



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Athos Henrique Mendes Maciel Costa Ribeiro

GESTÃO DE CUSTOS EM UNIDADES DE QUIMIOTERAPIA E RADIOTERAPIA

Brasília, DF
2024

Athos Henrique Mendes Maciel Costa Ribeiro

GESTÃO DE CUSTOS EM UNIDADES DE QUIMIOTERAPIA E RADIOTERAPIA

Trabalho de Conclusão de Curso Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Responsável:
BEATRIZ FATIMA MORGAN

Linha de pesquisa:
Custos

Área:
Hospitalar

Brasília, DF
2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos

Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Athos Henrique Mendes Maciel Costa Ribeiro

GESTÃO DE CUSTOS EM UNIDADES DE QUIMIOTERAPIA E RADIOTERAPIA

Trabalho de Conclusão de Curso Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Profa. Dra. BEATRIZ FATIMA MORGAN

Orientadora

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Profa. Dra. FRANCISCA APARECIDA DE SOUZA

Examinadora

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

BRASÍLIA
2024

Dedico este trabalho a minha esposa
Rebeca Ferreira Lima.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por toda Graça e oportunidade recebida de construir, sem ela nada disso seria possível.

Agradeço aos meus pais, Gislene e Maurício, por todo o amor, carinho e todo empenho na minha educação e na minha formação como ser humano.

Ao meu irmão Arthur, por todo seu carinho e amor comigo.

A minha esposa Rebeca pela dedicação, integra e doação feita todos os dias, com ela todas as dificuldades e desafios se tornam fáceis.

A minha orientadora Beatriz Morgan. Por todas as correções e apoio integral no desenvolvimento desse trabalho.

E por todos aqueles que me ensinaram um pouco nessa jornada chamada vida.

RESUMO

O ambiente hospitalar compartilha preocupações com a gestão eficiente de recursos econômicos e financeiros, similar ao contexto industrial, visando à perenidade do negócio. Para alcançar essa eficiência, é fundamental uma gestão eficaz de custos, que resulte em uma alocação otimizada dos recursos e na prestação de serviços de qualidade. Embora a adoção de sistemas de custos ainda enfrente desafios, especialmente na área da saúde, estudos destacam a importância do controle de custos para garantir a excelência no atendimento e a satisfação dos pacientes. O avanço tecnológico também impulsiona o uso de sistemas de custos no setor hospitalar, tornando necessária a implementação de metodologias robustas, como o sistema de custeio por centro de custos, que vincula os gastos às respectivas unidades. A aplicação do sistema ABC em hospitais tem mostrado resultados mais específicos e precisos na apuração de custos. O objetivo do presente estudo é identificar/apresentar/descrever a gestão de custos nas unidades de quimioterapia e radioterapia de 10 unidades hospitalares presentes nos estados do Pará, Acre, Porto Velho, Maranhão, Paraíba, Goiás. Durante o estudo, foram identificados os custos variáveis e os custos fixos, no qual são geridos por um sistema financeiro e outro sistema interno hospitalar que organizam as informações de contas a pagar e a receber. Esses sistemas classificam os custos e auxiliam diretamente para a tomada de decisão da viabilidade financeira das atividades prestadas. Este estudo visa contribuir para o desenvolvimento de um sistema de custeio para unidades hospitalares, especialmente em organizações de quimioterapia, oferecendo suporte informacional para a tomada de decisão e promovendo a eficiência administrativa.

Palavras-chaves: Custos em quimioterapia e radioterapia, sistema ABC em ambiente hospitalar, centro de custos em ambiente hospitalar.

ABSTRACT

The hospital environment shares concerns with the efficient management of economic and financial resources, similar to the industrial context, aiming at the sustainability of the business. To achieve this efficiency, effective cost management is essential, resulting in an optimized allocation of resources and the provision of quality services. Although the adoption of cost systems still faces challenges, especially in the health area, studies highlight the importance of cost control to ensure excellence in care and patient satisfaction. Technological advances also drive the use of cost systems in the hospital sector, making it necessary to implement robust methodologies, such as the cost center costing system, which links expenses to the respective units. The application of the ABC system in hospitals has shown more specific and accurate results in determining costs. This study aims to contribute to the development of a costing system for hospital units, especially in chemotherapy organizations, offering informational support for decision-making and promoting administrative efficiency. Presenting the results of a study on cost management in chemotherapy and radiotherapy activities in 10 hospital units located in the states of Pará, Acre, Porto Velho, Maranhão, Paraíba, and Goiás, focusing on the use of the ABC (Activity-Based Costing) costing system. During the study, variable and fixed costs were identified, which are managed by a financial system and another internal hospital system that organizes information on accounts payable and receivable. These systems classify costs and directly assist in decision-making regarding the financial viability of the activities provided.

Keywords: Costs in chemotherapy and radiotherapy, ABC system in a hospital environment, cost center in a hospital environment, chemotherapy, radiotherapy.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
3 PROCEDER METODOLÓGICO	18
4 RESULTADOS,	19
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
REFERÊNCIAS	24
APÊNDICE - LISTA DE PERGUNTAS	25

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do tema

Assim como num ambiente industrial o ambiente hospitalar divide preocupações similares relativas à perenidade do negócio, sendo necessário para esse fim uma boa gestão dos recursos econômicos e financeiro. Para se alcançar esse fim é necessário para a instituição uma boa gestão dos custos, que geraram como consequência uma eficácia na alocação dos recursos e um serviço prestado de qualidade.

Para Martins (2018) o maior aproveitamento das competências da contabilidade de custo está nas operações não industriais. Nos ambientes hospitalares conforme com Matos (2002) a adoção efetiva de sistemas de custos nas organizações, especialmente na área da saúde, continua sendo um desafio significativo. A distância entre as expectativas e a realidade é notável, e diversos obstáculos dificultam sua implementação completa.

Segundo Bonacim e Araújo (2010) a eficiência e a eficácia no setor hospitalar envolve a questão do custo, no qual está relacionada a uma excelência no atendimento e consequentemente satisfação do paciente.

A utilização cada vez maior de custos no setor hospitalar ocorreu pelo maior avanço tecnológico, com a busca da qualidade e na eficiência os gestores optam por investir cada vez mais em tecnologia em um ambiente competitivo (Costa, 2004).

Para Dallora (2007) os gestores hospitalares ainda demonstram pouco conhecimento acerca dos conhecimentos básicos de custos hospitalares, além das informações de custos disponibilizadas apresentarem pouco aproveitamento, ou informações que não condizem com a realidade. Devendo assim fornecer maior capacitação para os gestores de centros de custo e melhoria no sistema de custeio institucional, para conceder maior responsabilização dos gerentes e fidedignidade na informação gerada.

Sistematicamente os pacientes que buscam um serviço hospitalar são originários de encaminhamentos médicos para determinado procedimento, em busca de um tratamento (Leoncine; Bornia; Abbas, 2012). Devido a isso as unidades hospitalares ganharam complexidade na gama de serviços prestados, tornando o processo de apuração dos custos complexo e necessitando de um robusto sistema de custeio (Cardoso et al., 2020). Para Matos

(2002) a gestão por centro de custos é a mais adequada, pois vincula os gastos produzidos as suas respectivas unidades.

No Brasil foram redigidos estudos sobre a problemática do sistema ABC nos ambientes hospitalares, como em Gonçalves et al (2009) onde foi realizado a aplicação do sistema no bloco cirúrgico do Hospital Maria Amélia Lins (HMAL), no qual a aplicação do método ABC em substituição ao método custeio por absorção mostrou informações mais específicas e exatas.

No trabalho de Cardoso et al., (2020) foi realizado um estudo de caso em um hospital de grande porte na Zona da Mata Mineira. Identificando os procedimentos de apuração de custos, concluído que o sistema se apresenta eficiente e bem estruturado.

Alguns outros estudos como Miranda et al., (2007) que investigou o sistema ABC e sua utilização por meio de questionário enviado para 34 hospitais. Souza et al., (2013) avaliou os repasses do SUS para procedimentos de urologia afim de cobrir os custos incorridos. Guerra et al., (2009) rastreou as atividades do centro cirúrgico de três hospitais privados de Belo Horizonte/MG para implementação do sistema ABC. Crispim e Almeida (2007) que analisaram o processo de gestão de custos em uma maternidade.

O objetivo do presente estudo é identificar/apresentar/descrever a gestão de custos nas unidades de quimioterapia e radioterapia de 10 unidades hospitalares presentes nos estados do Pará, Acre, Porto Velho, Maranhão, Paraíba, Goiás.

O presente estudo se torna relevante devido à carência de trabalhos que abordem o desenvolvimento e a execução de um sistema de apuração de custos pelo método do centro de custos em uma organização hospitalar de quimioterapia. Ele apresenta a operacionalidade desse sistema, bem como o suporte de informação para tomada de decisão pelos gerentes. Além disso, num mercado cada vez mais competitivo a administração eficiente dos custos é ponto vital para que a administração permaneça e ofereça uma prestação de serviço de excelência.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Retrospectiva histórica

Para compreender a contabilidade de custos, é essencial explorar sua trajetória histórica.

Segundo Martins (2018) até o período da Revolução Industrial as empresas comerciais tomavam as suas decisões baseadas exclusivamente na contabilidade financeira, para a apuração do resultado do período bastava uma simples contagem de estoques em termos físicos, onde pela diferença entre o que foi comprado inicialmente adicionando as compras do período e computando o quanto ainda restava no estoque, obtinha-se a formatação clássica:

Estoques Iniciais

(+) Compras

(-) Estoques Finais

(=) Custo das Mercadorias Vendidas

Para Martins (2018) ainda no decorrer do século XVIII surgiram as indústrias de manufaturas e o valor da variável compras se tornou complexo envolvendo outros valores pagos como matéria-prima, mão de obra, máquinas, energia etc., que passaram a ser agregados diretamente no custo do produto, deixando-se de serem considerados somente despesas como ocorria nas empresas comerciais. Padoveze (2014) complementa afirmando que o setor econômico relativo à comercialização dos produtos influenciou a parte da produção, surgindo uma necessidade da ciência contábil uma complementação de estudos no campo de gestão e tomada de decisões.

Segundo Padoveze (2014) empresas comerciais possuem uma simplificação relativa a mensuração dos custos sendo somente o custo das mercadorias para revenda, enquanto as industriais requereriam matérias-primas, matérias auxiliares e mão de obra, além de despesas associadas à produção, como depreciação de equipamentos e gastos com energia. Devido a complexidade da sua mensuração Martins (2018) explica que a primeira utilização da contabilidade de custos foi voltada para o problema de Auditores, Contadores e Fiscais onde a contabilidade de custos foi transformada em uma ferramenta padrão para mensuração de estoques e do resultado, por essa razão no decorrer dos anos o seu melhor potencial que era no campo gerencial, deixou de ser utilizada e a evolução desse campo de estudo menos acentuada.

No decorrer dos anos e com o aumento da complexidade e tamanho das empresas, os gestores passaram a ficar mais distantes dos ativos e das pessoas que por eles eram administradas. Dessa forma a contabilidade de custos desenvolveu sua capacidade para além

da mensuração e contabilização do estoque, baseado em três funções: auxílio no planejamento, ao controle e na tomada de decisões (Martins, 2018).

Segundo Rocha et al (2015) a primeira vertente foi a do custeio variável onde apenas os custos diretos relacionados a cada unidade produzida são atribuídos aos produtos. Esses custos são identificáveis, mensuráveis e economicamente viáveis, representando os custos variáveis. No contexto atual brasileiro esse tipo de custeio não é contemplado pelo fisco, conforme Marion (2017) portanto, as organizações adotam o sistema de custeio direto, aplicando-o fora das demonstrações contábeis, pois o foco principal é entender a margem de contribuição que cada produto proporciona para cobrir os demais custos, despesas e alcançar a margem de lucro.

O método adotado em posterior e abrangido pela legislação da maior parte dos países e a brasileira é o custeio por absorção, segundo Padoveze (2014) “enquadramos neste tipo todos os métodos que utilizam indistintamente todos os custos (ou despesas), sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais”. No Brasil o Custeio por absorção está contemplado no Pronunciamento técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata da valoração de estoques, nos itens 12 a 14 Martins (2018).

O Custeio por Absorção tem sua datação segundo Rocha (2015) desde a Revolução Industrial, no século XVIII, passando pela França no século XIX e, mais fortemente, nos Estados Unidos da América do Norte, no século XX. Seu uso foi impulsionado logo após a quebra da Bolsa de Nova Iorque, surgindo pela necessidade de regulação de procedimentos relativos às demonstrações contábeis para os usuários externos. O método se desenvolveu para a valoração de estoques e uma segregação entre as despesas e custos dos produtos do período.

Segundo Crepaldi et al (2017) o custeio por absorção segue um processo em três etapas. Inicialmente, divide-se os custos em custos de produto e custos de período. Em seguida, os custos diretos relacionados ao produto são designados aos produtos específicos, enquanto os custos indiretos são alocados a centros de custos. Por fim, os custos indiretos são distribuídos dos centros aos produtos com base em seu consumo. Ao somar os custos diretos e os custos indiretos distribuídos, obtemos o custo total do produto.

A variação mais recente é o custeio ABC segundo Crepaldi et al (2017) “foi desenvolvido nos Estados Unidos da América do Norte no final da década de 1980, surgiu como

uma resposta alternativa à “velha” contabilidade de custos utilizada pelas empresas”. Seu surgimento está ligado com a necessidade de redução das distorções causadas pelo rateio de custos indiretos de produção. Antigamente, a arbitrariedade no critério de rateio dos custos indiretos de fabricação era tolerada devido à sua pequena proporção em relação aos demais custos. Contudo, com o avanço tecnológico e a implementação crescente de sistemas como Just in Time (JIT) e Computer Integrated Manufacturing (CIM), esses custos indiretos aumentaram, intensificando as distorções causadas pela arbitrariedade no rateio. Martins (2018).

Marion (2017) Esclarece que no sistema ABC, a empresa é dividida em departamentos ou centros de custos. Os custos são inicialmente acumulados nos departamentos onde são gerados e depois transferidos para atividades específicas. Em seguida, esses custos são alocados diretamente aos produtos. Diferentemente do custeio departamental, que transfere custos entre departamentos, o ABC foca na relação direta entre atividades e produtos. Além disso, o ABC pode ser usado para alocar custos diretos quando necessário.

Por último temos o sistema de custeio RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit), conforme Marion(2017) “criado por um órgão governamental da Alemanha, contempla como custo dos produtos todos os custos e as despesas incorridas no período”. Segundo Crepaldi et al (2017) esse método seria similar ao sistema ABC, o RKW distribui esses custos aos departamentos e depois realiza vários rateios até que todos os custos recaiam sobre os produtos. Esse processo determina o custo total de "produzir e vender". Para definir o preço de venda final, basta adicionar o lucro desejado, que pode ser fixado globalmente e rateado aos produtos com base em uma métrica apropriada, como custo total.

2.2 Tipos de custos

- Custos Diretos:

Segundo Martins (2018) os custos diretos são aqueles cujo podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida).

- Custos Indiretos:

Os custos indiretos segundo Padoveze (2014) não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.), esses precisam ser alocados aos produtos por meio de rateio ou estimativas.

Pode-se inclusive dizer também que, entre os Indiretos, existem os menos indiretos (quase diretos), como Material de Consumo, e os mais indiretos, como Supervisão de fábrica, Imposto Predial ou Corpo de Segurança.

- Custos fixos:

Custos fixos segundo Rocha et al (2015) são aqueles que não variam com o volume de produção dentro de um determinado intervalo de atividade. Eles permanecem constantes independentemente das flutuações na produção. No entanto, esses custos podem mudar quando há uma alteração na capacidade produtiva, aumentando ou diminuindo, mas eles permanecem fixos dentro do novo intervalo de atividade. Isso implica na definição de um novo intervalo, com novos limites mínimo e máximo para a atividade. Não se é possível atribuir exemplos definitivos para custos fixos onde cada caso deve ser analisado, entretanto alguns Alguns exemplos de custos fixos costumam ser mais recorrentes como o aluguel da unidade, depreciação, seguro de edifícios e máquinas, salário e encargos sociais do pessoal da administração de produção, como supervisores, gerentes, chefia etc.

- Custos Variáveis:

Os Custos Variáveis segundo rocha et al (2015) são aqueles cujo valor é influenciado diretamente pelo nível de atividade em um determinado intervalo. A medida de atividade, que determina se um custo é fixo ou variável, geralmente está relacionada à quantidade de produtos ou serviços entregues aos clientes externos, resultando em receita para a empresa. Esta quantidade é usada como um indicador do nível de atividade da empresa como um todo. Por exemplo, na indústria manufatureira, isso pode ser medido em unidades ou toneladas produzidas; em certos tipos de serviços, pode ser o número de clientes atendidos; em empresas de transporte de carga, pode ser a quantidade de carga transportada; em telecomunicações, podem ser os minutos de ligação; em hospitais, os materiais e medicamentos utilizados; em bancos, as transações realizadas, e assim por diante.

2.3 Sistemas de custeio

A contabilidade de custos trouxe consigo os Métodos de Custeio, que estabelecem a forma pela qual os custos são distribuídos aos produtos. Esses métodos definem como os custos e despesas devem ser alocados, levando em consideração a classificação e o comportamento dos elementos envolvidos.

Paim (2014) classifica os métodos de custeio em: custeio por absorção, custeio variável e o custeio ABC (Activity Based Costing). No qual podem ser descritos da seguinte forma:

O custeio por absorção: é dado pela apropriação de todos os custos incidentes da operação no qual são incrementados no valor do produto ou serviço prestado; Paim citando Ching, Marques e Prado (2010) “os gastos indiretos só podem ser apropriados de maneira indireta, ou seja, por meio do estabelecimento de critérios arbitrários tanto para apropriação quanto para os rateios”.

Esse método, no entanto, varia de acordo com a estrutura organizacional da empresa e seus processos de trabalho, incluindo suas etapas individuais. O essencial nesse contexto é que o administrador tenha uma compreensão clara do processo de fabricação do produto, pois isso torna possível determinar de forma clara e viável como os gastos devem ser distribuídos. Padoveze (2014) atribui que a arbitrariedade desse método como um ponto crítico para a sua adoção. Como demonstrado por Dallora (2004) um outro empecilho para a sua adoção seria a necessidade de um alto grau por parte do gestor das operações realizadas.

O custeio variável Padoveze (2014) leva em conta uma classificação entre custos fixos e variáveis, no qual os fixos se referem aos gastos no período e a variável conforme o nível de atividade. Este método segundo o autor observa o comportamento dos custos o que gera maior precisão e menor margem para erro. Por não considerar os custos industriais indiretos, sua utilização se torna inviável para fins legais e fiscais.

O Custeio ABC Padoveze (2014) seu funcionamento seria através da incorporação do custo das atividades administrativas e comerciais por meio de direcionadores dessas atividades.

A adoção de quaisquer um dos métodos não resulta em alteração no Lucro Líquido da organização, mesmo evidenciando custo e lucros unitários. O que se altera seria a disposição na apresentação para análise dos custos.

No custeio variável traz em sua apresentação um conceito muito importante; a margem de contribuição, seria a disposição entre o preço de venda e os custos diretos/variáveis e indica o quanto cada unidade precisa para absorver os custos e as despesas fixas.

O método custeio por absorção apresenta a demonstração por resultado tradicional. A diferença entre o preço de venda e o custo unitário é denominado lucro bruto.

O método de custeio ABC ou o de custeio integral (a diferença entre os dois está no processo de alocação dos custos indiretos) têm uma apresentação que evidencia como margem o lucro operacional, pois considera todos os custos e despesas operacionais para apropriação ao custo unitário dos produtos.

O método RKW, que apropria todos os gastos aos produtos, sejam eles de qualquer natureza, é o único que no seu modelo de apresentação evidencia que a análise da margem unitária e da margem total é a mesma

3 PROCEDER METODOLÓGICO

3.1 Tipo de pesquisa

Para alcançar os objetivos propostos, a metodologia utilizada foi a pesquisa descritiva, que tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Abordagem do problema foi baseada no método da entrevista semiestruturada com a aplicação de questionário. (Gonçalves et al., 2009). A empresa foi escolhida devido ao fácil acesso as informações.

3.2 Coleta de Dados

Os dados foram coletados por meio de entrevista com a gestora financeira do hospital. A entrevista continha perguntas abertas pré-determinadas, com questões emergindo a partir do diálogo entre entrevistador e entrevistado (DiCicco-Bloom e Crabtree (2006). Sendo assim, foi possível identificar o sistema de custos utilizado, bem como o uso do sistema nos custos por procedimento médico-hospitalar

Análise documental foi realizada com as informações obtidas na etapa anterior, o exame dos procedimentos, produtos e serviços hospitalares que, geralmente, constam nos prontuários e documentos auxiliares.

3.3 Objeto do Estudo

A entidade que serviu de estudo trata-se de uma rede hospitalar com prestação de serviços de quimioterapia, radioterapia e consultas presente nos estados do Piauí, Maranhão, Goiás, Pará, Paraíba, Tocantins, Acre e Rondônia, a primeira unidade iniciou suas atividades no ano de 2008.

As fontes de recursos para a sua manutenção são provenientes dos atendimentos aos pacientes do Sistema Único de Saúde - SUS, de convênios e da remuneração dos pacientes via atendimento particular.

Das 10 unidades, duas possuem ainda ativas os serviços de quimioterapia, radioterapia e consultas, com fonte de receita proveniente de atendimentos particulares com repasses das operadoras de planos de saúde e para serviços prestados aos SUS. As demais unidades prestam apenas serviços de quimioterapia, as unidades do Norte atendem apenas por convênio e as demais unidades atendem somente pelo SUS.

Atualmente a principal forma de atuação é com a terceirização de serviços de oncologia para hospitais públicos, sendo responsável por todo o custo de montagem e custos ligados com os serviços prestados, como as salas de quimioterapia e o repasse aos médicos. Cabendo ao hospital realizar o repasse conforme a tabela do SUS.

3.4 Estudo de Caso

O hospital utiliza o sistema de custeio por atividades ou ABC, sendo que para a sua apuração são utilizados dois sistemas, um de gestão financeira e outro de gestão hospitalar. O primeiro sistema é um Enterprise Resource Planning (ERP) onde as informações de contas a pagar e receber de todas as 10 unidades do hospital são armazenadas, e são realizadas etapas de alimentação e atribuição dos custos. O sistema de gestão hospitalar atua alocado em cada uma das unidades e armazena as informações de entrada do paciente e respectivo faturamento, contém as informações do prontuário do paciente (medicamentos e materiais auxiliares).

Para atender aos conceitos do sistema por centro de custos, a apuração destes seguem algumas etapas até se chegar ao custo total dos serviços prestados ao paciente, ou seja, até a soma dos custos diretos, que são os custos possíveis de identificar diretamente na sua unidade de serviço ou no procedimento, e os custos indiretos, que são aqueles comuns a vários procedimentos e não podem ser calculados individualmente por item de serviço prestado, bem como tendem a apresentar maior complexidade de mensuração (BERTÓ; BEULKE, 2000).

4 RESULTADOS,

4.1 Sistema de Custo nas Atividades de Quimioterapia e Radioterapia

Os custos variáveis nas atividades de quimioterapia e radioterapia são compostos pela aplicação dos medicamentos de quimioterapia, a análise clínica, aquisição de bateria de irídio, manutenção da máquina de radioterapia, custos com o repasse para os médicos, custos com lavanderia, transporte dos pacientes entre as unidades, taxa de aluguel de sala para cirurgia, os impostos, e os custos fixos são os salários e ordenados do pessoal, custos com energia elétrica, com aluguel e água. As despesas não relacionadas diretamente com a atividade são: publicidade e propaganda, viagens e representações, aluguéis diversos, compra de material de informática para o administrativo, licença e aluguel de softwares, taxas e emolumentos e demais despesas.

Com base nos custos e despesas apresentados o sistema de custeio ABC, onde é apurado pelas atividades de quimioterapia e radioterapia e semanalmente é apresentado o resultado gerado por cada atividade. O sistema de custeio é calculado através do ERP financeiro e do sistema de gestão hospitalar interno. As informações alimentadas no sistema financeiro são referentes a contas a pagar e receber onde cada lançamento recebe uma classificação por quimioterapia ou radioterapia no caso das unidades que possuem as duas atividades.

O sistema interno hospitalar é utilizado para geração de prontuários e acompanhamento de todo registro do paciente, do momento no qual ele dá entrada na consulta, os medicamentos utilizados e todo custo gerado para ser arremetido junto ao convênio posteriormente. Todos os custos decorridos recebem atribuição a umas das atividades, que é utilizado para alimentar as informações do sistema financeiro.

Segundo a entrevistada esse seria o passo a passo do sistema financeiro:

- “Todas as unidades que compõem o grupo empresarial, possui 2 sistemas, utilizam 2 sistemas distintos, um é um sistema de atendimento que funciona dentro da unidade, onde dar entrada nos pacientes, onde é faz todo o faturamento. É gera uma cadeia, não é? Desde a entrada do paciente, que ele passa pelo consultório. Prescrição médica vai, depois para o enfermeiro, vai para farmácia, para preparar a medicação. Ela fica em 2 sistemas distintos, o sistema de gestão hospitalar que é o sistema que fica dentro da unidade, e o sistema do financeiro. É nesses 2 Campos. Já as contas a pagar só no ERP mesmo, então a gente utiliza esses 2 sistemas, e dentro do sistema de gestão hospitalar, a gente consegue distinguir o que é quimioterapia, o que é radioterapia”.

Posteriormente a apuração do custo por atividade é realizada uma reunião semanal é em que é verificada toda a viabilidade de toda medicação, levando em consideração somente as variáveis relacionadas com as medicações utilizadas no paciente. Nos quais seriam os impostos aplicados sobre a prestação de serviço, custos da aquisição de medicamentos e produção médica.

“Mas a gente tem os dados, inclusive, a gente tem uma reunião chamada de agenda semanal, onde a gente vai fazer a viabilidade de toda medicação de todo o tratamento que inicia lá na clínica, o paciente vai começar o tratamento, e médico prescreve uma droga “XYZ”, a

gente vai ver qual é o custo dessa medicação, o que que essa medicação gera de custos, além da compra.”

Os sistemas financeiros e de gestão hospitalar para auxiliar no cálculo do sistema de custo foram adaptados de acordo com as atividades de quimioterapia e radioterapia. O sistema financeiro foi alimentado com as informações de contas a pagar e receber e realizado implantação de plano de contas para que fosse condizente com a atividade hospitalar. O sistema interno pode ser adaptado para diferentes atividades hospitalares, onde no decorrer do tempo passou por um processo de desenvolvimento e adaptação contínua, com a implementação de novos módulos para atender às necessidades financeiras e operacionais. A escolha dos sistemas foi baseada em sua simplicidade, facilidade de uso e capacidade de atender às demandas financeiras e operacionais, além de serem acessíveis em termos de custo. Existem sistemas mais complexos e completos no mercado, que podem atender tanto a hospitais quanto à área de quimioterapia, embora a organização tenha optado por alternativas mais acessíveis.

“A gente precisava de um sistema que fosse em nuvem, que fosse bem fácil, layout bem tranquilo e ele atende muito bem para o que a gente precisa... também tivesse um custo OK, né?”

“O sistema de gestão financeira, ele é um sistema online, então ele já vem naquele formato ali... Já o sistema interno, ele é um sistema que foi desenhado para atividade hospitalar, então a gente o adequou para o serviço de quimioterapia.”

“O estoque já funcionava, mas a gente implementou alguns módulos... Ele foi bem desenvolvido agora, desde quando iniciou o contrato.”

“Tem sistemas que são bem complexos... Eles são sistemas que servem tanto para hospitalar quanto para essa parte de quimioterapia.”

4.2 Importância da Mensuração dos Custos para os Repasses dos Convênios e do SUS

A mensuração correta dos custos impacta diretamente no recebimento do repasse realizado pelos planos de saúde, principalmente os custos ligados a aplicação da medicação, onde esses representam o maior dispêndio na atividade de quimioterapia. Identificar de forma fidedigna os custos com aplicação dos medicamentos aplicados no prontuário durante o tratamento do paciente é fundamental para encaminhar os custos utilizados para o plano de

saúde, pois o plano de saúde desembolsará o valor pelo tratamento do paciente, sendo essa a principal forma de receita gerada pelas unidades.

Os contratos com convênios precisam ser cuidadosamente estabelecidos para garantir que a medicação seja comprada a um custo que permita lucro, já que os convênios pagam por tabela fixada por medicamento utilizado.

“A quimioterapia, é muito caro e a nossa remuneração é sobre a medicação... quando a gente faz a cobrança do convênio, a gente até consegue cobrar algumas taxas, mas são taxas muito irrisórias, tipo taxa de sala, por exemplo.”

“Então precisa ter um contrato muito bem-feito com os convênios, porque ele vai te falar a medicação ‘x’ eu vou pagar tabela tal, então a gente precisa conseguir comprar com o menor custo.”

Outro custo relevante na atividade são as consultas com oncologistas, no qual são parte integrante do tratamento de quimioterapia, sendo essenciais para o diagnóstico e planejamento do tratamento. Porém, o custo das consultas vai diretamente para os médicos como forma de repasse realizado pelo hospital. Sendo considerado um custo fixo para o Hospital e o valor das consultas não pode ser utilizado ao solicitar o repasse para o plano de saúde como acontece com os medicamentos.

“Precisa ter as consultas, tem os médicos oncologistas que atendem os pacientes para diagnosticar... então, à consulta é a porta aberta, precisa atender os pacientes para poder fazer o diagnóstico e iniciar o tratamento.”

“Não só entra como custo fixo, até porque as consultas, elas não ficam para a clínica, é todo do médico.”

Já as unidades que atendem pelo SUS possuem enfrentam um sistema de cobrança diferente, com remunerações significativamente menores do que aquelas pagas por convênios privados, o que influencia a estrutura de custos e a gestão financeira, onde são analisadas de forma ainda mais cuidadosa a relação valor de compra dos medicamentos e o valor da tabela de reembolso do SUS, realizando um rateio dos custos do prontuário do paciente e verificando se os custos são cobertos.

Essa diferença existe devido a maneira como os convênios e o SUS lidam com o faturamento de procedimentos oncológicos. Enquanto os convênios permitem o faturamento de cada item usado no tratamento, o SUS utiliza a APAC (Autorização de Procedimento Ambulatorial), que estabelece um valor fixo por tipo de tratamento, independentemente dos custos envolvidos.

O SUS geralmente não cobre totalmente os custos operacionais de uma unidade oncológica, o que pode levar à inviabilidade financeira, como no caso da unidade de Araguaína.

“O SUS é um sistema totalmente diferente de cobrança... A remuneração é bem menor do que a gente acostumada a ver na iniciativa privada.”

“Maranhão é híbrida, tem contrato SUS e tem contrato com os convênios... Pará, somente particular... Goiás também atendem somente pelo SUS.”

4.3 Sistemas de Custo como Apoio para Tomada de Decisões Financeiras

São retirados dos programas de gestão financeira e interna hospitalar as informações financeiras e gerenciais, servindo como base para decisões estratégicas e para garantir que todo o custo esteja sendo enviado coberto pelos convênios, analisando a viabilidade e lucratividade das atividades nas unidades. Os relatórios financeiros e gerenciais são fundamentais para a tomada de decisões, sendo os financeiros gerado de forma mensal e os gerenciais semanais, analisando contas a receber, faturamento, convênios etc.

“Acho que as informações financeiras e as informações gerenciais, muitas informações financeiras servem como tomada de decisão... Precisamos ter a certeza de que tudo que está entrando dentro da unidade está sendo faturado e enviado para o convênio

A análise financeira com base nesses relatórios pode levar à decisão de encerrar contratos com convênios que não são lucrativos ou fechar unidades que não são viáveis financeiramente.

Como foi o caso da descontinuação do serviço de nutrição parental em várias unidades da organização, sendo mencionada especificamente a unidade do Maranhão, que encerrou esse serviço em 2022. Foi utilizado uma análise da rentabilidade da operação levando em consideração os custos aplicados no prontuário do paciente e o repasse realizado pela tabela do plano de saúde, onde foi verificado que o rateio das variáveis e fixos necessários na prestação de serviços estavam gerando prejuízo.

“Ela tinha em Imperatriz... Eu não sei bem ao certo quando encerrou, eu sei que até 2021 nós tínhamos. Acho que deve ter sido em 2022.”

Outro caso de utilização do sistema de custo foi a unidade de Tocantins que teve seu serviço de radioterapia encerrado em 2023, utilizando as informações geradas pelos sistemas,

verificou-se por meio da mensuração dos custos que os repasses por APAC realizado pelo SUS não cobriam os para manutenção da máquina de radioterapia e os custos fixos de manutenção da unidade, acarretando uma inviabilidade para a continuação dessa unidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a importância da identificação dos custos e despesas no ambiente hospitalar, especialmente em unidades de quimioterapia e radioterapia, o objetivo do presente estudo foi identificar/apresentar/descrever a gestão de custos nas unidades de quimioterapia e radioterapia de 10 unidades hospitalares presentes nos estados do Pará, Acre, Porto Velho, Maranhão, Paraíba, Goiás. Os custos variáveis e fixos envolvidos, como a aplicação de medicamentos, salários, manutenção de equipamentos e serviços médicos, demandam um controle rigoroso para garantir a sustentabilidade financeira. A utilização de sistemas como o ERP financeiro e o sistema de gestão hospitalar permite uma apuração precisa dos custos, assegurando que os repasses dos planos de saúde sejam compatíveis com os gastos reais das unidades. A correta mensuração dos custos também influencia decisões estratégicas, como o encerramento de atividades ou contratos que não são lucrativos, exemplificado pelas unidades que descontinuaram serviços de radioterapia e nutrição parenteral.

Esses sistemas proporcionam relatórios financeiros e gerenciais que servem como ferramentas de apoio na tomada de decisões, ajudando a organização a garantir a viabilidade econômica das unidades e serviços oferecidos. A análise contínua de custos e receitas é essencial para garantir que todas as atividades estejam devidamente faturadas, cobrindo os custos operacionais e maximizando a rentabilidade.

É necessário comparar com outras empresas do ramo de oncologia nas regiões do Norte e Nordeste, a fim de comparar a forma de gestão de custeio, identificação dos custos utilizados e como essas informações se relacionam com a forma de repasses do SUS e Planos de Saúde.

REFERÊNCIAS¹

¹ As referências foram feitas em ABNT.

COSTA, P. S. **Análise do impacto do progresso tecnológico nos custos do tratamento hospitalar:** o caso do tratamento para litíase urinária no Hospital Universitário de Brasília. 2004. 189f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa Multiinstitucional e Inter-Regional Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004;

CREPALDI, Silvio A.; CREPALDI, Guilherme S. **Contabilidade Gerencial - Teoria e Prática, 8ª edição.**: Grupo GEN, 2017. *E-book*. ISBN 9788597011654.

DICICCO-BLOOM, B.; CRABTREE, B. F. **The qualitative research interview. Medical Education**, v. 40, n. 4, p. 314-321, 2006.

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

GONÇALVES, MÁRCIO AUGUSTO; INDELICATO ZAC, Jaime; Aparecida DE AMORIM, Cyntia **GESTÃO ESTRATÉGICA HOSPITALAR: APLICAÇÃO DE CUSTOS NA SAÚDE** Revista de Administração FACES Journal, vol. 8, núm. 4, outubro-diciembre, 2009, pp. 161-179 MARION, José C. **Introdução à contabilidade gerencial.**: SRV Editora LTDA, 2017. *E-book*. ISBN 9788547220891.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 11ª. ed. São Paulo, Atlas, 2018.

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

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade de custos.** Cengage Learning Brasil, 2014. *E-book*. ISBN 9788522113835.

PAIM, Wilson M. **Custos e Orçamento em Serviços de Hospitalidade - Uma Visão Operacional.** Saraiva, 2014.

PORTER, Michael E.; TEISBERG, Elizabeth O. **Repensando a saúde: estratégias para melhorar a qualidade e reduzir os custos.** Grupo A, 2007. *E-book*. ISBN 9788577800544

RAUPP, F. M.; CRISPIM, C. H.; ALMEIDA, É. S. **Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da maternidade Carmela.** Dutra. RIC: Revista de Informação Contábil, Recife, v. 2, n. 1, p. 120-133, out./dez. 2007.

ROCHA, Welington; MARTINS, Eliseu. **Métodos de Custeio Comparados: Custos E Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas,** 2ª edição. Grupo GEN, 2015. *E-book*. ISBN 9788522498314.

SOUZA A. A. de, XAVIER, A. G., LIMA, L. C. de M., & GUERRA, M. (2013). **ANÁLISE DE CUSTOS EM HOSPITAIS: COMPARAÇÃO ENTRE OS CUSTOS DE PROCEDIMENTOS DE UROLOGIA E OS VALORES REPASSADOS PELO SISTEMA ÚNICA DE SAÚDE.** ABCustos, 2013 8(1), 92–109.

APÊNDICE - LISTA DE PERGUNTAS

Autoriza que eu posso estar gravando essa entrevista utilizando esses dados para minha pesquisa, de fins educacional, para trabalho de conclusão de curso?

Então, correto, podemos estar iniciando a entrevista? Se quiser, também pode estar se apresentando, falando um pouco mais da sua atuação na unidade. Quanto tempo você trabalha na empresa, qual é o seu conhecimento também?

O sistema de custo de vocês conseguiu identificar, pelo próprio sistema, que a nutrição parenteral não compensava? O que ocorreu?

O sistema de custo de vocês também é utilizado para tomar decisões?

Vocês vão fazendo o rateio desses custos pelo prontuário do paciente?

Seriam os custos mais variáveis?

Como é que está a atuação de vocês hoje? Em quantos estados vocês estão presentes?

Todas as unidades têm as atividades de quimioterapia e radioterapia?

Atividade de consulta seria à parte, ou ela fica dentro do centro de custo da atividade de quimioterapia?

A consulta, esse custo da consulta, ele está englobado dentro da atividade de quimioterapia na hora de realizar o cálculo do recebimento dos convênios?

Já seria um recebimento feito para um médico? Já é um custo diferente?

A atividade de nutrição parenteral, ela ficou em qual unidade? Quando foi que ela encerrou?

Falando mais sobre os sistemas de custeio, foram desenhados para a empresa ou era um sistema pré-pronto que foi implementado?

Quanto tempo vocês utilizam os dois sistemas, o ERP e o sistema hospitalar?

Você sabe se existe algum sistema próprio para quimioterapia no mercado, ou os sistemas existentes precisam ser adaptados para essa atividade?

Quando vocês escolheram esses dois sistemas, quais características vocês buscaram para atender suas necessidades? O preço foi um fator?

Quais unidades hoje são particulares e quais são financiadas pelo SUS?

Quais informações vocês buscam extrair dos sistemas financeiro e gestão interna?

Falta alguma informação mais analítica que vocês gostariam que fosse gerada no sistema, tanto no sistema de gestão financeira quanto no hospitalar?

Qual é a periodicidade das informações geradas?

Quem são as pessoas que retiram os relatórios? Quem utiliza as informações do sistema hospitalar e do sistema financeiro?

Quais decisões são tomadas após as apresentações dos relatórios financeiros e gerenciais? Esses problemas pontuais das unidades estão afetando o faturamento e o repasse para os convênios?

Que custos específicos não estavam sendo cobertos?

O convênio paga de acordo com o medicamento utilizado, como mencionado anteriormente?

Existe uma tabela que classifique o valor do repasse?

Esses custos incluem estrutura, medicamentos aplicados, e gastos com pessoal?

O SUS não está conseguindo cobrir esses custos?

Quando vocês decidem abrir uma nova unidade que recebe pelo SUS, vocês montam uma estrutura própria ou usam uma estrutura já existente?

Vocês montam essas estruturas em hospitais públicos ou particulares?

O serviço público não teria condições de montar o próprio centro de oncologia?

Os maiores custos da quimioterapia são os medicamentos?

Gostaria de agregar mais alguma informação que eu não mencionei?

Quando você diz "faturado", seria o valor do repasse do convênio?

O que vocês mandam de custos para esse convênio?

A maior dificuldade é arcar com os custos que não são englobados pelo faturamento?

A maior dificuldade de vocês seria cobrir os custos fixos, como estrutura e imobilizado?

A logística é tentar aumentar o valor agregado dos medicamentos para cobrir os outros custos?

Há alguma outra informação que gostaria de agregar?

Existe outra pessoa que você recomendaria para uma entrevista?