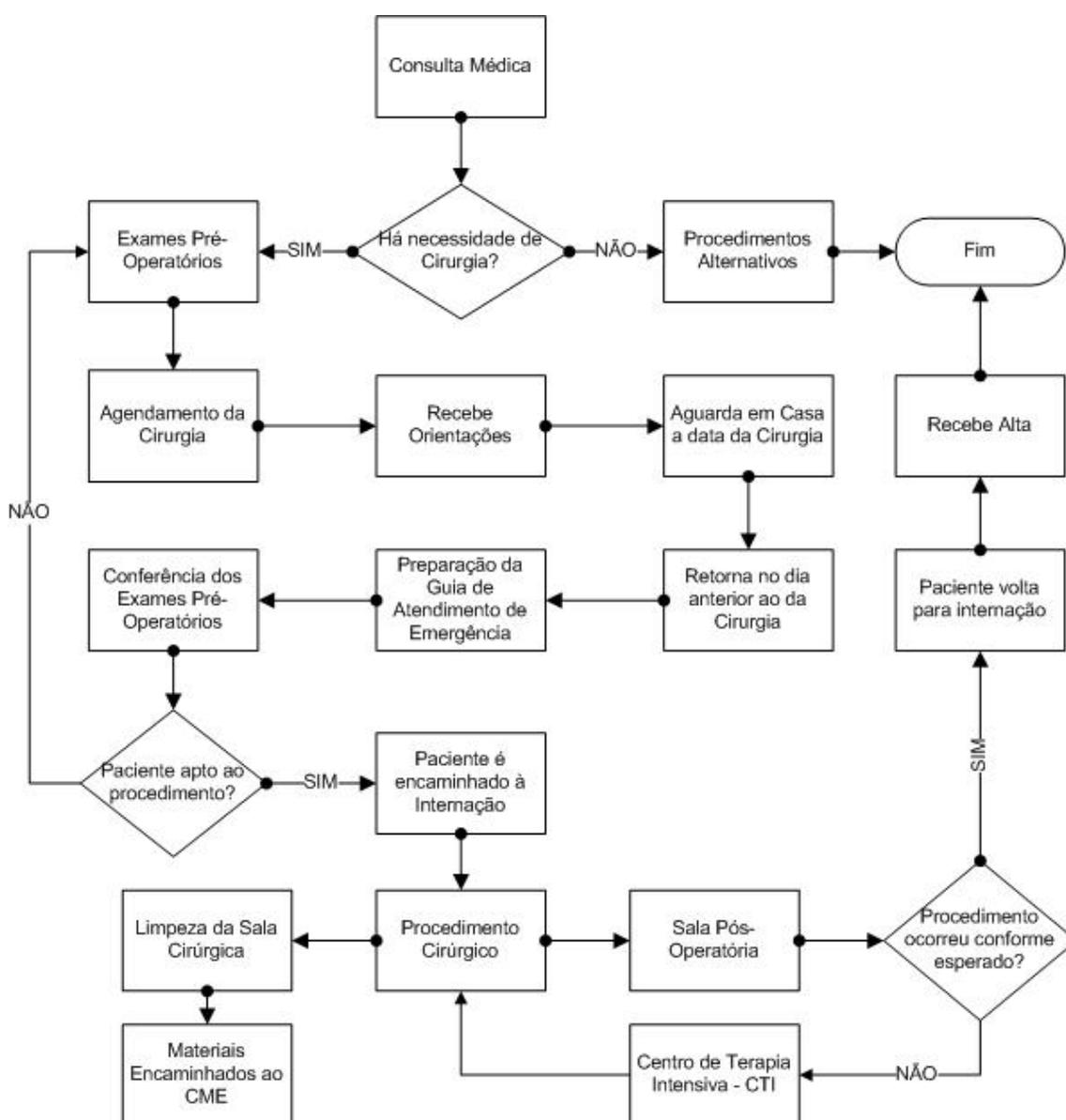


**Fonte:** Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

As cirurgias realizadas no hospital são consideradas eletivas, uma vez que o mesmo não dispõe de estrutura adequada para atendimentos complexos, nos quais os pacientes apresentem risco de morte. As cirurgias eletivas são aquelas nos quais há um prévio agendamento, com subsequente realização do procedimento. A sua característica principal é que, via de regra, demandam pouco tempo de internação, geralmente, não passando de um dia, se não houver complicações.

A seguir, na figura 1, apresenta-se o fluxograma identificado do Centro Cirúrgico.

**Figura 1** – Fluxo do CC.



**Fonte:** Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A principal diferenciação e destaque do custeio ABC é a possibilidade de se observar

o processo como um todo. Dessa forma, no quadro 1, apresentam-se as atividades identificadas no centro cirúrgico do hospital Jamel Cecílio, com sua respectiva alocação de recursos:

**Quadro 1** – Atividades identificadas e recursos alocados

Atividades (a)	Tempo médio em min. (b)	Direcionador de Custos (c) - Número de Cirurgias	Tempo Total (em min.) (d) = (bxc)	R\$/min . (e)	R\$ TOTAL (f) = (dxe)
Recepcionar o paciente	5	2138	10690	0,53	5.693,87
Preparar a sala de cirurgia	20	2138	42760	0,53	22.775,48
Anestesiari	64,66	2138	138240	0,77	106.651,67
Realizar cirurgia	64,66	2138	138240	4,17	577.077,95
Auxiliar a equipe médica	64,66	2138	138240	0,96	133.231,74
Encaminhar paciente à sala de recuperação anestésica	2	2138	4276	0,53	2.277,55
Transferir paciente para a unidade de internação	15	2138	32070	0,53	17.081,61
Preparar a sala após a cirurgia	25	2138	53450	0,53	28.469,35
Limpar a sala cirúrgica	60	2138	128280	0,18	22.567,79
Energia	Número de atividades				<b>8.231,19</b>
Depreciação	Número de atividades				<b>51.519,98</b>
Materiais	Alocação direta à atividade "Realizar cirurgia"				<b>154.241,61</b>
CME	Atividades de A1 a A8				<b>18.007,17</b>
<b>TOTAL</b>					<b>1.147.826,95</b>

**Fonte:** Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

Os recursos identificados foram os seguintes:

**Quadro 2** – Recursos consumidos no CC em 2012.

Recurso	Valores em R\$	Valores em %
Pessoal	786.607,54	68,53%
Anestesiologia	106.651,67	9,29%
Materiais médico-hospitalares	154.241,61	13,44%

Energia elétrica	8.231,19	0,72%
Depreciação	51.519,98	4,49%
Limpeza e conservação	22.567,79	1,97%
CME	18.007,17	1,57%
<b>Total</b>	<b>1.147.826,95</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

Após a quantificação dos valores de cada atividade, chega-se ao custo unitário de uma cirurgia no hospital Jamel Cecílio, no ano de 2012, conforme se nota no quadro 3:

**Quadro 3** – Custo unitário do procedimento cirúrgico em 2012.

<b>Atividades Consumidas no Processo</b>	<b>Custo Total Unitário em R\$)</b>
Recepcionar o paciente	6,82
Preparar a sala de cirurgia	14,81
Anestesiá	54,04
Realizar cirurgia	346,22
Auxiliar a equipe médica	66,47
Encaminhar paciente à sala de recuperação anestésica	5,22
Transferir paciente para a unidade de internação	12,15
Preparar a sala após a cirurgia	17,47
Limpar a sala cirúrgica	13,66
<b>Total</b>	<b>536,87</b>

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

Portanto, o custo identificado por cirurgia foi de R\$ 536,87, com dados relativos ao ano de 2012 e se utilizando o Custeio Baseado em Atividades. No entanto, o SUS repassa cerca de R\$ 204,02 por cirurgia, gerando um déficit para o tesouro municipal arcar de R\$ 332,85.

## Conclusão

A procura por informações para tomar decisões passou a ser importante para as instituições de serviços e, principalmente, nas de saúde. Nessas organizações, aliar o avanço da tecnologia no surgimento de novos tratamentos com redução de custos se torna um desafio, uma vez que, naturalmente, com novos tratamentos, a população aumenta a expectativa de vida e, conseqüentemente, utiliza mais serviços de saúde.

Na literatura sobre custos hospitalares, evidencia-se a pouca ou nenhuma preocupação dos gestores públicos nesta informação, principalmente, porque recebem do SUS um valor

por procedimento. O desinteresse em manter um sistema de custo implica na falta de controle gerencial, sobretudo, em setores que são fundamentais para o hospital, como, por exemplo, a farmácia interna, que perde medicamentos por não ter um sistema de informações.

Esse foi o cenário encontrado no Hospital Municipal Jamel Cecílio em Anápolis. O referido hospital é considerado de médica complexidade e possui alta procura, por dois motivos: o primeiro diz respeito à necessidade da população do município, uma vez que os outros hospitais públicos ou filantrópicos ou possuem capacidade pequena de atendimento ou só atendem às emergências. O segundo, porque o município recebe pacientes e usuários de várias cidades vizinhas, o que infla a demanda por atendimento.

Devido à falta de controle, algumas informações sobre o CC não foram obtidas, mas, acredita-se que não houve distorções no valor final da cirurgia, dado que a utilização desses recursos é irrelevante, com base nas informações do ano de 2012.

Apesar da dificuldade em atender a todas as etapas do custeio ABC, principalmente, por falta de informação, ele se mostrou como uma ferramenta gerencial que pode ser útil aos gestores, uma vez que é possível enxergar qual atividade consome mais recursos, a que consome menos e, eventualmente, descontinuar ou melhorar alguma.

Apurou-se o custo de R\$ 536,87 por cirurgia. Dada a pouca complexidade das mesmas, esse valor é condizente com os recursos à disposição do CC. Contudo, verifica-se a discrepância entre o custo do procedimento cirúrgico e o que é repassado pelo SUS, ensejando a necessidade de complementação por parte do município.

Acredita-se que esta informação seja importante para a elaboração de políticas para a melhoria do Centro Cirúrgico, além disso, os responsáveis pelo hospital podem adotar a metodologia ABC, com a finalidade de conhecer o custo e o processo de outros setores do hospital, na tentativa de maximizar recursos e oferecer um serviço de qualidade ao cidadão.

## Referências

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n.22, p. 145-159, 2º semestre de 2012. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/download/33487/pdf>>. Acesso em 22/08/2013.

ATKINSON, Anthony A. et. al. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades: ABM/ActivityBased**

Management. 3<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COGAN, Samuel. Custeio ABC e Outras Sistemáticas de Custeio: Uma Proposta de Aperfeiçoamento. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v.1, n.1, p. 19-27, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática**. 7<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 15. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos: contém Custeio ABC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PAIXÃO, Erivelto Martins; SOUZA, Antônio Artur de; LIMA, Lívia Carolina de Matos. Custo do parto normal e cesáreo: replicação do custeio ABC. In: Congresso Brasileiro de Custos, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: ABCustos, 2010. Disponível em: < [http://www.abcustos.org.br/texto/download?ID\\_TEXTO=3185](http://www.abcustos.org.br/texto/download?ID_TEXTO=3185) >. Acesso em: 27/11/2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Penso, 2013.

SOUZA, Antônio Artur de. et. al. Modelagem do Custeio Baseado em Atividades para o Centro Cirúrgico de Hospitais. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 28., 2008, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: [s.n.], 2008. Disponível em < [http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008\\_TN\\_STO\\_071\\_504\\_11910.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008_TN_STO_071_504_11910.pdf)>. Acesso em 22/07/2013.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.