

GESTÃO DE CUSTOS APLICADA A SERVIÇOS DE SAÚDE: UM ESTUDO NA IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO NOS SERVIÇOS DE TOMOGRAFIA DE UM HOSPITAL DO VALE DO PARANHANA NO RIO GRANDE DO SUL

Saraí Rivero de Lima¹

João Luis Peruchena Thomaz²

RESUMO

Este artigo aborda a utilização da contabilidade de custos em hospital prestador de serviço para o Sistema Único de Saúde, que vem ganhando relevância nos últimos anos, tendo em vista a necessidade de empregar ferramentas que otimizam a utilização de recursos públicos. Este estudo realiza uma investigação exploratória, confrontando as despesas incorridas na prestação de serviços frente aos repasses realizados pelo Sistema Único de Saúde - SUS para sua execução. O método escolhido para realização do estudo foi o estudo de caso. Tendo como objeto um hospital localizado no Vale do Paranhana no Rio Grande do Sul, no qual, foi analisado o serviço de tomografia prestado por essa instituição. O estudo tem como objetivos, apurar o valor dos custos para a realização dos serviços de tomografia, identificar e classificar os principais custos na prestação do serviço de tomografia e demonstrar o resultado da atividade. Como ferramenta de análise foram utilizadas tabelas. Pode-se perceber que a realização dos exames remunerados conforme tabela do Sistema Único de Saúde, causa perda financeira, como evidenciado em demonstrativo. Tal fato, torna a implantação da contabilidade de custos indispensável a essas organizações, como uma ferramenta gerencial, possibilitando assim, um controle permanente dos custos da prestação do serviço.

Palavras-chave: HOSPITAIS; CONTABILIDADE DE CUSTOS; CUSTEIO POR ABSORÇÃO.

ABSTRACT

This article addresses the use of cost accounting in a hospital that provides services to the Unified Health System, which has been gaining importance in recent years, in view of the need to employ tools that optimize the use of public resources. This study carries out an exploratory investigation, comparing the expenses incurred in providing services in view of the transfers made by the Unified Health System - SUS for its execution. The method chosen to carry out the study was the case study. Having as object a hospital located in the Paranhana

¹ Pós-graduada em Gestão Pública Municipal pela UAB-UNIPAMPA. Email: sarairiverodelima@gmail.com. Tel: (55) 9699 3461.

² Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos. Sócio-gerente da ACP Consultoria Empresarial. Email: joathomaz@acpconsultoriaempresarial.com.br. Tel: (55) 99956 9336.
RAGC, v.8, n.37, p.112-126/2020

Valley in Rio Grande do Sul, in which the tomography service provided by this institution was analyzed. The study aims to determine the value of costs for performing tomography services, identify and classify the main costs in providing tomography services and demonstrate the result of the activity. Tables were used as an analysis tool. It can be seen that the performance of paid examinations according to the table of the Unified Health System, causes financial loss, as evidenced in the statement. This fact makes the implementation of cost accounting indispensable for these organizations, as a managerial tool, thus enabling permanent control of the costs of providing the service.

Keywords: Hospitals; Cost Accounting; Absorption costing.

1. INTRODUÇÃO

É na Constituição Federal de 1988 que pode ser visto o nascimento do Sistema Único de Saúde – SUS, tendo sua regulamentação vindo dois anos mais tarde, através da Lei Federal nº 8.080 de 19 de setembro de 1990, visando o direito universal e integral de acesso à saúde. Ao longo desses 28 anos houve muitas mudanças na vida dos brasileiros, através de diversas políticas de saúde em todos os níveis de atenção, porém sua concretização encontra dificuldades, sendo o financiamento o principal obstáculo.

Nos últimos anos, a questão da economia na área da saúde vem assumindo um espaço de destaque. O aumento de gastos pode ser justificado tendo em vista fatores como: a) aumento e envelhecimento populacional; b) modificação do perfil epidemiológico com o surgimento de novas doenças e aumento da prevalência de moléstias crônico-degenerativas e do trauma; c) extensão da cobertura de assistência à saúde. Todos esses fatores acrescidos do grau de consciência de cidadania e com uma população cada vez mais exigente em relação a seus direitos (DALLORA; FOSTER, 2008).

Destaca-se, frente a isso, o processo de gestão tradicionalmente adotado, que é deficitária com relação às informações de custos e que carece de racionalização das atividades, priorizando a defesa da quantidade de recursos, sem, contudo, considerar a busca pela eficiência e otimização de recursos (DALLORA; FOSTER, 2008). É necessário aos administradores ter informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Ressalta-se ainda, o fato de que o Sistema Único de Saúde - SUS realiza o pagamento pelos serviços prestados com base numa tabela de preços única para cada procedimento (SIGTAP), estabelecendo assim um teto financeiro para o repasse e não importando os custos reais incorridos com a realização dos procedimentos. Nestas circunstâncias, compete aos prestadores de serviços demonstrarem eficiência na utilização de recursos, fazendo-se importante a mensuração de maneira adequada do custo dos procedimentos (BONACIM; ARAUJO, 2010). Diante do exposto, torna-se indispensável um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, como produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade (MACHADO; HOLANDA, 2010).

O caso estudado, é de um hospital localizado no Vale do Paranhana no Rio Grande do Sul, que possui 99 leitos, sendo 79 destinados ao atendimento do Sistema Único de Saúde – SUS. O hospital alvo do estudo, é habilitado a realizar atendimentos de alta complexidade em oncologia, sendo referência para 8 municípios.

Nesta ótica, este artigo analisa a gestão de custos do serviço de tomografia, frente aos repasses realizados pelo Sistema Único de Saúde. A escolha deve-se ao fato de ser um serviço auxiliar de diagnóstico e terapia, de alta complexidade, fundamental para análise e investigação de patologias, sendo preconizado pelos principais protocolos clínicos. Somado a

isso, é necessário grande investimento por parte das instituições que prestam esse serviço, que em paralelo, conforme já mencionado, são pagos conforme tabelas estabelecidas pelo Sistema Único de Saúde - SUS.

Nesse contexto, questionou-se a forma como o hospital controla seus custos de prestação de serviços? Como objetivos do trabalho, foram estabelecidos os seguintes, apurar o valor dos custos para a realização dos serviços de tomografia, identificar e classificar os principais custos na prestação do serviço de tomografia e demonstrar o resultado da atividade.

Especificamente, procurou-se identificar os principais elementos, formadores do custo total, para realização dos exames e as receitas recebidas, elaborando um demonstrativo de ganhos ou perdas na realização dos serviços, utilizando o método de custeio por absorção.

Assim, o presente estudo encontra-se estruturado em cinco seções, estando assim organizadas: introdução, referencial teórico, metodologia utilizada, análise dos resultados e as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Primeiramente será abordado os princípios e diretrizes que balizam o Sistema Único de Saúde, na sequência será apresentado a história dos hospitais e como está integrado atualmente à estrutura do sistema de saúde brasileiro, então abordaremos especificamente o tópico diagnóstico por imagem. Dando prosseguimento veremos gestão de custos na área da saúde e ao finalizar serão apresentados os sistemas de custeio.

2.1 Políticas de Saúde: O SUS princípios e diretrizes

Foi na Constituição Federal de 1988 que ocorreu o marco na história da democracia brasileira, especificamente em relação aos direitos sociais. Em relação à saúde, contava-se ali com um marco legal que desenhava o organograma institucional do sistema de saúde brasileiro, com seus princípios e diretrizes, que começava a ser construído a partir de então (COHN, 2013). Em seu Art. 196, fica definido que:

A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação (BRASIL, 1988, pág. 210).

Dois anos após a promulgação da Constituição Federal, o SUS foi regulamentado através das Leis nº 8080/1990 e nº 8142/1990, tendo sido recentemente atualizado pelo Decreto nº 7508/2011. A Lei Federal nº 8080 de 19 de setembro de 1990 dispõe sobre as “condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes” (BRASIL, 1990, p. 1). Esta lei regulamentou a nível nacional, as ações e serviços de saúde de execução isolada ou conjunta de caráter constante ou casual, por pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou privado e no Art. 3º afirma um conceito de saúde:

A saúde tem como fatores determinantes e condicionantes, entre outros, a alimentação, a moradia, o saneamento básico, o meio ambiente, o trabalho, a renda, a educação, o transporte, o lazer e o acesso aos bens e serviços essenciais; os níveis de saúde da população expressam a organização social e econômica do País.
Parágrafo único. Dizem respeito também à saúde as ações que, por força do disposto no artigo anterior, se destinam a garantir às pessoas e à coletividade condições de bem-estar físico, mental e social (Brasil, 1990, p. 1).

O Sistema Único de Saúde - SUS tem por princípios doutrinários: a universalidade, a equidade e a integralidade das ações em saúde. A universalidade envolve o direito ao RAGC, v.8, n.37, p.112-126/2020

atendimento; a equidade, parte do princípio de que todo cidadão é igual perante o SUS e terá seu atendimento de acordo com suas necessidades, possibilitando a diminuição das desigualdades; a integralidade implica que as ações em saúde, sejam de promoção, proteção e de recuperação, formem um todo indivisível, não podendo ser compartimentalizado. As unidades que prestam serviço formam também um todo indivisível, em todos seus níveis de complexidade, devendo assim formar um sistema capaz de prestar serviço integral (OLIVEIRA *et al.*, 2008). Sendo assim, com o intuito de cumprir os princípios e diretrizes estabelecidos em lei, o Sistema Único de Saúde através de seus entes federados celebra contrato para prestação de serviços de saúde a sua população, fazendo destes integrantes do seu sistema, esse tema será explorado no próximo tópico.

2.2 Os Hospitais: sua inserção no atual sistema de saúde brasileiro

Para uma melhor compreensão, ao iniciar a fundamentação deste tópico, cabe primeiramente retroceder um pouco na história de nosso país, quando o modelo de intervenção do Estado brasileiro na área social já ocorria, entre 1970 e 1974, quando foram disponibilizados recursos do orçamento federal para reformar e construir hospitais privados. A responsabilidade pela oferta da atenção à saúde foi estendida aos sindicatos e instituições filantrópicas ofereciam assistência de saúde a trabalhadores rurais, a maior cobertura da saúde era baseada em pagamentos a prestadores do setor privado com base nos serviços realizados (PAIM *et al.*, 2011). Sendo assim, pode-se concluir que a prestação de serviços de saúde por instituições privadas, ainda que sem fins lucrativos, está historicamente ligada ao Estado brasileiro.

Nos dias atuais, o sistema de saúde brasileiro é formado por uma rede de prestadores e compradores de serviços que formam uma combinação público privada. O sistema de saúde tem três subsetores: a) o subsetor público, no qual os serviços são financiados e providos pelo Estado nos níveis federal, estadual e municipal; b) o subsetor privado (com fins lucrativos ou não), no qual os serviços são financiados de diversas maneiras com recursos públicos ou privados; c) o subsetor de saúde suplementar, com diferentes tipos de planos privados de saúde e de apólices de seguro, além de subsídios fiscais (PAIM *et al.*, 2011). Aqui será explorado o subsetor privado, mais especificamente os hospitais, prestadores de serviço para o Sistema Único de Saúde – SUS.

Foi através da Portaria nº 3.123 de 7 de dezembro de 2006, que foi homologado o Processo de Adesão ao Programa de Reestruturação e Contratualização dos Hospitais Filantrópicos no Sistema Único de Saúde (SUS), na prática estabeleceu os parâmetros atuais de trabalho e repasses financeiros. É com base nessa legislação, que os entes públicos celebram contrato com os hospitais para prestação de serviço interesse público, e atualmente o SUS reembolsa esses serviços 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 (BONACIM, ARAUJO, 2010).

O Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS – SIGTAP é o sistema que contém a Tabela de Procedimentos, Medicamentos e Órteses e Próteses e Materiais de síntese do SUS, com todas as suas características, demonstrando quais instituições tem Habilitações para a execução destes e quais os profissionais habilitados para a realização de cada procedimento, assim como o valor a ser pago. É um sistema que pode ser acessado on-line, e permite consulta pública, conforme demonstra figura abaixo (DATASUS, 2018).

Figura 1 – SIGTAP

The screenshot displays the SIGTAP web interface. At the top, there is a yellow header with the logo of the Ministério da Saúde and the URL www.DATASUS.gov.br. Below this, a blue banner reads 'SIGTAP - Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS'. A navigation menu on the left includes 'Procedimento', 'Compatibilidades', 'Tabelas', and 'Relatórios'. The main content area is titled 'Consultar Procedimentos' and features a search form with the following sections: 'Pesquisar Procedimento por' (with fields for Grupo, Sub-Grupo, Forma de Organização, Código, and Nome), 'Origem' (with fields for Código and Nome), 'Documento de Publicação' (with fields for Documento, Número, Ano, and Orgão), and 'Competência' (with a dropdown menu set to 08/2018). A search icon is located at the bottom left of the form area.

Fonte: DATASUS, 2018

Bonacim e Araújo (2010) ressaltam que diante desse contexto, cabe aos hospitais demonstrarem eficiência na utilização de recursos e apresentação de retorno a sociedade, independentemente de onde venham os recursos. Tornando assim importante a mensuração de maneira adequada do custo dos procedimentos, sua efetividade e eficiência, que relacionam o volume de serviço prestado com o consumo de recursos. Com a finalidade de melhor esclarecer, a seguir será feita uma abordagem teórica sobre nosso objeto de estudo, exames de tomografia.

2.3 Diagnóstico por imagem

O diagnóstico por imagem é importante nos casos duvidosos e, especialmente, nos sintomas recorrentes ou não aliviados. A tomografia computadorizada, nada mais é do que um método de diagnóstico por imagem que utiliza a radiação X e permite obter a reprodução de uma secção do corpo humano em quaisquer uns dos três planos do espaço. Enquanto as radiografias convencionais projetam em um só plano todas as estruturas atravessadas pelos raios-x, a TC demonstra as relações estruturais em profundidade, mostrando imagens em “fatias” do corpo humano. A TC permite enxergar todas as estruturas em camadas, principalmente os tecidos mineralizados, com uma definição de excelente qualidade, permitindo a delimitação de irregularidades tridimensionalmente (GARIB et al., 2007).

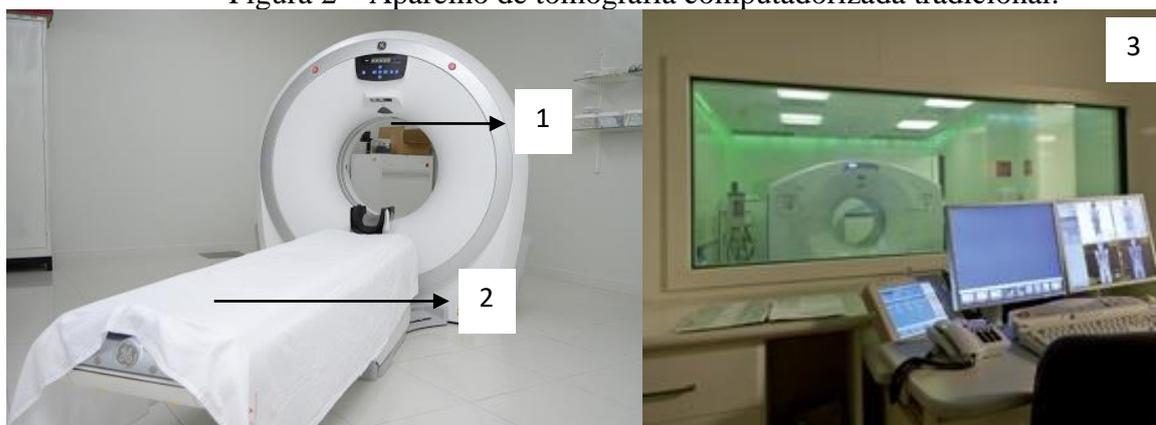
Diante de algumas dificuldades ou limitações na obtenção de informações para o diagnóstico com o uso de radiografias convencionais, as imagens tridimensionais começaram a atrair grande interesse, sendo que atualmente é muito requisitada na área médica (GARIB et al., 2007).

A revolucionária criação dessa modalidade de exame ocorreu no início da década de 1970, Através do engenheiro inglês Hounsfield, em conjunto com o físico norte-americano Comark, que garantiu o prêmio Nobel de Medicina de 1979. Durante os últimos 30 anos, ocorreram muitas inovações e grandiosas evoluções na tecnologia dessa área, que melhoraram o tempo de aquisição e a qualidade das imagens, assim como reduziram significativamente a

dose de radiação. Os aparelhos fabricados atualmente, denominados de nova geração, acomodam o corpo todo e a reprodução de uma secção dura um segundo ou menos (GARIB et al., 2007).

Os aparelhos de tomografia computadorizada tradicionais apresentam três componentes principais, sendo eles: 1) o *gantry*, no interior do qual se localizam o tubo de raios-x e um anel de detectores de radiação, constituído por cristais de cintilação; 2) a mesa, que acomoda o paciente deitado e que, durante o exame, movimenta-se em direção ao interior do *gantry* e 3) o computador, que reconstrói a imagem tomográfica a partir das informações adquiridas no *gantry*. O técnico em radiologia que opera a TC acompanha o exame pelo computador, que normalmente fica fora da sala que acomoda o *gantry* e a mesa, separado por uma parede de vidro plumbífero (GARIB et al., 2007). Para tanto, seguem as figuras melhor ilustrar abaixo.

Figura 2 – Aparelho de tomografia computadorizada tradicional:



1) *gantry*; 2) mesa; e 3) computador.

Fonte: adaptado pelos autores

No próximo item será feita uma explanação sobre a utilização de métodos de mensuração de custos na área da saúde, especificamente em instituições hospitalares.

2.4 Gestão de Custos na Área da Saúde

No atual contexto, os recursos despendidos na prestação da assistência médica apresentam crescente demanda tendo em vista as novas opções de tecnologia oferecidas, por outro lado os recursos do setor público e da população demonstram-se insuficientes, diante desse contexto a economia em saúde vem desempenhando um papel extremamente importante em todo o mundo, fundamentando a necessidade de estudos e práticas na área. Salienta-se ainda, um cenário empresarial mais competitivo, onde os gestores das organizações passam a ter necessidade de instrumentos gerenciais adequados à administração dos recursos utilizados na consecução de suas atividades (BONACIM; ARAUJO, 2010).

No seu conteúdo teórico fundamental, a economia da saúde analisa o entendimento de conceitos econômicos tradicionais, que passam a fazer parte da linha de raciocínio empregada pelos profissionais da área, como sistemas econômicos e agregados macroeconômicos, orçamento do governo, déficits e dívida pública, teoria do consumidor, teoria da produção e dos custos, entre outros. Para Piola e Vianna (2002, p. 19), a economia da saúde pode ser definida como:

“o ramo do conhecimento que tem por objetivo a otimização das ações de saúde, ou seja, o estudo das condições ótimas de distribuição dos recursos disponíveis para

assegurar à população a melhor assistência à saúde e o melhor estado de saúde possível, tendo em conta meios e recursos limitados”.

As decisões em saúde podem e devem ser pautadas pelos princípios econômicos, visto que leva em consideração a realidade atual de escassez e da insuficiência dos recursos para as necessidades de saúde. Ao procurar a eficiência das ações, é possível fazer mais com os mesmos recursos, o que significa colaborar com os princípios de universalidade e integralidade do Sistema Único de Saúde (SUS) maximizando os benefícios para a sociedade (DALLORA; FORSTER, 2008).

Machado e Holanda (2010) ressaltam as características qualitativas da informação de custos resumindo-as conceitualmente como atributos essenciais para que a informação seja adequada. Sendo elencadas da seguinte forma: compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, granularidade, confiabilidade.

A excelência da gestão hospitalar requer eficácia em custos associada à qualidade do serviço prestado e por consequência a satisfação do paciente. Tratando de planejamento econômico-financeiro das instituições de saúde, a análise de custos contribui no gerenciamento dos resultados, cálculo das margens por procedimento, direcionamento do trabalho, na identificação de instalações e espaços ociosos, considerando que os recursos são escassos, certamente a eficiência e a eficácia gerencial envolvem a questão do custo (BONACIM; ARAUJO, 2010). Para tanto, na sequência serão apresentados os diferentes sistemas de custeio.

2.5 Sistemas de Custeio

Ao iniciar a discussão, tendo a finalidade de definir alguns conceitos e classificações que se consideram pertinentes ao estudo, para melhor entendimento do texto, conforme exposto em Martins (2009, p. 25), cabe ressaltar:

“Custos: gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
Desembolso: pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;
Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s);
Despesa: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

Conforme destacado em Madeira e Teixeira (2009), existe um cuidado quanto à escolha do método de custeio a ser utilizado. Na literatura especializada, existem diversos métodos de custeio, destacamos aqui os mais usuais que serão apresentados no Quadro 2 a seguir: Custeio ABC (*Activity Based Costing*), Custeio Pleno, Custeio Variável e o por último Custeio por Absorção, que é o método utilizado nesta pesquisa.

Quadro 1 – Definições dos Métodos de Custeio

Método	Referência	Definição
Custeio baseado em atividades, também chamado de ABC — <i>activity based costing</i>	Bonacim e Araújo (2010)	Conforme os autores a concepção do método é a de que serviços ou produtos consomem atividade e as atividades consomem recursos. A atividade é uma ação que emprega recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzir bens ou serviços.
	Mauad e Pamplona (2002)	Os autores ressaltam que o sistema de custeio ABC possibilita uma visualização mais clara dos custos através da análise das atividades executadas dentro da instituição e suas respectivas relações com os objetos de custos. Permite que os custos sejam visíveis e passam a ser objeto de programas para a sua redução e de aperfeiçoamento de processos,

		assim contribuindo, para as organizações tornar-se se mais lucrativas e eficientes.
	Miranda et al. (2007)	Os autores destacam que no ambiente hospitalar, o levantamento de custos possui singular complexidade tendo em vista a heterogeneidade de “produtos” que são oferecidos aos “consumidores”. Pois, são gerados serviços à população, em que os procedimentos realizados variam de acordo com cada caso, uma vez que as pessoas reagem de formas diferentes ante os problemas de saúde. Sendo assim o Custeio Baseado em Atividades, vem se mostrando como uma alternativa promissora para fazer frente à complexidade que caracteriza os custos hospitalares.
Método de Custeio Pleno, mais conhecido por RKW (sigla representa as iniciais de um antigo conselho governamental para assuntos econômicos que existiu na Alemanha – <i>Reinhscuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit</i>)	Silva e Abreu (2006)	Conforme os autores é aquele em que todos os custos e despesas da instituição são levados aos objetos, produto ou serviços, de custeio, com base em rateios. Esse método é bastante utilizado na área da saúde, sua aplicação em nosso país, tem origem em parte a influência do Conselho Interministerial de Preços, que incentivou a divulgação de custos na área da saúde, na década de 70, como exigência para permanência de vínculo com a rede pública de prestação de serviços médico-hospitalares.
Método de Custeio Variável	Madeira e Teixeira (2004)	De acordo com os autores esse método inclui nos custos dos produtos ou serviços, somente os custos diretos e variáveis, perfeitamente identificáveis. A determinação da contribuição marginal total ou unitária de cada objeto de custeio é o principal objetivo deste método, tem ampla utilização quando o objetivo é quantificar a margem de contribuição de um setor ou procedimento determinado em relação a receita obtida para este setor ou procedimento em um determinado período e para um convênio específico.
	Silva e Abreu (2006)	Os autores expõe que esse método é utilizado geralmente para fins gerenciais, como ferramenta de auxílio para tomada de decisões na administração.
Método de Custeio por absorção	Madeira e Teixeira (2004)	De acordo com os autores esse método inclui todos os custos diretos e indiretos em um determinado período, nos custos de suas diferentes atividades, sejam eles produtos ou serviços. Tem como principal objetivo o levantamento dos custos totais de cada produto ou serviço, tendo sua destinação no auxílio a fixação de preço de venda.
	Silva e Abreu (2006)	Os autores ressaltam que esse método é o consagrado pela Lei 6.404/76 e atende perfeitamente aos princípios contábeis geralmente aceitos, sendo o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda e talvez por este entendimento, seja o mais utilizado pelas empresas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

3. METODOLOGIA

Para a realização da pesquisa, utilizou-se a abordagem qualitativa, que de acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007) uma pesquisa qualitativa procura o entendimento mais

adequado acerca de uma situação. O tipo de pesquisa utilizado foi a exploratória que tem por objetivo aprofundar o conhecimento sobre determinado assunto ou obter uma nova percepção e descobrir novas ideias. A pesquisa exploratória busca levantar informações sobre um dado objeto, determinando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto (SEVERINO, 2007).

O método utilizado para desenvolver a pesquisa, foi o estudo de caso, que é definido por Yin (2005, p.32) como “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. A escolha do estudo de caso para realização da pesquisa, deveu-se ao fato de ser o método mais adequado aos objetivos propostos. Entende-se que o mesmo permite a análise minuciosa do fenômeno, as partes envolvidas e a relação existente entre elas, permitindo um panorama da situação e sugerindo as mais variadas análises.

O caso estudado, foi um hospital localizado no Vale do Paranhana no Rio Grande do Sul, tendo como unidade de análise o serviço de tomografia prestado por essa instituição, aplicando o sistema de custeio por absorção para a obtenção dos custos e ganhos oriundos aos repasses realizados pelo Sistema Único de Saúde - SUS para sua execução.

A técnica escolhida para coleta de dados foi à análise de documentos, que consiste em toda forma de registro e sistematização de informações, dispondo-as em condições para análise. No âmbito de realização de uma pesquisa, é uma técnica de identificação, levantamento, exploração de documentos e registro de informações. Cabe ressaltar que em ciência, documento é todo objeto, livro, jornal, monumento, foto, filme, etc. (SEVERINO, 2007). Foi escolhida também como técnica de coleta a observação participante que corresponde na participação real da pesquisadora na vida da organização pesquisada (GIL, 2010).

Para a análise dos dados foram utilizadas tabelas, a fim de codificar os dados encontrados e permitir a concentração das informações no mesmo espaço, permitindo a visualização do objeto de pesquisa, por meio de representação material figurada, facilitando a aproximação, comparação e a interpretação (CERVO, BERVIAN E SILVA, 2007).

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Plano Financeiro

Conforme já mencionado, a Portaria nº 3.123 de 7 de dezembro de 2006, estabeleceu os parâmetros de trabalho e repasses financeiros, amparados nessa legislação são celebrados contratos, onde fica estabelecido o plano operativo para execução dos serviços. Esse plano é composto por metas quantitativas onde estão estabelecidas as quantidades de serviços a serem prestados, bem como o teto financeiro que poderá ser atingido, e metas qualitativas que visam a avaliação da qualidade dos serviços com base nas políticas preconizadas pelo Sistema Único de Saúde – SUS.

O hospital, possui um contrato celebrado com o Estado do Rio Grande do Sul, onde consta a prestação de serviço de exames de tomografia, conforme Quadro 1, abaixo:

Quadro 2 – Demonstrativo financeiro Tomografia

Alta Complexidade Ambulatorial	Mês		Ano	
	Físico	Financeiro	Físico	Financeiro
0206 - Diagnóstico por Tomografia	155	R\$ 17.394,10	1860	R\$ 208.729,20

Fonte: Elaborado pelos autores com base no Termo Aditivo nº 025/2017 do Contrato nº 083/2016 do Estado do Rio Grande do Sul.

Cabe ressaltar que esses valores representam o teto físico e financeiro que poderá ser atingido, se forem realizadas quantitativo inferior ao estabelecido será pago apenas o valor produzido, assim como se as quantidades ultrapassarem, o valor a ser pago será apenas o estabelecido em contrato. Sendo assim, no Quadro 2, são apresentadas as produções consolidadas dos últimos três meses (maio, junho e julho), utilizando os dados coletados no programa Tab para Windows – TabWin.

Quadro 3 – Produção de Alta Complexidade Ambulatorial

Alta Complexidade Ambulatorial						
Forma de Organização	Maio		Junho		Julho	
	Físico	Financeiro	Físico	Financeiro	Físico	Financeiro
0206 - Diagnóstico por Tomografia	90	R\$ 9.976,78	125	R\$ 14.505,69	182	R\$ 19.357,28

Fonte: Elaborado pelos autores com base no TabWin.

Destaca-se que, no mês de julho houve o lançamento de exames realizados em competências anteriores, o que ocasionou pagamento residual deles.

O Sistema Único de Saúde - SUS realiza o pagamento pelos serviços prestados com base numa tabela de preços única para cada procedimento, o denominado Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS – SIGTAP. Abaixo, no Quadro 3, demonstra-se os valores referente ao repasse por parte do SUS nos exames de tomografia.

Quadro 4 – Tabela de Valores dos Exames Tomografia

Código	Exame	Valor
0206010010	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE COLUNA CERVICAL C/ OU S/ CONTRASTE	R\$ 86,76
0206010028	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE COLUNA LOMBO-SACRA C/ OU S/ CONTRASTE	R\$ 101,10
0206010036	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE COLUNA TORACICA C/ OU S/ CONTRASTE	R\$ 86,76
0206010044	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE FACE / SEIOS DA FACE / ARTICULACOES TEMPORO-MANDIBULARES	R\$ 86,75
0206010052	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DO PESCOCO	R\$ 86,75
0206010060	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE SELA TURCICA	R\$ 97,44
0206010079	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DO CRANIO	R\$ 97,44
0206020015	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE ARTICULACOES DE MEMBRO SUPERIOR	R\$ 86,75
0206020023	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE SEGMENTOS APENDICULARES - (BRACO, ANTEBRAÇO, MÃO, COXA, PERNA, PÉ)	R\$ 86,75
0206020031	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE TORAX	R\$ 136,41
0206020040	TOMOGRAFIA DE HEMITORAX, PULMÃO OU DO MEDIASTINO	R\$ 136,41
0206030010	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE ABDOMEN SUPERIOR	R\$ 138,63
0206030029	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE ARTICULACOES DE MEMBRO INFERIOR	R\$ 86,75
0206030037	TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA DE PELVE / BACIA / ABDOMEN INFERIOR	R\$ 138,63

Fonte: Elaborado pelos autores com base no SIGTAP

No Quadro 4 acima, são apresentados os dados referentes aos exames de tomografia,

contendo o código, denominação do exame e seu respectivo valor. Na sequência, apresenta-se os custos relativos aos exames de tomografia realizados pelo hospital objeto de estudo.

4.2 Custos Relativos aos Exames

Os custos referentes aos serviços de exame de tomografia, estão demonstrados no Quadro 5 abaixo. A seguir serão apresentados os custos apurados gerados pela realização de exames.

Quadro 5 – Custos apurados para a realização de exames

Aluguel mensal da máquina de tomografia	Aparelho de tomografia marca GE Hyspeed 1 canal	R\$ 16.000,00
Consumo de energia elétrica da sala	6.477,12 Kwh (5 lâmpadas, 3 equipamentos de ar condicionado, gantry, mesa, computador e 10 tomadas)	R\$ 5.036,61
Mão de obra para operação do equipamento	2 técnicos em radiologia	R\$ 5.342,40
Médico radiologista para emissão de laudo	Tomografia Computadorizada Simples – em caso de urgência são acrescentados 30% do valor total	R\$ 32,00
Médico radiologista para emissão de laudo	Tomografia Computadorizada Abdômen Total - em caso de urgência são acrescentados 30% do valor total	R\$ 48,00
Mão de obra indireta	Adicional de responsabilidade técnica pelo setor de Imagenologia	R\$ 821,00
Secretária que emite as fichas de atendimento para realização do exame (FA)	Essa profissional realiza a abertura de média 2.090 FA por mês, com um salário de R\$ 1.442,60	R\$ 138,23

Fonte: elaborado pelos autores

Conforme os dados apresentados no Quadro 4 acima, o hospital não é proprietário da máquina de tomografia, tendo um aluguel mensal de R\$ 16.000,00; o consumo de energia elétrica refere-se à sala dos exames, com os equipamentos necessários para o mesmo, possui um medidor de energia separado do hospital.

Em relação à mão de obra, utiliza-se os serviços de dois técnicos em radiologia, pagamento via RPA (recibo pagamento autônomo), pois os mesmos não são funcionários do hospital; nos laudos técnicos de tomografia, utiliza-se a mão de obra de um médico radiologista que recebe por laudo entregue, o valor de R\$ 32,00, laudo de tomografia simples, poderá haver um acréscimo de 30% em caso de urgência; para os laudos de tomografia abdominal, o valor é de R\$ 48,00, podendo também, sofrer acréscimo de 30% em caso de laudo com urgência.

Além dos valores pagos a título de laudos técnicos, o hospital ainda paga um adicional pelos serviços técnicos no valor de R\$ 821,00 mensais, a título de responsável perante ao conselho de radiologia. E, por último, identifica-se um custo com a secretária que elabora todas as fichas, marcação de exames e consultas, com um salário mensal de R\$ 1.442,60.

Destaca-se que, os tributos incidentes nos serviços prestados pelos técnicos são retidos na fonte pagadora, e repassados aos órgãos correspondentes. Os principais tributos incidentes são, o IRRF (imposto de renda retido na fonte), e a contribuição ao INSS (Instituto Nacional da Seguridade Social). A seguir, demonstra-se os custos pelo método de custeio por absorção.

4.3 Demonstração dos custos utilizando a aplicação de custeio por absorção

No Quadro 6, abaixo, apresenta-se o demonstrativo pelo método de custeio por absorção, junto nesta seção, inclui-se o demonstrativo de resultado do exercício com base nos dados de custos e receitas conforme estudo.

Conforme os dados apresentados no Quadro 6 abaixo, utilizou-se o volume de

produção total conforme contrato com SUS e, fez-se uma média do preço dos serviços constantes no Quadro 5, os demais custos diretos e indiretos estão demonstrados em sequência. Com base nos dados, elaborou-se um Demonstrativo de Resultado do Exercício, onde constatou um prejuízo mensal de R\$ 11.107,53, correspondendo a 63,86% acima do faturamento mensal.

Quadro 6 – Método de Custeio por Absorção

0206 - Diagnóstico por Tomografia	
Volume de Produção	155
Volume de Serviços	155
Preço dos Serviços	112,22
Custos Diretos	
Aluguel mensal da máquina de tomografia	16.000,00
Consumo de energia elétrica da sala	5.036,61
Mão de obra para operação do equipamento	5.342,40
Mão de obra para emissão de laudo	6.200
MD Unit	177,69
MD Total	27.542,40
Custos Indiretos	
Mão de obra indireta	821,00
Secretária que emite as fichas de atendimento para realização do exame (FA)	138,23
Total	959,23
Custo Total	28.501,63
Custo Unitário	183,88

Quadro 7 - Demonstração do Resultado do Exercício

Volume de Serviços	155
(%)	100%
PV Unitário	112,22
Faturamento	17.394,10
Faturamento Líquido	17.394,10
(-) CPS	28.501,63
Prejuízo Mensal	-11.107,53
%	-63,86

Fonte: elaborado pelos autores.

Essa diferença apresentada contribui para um descompasso entre os custos reais dos serviços e os reembolsados pelo SUS, conforme pode-se constatar também, em Dain (2007), que discute o subfinanciamento da área e demonstram uma diferença de +177,4% entre o valor real para a consulta em especialidade adulta e o valor pago pelo SUS. O autor ainda destaca que desde os anos 90, a tabela do SUS passou por correção de apenas 37%, considerando que o crescimento do IGP-M de 318, 10 %, e aumento de insumos estratégicos, como combustível e energia, entre 500% e 600%.

Essa é a mesma realidade constatada no estudo de Rezende et al. (2008), que realizou uma comparação entre o custo direto estimado e desembolso do SUS em internações por pé

diabético, onde o déficit médio ficou em torno de R\$ 3.700,00 por internação, dessa forma o valor pago pelo SUS foi, em média, sete vezes menor que o custo estimado das internações desses pacientes para as instituições hospitalares. Todos esses aspectos contribuem para a necessidade da implantação da contabilidade de custos nessas instituições, bem como a urgência em revisar os valores pagos pela tabela SUS, com a finalidade de aproximá-la da realidade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objeto a utilização do custeio por absorção nos serviços de tomografia de um Hospital do Vale do Paranhana do Rio Grande do Sul, sendo que as receitas estão vinculadas à tabela fornecida pelo SUS. Para tanto, foi considerado os insumos utilizados para realização dos exames frente às receitas recebidas, após elaborou-se demonstrativo utilizando o método de custeio por absorção.

Analisando-se o contrato firmado com o Estado do Rio Grande do Sul, percebe-se que, devem ser realizadas 155 tomografias mês, que representam um teto financeiro de R\$ 17.394,10. Destaca-se que, se realizadas, dentro da mesma competência exames em quantidade que excedam o valor do teto financeiro, elas não serão remuneradas pelo ente, da mesma forma se forem realizadas quantidade inferior, somente essas serão pagas, conforme faturamento proporcional. Diante do exposto, pode-se concluir que cabe aos prestadores realizar as quantidades pactuadas em contrato, pois o excedente não trará retorno financeiro.

No tocante aos insumos, observa-se ser necessário relevante aporte financeiro, destacando-se, o pagamento do aluguel do equipamento de tomografia, a mão-de-obra, como, técnico em radiologia, médico radiologista e secretária, energia elétrica etc. Registrando-se todos os custos diretos e indiretos chegou-se à importância de R\$ 28.501,63 (vinte e oito mil, quinhentos e um reais com sessenta e três centavos) como custo total.

Já em relação à utilização do método de custeio por absorção, aponta-se inicialmente, que o custo unitário para a realização do exame é de R\$ 183,88, enquanto o Sistema Único de Saúde repassa em média R\$ 112,22. Ao finalizar o cálculo, por meio do demonstrativo de resultado exercício, foi apurado um prejuízo de R\$11.588,33, pelo regime contábil de competência, sendo que os valores foram calculados por mês.

Quanto ao objetivo geral, elaborar um demonstrativo de ganhos ou perdas na realização dos serviços, concluiu-se que, a realização de exames causa perda mensal de - 63,86%, quando comparada receita mensal repassada pelo SUS. Essa perda de valor, é absorvida apenas pela instituição que executa os serviços, não recebendo nenhum tipo de remuneração extra, por parte do ente que contrata.

Considerando os resultados apontados pelo presente estudo, pode-se concluir que a implantação da contabilidade de custos em organizações remuneradas conforme tabela única do Sistema Único de Saúde – SUS, torna-se indispensável para que seja possível o cumprimento das metas estabelecidas com eficiência, eficácia e efetividade, buscando minimizar as perdas financeiras. Fica também evidenciada a necessidade da criação de centros de custos, a fim de demonstrar que os valores praticados pela tabela SUS, estão muito distantes dos custos reais incorridos pelas organizações prestadoras dos serviços.

Assim, pode-se conjecturar a relevância do tema abordado, mas deve-se registrar a sugestão para futuras pesquisas, realizando estudos com uma amplitude maior, em termos de amostra, bem como, um maior número de serviços prestados, pelas organizações hospitalares ao SUS.

REFERÊNCIAS

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. **Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das**

Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. Rio de Janeiro: RAP – FGV EBAPE, 44 (4): 903 -31, jul./ago. 2010 Disponível em:
<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a07.pdf>>.. Acesso em: 29 de agosto de 2018.

BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil. Organização de Alexandre de Moraes. 34.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.** Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Brasília, 1990. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm>. Acesso em: 03 de agosto de 2018.

CERVO, A. L; BERVIAN, P. A.; SILVA, R.da. **Metodologia Científica.** São Paulo: Pearson, 2007.

COHN, Amélia. **A reforma sanitária brasileira após 20 anos do SUS: reflexões.** Rio de Janeiro: Caderno de Saúde Pública, 25 (7):1614-1619, jul, 2009. Disponível em:
<<http://www.scielo.br/pdf/csp/v25n7/20>>. Acesso em: 06 de agosto de 2018.

DALLORA, Maria Eulália L. V.; FOSTER, Aldaisa. **A Importância da Gestão de Custos em Hospitais de Ensino - Considerações Teóricas.** Ribeirão Preto: Medicina 2008; 41 (2): 135-42, abr./jun. Disponível em: <http://www.hmtj.org.br/arquivos/hmtj/art_05.pdf>. Acesso em: 02 de agosto de 2018.

GARIB, D.G.; RAYMUNDO JR., R.; RAYMUNDO, M.; RAYMUNDO, D. V.; FERREIRA, S. N.. **Tomografia computadorizada de feixe cônico (Cone beam): entendendo este novo método de diagnóstico por imagem com promissora aplicabilidade na Ortodontia.** Maringá: v. 12, n. 2, p. 139-156, mar./abr. 2007. Disponível em:
<<http://www.scielo.br/pdf/dpress/v12n2/18.pdf>>. Acesso em: 07 de agosto de 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2010

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil.** Rio de Janeiro: RAP – FGV EBAPE, 44 (4): 791-820, jul./ago. 2010. Disponível em:
<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 29 de agosto de 2018.

MADEIRA, Geová José; TEIXEIRA, Maura Fernandes. **Custos Hospitalares: uma proposta de implantação.** Belo Horizonte: Contab Vista & Rev. V. 15, n. 3, p. 45-61, dez. 2004. Disponível em:
<<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/263>>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9º Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

NEGRA, Carlos Alberto Serra; NEGRA, Elizabete Marinho Serra. **Custo Hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades.** Belo Horizonte: Contab Vista & Rev., v. 12, n. 1, p. 31-56, abr. 2001. Disponível em:

<<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/170>>. Acesso em: 08 de setembro de 2018.

OLIVEIRA, D. C.. SÁ, C. P.. GOMES, A. M. T.. RAMOS, R. S.. PEREIRA, N. A.. SANTOS, W. C. R.. **A política pública de saúde brasileira: representação e memória social de profissionais**. Rio de Janeiro: Caderno de Saúde Pública, 24(1):197-206, jan, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.org/scielo.php?pid=S0102-311X2008000100020&script=sci_abstract&tlng=es>. Acesso em: 06 de agosto de 2018.

PAIM, J.; TRAVASSOS, C.; ALMEIDA, C.; BAHIA, L.; MACINKO, J.. **O sistema de saúde brasileiro: história, avanços e desafios**. Bahia: 2011. Disponível em: <http://actbr.org.br/uploads/arquivo/925_brazil1.pdf>. Acesso em: 06 de agosto de 2018.

PIOLA, Sérgio Francisco; VIANNA, Solon Magalhães. **Economia da Saúde Conceito e Contribuição para a Gestão da Saúde**. Brasília: IPEA, 2002, 3ª edição. Disponível em: <http://www.prr4.mpf.gov.br/pesquisaPauloLeivas/arquivos/ipea_saude.pdf>. Acesso em: 02 de agosto de 2018.

SILVA, Edson Arlindo; ABREU, Carlos Alberto. **Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-MG**. Belo Horizonte: Contab Vista & Rev. V. 17, n.4, p. 35-53, out./dez. 2006. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/311>>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

YIN, Robert K; Trad. Daniel Grassi. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Artmed Editora S.A., 2005.