

ESCOLA POLITÉCNICA DA USP- DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA  
DE PRODUÇÃO

# Custeio por atividades do Hospital A. C. Camargo

---

**Grupo 13**

**Bruno Alves Maciel**

**Eliziário Ferreira Barbosa Júnior**

**Gabriel Fonseca Francisco**

**Karen Liu Chen**

**Rodolfo Gandara**

**28/05/2015**

## Índice de Figuras

Figura 1 - Estruturação do A.C. Camargo .....	5
Figura 2 - Análise de custeio ABC.....	9

## Índice de Tabelas

Tabela 1 - Custos diretos de prostatectomias .....	13
Tabela 2 - Primeira margem de contribuição para a prostatectomia .....	13
Tabela 3 - Custos indiretos da prostatectomia .....	14
Tabela 4 - Margem semibruta de contribuição da prostatectomia .....	14
Tabela 5 - Custos diários de atividades para taxa de equipamentos na prostatectomia .....	14
Tabela 6 - Custos diários de atividades para taxa administrativa na prostatectomia .....	15
Tabela 7 - Custos diários de atividades para taxa de sala cirúrgica na prostatectomia .....	15
Tabela 8 - Custos diários de atividades para taxa de curativo na prostatectomia .....	15
Tabela 9 - Alocação de atividades por procedimentos de prostatectomia.....	15
Tabela 10 - Alocação de custos segundo atividades para a prostatectomia.....	16
Tabela 11 - Novos custos e margens de contribuição segundo o ABC para a prostatectomia. ..	17
Tabela 12 - Custos diretos de tireoidectomias .....	18
Tabela 13 - Primeira margem de contribuição para a tireoidectomia .....	19
Tabela 14 - Custos indiretos da tireoidectomia .....	19
Tabela 15 - Margem semibruta de contribuição da tireoidectomia.....	19
Tabela 16 - Custos diários de atividades para taxa de equipamentos na tireoidectomia .....	20
Tabela 17 - Custos diários de atividades para taxa administrativa na tireoidectomia .....	20
Tabela 18 - Custos diários de atividades para taxa de sala cirúrgica na tireoidectomia.....	20
Tabela 19 - Custos diários de atividades para taxa de curativo na tireoidectomia .....	20
Tabela 20 - Alocação de atividades por procedimentos de tireoidectomia.....	21
Tabela 21 - Alocação de custos segundo atividades para a tireoidectomia.....	21
Tabela 22 - Novos custos e margens de contribuição segundo o ABC para a tireoidectomia ....	22

## Sumário

Índice de Figuras .....	2
Índice de Tabelas .....	2
1. Introdução .....	4
2. Descrição da organização .....	5
3. Descrição da metodologia de custeio por absorção .....	7
4. Limitação detectada .....	8
5. Proposta de avaliação por ABC .....	9
6. Estrutura de custos – Prostatectomia .....	11
7. Estrutura de custos – Tireoidectomia.....	18
8. Conclusão.....	23
9. Bibliografia.....	24

## **1. Introdução**

O presente trabalho visa analisar a contabilidade de custos realizada pelo Hospital A. C. Camargo.

O escopo do trabalho é realizar uma análise segundo os princípios de contabilidade ABC de modo a melhor estudar os custos das atividades realizadas com dois perfis de pacientes.

## 2. Descrição da organização

Inaugurado em 23 de abril de 1953, o A.C. Camargo Câncer Center é um hospital paulista especializado no tratamento de câncer. Líder em conhecimento científico sobre oncologia, a instituição é um centro de referência internacional em ensino, pesquisa e tratamento multidisciplinar.

Todo o complexo do hospital abrange um completo centro de tratamento oncológico com 441 leitos, Ambulatórios de Atendimento, Área de Diagnóstico, UTI, Centro Cirúrgico, Anatomia Patológica, Quimioterapia e Radioterapia.

A importância do hospital no tratamento de tumores revela-se em seus números: 14 mil cirurgias, 40 mil sessões de quimioterapia, mais de 50 mil aplicações de radioterapia, 200 mil exames de diagnóstico de imagem, 70 mil exames de anatomia patológica e 396 mil consultas por ano, em média.

O hospital conta com dois edifícios principais, na região da Liberdade: o prédio principal, ou Matriz e a Torre Tamandaré. Os tratamentos oferecidos em qualquer um dos prédios são exatamente os mesmos, tendo a Matriz 400 leitos e a Torre 100 leitos. A diferenciação existente é a concentração na Torre dos pacientes cobertos pelo SUS (Sistema Único de Saúde), uma vez que o programa nacional de saúde tem protocolos específicos e necessita de um controle melhor de estatísticas e custos para lidar com a esfera pública.

Além da área hospitalar propriamente dita, o Hospital é representativo em mais duas áreas, a de pesquisa, e de ensino. Essas três atividades são tão representativas que são o primeiro critério relevante na separação dos custos e despesas da empresa. Além de representarem a primeira instância de divisões da instituição, como o mostrado na Figura 1.

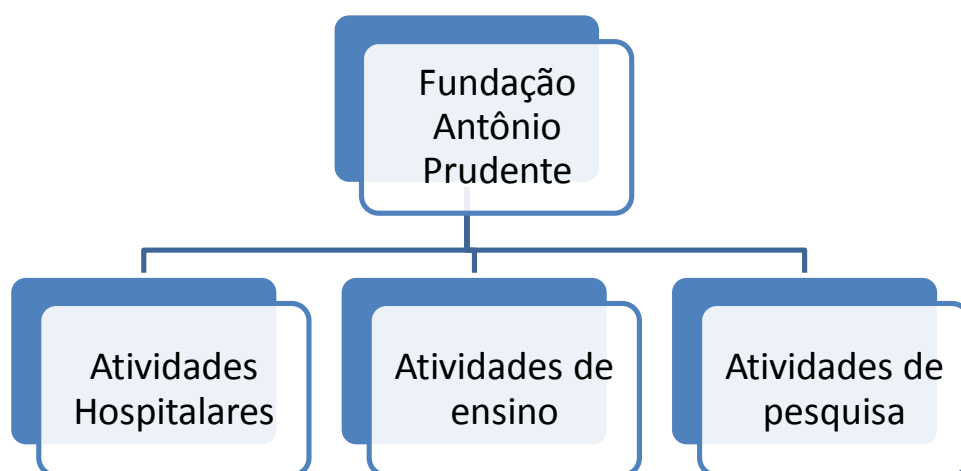


Figura 1 - Estruturação do A.C. Camargo

Tais atividades determinam as fontes de receita do hospital conforme descrito no balanço patrimonial fornecido, a respeito do ano de 2013.

### 3. Descrição da metodologia de custeio por absorção

É sabido que os principais objetos de custeio do Hospital são seus pacientes. O hospital realiza procedimentos de inúmeros tipos em relação a tais pacientes, e os principais custos existentes são referentes ao consumo de matérias, salário das equipes de trabalho e utilização de equipamentos e maquinários para exames e cirurgias.

O Hospital A.C Camargo analisa seus custos através do método RKW (do alemão *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). De acordo com esse método, além dos custos propriamente ditos, são apropriadas as despesas aos pacientes. O sistema é simples, distribuem-se aos pacientes primeiramente os custos diretos, os indiretos pelo custeio de absorção, e as despesas de vendas, administrativas, financeiras e adiciona-se uma margem de lucro para formação dos preços para o atendimento. Com isto a empresa chega a uma estimativa do total gasto na produção e venda dos produtos, considerando os gastos antes, durante e depois da produção do serviço.

Dada a diferente natureza dos custos de diversos tratamentos, há uma separação do estudo de custos segundo à especialidade médica dos tratamentos, como por exemplo para Urologia e Endocrinologia a fim de que se agrupem objetos de custeio cujas fontes de custos se assemelham entre si.

Os custos indiretos são rateados na metodologia, sendo o critério adotado o número de pacientes no horizonte de tempo avaliado. Ou seja, acaba-se por incrementar ao preço do atendimento um grande número de médias, do que podem resultar distorções.

#### 4. Limitação detectada

Atualmente, o hospital não realiza nenhuma diferenciação de custos indiretos para cada tipo de paciente em sua análise para **custos de atividades hospitalares**, sendo os totais diários para utilização dos equipamentos rateados pelo número de pacientes atendidos em um centro cirúrgico. Dado que a estrutura de receitas e custos para cada paciente não é a mesma devido à multiplicidade de tratamentos em uma mesma especialidade, realizar médias pode implicar na ocultação de objetos de custeio que prejudicam a margem de contribuição da empresa.

Para uma gestão estratégica mais eficiente dos recursos do Hospital e sustentabilidade de seu modelo filantrópico, torna-se necessário saber em detalhes os custos das atividades para pacientes que requerem diferentes tratamentos. A necessidade de fazer uma boa gestão dos procedimentos custeados pelo SUS é um fator adicional que fortalece o argumento de se realizar tal separação.

Deste modo, propor-se-á uma alocação de custos para os pacientes baseados nas **atividades principais executadas em um tratamento, segundo a abordagem do custeio ABC**.



## 5. Proposta de avaliação por ABC

Em nossa nova proposta, os pacientes serão o objeto de custeio e adotaremos como método o custeio por Activity Based Costing, ABC.

O ABC centraliza sua análise na busca dos fatores geradores de custo em empresas. Busca-se identificar cada atividade envolvida no processo produtivo e quais os custos gerados em cada uma. Faz-se essa análise através de direcionadores, medidas quantitativas de recursos consumidos em cada atividade. Também é necessário saber o inter-relacionamento entre atividades, pois os produtos de uma atividade podem ser os insumos de outra.



Figura 2 - Análise de custeio ABC

Um estudo feito sobre essa metodologia por *BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva* aplica essa divisão de atividades na análise dos custos envolvidos no tratamento de câncer de esôfago para o Hospital das Clínicas de Porto Alegre (HCPA), a fim de delimitar o custo de cada procedimento e melhorar o custeio de uma organização hospitalar. No presente estudo, adotaremos a mesma metodologia, uma vez que o hospital estudado é especializado no tratamento de câncer e há pouca variação entre os procedimentos realizados.

De acordo com o artigo, em hospitais, cada tratamento abrange uma sequência de procedimentos:

- **Admissão:** é a fase onde os primeiros dados do paciente são armazenados no prontuário que é aberto ao paciente, caso ele ainda não o possua;
- **Diagnóstico:** é a realização de exames de diagnóstico para o estabelecimento da conduta a ser seguida no tratamento. Essa fase ocorre na Unidade de Internação, com a participação da equipe da cirurgia geral, equipe de enfermagem da Unidade, pessoal

administrativo, equipe de nutrição, equipe médica consultora (caso necessário) e, também, envolve as áreas de diagnóstico e tratamento. Nessa fase, o paciente recebe um tratamento à base de medicamento e reforço nutricional;

- **Operação Cirúrgica:** a cirurgia é realizada, caso haja essa indicação. Nela, além da equipe médica de cirurgia geral, também são envolvidos a anestesia, a enfermagem do Centro Cirúrgico e o pessoal administrativo;
- **Recuperação:** inicia com a equipe de enfermagem da Sala de Recuperação Pós-Anestésica (SRPA), ainda no Centro Cirúrgico. A equipe médica toma a decisão de permanência na SRPA, transferência novamente para a Unidade de Internação ou Unidade de Tratamento Intensivo, para continuação do tratamento;
- **Alta:** é a última fase, momento em que a equipe médica estabelece que o tratamento no hospital possa ser encerrado.

Obviamente, a sequência do tratamento de um paciente é individualizada. Portanto, não necessariamente todos os pacientes passam por todos os procedimentos e não necessariamente nessa ordem, do que resulta a necessidade de utilizar médias.

O grupo adotará na abordagem a ser implementada um direcionamento de custos baseado nas atividades pelas quais os objetos de custeio passam em dois tipos de tratamento: Prostatectomia e Tireoidectomia, dois dos procedimentos mais frequentes no centro cirúrgico do Hospital.

O escopo do projeto abrangerá a alocação de custos diretos e indiretos para pacientes atendidos nos Centros Cirúrgicos das duas especialidades mencionadas em um dia hipotético.

Dada a restrição de confidencialidade de dados pela instituição, não estarão disponíveis todos os dados possíveis, do que resultará a apresentação de um modelo teórico para implantação de custeio ABC no Hospital. Dados numéricos serão apenas estimados como entrada para simulações dos modelos apresentados.

## 6. Estrutura de custos – Prostatectomia

A prostatectomia é a cirurgia que visa a cura do câncer de próstata. Ela é realizada na maioria das vezes se o tumor está contido na glândula e consiste na retirada de toda a próstata, além de alguns dos tecidos à sua volta, incluindo as vesículas seminais.

Evidentemente, apenas homens realizam tal tratamento. O A.C. Camargo realiza cerca de 500 desses procedimentos por ano, sendo o Núcleo de Urologia a divisão que se dedica a tal prática.

A medição de custos diretos abrange os seguintes recursos:

- **Gasoterapia**, correspondente ao tratamento por meio de aplicações de gás oxigênio e cuja medição para custeio é feita pelo número de horas de uso do gás pelo paciente;
- **Materiais descartáveis**, correspondentes a todos os itens consumidos e descartados após o uso pelo paciente e medidos por unidades;
- **Materiais especiais**, de uso projetado exclusivamente para determinado paciente, medidos por unidade utilizada;
- **Anatomia Patológica**, correspondentes às consultas médicas pelas quais o paciente passa em seu tratamento e medidos pelo número de consultas;
- **Hemoterapia**, que abrange as transfusões de sangue para o paciente e cuja medição é feita pelo número de bolsas de sangue necessárias;
- **Cirurgiões**, cujo valor corresponde à remuneração dos médicos em uma cirurgia;
- **Medicamentos**, que incluem fármacos necessários pelos pacientes e são medidos em unidades;
- **Diárias hospitalares**, correspondentes ao custo de manutenção do paciente em um dia de internação.

Os custos indiretos são denominados taxas, e são aplicados a pacientes mediante a natureza do tratamento. São eles, a saber:

- **Taxa de equipamentos** correspondente ao custo estimado de utilização de equipamentos reutilizáveis (como equipamentos de vídeo) rateado pelo horizonte de tempo necessário, abrangendo manutenções, energia, setup e depreciação real. Tais custos são rateados de acordo com o número de pacientes;
- **Taxa administrativa**, que inclui procedimentos não relacionados ao paciente, como refeições de acompanhantes;

- **Taxa de sala cirúrgica**, que correspondem ao custo de preparação, limpeza e cuidado pós-operatório do paciente;
- **Taxa de curativo**, definida como um valor fixo para o procedimento de realização de curativos.

Realizar o rateio de custos indiretos neste caso é falho na medida que é simples alocar os custos indiretos segundo direcionadores do próprio hospital para os procedimentos. Além disto, dado que cada paciente possui um tratamento individualizado, pode-se ter o mascaramento do quanto realmente custa atender um paciente no Hospital.

Além disso, dado que na instituição atendem-se pacientes particulares e pelo SUS, é necessário determinar claramente as fontes de custos para os últimos de forma a controlar o quão negativas são suas margens de contribuição, haja visto que o valor pago pelo governo nunca consegue produzir resultado positivo.

Para a taxa de equipamentos em prostatectomias, podem-se utilizar como atividades direcionadoras:

- **Utilizar bisturi elétrico**, medido pelo número de horas de utilização do equipamento com o paciente;
- **Utilizar bomba infusora**, por horas;
- **Utilizar capnógrafo**, por horas
- **Utilizar manta térmica**, por unidades necessárias durante procedimentos;
- **Utilizar monitor cardíaco**, por horas;
- **Aplicar respirador**, por horas;
- **Utilizar equipamento de vídeo**, por unidades.

Para a taxa administrativa, o direcionador será **servir refeição à acompanhantes**, em unidades de refeição (sem distinção de café da manhã, almoço e janta).

Para a taxa cirúrgica, serão utilizados como direcionadores:

- **Montar sala cirúrgica**, medido por um fator de complexidade atribuído a cirurgia e determinado pela idade do paciente e gravidade da patologia. O critério é atribuído pelo Centro Cirúrgico em uma escala de 1 a 3, sendo a complexidade maior com os números em ordem crescente;
- **Limpar sala cirúrgica**, mesma medição que a montagem;
- **Atender paciente em recuperação pós-operatória**, mesma medição que a montagem.

Para a taxa de curativo, o direcionador de atividade será **fazer curativo**, sendo o tipo de curativo (grande ou pequeno) o critério de medição.

Deve-se ressaltar que os centros cirúrgicos já dispõem de tais direcionadores, sendo que apenas demonstraremos a importância da análise de custeio por ABC em comparação com o custeio por absorção.

Para tanto, nos foram fornecidos os dados sobre custos e procedimentos para um dia em que foram atendidos três pacientes de planos de saúde privados que passaram por tratamentos de prostatectomia. Suas identidades e informações privadas são mantidas em sigilo no presente texto. Ressalte-se que não foram informadas as receitas totais pagas pelos convênios, do que resulta a impossibilidade de se analisar a margem de contribuição com dados reais.

A estrutura de custos diretos é apresentada na tabela X:

**Tabela 1 - Custos diretos de prostatectomias**

<b>Custos Diretos</b>			
<b>Pacientes</b>	<b>Prostatectomia 1</b>	<b>Prostatectomia 2</b>	<b>Prostatectomia 3</b>
Gasoterapia	R\$ 67,00	R\$ 32,00	R\$ 90,00
Materiais Descartáveis	R\$ 10.000,00	R\$ 5.000,00	R\$ 10.000,00
Materiais Especiais	R\$ 33,50	R\$ -	R\$ -
Anatomia Patológica	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 200,00
Hemoterapia	R\$ 120,00	R\$ -	R\$ -
Mão - de - obra (cirurgião)	R\$ 6.300,00	R\$ 5.000,00	R\$ 3.000,00
Medicamentos	R\$ 575,00	R\$ 850,00	R\$ 1.200,00
Diária Hospitalar	R\$ 1.000,00	R\$ 500,00	R\$ 1.630,00
<b>Totais</b>	<b>R\$ 18.125,50</b>	<b>R\$ 11.412,00</b>	<b>R\$ 16.120,00</b>

Se estimarmos uma receita de R\$ 30,000 por paciente, a margem de contribuição para cada um dos objetos de custeio é:

**Tabela 2 - Primeira margem de contribuição para a prostatectomia**

<b>Pacientes</b>	<b>Prostatectomia 1</b>	<b>Prostatectomia 2</b>	<b>Prostatectomia 3</b>
Receitas	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00
Custos diretos	R\$ 18.125,50	R\$ 11.412,00	R\$ 16.120,00

<b>Margem de contribuição</b>	<b>R\$ 11.874,50</b>	<b>R\$ 18.588,00</b>	<b>R\$ 13.880,00</b>
-------------------------------	----------------------	----------------------	----------------------

Os custos indiretos para o dia fornecido são:

**Tabela 3 - Custos indiretos da prostatectomia**

<b>Taxas</b>	<b>Custos indiretos diários</b>
Taxa de Equipamentos	R\$ 3.000,00
Taxas Administrativas	R\$ 500,00
Taxa de Sala Cirúrgica	R\$ 3.000,00
Taxa de Curativo	R\$ 500,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 7.000,00</b>
<b>Rateado por paciente</b>	<b>R\$ 2.333,33</b>

Os custos totais e a margem semibruta de contribuição (MSBC) pode ser calculada com os dados obtidos:

**Tabela 4 - Margem semibruta de contribuição da prostatectomia**

<b>Pacientes</b>	<b>Prostatectomia 1</b>	<b>Prostatectomia 2</b>	<b>Prostatectomia 3</b>
Custos diretos	R\$ 18.125,50	R\$ 11.412,00	R\$ 16.120,00
Custos indiretos rateados	R\$ 2.333,33	R\$ 2.333,33	R\$ 2.333,33
<b>Custos totais</b>	<b>R\$ 15.792,17</b>	<b>R\$ 9.078,67</b>	<b>R\$ 13.786,67</b>
<b>Margem semibruta de contribuição</b>	<b>R\$ 9.541,17</b>	<b>R\$ 16.254,67</b>	<b>R\$ 11.546,67</b>

Aplicando a metodologia do custeio ABC, realiza-se a análise das atividades que compõem os custos indiretos.

Para a **taxa de equipamentos**, os custos diários das atividades são:

**Tabela 5 - Custos diários de atividades para taxa de equipamentos na prostatectomia**

	Usar Bisturi Elétrico	Usar Bomba de Infusão	Usar Capnógrafo	Usar Monitor Cardíaco	Usar Respirador	Usar aparelho de vídeo
Taxa de equipamentos	R\$ 100,00	R\$ 60,00	R\$ 120,00	R\$ 240,00	R\$ 180,00	R\$ 2.300,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.000,00</b>					

Para a **taxa administrativa**, os custos diários das atividades são:

**Tabela 6 - Custos diários de atividades para taxa administrativa na prostatectomia**

	Refeição de Acompanhante
Taxa administrativa	R\$ 600,00
Total	R\$ 600,00

Para a **taxa da sala cirúrgica**, os custos diários das atividades são:

**Tabela 7 - Custos diários de atividades para taxa de sala cirúrgica na prostatectomia**

	Montar Sala Cirúrgica	Desmontar sala	Atender Paciente na recuperação Pós-Anestésica
Taxa de sala cirúrgica	R\$ 800,00	R\$ 1.500,00	R\$ 700,00
Total	R\$ 3.000,00		

Finalmente, para a **taxa de curativo** as atividades e seus custos são:

**Tabela 8 - Custos diários de atividades para taxa de curativo na prostatectomia**

	Fazer curativo
Taxa de curativo	R\$ 600,00
Total	R\$ 600,00

A alocação de custos de atividades é realizada de acordo com os ferradores de custos abaixo fornecidos, com base em dados do Hospital:

**Tabela 9 - Alocação de atividades por procedimentos de prostatectomia**

Atividades	Gerador	Prostatectomia 1	Prostatectomia 2	Prostatectomia 3
Usar Bisturi Elétrico	Uso	1	1	1
Usar Bomba de Infusão	Horas	3	3	4
Capinógrafo	Horas	3	3	4
Monitor Cardíaco	Horas	3	3	4
Respirador	Horas	3	3	4
Usar aparelho de vídeo	Uso	1	1	1
Refeição de Acompanhante	Refeição	6	6	9

Montar Sala Cirúrgica	Fator de complexidade	3	1	2
Desmontar Sala	Fator de complexidade	3	1	2
Atender Paciente na recuperação Pós-Anestésica	Fator de complexidade	3	1	2
Fazer Curativo	Curativo grande (2) ou pequeno (1)	1	2	2

Assim, a alocação dos custos de atividades pode ser realizada para os pacientes, sendo os resultados apresentados na próxima tabela:

**Tabela 10 - Alocação de custos segundo atividades para a prostatectomia**

Atividades	Prostatectomia 1	Prostatectomia 2	Prostatectomia 3
Usar Bisturi Elétrico	R\$ 33,33	R\$ 33,33	R\$ 33,33
Usar Bomba de Infusão	R\$ 18,00	R\$ 18,00	R\$ 24,00
Capinógrafo	R\$ 36,00	R\$ 36,00	R\$ 48,00
Monitor Cardíaco	R\$ 72,00	R\$ 72,00	R\$ 96,00
Respirador	R\$ 54,00	R\$ 54,00	R\$ 72,00
Usar aparelho de vídeo	R\$ 766,67	R\$ 766,67	R\$ 766,67
Refeição de Acompanhante	R\$ 171,43	R\$ 171,43	R\$ 257,14
Montar Sala Cirúrgica	R\$ 400,00	R\$ 133,33	R\$ 266,67
Desmontar Sala	R\$ 750,00	R\$ 250,00	R\$ 500,00
Atender Paciente na recuperação Pós-Anestésica	R\$ 350,00	R\$ 116,67	R\$ 233,33
Fazer Curativo	R\$ 120,00	R\$ 240,00	R\$ 240,00



<b>Totais</b>	<b>R\$ 2.771,43</b>	<b>R\$ 1.891,43</b>	<b>R\$ 2.537,14</b>
---------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

Dessa forma, os custos totais finais e a nova margem de contribuição são apresentados na tabela 11:

**Tabela 11 - Novos custos e margens de contribuição segundo o ABC para a prostatectomia.**

<b>Pacientes</b>	<b>Prostatectomia 1</b>	<b>Prostatectomia 2</b>	<b>Prostatectomia 3</b>
Custos diretos	R\$ 18.125,50	R\$ 11.412,00	R\$ 16.120,00
Custos indiretos alocados por ABC	R\$ 2.771,43	R\$ 1.891,43	R\$ 2.537,14
<b>Custos totais</b>	<b>R\$ 15.354,07</b>	<b>R\$ 9.520,57</b>	<b>R\$ 13.582,86</b>
<b>Margem final de contribuição</b>	<b>R\$ 9.541,17</b>	<b>R\$ 16.254,67</b>	<b>R\$ 11.546,67</b>

Nota-se que, apesar de nenhum item ultrapassar outro em termos de custos totais ou margem de contribuição, tem-se um método mais transparente para a gerência medir os custos de procedimentos e que demanda pouco tempo computacional para implementação, haja visto que os dados de direcionadores já são disponíveis.

## 7. Estrutura de custos – Tireoidectomia

A tireoidectomia é o tipo de cirurgia mais comum para a remoção da glândula tireoide para tratamento de câncer de tireoide. Se toda a glândula é removida, é denominada tireoidectomia total. Após a tireoidectomia, o paciente terá que fazer reposição hormonal diariamente.

O A.C. Camargo realiza cerca de 450 desses procedimentos por ano, sendo o Núcleo de Endocrinologia a divisão que se dedica a tal prática.

A medição de custos diretos e indiretos apresenta a mesma estrutura apresentada para a prostatectomia, não sendo necessária a reprodução novamente.

Da mesma forma, os direcionadores de atividades serão praticamente os mesmos, com a adição do **uso de oxímetro de pulso, por unidade** para a taxa de equipamentos.

Novamente, foram fornecidos os dados sobre custos e procedimentos para um dia em que foram atendidos três pacientes de planos de saúde privados que passaram por tratamentos de tireoidectomia. Suas identidades e informações privadas são mantidas em sigilo.

A estrutura de custos diretos é apresentada na tabela X:

**Tabela 12 - Custos diretos de tireoidectomias**

<b>Custos Diretos</b>			
<b>Pacientes</b>	<b>Tireoidectomia 1</b>	<b>Tireoidectomia 2</b>	<b>Tireoidectomia 3</b>
Custos Diretos	R\$ 28,00	R\$ 127,00	R\$ 35,00
Gasoterapia	R\$ 3.900,00	R\$ 3.250,00	R\$ 3.000,00
Materiais Descartáveis	R\$ 300,00	R\$ 200,00	R\$ 600,00
Anatomia Patológica	R\$ 1.200,00	R\$ 2.880,00	R\$ 4.900,00
Mão - de - obra (cirurgião)	R\$ 485,00	R\$ 340,00	R\$ 500,00
Medicamentos	R\$ 250,00	R\$ 500,00	R\$ 500,00
<b>Totais</b>	<b>R\$ 6.163,00</b>	<b>R\$ 7.297,00</b>	<b>R\$ 9.535,00</b>

Se estimarmos uma receita de R\$ 15,000 por paciente, a margem de contribuição para cada um dos objetos de custeio é:

**Tabela 13 - Primeira margem de contribuição para a tireoidectomia**

<b>Pacientes</b>	<b>Tireoidectomia 1</b>	<b>Tireoidectomia 2</b>	<b>Tireoidectomia 3</b>
Receitas	R\$ 15.000,00	R\$ 15.000,00	R\$ 15.000,00
Custos diretos	R\$ 6.163,00	R\$ 7.297,00	R\$ 9.535,00
<b>Margem de contribuição</b>	<b>R\$ 8.837,00</b>	<b>R\$ 7.703,00</b>	<b>R\$ 5.465,00</b>

Os custos indiretos para o dia fornecido são:

**Tabela 14 - Custos indiretos da tireoidectomia**

<b>Taxas</b>	<b>Custos indiretos diários</b>
Taxa de Equipamentos	R\$ 700,00
Taxas Administrativas	R\$ 300,00
Taxa de Sala Cirúrgica	R\$ 2.250,00
Taxa de Curativo	R\$ 50,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.300,00</b>
<b>Rateado por paciente</b>	<b>R\$ 1.100,00</b>

Os custos totais e a margem semibruta de contribuição (MSBC) podem ser calculados com os dados obtidos:

**Tabela 15 - Margem semibruta de contribuição da tireoidectomia**

<b>Pacientes</b>	<b>Tireoidectomia 1</b>	<b>Tireoidectomia 2</b>	<b>Tireoidectomia 3</b>
Custos diretos	R\$ 6.163,00	R\$ 7.297,00	R\$ 9.535,00
Custos indiretos rateados	R\$ 1.100,00	R\$ 1.100,00	R\$ 1.100,00
<b>Custos totais</b>	<b>R\$ 7.263,00</b>	<b>R\$ 8.397,00</b>	<b>R\$ 10.635,00</b>
<b>Margem semibruta de contribuição</b>	<b>R\$ 7.737,00</b>	<b>R\$ 6.603,00</b>	<b>R\$ 4.365,00</b>

Aplicando a metodologia do custeio ABC, realiza-se a análise das atividades que compõem os custos indiretos.

Para a **taxa de equipamentos**, os custos diários das atividades são:

**Tabela 16 - Custos diários de atividades para taxa de equipamentos na tireoidectomia**

	Usar aspirador	Usar Bisturi Elétrico	Usar Bomba de Infusão	Capnógrafo	Monitor Cardíaco	Usar oxímetro de pulso
Taxa de equipamentos	R\$ 30,00	R\$ 100,00	R\$ 60,00	R\$ 120,00	R\$ 180,00	R\$ 90,00
Total	R\$ 700,00					

Para a **taxa administrativa**, os custos diários das atividades são:

**Tabela 17 - Custos diários de atividades para taxa administrativa na tireoidectomia**

	Refeição de Acompanhante
Taxa administrativa	R\$ 300,00
Total	R\$ 300,00

Para a **taxa da sala cirúrgica**, os custos diários das atividades são:

**Tabela 18 - Custos diários de atividades para taxa de sala cirúrgica na tireoidectomia**

	Montar Sala Cirúrgica	Desmontar sala	Atender Paciente na recuperação Pós-Anestésica
Taxa de sala cirúrgica	R\$ 550,00	R\$ 1.200,00	R\$ 500,00
Total	R\$ 2250,00		

Finalmente, para a **taxa de curativo** as atividades e seus custos são:

**Tabela 19 - Custos diários de atividades para taxa de curativo na tireoidectomia**

	Fazer curativo
Taxa de curativo	R\$ 50
Total	R\$ 50

A alocação de custos de atividades é realizada de acordo com os ferradores de custos abaixo fornecidos, com base em dados do Hospital:

**Tabela 20 - Alocação de atividades por procedimentos de tireoidectomia**

Atividades	Gerador	Tireoidectomia 1	Tireoidectomia 2	Tireoidectomia 3
Usar aspirador	Uso	1	1	0
Usar Bisturi Elétrico	Uso	1	1	1
Usar Bomba de Infusão	Horas	2	0	2
Capinógrafo	Horas	3	4	2
Monitor Cardíaco	Horas	3	7	2
Usar oxímetro de pulso	Uso	3	7	2
Usar respirador	Horas	0	4	2
Refeição de Acompanhante	Refeições	1	1	1
Montar Sala Cirúrgica	Fator de complexidade	2	3	1
Desmontar Sala	Fator de complexidade	2	3	1
Atender Paciente na recuperação Pós-Anestésica	Fator de complexidade	2	3	1
Fazer Curativo	Curativo grande (2) ou pequeno (1)	1	0	0

Assim, a alocação dos custos de atividades pode ser realizada para os pacientes, sendo os resultados apresentados na próxima tabela:

**Tabela 21 - Alocação de custos segundo atividades para a tireoidectomia**

Atividades	Tireoidectomia 1	Tireoidectomia 2	Tireoidectomia 3
Usar aspirador	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ -
Usar Bisturi Elétrico	R\$ 33,33	R\$ 33,33	R\$ 33,33

Usar Bomba de Infusão	R\$ 30,00	R\$ -	R\$ 30,00
Capinógrafo	R\$ 40,00	R\$ 53,33	R\$ 26,67
Monitor Cardíaco	R\$ 45,00	R\$ 105,00	R\$ 30,00
Usar oxímetro de pulso	R\$ 22,50	R\$ 52,50	R\$ 15,00
Usar respirador	R\$ -	R\$ 80,00	R\$ 40,00
Refeição de Acompanhante	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Montar Sala Cirúrgica	R\$ 183,33	R\$ 275,00	R\$ 91,67
Desmontar Sala	R\$ 400,00	R\$ 600,00	R\$ 200,00
Atender Paciente na recuperação Pós-Anestésica	R\$ 166,67	R\$ 250,00	R\$ 83,33
Fazer Curativo	R\$ 50,00	R\$ -	R\$ -
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.085,83</b>	<b>R\$ 1.564,17</b>	<b>R\$ 650,00</b>

Dessa forma, os custos totais e a margem de contribuição final são:

**Tabela 22 - Novos custos e margens de contribuição segundo o ABC para a tireoidectomia**

<b>Pacientes</b>	<b>Tireoidectomia 1</b>	<b>Tireoidectomia 2</b>	<b>Tireoidectomia 3</b>
Custos diretos	R\$ 6.163,00	R\$ 7.297,00	R\$ 9.535,00
Custos indiretos alocados por ABC	R\$ 1.085,83	R\$ 1.564,17	R\$ 650,00
<b>Custos totais</b>	<b>R\$ 7.248,83</b>	<b>R\$ 8.861,17</b>	<b>R\$ 10.185,00</b>
<b>Margem final de contribuição</b>	<b>R\$ 7.751,17</b>	<b>R\$ 6.138,83</b>	<b>R\$ 4.815,00</b>

## **8. Conclusão**

O presente trabalho se dedicou a propor o custeio por atividades – ABC ao Hospital A.C. Camargo. É preciso ressaltar novamente que a instituição já dispõe de métricas que podem ser facilmente utilizadas como direcionadores, do que resulta a fácil implantação de um mecanismo que facilmente melhorará a gestão de custos e planejamento estratégico da empresa.

Cite-se ainda a importância de se implantar um mecanismo que melhor permita o rastreamento de geradores de custo devido a necessidade de se monitorar de perto os custos gerados no tratamento de pacientes pelo SUS. Haja visto que o Hospital deseja manter suas atividades filantrópicas, a verdadeira sustentabilidade existirá quando se planeja a alocação de recursos da forma mais eficiente possível.

Finalmente, é preciso comentar que a implementação para os dois exemplos apresentados à primeira vista não transmite novas informações a respeito de quais procedimentos são os mais custosos. No entanto, há uma maior transparência a respeito de quais são as atividades geradoras de custos e quais os objetos de custeio que mais utilizam tais direcionadores. Além disso, a aplicação em situações com mais objetos de custeio certamente produzirá resultados ainda mais precisos e de maior significado pela empresa.

## 9. Bibliografia

- MARTINS, Eliseu - “Contabilidade de custos” - 9ª Edição, 2003, Atlas;
- BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva – “A Gestão Hospitalar através do método ABC (Activity Based Costing)- Um estudo exploratório” – UFRGS;
- <http://www.accamargo.org.br/releases/ocorrencia-de-incontinencia-urinaria-apos-cirurgia-radical-para-cancer-de-prostata-e-tres-vezes-menos-comum-em-comparacao-aos-anos-80/147/> - acesso em 24/05/2015;
- [www.oncoguia.org.br](http://www.oncoguia.org.br), acesso em 24/05/2015;
- GONÇALVES FILHO, J. et al., *COMPLICAÇÕES PÓS-OPERATÓRIAS EM TIREOIDECTOMIAS COM OU SEM DRENO*, Trabalho realizado Departamento de Cirurgia de Cabeça e Pescoço e Otorrinolaringologia do Centro de Tratamento e Pesquisa Hospital do Câncer AC. Camargo, 2006;