

SISTEMAS DE CUSTOS ESTÃO PRESENTES NOS HOSPITAIS BRASILEIROS QUE PASSARAM PELO PROCESSO DE ACREDITAÇÃO HOSPITALAR?

Súlia Maria Cardoso¹
Vidigal Fernandes Martins²

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo identificar se hospitais brasileiros que passaram pelo processo de acreditação hospitalar possuem um sistema de custos implantado e quais são esses sistemas de custeio, além de avaliar se os indicadores de custos utilizados são aqueles preconizados pelo Manual de Acreditação Hospitalar. A pesquisa é um estudo de caso múltiplo, classificada como qualitativa, e os dados foram analisados por meio de recursos descritivos. Como instrumento de coleta de dados, um questionário estruturado foi aplicado aos responsáveis pela área de custos em quatro organizações de saúde. A interpretação dos dados revelou que somente uma das organizações possui um sistema de custos implantado, que é o sistema de custeio por absorção, em outras duas, foi identificado apenas um sistema de apuração de gastos, e, na última, não foi identificado se há apuração de algum custo, gasto ou despesa. Sobre os indicadores de custos, a pesquisa apontou que os indicadores de custos utilizados pelas organizações analisadas são aqueles preconizados pelo Manual de Acreditação Hospitalar, embora também se perceba que nenhuma das organizações aplica, para mensurar seus custos, todos os indicadores propostos pelo Manual de acordo com o seu nível de acreditação. As evidências também demonstram que a maioria dos respondentes considera que a acreditação trouxe melhorias relacionadas à redução de custos operacionais da instituição, o que corrobora pesquisas anteriores, e uma delas afirmou que, em alguns setores, esse custo aumentou em virtude do controle exigido pela certificação/processo.

PALAVRAS-CHAVE: Sistemas de custos; Hospitais; Processo de acreditação.

ABSTRACT: This article have an implanted cost system and what are them, besides measuring if the used costs indicators are those recommended by the Hospital Accreditation Manual. This research is a multiple case study, classified as qualitative, and the data were analyzed by descriptive resources. An organized questionnaire was applied to the costs area responsible in four health organizations as an instrument for data collection. The interpretation of these data demonstrated that just one of the organizations has an implanted cost system, which is the cost system by absorption, in two others has been identified one cost system and in the last one hasn't been identified if it has any calculation of costs or expenditure. About the costs indicators, the research indicated that the used ones in analyzed organizations are those recommended by the Hospital Accreditation Manual, although none of the organizations use all the proposed indicators by the manual to measure their costs according to its level of accreditation. The evidence also show that the most of the respondents considers that the accreditation brought improvements related to the operation costs reduce of the institution, which confirms previous researches, and one of them declared that, in some sectors, this cost increases due to the required control by the certification/process.

KEYWORDS: Costs systems; Hospitals; Accreditation process.

¹ E-mail: suliamaia@hotmail.com. Universidade Federal de Uberlândia – UFU –Brasil

² E-mail: vidigal@ufu.br. Professor Adjunto da Universidade Federal de Uberlândia – UFU –Brasil

INTRODUÇÃO

A Avaliação da Qualidade na saúde surgiu, no século passado, com a necessidade de um programa definido de um conjunto de padrões mais apropriados para garantir a qualidade da assistência aos pacientes.

Feldman, Gatto e Cunha (2005) afirmam que a Avaliação da Qualidade na saúde iniciou-se quando foi formado o Colégio Americano de Cirurgiões (CAC), o qual estabeleceu, em meados de 1924, o Programa de Padronização Hospitalar (PPH).

Segundo Feldman, Gatto e Cunha (2005), em 1949, devido à elevação dos custos com a estrutura física dos hospitais, a sofisticação crescente da assistência médica e o aumento do número de instituições, o CAC passou a ter dificuldades em manter o Manual de Padronização. A partir desse momento, o CAC precisou introduzir parcerias com Associações Médicas para apoio e participação com outras organizações dedicadas à melhoria e promoção da acreditação voluntária.

Azevedo *et al* (2002) esclarece que o aumento crescente da exigência dos clientes, dos novos padrões impostos pelo governo, e com o policiamento mais intenso da mídia em relação a casos de omissão ou negligência, os hospitais e instituições equivalentes estão procurando assumir uma postura de cuidado com seus pacientes e demais públicos.

Como a área da saúde passou a adotar modelos de qualidade, observa-se que, ao longo dos anos a padronização dos processos vem evoluindo e aprimorando a identificação de critérios, indicadores e padrões significativos para os serviços hospitalares. Isso em decorrência do mercado competitivo entre as instituições hospitalares em vários países. Nesse cenário, o processo de acreditação hospitalar aponta uma direção positiva na melhoria da assistência aos pacientes, bem como estabelece níveis crescentes de qualidade.

Dessa forma, acredita-se que o processo de acreditação hospitalar influencia na melhoria dos custos das organizações de saúde, devido aos gastos necessários à implantação das mudanças no atendimento aos pacientes e nas prestações de serviços, como também coloca o sistema de gestão do hospital em condições de cortar desperdícios, reduzir despesas resultantes de práticas erradas e avaliar incentivos de qualidade. Na inferência de Porter (2011), há uma preocupação crescente com os custos decorrentes dos cuidados de saúde em vários países, pois não se pode reformar o sistema sem melhores maneiras de compreender os custos e como medi-los. Ante esse contexto, emerge a pergunta de pesquisa deste artigo: quais são as características dos sistemas de custos utilizados pelos Hospitais de Uberlândia-MG que passaram pelo processo de Acreditação Hospitalar?

MARTINS, V. F.; CARDOSO, S. M.

Nesse sentido, o presente estudo tem como objetivo geral identificar e avaliar o sistema de custos hospitalares, em organizações da cidade de Uberlândia – MG que estão em processo ou que já possuem o certificado de acreditação hospitalar.

Quanto aos objetivos específicos, este artigo propõe: (i) fazer uma revisão teórica sobre custos hospitalares e acreditação hospitalar; (ii) identificar se as organizações hospitalares que passaram pelo processo de acreditação mantêm um sistema de custos implantado; (iii) identificar quais são os sistemas de custeio implantados nestas organizações; e, (iv) avaliar se os indicadores de custos empregados são aqueles preconizados pelo Manual de Acreditação Hospitalar.

A pesquisa acerca dos sistemas de custos e gestão hospitalar é importante para os hospitais que passam pelo método de acreditação hospitalar, uma vez que não foram identificados, na literatura, trabalhos que explorem este assunto. Estudo recente, realizado por Botinha, Gomes e Martins (2012), verificou-se as organizações hospitalares da cidade de Uberlândia utilizam ferramentas gerenciais e quais são elas, porém não constatou se estas tinham certificados de acreditação, portanto, acredita-se que estudos envolvendo sistemas de custeio e acreditação hospitalar poderão auxiliar gestores de hospitais a efetuar um melhor controle de gastos na melhoria da qualidade e desempenho organizacional.

REFERENCIAL TEÓRICO

Custos Hospitalares

É pertinente definir algumas terminologias para a classificação dos custos, pois, segundo Martins (2008), custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, como exemplo, a matéria-prima foi um gasto na sua aquisição e passa a custo no momento de seu uso na fabricação de um bem. O gasto é o sacrifício financeiro que a entidade desembolsa para a obtenção de um produto ou serviço, como exemplo temos: gastos com mão de obra, gastos com honorários etc. E a despesa é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, ou seja, todos os custos que são ou foram gastos se transformam em despesas, quando há a entrega do bem ou serviço a que se refere, exemplo, é a comissão do vendedor.

A contabilidade de custos no setor hospitalar é definida como:

[...] a parte integrante na administração de uma empresa e proporciona à administração do hospital registros dos custos da produção médica, registros das despesas administrativas, comerciais, tributárias, financeiras, permitindo a avaliação dos resultados por meio da comparação dos custos da produção médica, das despesas incorridas com padrões de custos e despesas previamente estabelecidos. A contabilidade de custos também auxilia a

concretização das funções administrativas de planejamento, de organização e de controle, necessárias aos objetivos de gerar serviços médicos com o menor custo possível e nível máximo de qualidade (MARTINS, 2001 apud SILVA *et al*, 2002, p. 2).

Assim, custos representam o valor dos bens e serviços consumidos na produção de outro bem ou serviço, ou seja, nos hospitais, são os gastos incorridos na prestação de um serviço a um paciente. Já a mensuração de tais gastos pode ser um trabalho complexo, que exija maior delimitação dos centros de custos e sistemas de informações gerenciais eficientes.

Embora existam diversos métodos de custeio apresentados na literatura de Contabilidade, os sistemas de custos hospitalares mais utilizados nas últimas décadas podem ser classificados como custeio baseado em atividades e custeio por absorção.

No entanto Miranda *et al* (2007,) asseguram que “a maioria dos hospitais, 65%, entende que possui sistemas de custos razoavelmente acurados e apenas 9% afirmam possuir sistemas muito acurados” (p.35).

Pode-se citar que os custos hospitalares são informações econômico-financeiras relevantes para o processo de acreditação hospitalar, e essas informações colocam o sistema de gestão do hospital em condições de cortar desperdícios e melhorar seus serviços, além de avaliar incentivos de qualidade e impulsionar o melhoramento contínuo da segurança do paciente.

De forma geral, o sistema de custos hospitalares é um instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços e, por meio de sua implantação, é possível tomar medidas corretivas para melhorias no desempenho organizacional.

Métodos de Custos em Hospitais

O hospital, como uma organização complexa, necessita da análise dos custos e de uma utilização adequada dos recursos disponíveis, a fim de identificar o custo total de cada cliente e de cada tipo de serviço prestado, mas, para isso, é importante que a entidade tenha implantado um sistema de gestão de custos eficiente.

Abbas (2001) declara que um dos métodos de custos tradicionais é o sistema por centro de custos ou por absorção, por ter sido um dos mais representativos nas últimas décadas no sistema de gestão dos hospitais.

O sistema por centro de custo é definido por Abbas (2001) como o lugar ou seção de uma empresa que recebe as cargas dos custos, logo, os centros de custos são os agrupamentos de meios materiais ou humanos agindo com a mesma finalidade, ou seja, há uma apropriação

MARTINS, V. F.; CARDOSO, S. M.

integral de todos os custos aos serviços, formando um custo total, que, além de incluir os custos diretos, absorve também os custos indiretos. Sendo que o critério adotado para as divisões é a natureza dos trabalhos ou responsabilidades administrativas, e essa definição varia de acordo com o processo de trabalho de cada organização.

Já Arashiro (2004) define o custeio variável ou direto como método tradicional e informa que, nesse custeio, os custos fixos são desconsiderados, uma vez que podem distorcer os resultados sobre as operações e a rentabilidade dos produtos e serviços. Ao contrário do custeio por absorção, não há rateio, os diversos custos devem ser classificados como fixos e variáveis, conforme seu comportamento perante os volumes de produção.

Com as inovações tecnológicas, as informações financeiras e não financeiras decorreram de mudanças quanto a sua utilização, e passou-se a exigir informações mais relevantes dos custos das atividades, processos, produtos e clientes. Abbas (2001) explica ainda, que, para atender a essas exigências, as principais organizações estão recorrendo a métodos de custeio mais aperfeiçoados, como o sistema baseado em atividades – ABC.

Na inferência de Arashiro (2004), o custeio ABC focaliza as atividades e não o ângulo do departamento, unidade e os centros de custos, eles são analisados a partir dos processos e suas atividades críticas. Conforme o autor, sua diferença entre os métodos tradicionais é que o ABC procura reduzir de forma significativa as distorções no custo mediante a utilização do critério de rateio e sua indicação em organizações com linhas de produto diversificadas.

No ABC, as informações chegam a tempo de impactar nas decisões, pois permite a apuração de custos dos produtos com valores mais precisos, são informações mais detalhadas com a minimização das distorções ocorridas pelo critério de rateio.

Reforçando a opinião de diversos autores, Miranda *et al* (2007) defendem que por ser mais complexo, o custeio ABC tenha capacidade de interpretar, com maior acurácia, os procedimentos hospitalares, pois consegue analisar os detalhes que as abordagens tradicionais ignoram, proporcionando informações economicamente mais acuradas para decisões.

Devido às vantagens na utilização do sistema ABC, Gonçalves, Zac e Amorim (2009), em uma análise na gestão dos custos aplicados na saúde, objetivaram construir uma base de conhecimentos a partir da aplicação ABC como ferramenta de implantação, e no custeamento dos processos, para dar sustentação à acreditação, foi feito um estudo de caso no hospital em Belo Horizonte, utilizaram-se de entrevistas e análise documental, concluíram que a não padronização de processos acarreta diferentes custos e qualidade de procedimentos, o que se reflete na dificuldade da acreditação. Os autores também destacaram que a construção de uma

base de conhecimentos a partir da adoção do método ABC é viável quanto às dimensões gerenciais, pois permite identificar problemas que ocorrem em toda a estrutura de gestão.

Ainda nessa perspectiva, Campos e Marques (2011), na análise do custeamento da organização hospitalar que adota o modelo de Acreditação Hospitalar e possui os valores reembolsados pelos planos de saúde, tiveram como objetivo calcular os custos com base nas atividades do centro cirúrgico de um hospital, por meio de um estudo de caso, e identificaram que, nos oito procedimentos cirúrgicos analisados, o reembolso feito pelo SUS fica abaixo dos valores ABC custeados e, na comparação entre os grandes planos de saúde nacionais, as variações de reembolso são acentuadas.

Acreditação Hospitalar

O surgimento do termo qualidade, nos padrões de prestação de serviços, fez com que as organizações hospitalares enfatizassem a melhoria na assistência à saúde dentro de um mercado competitivo, dando origem à acreditação hospitalar.

Feldman, Gatto e Cunha (2005) definem a acreditação hospitalar como “o procedimento de avaliação dos recursos institucionais, voluntário, periódico, reservado e sigiloso, que tende a garantir a qualidade da assistência através de padrões previamente aceitos” (p.215).

Lima e Erdmann (2006) entenderam que a acreditação foi desenvolvida para melhorar a qualidade em toda a assistência médico- hospitalar em todos os serviços de um hospital. Tem como base a avaliação dos padrões de referências desejáveis, e visa ao amplo entendimento de um processo permanente de melhoria mediante a acreditação periódica da rede hospitalar.

Em geral, a acreditação hospitalar é um diferencial adotado cada vez mais pelas instituições públicas ou privadas, impactando diretamente na área da economia, já que padroniza, cria protocolos, evita erros e retrabalhos, além de focar na segurança do paciente.

De acordo com Feldman, Gatto e Cunha (2005), a acreditação hospitalar é considerada um assunto de grande relevância socioeconômica, em virtude da disputa de mercado entre as instituições hospitalares, em outros países, assim observam-se mudanças no padrão de atendimento e na prestação de serviços, enfatizada na qualidade e na assistência a saúde dentro de um mercado competitivo.

No entanto, a Organização Nacional de Acreditação (ONA) (2011) ressalta que poucas pessoas sabem o significado da acreditação, mas as próprias instituições de saúde começam a

MARTINS, V. F.; CARDOSO, S. M.

perceber que, além de oferecer um serviço diferenciado, com maior qualidade e segurança para seus usuários, também são beneficiadas com a melhoria da reputação no mercado e com a redução de despesas decorrentes de práticas erradas.

Diante dessa realidade, a busca pela qualidade e melhoria na assistência traz gastos frequentes na área da saúde e, dada a procura pelo melhor desempenho da organização neste mercado globalizante e competitivo, os hospitais precisam mensurar tais gastos e começar a considerar alternativas que possibilitem maior controle dos custos com o objetivo de reduzir os gastos e auxiliar no processo de acreditação.

Na relevância do assunto, os autores Feldeman, Gatto e Cunha (2005), acerca da história da evolução da qualidade hospitalar, tiveram como objetivo a implantação e implementação de um processo de melhoria e assistência a saúde que atingisse padrões mais elevados de qualidade. Por meio de uma revisão da literatura sobre padronização da qualidade e acreditação observaram que, nas avaliações dos serviços, faz-se necessário buscar a valorização dos resultados assistenciais bem como a elaboração de padrões quantitativos e qualitativos mais equânimes nos aspectos estrutura, processos e resultados da qualidade assistencial.

No estudo feito sobre a Acreditação Hospitalar, Vieira, Cardoso e Chaves (2009) abordaram a importância da acreditação nas organizações de saúde de Belo Horizonte e São Paulo, com ênfase na melhoria dos serviços e satisfação dos clientes. Por meio de um levantamento de dados do site da ONA e IAC's e a realização de benchmarking, ressaltaram, em seus resultados, que o setor de serviços apresenta relação direta com a qualidade, pois não é possível satisfazer os clientes se os serviços não forem adequados às suas necessidades, e o processo de acreditação hospitalar, junto ao sistema de gestão são grandes diferenciais nas organizações prestadoras de saúde, vez que revelam a qualidade evidenciada dos serviços.

Nesse sentido, Azevedo *et al* (2002), acerca da gestão da mudança na saúde a acreditação hospitalar, com o objetivo de identificar a contribuição do processo de acreditação nas organizações, fizeram uma pesquisa documental e bibliográfica da literatura sobre acreditação e afirmam que o programa de Acreditação Hospitalar contribui para suprir as necessidades das organizações hospitalares, pois o estabelecimento de padrões mínimos possibilita, para os pacientes, uma assistência eficiente, um melhor ambiente de trabalho, um melhor desempenho da instituição e, conseqüentemente, maior confiança da sociedade, além de constituir um programa de educação continuada.

Souza *et al* (2009) também analisaram o controle de gestão em organizações hospitalares, a fim de apurar se são apresentadas informações que possibilitam avaliar o

desempenho da gestão em três hospitais de Minas Gerais. Para tanto, foi adotado um estudo de caso múltiplo, que se utilizou de entrevistas e observações *in loco*, e concluiu-se que os 3 hospitais analisados apresentaram, pelo menos, uma variável avaliada como incipiente. Os autores apontaram que a avaliação hospitalar, pelo processo de Acreditação, mostra uma melhoria da assistência aos pacientes, bem como estabelece níveis crescentes de qualidade.

Philyppis Junior e Figueiredo (2011), no estudo sobre a escolha da acreditação, discutiram as iniciativas de gestão de qualidade colocadas em prática no Hospital de Clínicas de Niterói, desde 2003 até o momento em que a direção do hospital decidiu adotar a Acreditação Hospitalar e escolher qual o melhor modelo que se adapta a sua realidade. Também foi feito um estudo de caso, e concluíram que, dos três critérios de avaliação da qualidade, o modelo da ONA é o mais justificável, por ser de baixo custo e acompanhar as demandas legais do Ministério e da ANVISA, embora seja mais complexo e arriscado.

Já os autores Ichinose e Almeida (2001), na pesquisa de certificação e acreditação de hospitais, procuraram desmitificar o quadro presente no imaginário popular sobre os hospitais acreditados ou certificados de qualidade. Para isso, foi feita uma comparação dos padrões de qualidade, características, objetivos e tendências dos modelos de acreditação e certificação e, ao contrário dos outros autores analisados, concluíram que, embora os modelos apresentados considerem a melhoria da infraestrutura e dos processos, ainda não abordam o aspecto de resultado em saúde, apesar de a proposta de acreditação do Ministério de Saúde ter sido considerada a mais adequada à realidade brasileira.

Indicadores de Custos hospitalares

A ONA define os principais indicadores de custos em seu Manual Brasileiro de Acreditação, o qual está dividido em seções e subseções, sendo que, em cada subseção, há padrões definidos em três níveis de complexidade crescente que devem ser integralmente atendidos para obter a acreditação. E, em cada padrão, existem itens de verificação para orientar a avaliação dentro dos padrões estabelecidos.

Para Donabedian (1990), a melhor maneira de fazer uma avaliação da qualidade é utilizar um instrumento que contemple indicadores representativos dos três níveis e que os resultados tenham a característica de refletir os efeitos de todos os insumos do cuidado, servindo de indicador para a avaliação da estrutura e do processo.

Nesse sentido, por meio da concepção de Donabedian e do Manual de Brasileiro de Acreditação, é possível fundamentar os níveis de complexidade. Sendo que o nível 1 de

MARTINS, V. F.; CARDOSO, S. M.

qualidade se classifica como “estrutura”, pois atende aos requisitos formais, técnicos e de estrutura. Conforme legislação correspondente, dispõe de responsável habilitado e/ou capacitado para a condução do serviço, identificar riscos específicos e os gerenciar com foco na segurança, ou seja, diz respeito aos recursos ou insumos utilizados na assistência a saúde; o nível 2 classifica-se como “processo” que gerencia os processos e suas interações sistemicamente, estabelece a sistemática de medição e avaliação dos processos, possui programa de educação e treinamento continuado, voltado para a melhoria de processos, em outras palavras, engloba as atividades ou procedimentos empregados pelos profissionais de saúde para transformar os recursos em resultados. E o nível 3 classifica-se como “resultados”, e emprega perspectivas de medição organizacional, alinhadas às estratégias e correlacionadas aos indicadores de desempenho dos processos; dispõe de um sistema de comparações com referenciais externos pertinentes, bem como evidências de tendência favorável para os indicadores, apresenta inovações e melhorias implementadas, decorrentes do processo de análise crítica, resumidamente, esse nível é representado pelas respostas ou mudanças verificadas nos pacientes.

De acordo com o proposto neste artigo, será analisado somente o padrão de gestão Administrativa e Financeira, por ter as atividades associadas aos processos de planejamento de recursos. Os indicadores de custos foram formulados em relação aos níveis de relevância do Manual de Acreditação, segundo o sítio do serviço de controle financeiro do Hospital Universitário de Santa Catarina.

a) Indicadores de nível 1

- Valor total do custo do hospital
- Valor do custo médio/procedimento
- Valor do custo com pessoal
- Valor do custo com terceirizações
- Valor dos custos com convênios

b) Indicadores de nível 2

- Custo da diária
- Custo leito/dia
- Custo da alta hospitalar

c) Indicadores de nível 3

- Custo do procedimento
- Custo processo/ atividade
- Custos de erros administrativos, perdas e desperdícios
- Satisfação do cliente interno e externo

ASPECTOS METODOLÓGICOS

Classificação da pesquisa

Classificação da pesquisa quanto aos objetivos

A pesquisa se classifica como descritiva quanto aos objetivos, por ser um assunto pouco explorado, e tem o objetivo de descrever as características dos sistemas de custos relacionados com a acreditação, sem, no entanto, interferir na realidade analisada. Na concepção de Silva (2003), a pesquisa descritiva tem como objetivo principal a descrição de uma determinada amostra ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis sem que o pesquisador nelas interfira, e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Classificação da pesquisa quanto à abordagem do problema

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa pela ausência do emprego de instrumentos estatísticos na análise do problema. Para Beuren (2004), na abordagem qualitativa, concebem-se análises mais profundas concernentes ao fenômeno que está sendo estudado, e a pesquisa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo e pode descrever a complexidade de determinado problema.

Classificação da pesquisa quanto aos procedimentos técnicos

O método de pesquisa a ser adotado é o estudo de caso múltiplo, pois o estudo será concentrado em quatro casos, a fim de aprofundar o conhecimento a respeito de determinados locais específicos. Por meio do estudo de caso, podem-se reunir informações numerosas e detalhadas que permitem amplo conhecimento no estudo profundo de um ou poucos objetos de análise, por isso, o estudo de caso se mostra aplicável à pesquisa. De acordo com Yin (2005), um estudo de caso múltiplo é uma investigação empírica que estuda um fenômeno contemporâneo, dentro de um contexto de vida real, em que os limites entre os fenômenos e o contexto não estão claramente evidenciados, no qual muitas fontes de evidências são

MARTINS, V. F.; CARDOSO, S. M.

utilizadas, procurando apresentar uma série de informações detalhadas para obter maior conhecimento e resolução do problema relacionado ao tema pesquisado.

Amostra e forma de coleta dos dados

O estudo foi realizado em uma organização pública de saúde e três organizações da rede privada.

Quanto à forma e coleta dos dados, e conforme proposto por Yin (2005), recorreu-se a múltiplas fontes de evidência. Os principais métodos e fontes de coleta dos dados foram:

- a) internet, na qual foram obtidos dados históricos e dos resultados mais recentes dos Hospitais; e
- b) aplicação de questionários, com os responsáveis pelas áreas de custos.

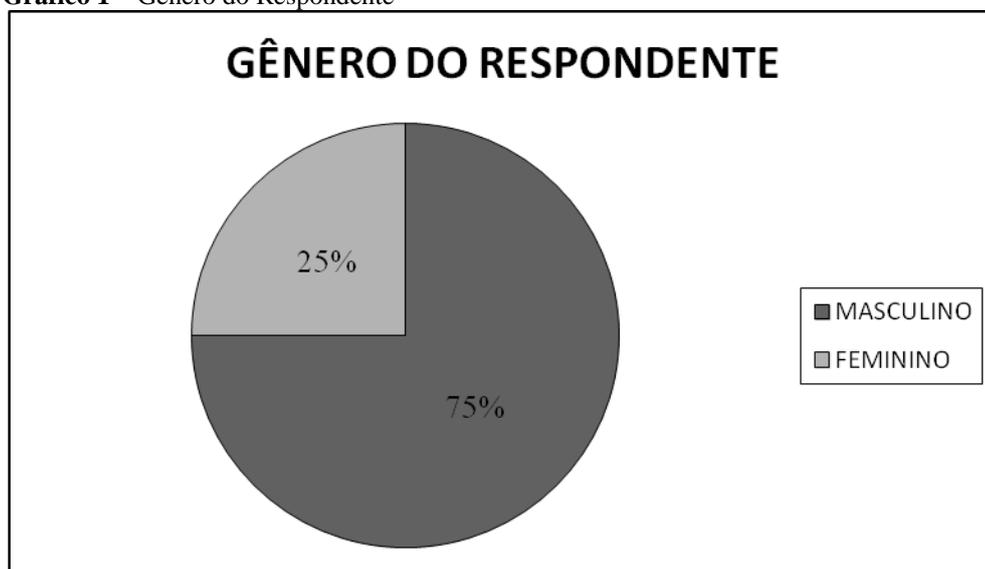
Limites do estudo

O trabalho é um estudo de caso, portanto, não se pode assegurar que os mesmos resultados alcançados ocorram em outros hospitais, pois tais resultados não são generalizados, restringem-se apenas ao local de estudo. Outro limite refere-se aos questionários, os quais podem ser difíceis de conseguir a atenção necessária de todos os que se deseja entrevistar.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

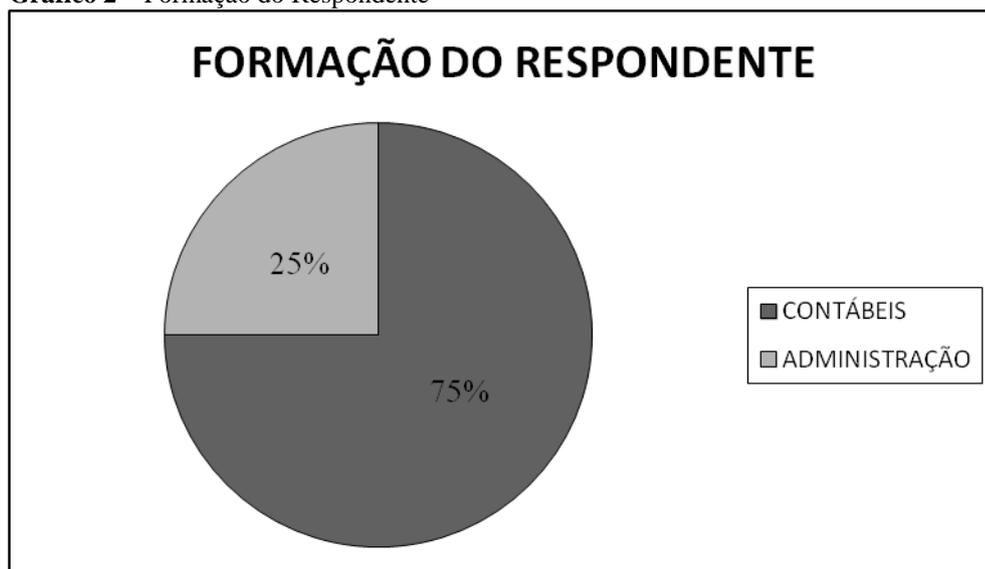
A partir dos dados coletados por meio dos questionários aplicados em quatro organizações de saúde (A, B, C e D), foi possível gerar as informações descritas a seguir sobre as características dos respondentes:

Gráfico 1 – Gênero do Respondente



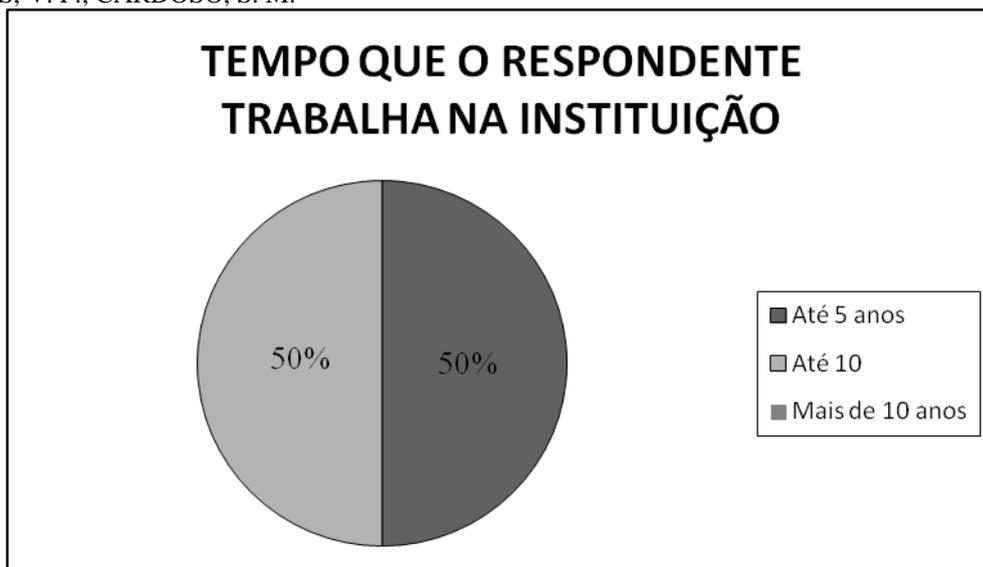
O gráfico 1 demonstra que 75% dos respondentes do questionário são do sexo masculino e 25% dos respondentes são do sexo feminino; vale ressaltar que foi aplicado apenas um questionário em cada organização.

Gráfico 2 – Formação do Respondente



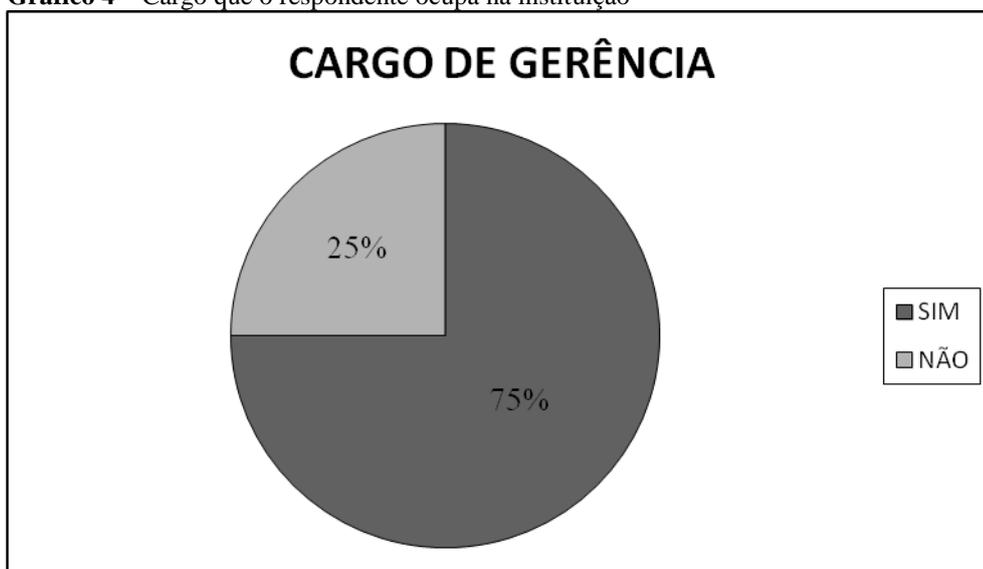
Procurando identificar a formação dos respondentes, o gráfico 2 aponta que 3 dos respondentes, ou seja, 75%, possuem formação em Ciências Contábeis e 1 concluiu formação em Administração, isto é, equivale a 25% dos respondentes. Pode-se, ainda, observar pelas informações contidas nos questionários, que o respondente com formação em Administração diplomou-se no curso de Especialização e que dos respondentes com formação em Ciências Contábeis, 2 possuem curso de Especialização, sendo que um especifica que é MBA em Auditoria e Perícia e 1 ainda está na graduação do curso.

Gráfico 3 – Tempo que o respondente trabalha na instituição



De acordo como gráfico 3, nenhum dos respondentes trabalha na instituição por mais de 10 anos, 50% têm até 5 anos de tempo de trabalho na instituição e os outros 50% até 10 anos.

Gráfico 4 – Cargo que o respondente ocupa na instituição



Pelo gráfico 4, permite-se perceber que a maioria dos respondentes, 75%, ocupam cargo de gerência na instituição, e 25% não possuem cargo de gerência, no entanto não especificam em qual o cargo atuam.

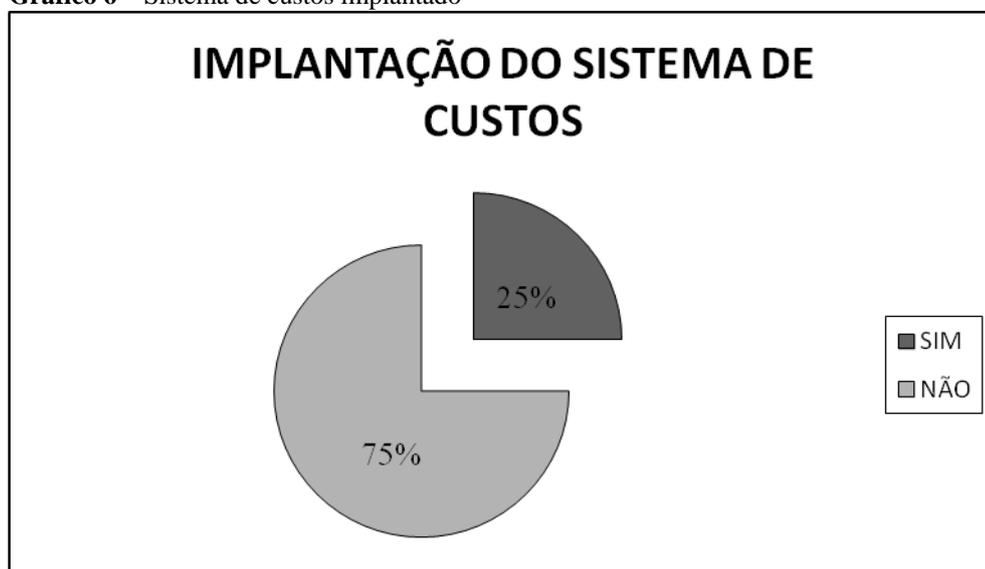
Gráfico 5 – Participação do respondente no processo de Acreditação



O gráfico 5 demonstra que 100% dos respondentes, ou seja, todos eles participaram ou participam de algum grupo de trabalho interno ou Comissão durante o processo de Acreditação.

A partir dos dados coletados por meio dos questionários, foi possível coletar informações dos aspectos organizacionais das quatro instituições, descritas a seguir:

Gráfico 6 – Sistema de custos implantado



De acordo com o gráfico 6, 75% das organizações afirmaram não possuir um sistema de custos implantado, enquanto 25%, ou seja, uma organização (organização D) tem um sistema de custos implantado, que é o sistema de custos por absorção, sendo que foi especificado no questionário que o sistema de informação é o MV Sistemas – Gestão em

MARTINS, V. F.; CARDOSO, S. M.

Saúde. Outra organização, B, argumentou que começaram a tratar do assunto no início do ano de 2012 e esperam implantar o sistema até meados de 2013, porém não foi mencionado qual será o sistema de custeio.

Tabela 1 – Aspectos Organizacionais e Sistemas de Custos

Descrição	Organização A	Organização B	Organização C	Organização D
Possui Acreditação	Sim	Não	Sim	Sim
Nível de Acreditação	1		1	2
Quantidade de colaboradores	Mais de 200	Mais de 200	Até 100	Mais de 200
Sistema de avaliação do cliente	Sim	Sim	Sim	Sim
Sistema de Custos Integrado	Não	Não	Não	Sim
Apuração: do custo total da instituição		Sim	Sim	Sim
- custo médio por procedimento		Sim	Não	Sim
- custo com serviços terceirizados		Não	Não	Não
- custo com pessoal		Sim	Sim	Sim
- custo de cada convênio		Sim	Não	Sim
- custo da diária hospitalar		Sim	Não	Sim
- custo do leito/dia		Sim	Não	Sim
- custo da alta hospitalar		Não	Não	Não
- custo por procedimento		Sim	Não	Sim
- custo por processo ou atividade		Sim	Não	Não
- custo de erros, perdas e desperdícios		Sim	Não	Sim
Houve melhorias dos custos com a acreditação	Sim		Sim	Sim
Divulga informações de custos			Não	Sim

Ainda sobre os aspectos organizacionais, como foi demonstrado na tabela 1, foi perguntado no questionário se a organização possui certificado de acreditação e qual o seu nível. As organizações A e C afirmaram possuir o nível 1 de Acreditação da Organização Nacional de Acreditação (ONA); a organização A ressalta, ainda, que o certificado foi obtido em julho de 2010. A organização D possui o certificado da ONA de nível 2 (Pleno), obtida pela *GL Academy*, em 13 de dezembro de 2011, e pode ser verificado no site da ONA o seu credenciamento e a sua validade, que vai até o dia 13 de dezembro de 2013. Já a organização B ainda não possui o certificado, mas o processo foi iniciado em 2011, objetivando a acreditação de nível 1.

Foi perguntado, também no questionário, quantos colaboradores possuem a organização, até 100 colaboradores apontaram a organização C e mais de 200 colaboradores contam com as organizações A, B e D. Todas elas possuem um sistema de avaliação da satisfação do cliente interno e externo, sendo que, na B, é realizada uma pesquisa na área de atendimento (recepção) e, na D, por intermédio de Ouvidoria – SAC – aos clientes externos e uma pesquisa de satisfação aos clientes internos. Já a A e B não especificaram como é feito o sistema de avaliação.

Considerando o exposto na resposta obtida no gráfico 6, questionou-se sobre o sistema de custos, e a organização D afirmou ter um sistema integrado e que seu objetivo é auxiliar nas tomadas de decisões da Diretoria, Conselho Administrativo e Fiscal. Ainda é válido acrescentar que o respondente da organização B argumentou, que quando for implantado o sistema de custos, terá como objetivo conhecer a margem de contribuição das áreas e estabelecer orçamento matricial das receitas e das despesas.

Questionadas quanto à apuração dos custos, a organização D afirmou que o sistema de custeio permite ao hospital apurar o custo total da instituição, custo médio por procedimento, custo com pessoal, custo detalhado de cada convênio, custo da diária hospitalar, custo do leito/dia, custo por procedimento e custo e apuração do custo de erros administrativos, perdas e desperdícios.

Embora as organizações B e C afirmem não possuir um sistema de custos implantado, percebe-se que elas possuem um sistema de apuração de gastos, que, na B, permite-se mensurar o custo total do hospital, custo médio por procedimento, custo com pessoal, custo detalhado de cada convênio, custo da diária hospitalar, custo do leito/dia, custo por procedimento, custo por processo ou por atividade e o custo com erros administrativos, perdas e desperdícios. Na organização C, só conseguem mensurar o custo total do hospital e custo com pessoal. Já na organização A não há um sistema de custos e nem um sistema de gastos, porém não se especificou se há apuração de algum custo, gasto ou despesa.

É importante acrescentar que não são realizadas a apuração do custo com serviços terceirizados e a apuração do custo da alta hospitalar na organização que possui um sistema de custos, como também não são realizadas nas organizações que possuem um sistema de apuração de gastos.

Na pesquisa, também foi questionado se a acreditação trouxe melhorias relacionadas à redução de custos operacionais da instituição, o participante da organização D respondeu sim, que ocorreu melhoria nos processos e práticas, visando evitar desperdícios, implantação de

MARTINS, V. F.; CARDOSO, S. M.

controles e relatórios para a gestão e, principalmente, a segurança para os clientes. Para a organização C, houve melhorias em alguns setores, em outros houve um aumento do custo operacional por conta do controle exigido pela certificação/processo. O participante da organização A respondeu que acredita que exista melhoria, mas não tem nenhuma informação que comprove essa redução de custos. Já o participante da B não respondeu à pergunta porque a organização ainda não foi certificada.

Apenas dois participantes responderam se as informações de custos são divulgadas para os colaboradores. A organização C não divulga suas informações e a D divulga aos gestores por meio de relatórios, reuniões e indicadores. As outras duas, A e B, deixaram de responder à pergunta.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo geral identificar e avaliar o sistema de custos hospitalares, em organizações que estão em processo ou que já possuem o certificado de acreditação hospitalar.

Por meio da pesquisa em quatro organizações de saúde na cidade de Uberlândia – MG, foi possível visualizar que apenas uma das organizações conta com um sistema de custos implantado, que é o sistema de custos por absorção. Em outras duas os dados coletados na pesquisa, evidenciou-se que, apesar de não possuírem um sistema de custos, percebe-se que elas possuem apenas um sistema de apuração de gastos, e, na última não foi identificado se há apuração de algum custo, gasto ou despesa.

Foi identificado, também, o nível de acreditação das organizações, de acordo com os respondentes, duas delas têm o nível 1, uma possui o nível 2 e outra não possui o certificado, mas já foi iniciado o processo objetivando o nível 1 de acreditação.

Sobre os indicadores de custos, a pesquisa apontou que todas as instituições contam com um sistema de avaliação da satisfação do cliente interno e externo, que três delas conseguem apurar o custo total da instituição e o custo com pessoal, duas apuram o custo médio por procedimento, custo de cada convênio, custo da diária hospitalar, custo do leito/dia, custo por procedimento e custo de erros, perdas e desperdícios, e apenas uma delas apura o custo por processo ou atividade. Já a apuração do custo com serviços terceirizados e a apuração do custo da alta hospitalar não é realizada em nenhuma das organizações.

Em síntese, os resultados da pesquisa evidenciaram que os indicadores de custos utilizados pelas organizações analisadas são aqueles preconizados pelo Manual de Acreditação Hospitalar, embora também se perceba que nenhuma das organizações utiliza,

para mensurar seus custos, todos os indicadores propostos pelo Manual de acordo com o seu nível de acreditação.

Outro aspecto relevante a ser observado é que a maioria dos respondentes afirmou que a acreditação trouxe melhorias relacionadas à redução de custos operacionais da instituição, o que corrobora as pesquisas anteriores, e uma delas afirmou que, em alguns setores esse custo aumentou em virtude do controle exigido pela certificação/processo. As informações demonstram que, talvez esse custo já existisse antes e não era reconhecido pela organização, que acabou sendo mensurado após a certificação e confundido com um aumento.

No entanto, este estudo analisou apenas as características dos sistemas de custos relacionados à acreditação nos hospitais, reapplicar este estudo contemplando em qual(is) custo(s) operacional(is) houve redução ou aumento após o certificado/processo de acreditação seria uma contribuição importante tanto para as organizações de saúde como para a literatura.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, Katia. **Gestão de Custos em Organizações Hospitalares**. 2001. 171 f. Dissertação (Pós-Graduação em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- ARASHIRO, Leila Akemi. **Gestão de custo hospitalar: estudo de casos no município de São Paulo**. 2004. 170 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas)- Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2004.
- AZEVEDO, Daniela Lange; OLIVEIRA, Lilian Zimmermann de; ROCHA, Rudimar Antunes da; PISTÓIA, Luiz Carlos. **Gestão da Mudança na Saúde – A Acreditação Hospitalar**. In: ENCONTRO DE ENGENHARIA E PRODUÇÃO, 22., 2002, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ENEGEP, Engenharia de Produção, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 195 p.
- BOTINHA, Reiner Alves; GOMES, Gilvania Sousa; MARTINS, Vidigal Fernandes. **Utilização de artefatos gerenciais em hospitais de Uberlândia**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: ABC, Associação Brasileira de Custos, 2012.
- CAMPOS, Domingos Fernandes; MARQUES, Isabel Cristina Pansiera. **Custeamento ABC numa Organização Hospitalar Privada: Um Estudo de Caso Comparativo do Custo de Cirurgias Eletivas com os Valores Reembolsados pelos Planos de Saúde**. In: ENCONTRO DA ANPAD, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2011.

MARTINS, V. F.; CARDOSO, S. M.
DONABEDIAN, Avedis. The seven pillars of quality. **Archives of Pathology & Laboratory Medicine**, University of Michigan, Ann Arbor, v. 114, n.11, p. 1115-1118, nov./1990.
Disponível em: <<http://ukpmc.ac.uk/abstract/MED/2241519>>. Acesso em: 23 mar. 2012.

FELDMAN, Liliane Bauer; GATTO, Maria Alice Fortes; CUNHA, Isabel Cristina KowalOlm. História da evolução hospitalar: dos padrões a acreditação. **Acta Paul Enferm**, São Paulo, v.18, n.2, p. 213-219, 2005

GONÇALVES, Márcio Augusto; ZAC, Jaime Indelicato; AMORIM, Cyntia Aparecida de. Gestão estratégica: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração Faces Journal**, Belo Horizonte, v.8, n.4, p.161-179, out./dez. 2009.

ICHINOSE, Roberto Macoto; ALMEIDA, RosimaryTerezinha. Desmistificando a Certificação e Acreditação de Hospitais. In: CONGRESSO LATINOAMERICANO DE INGENIERIA BIOMEDICA, 2001, Habana- Cuba. **Anais...** Habana: Sociedad Cubana de Bioingeniería, 2001.

LIMA, Suzinara Beatriz Soares de; ERDMANN, Alacoque Lorenzine. A enfermagem no processo da acreditação em um serviço de urgência e emergência. **Acta Paul Enferm**, Santa Maria, v.19, n.3, p. 271-278, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 364 p.

MIRANDA, Gilberto José; CARVALHO, ClevertonEuclen de; MARTINS, Vidigal Fernandes; FARIA, Adolar Ferreira de. Custeio ABC no Ambiente Hospitalar: Um Estudo nos Hospitais Universitários e de Ensinos Brasileiros. **Rev. Cont. Fin. USP**, São Paulo, n.44, p. 33-43, maio/ago.2007.

ONA – ORGANIZAÇÃO NACIONAL DE ACREDITAÇÃO. **O que é acreditação?** Página digital: 2011. Disponível em: <<http://www.ona.org.br/Pagina/27/O-que-e-Acreditacao>> Acesso em 16 out. 2011.

PHILYPPIS JUNIOR, NikiforosJoannis; FIGUEIREDO, Kleber Fossati. Hospital das Clinicas em Niterói: Escolha da Acreditação. In: ENCONTRO DA ANPAD, 35. 2011. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2011.

PORTER, Michael E.. **Discovering - and Lowering - the Real Costs of Health Care**. Cambridge: Harvard Business Review, 2011. Disponível em: <<http://hbr.org/web/extras/hbr-agenda-2011/michael-e-porter>> Acesso em 16 out. 2011.

SILVA, Ana Paula Ferreira da; SOUZA, Erica XAVIER de; MIRANDA, Luiz Carlos; FALK, James Anthony. Contabilidade de custos hospitalares no Brasil: um estudo sobre a evolução do tema nas publicações especializadas em contabilidade. In: ENCONTRO DE ENGENHARIA E PRODUÇÃO, 22, 2002, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ENEGEP, Engenharia de Produção, 2002.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003. 181 p.

Sistemas de custos nos hospitais brasileiros

SOUZA, Antônio Artur de; GUERRA, Mariana; LARA, Cynthia Oliveira; GOMIDE, Pedro Lúcio Rodrigues; PEREIRA, Carolina Moreira; FREITAS, Deyse Aguilar. Controle de gestão em organizações hospitalares. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v.16, n. 3, p. 15-29, jul./set. 2009.

VIEIRA, Leonara Cristina do Rosário; CARDOSO, Álvaro Azevedo; CHAVES, Carlos Alberto. Acreditação Hospitalar: o modelo do sistema brasileiro de gestão adotado para a melhoria da qualidade e destaque das organizações de saúde. **Revista Ciências Exatas**, Taubaté, v.15, n. 2, p.1-8, 2009.

YIN, Robert k. **Estudo de Caso:** planejamento e métodos. Tradução de Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212 p.