

MÉTODO DE CUSTEIO HÍBRIDO PARA ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: UTILIZAÇÃO CONJUNTA DO ABC E DA UEP

RESUMO

Os hospitais, em geral, apresentam dificuldades no processo de gerenciamento das suas atividades, tanto para atingir quanto para manter a excelência na prestação de serviços, devido à complexidade da estrutura organizacional, além das restrições financeiras, humanas e tecnológicas que enfrentam. Para minimizar tais problemas, a gestão dos custos se apresenta como uma importante fonte de informações para apoiar o processo de gestão hospitalar. Desta forma, o presente estudo tem como objetivo sistematizar a aplicação conjunta das metodologias de custeio ABC e UEP para custeamento de procedimentos médicos em organizações hospitalares. Por meio de uma pesquisa exploratória e descritiva, apresentam-se os passos necessários para a aplicação do método de custeio híbrido e suas fórmulas relacionadas. No que se refere à geração de informações, os resultados obtidos sugerem que o método híbrido pode atender a dois aspectos distintos: ao objetivo econômico e à gestão das atividades. O primeiro aspecto é similar à visão vertical do ABC, pois enfatiza as informações relacionadas com a determinação do preço de custo para objetos de custeio. Já o segundo aspecto é similar à visão horizontal do modelo ABC, pois seu foco é a gestão das atividades que, ao serem convertidas em Medidas de Esforço de Atividade, possibilita a eliminação da noção abstrata característica da execução dos serviços.

Palavras chaves: Custo hospitalar. ABC. UEP.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial, no momento de mensurar, controlar e gerir custos se utiliza de Sistemas de Custeio que, segundo Leone (2004), se caracterizam como um conjunto de fluxo de dados, informações, conceitos e critérios relacionados a custos que se destinam a servir de base para a geração de informações aos diversos níveis gerenciais, conforme a necessidade da organização, pré-estabelecidas pelo Sistema de Gestão.

Desta forma, assume-se que o Sistema de Custeio é desenvolvido a partir da realidade encontrada, que contempla as necessidades oriundas dos vários níveis gerenciais e respeita as limitações próprias da entidade a qual se destina.

Para que o Sistema de Custeio atenda as necessidades de geração de informações nas organizações faz-se necessária a utilização de um Método de Custeio, ou a combinação deles, uma vez que, este tem uma função operacional que estabelece como os dados são processados para se obter as informações e como os custos são absorvidos pelos produtos e serviços.

Considerando-se que o Sistema de Custeio estabelece qual informação é relevante e o que deve ser considerado (BORNIA, 2002) e que o Método de Custeio operacionaliza o processo, acredita-se que o emprego de uma metodologia não inviabilize outra, bem como, possivelmente, a sua utilização concomitante resulte em um ganho na qualidade da informação gerada.

2 METODOLOGIA

Esta pesquisa tem como objetivo propor uma metodologia de custeio híbrida, através da integração das metodologias: Custeio Baseado em Atividades – ABC e Unidade de Esforço de Produção – UEP, direcionadas a atender as necessidades de informações das organizações hospitalares com foco específico no custeamento dos serviços necessários para a execução de procedimentos médicos.

A presente pesquisa consiste em um estudo exploratório e descritivo e se apóia em estudos preliminares da literatura e posterior desenvolvimento de um modelo conceitual de um método de custeio híbrido baseado nas metodologias ABC e UEP.

A estruturação da metodologia híbrida, direcionada especificamente para as organizações hospitalares se justifica pela tentativa de se aproveitar os benefícios apresentados em ambos os métodos, bem como, minimizar parte das suas desvantagens identificadas na revisão da literatura levando-se em consideração as características de tais organizações.

Como resultado da unificação, estabelece-se um método de custeio que após a fase de implementação é capaz de fornecer informações úteis ao processo de gestão hospitalar com baixa aplicação de recursos humanos e tecnológicos. Disso decorre que um dos fatores limitativos da aplicação de métodos de custeio, em hospitais, é o volume de recursos humanos, financeiros e tecnológicos despendidos para sua implantação e manutenção (GABRAM,1997; YOUNG & SALTMAN, 1983; ROCHA, 2004).

3 HOSPITAIS

No Brasil, hospital pode ser conceituado como uma entidade que tem por finalidade a prestação de serviços de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação e pesquisa. Além disso, pode ser de natureza administrativa pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, que presta atendimento conveniado ao SUS ou não. Os hospitais oferecem aos seus clientes, intitulados pacientes, condições de diagnóstico e tratamento de enfermidades, mediante internação ou não, com assistência organizada para trabalhar vinte e quatro horas por dia. Para seu pleno funcionamento, demanda de uma estrutura de apoio e atendimento extremamente complexa e própria às suas características (assistência médica e hospedagem).

Os hospitais podem se dividir em dois grandes grupos: Hospitais Gerais - atendem a diversas patologias e Hospitais Especializados - atendem a patologias específicas, como por exemplo, ortopedia e psiquiatria.

Atualmente, conforme dados estatísticos do Datasus (2006), o número de hospitais no país, conveniados ao SUS até julho de 2003, era de 5.864 hospitais, sendo 2.217 públicos, 3.497 privados e 150 universitários.

3.1 Hospitais e o ambiente de prestação de serviços

Os hospitais, assim como as demais organizações prestadoras de serviços, são afetados pela intangibilidade, inseparabilidade, heterogeneidade e perecibilidade dos serviços realizados (HANSEN & MOWEN, 2001).

No que se refere à característica de intangibilidade, pode-se inferir que:

- ? *serviços não podem ser estocados*: nas organizações hospitalares, tratamentos prolongados podem ser considerados como serviços em andamento, porém, possivelmente, a relação custo/benefício de sua determinação não justifica sua aplicação;

- ? *serviços não são patenteados*: patentes de medicamentos e equipamentos podem ser requeridas, porém, técnicas de tratamento não;
- ? *não é possível antever com exatidão seus resultados*: cada paciente, em cada patologia distinta, tende a reagir melhor a um determinado tratamento ou medicamento em detrimento a outro, prejudicando a padronização dos tratamentos. Rocha (2004) relata que as patologias podem ser tratadas através de diferentes tipos de procedimentos médicos e que os procedimentos médicos podem ser padronizados;
- ? *dificuldade de se estabelecer antecipadamente o preço do tratamento*: a dificuldade de pré-estabelecer um tratamento eficaz, dada a idiosincrasia entre o paciente e o tratamento prescrito, bem como, a possibilidade de aparecimento de fatos complicadores dificulta e até mesmo pode impossibilitar a antecipação eficaz de preço de forma genérica.

Relacionadas à característica da inseparabilidade, faz-se as seguintes inferências:

- ? *o consumidor está envolvido na produção*: no estágio atual da medicina, é difícil separar o paciente do profissional da saúde que o atende. No caso dos hospitais, sua própria existência está relacionada com a necessidade de intervenção direta dos prestadores de serviços (médicos, enfermeiros, técnicos, dentre outros) com o paciente (cliente) que, para restaurar sua saúde, necessita de atendimento intensivo e ininterrupto, salvo nos casos de atendimentos ambulatoriais e de urgência/emergência sem internação, mas que, ainda assim, necessitam do contato entre médico, recursos e paciente;
- ? *outros consumidores estão envolvidos na produção*: na maioria das vezes, o paciente não está só, junto com ele há acompanhantes que exigem atenção e até mesmo adequação nas rotinas, para permitir sua permanência durante o período de atendimento ao paciente. Diante disso, os hospitais precisam adequar suas instalações para atender ao(s) acompanhante(s) do paciente, o que gera custos com alimentação e utilização da estrutura disponível. Há o caso, ainda, dos alojamentos particulares, que colocam a disposição do(s) acompanhante(s) uma estrutura de hotelaria, neste caso, a um preço diferenciado;
- ? *dificuldade de massificação dos serviços*: apesar da possibilidade de padronização de procedimentos médicos, e até do estímulo à realização desta padronização por parte de entidades como a Organização Mundial das Nações Unidas - ONU, o atendimento normalmente é individualizado. A ociosidade também é um fator presente e de difícil administração, pois conforme Silva e Cunha (1996) nos hospitais “é fundamental observar os picos de demanda e, infelizmente, projetar a capacidade baseada na demanda máxima”.

Em relação às características determinadas pela heterogeneidade, tem-se que:

- ? *a padronização e o controle de qualidade são difíceis*: hospitais são instituições muito profissionalizadas, onde, conforme Rocha (2004, p. 51) “existe um conflito velado dentro da instituição hospitalar, pois criou-se a imagem de que o grupo da saúde é muito mais importante na organização que os demais grupos” e, ainda, “a autonomia exigida pela execução das atividades de médicos e enfermeiros gera a ignorância das necessidades da organização”.

Por fim, para a característica de perecibilidade, observa-se que:

- ? *os benefícios dos serviços podem vencer rapidamente e necessitar serem repetidos frequentemente para um cliente*: algumas patologias são únicas e outras crônicas. A utilização de controles, como os prontuários e fichas de internação, permite o controle e o acompanhamento da saúde do paciente, ao longo do tempo, apesar da ficha médica

por cliente ser comum nos consultórios médicos, a utilização destas, nos hospitais, pode vir a facilitar o atendimento dos pacientes, principalmente, em casos de urgência e emergência, pois disponibiliza informações sobre o histórico de atendimentos anteriormente realizados.

3.2 Consideração sobre a gestão de custos nos hospitais

Em razão da complexidade, própria das instituições hospitalares, bem como, da dificuldade de negociar preço para os serviços prestados, pois, na maioria dos casos são pré-estabelecidos pelo SUS ou pelas empresas administradoras de planos de saúde, os hospitais necessitam gerenciar seus custos, o que na prática isto não acontece.

Em relação à falta de uma gestão dos custos hospitalares, Beulke e Bertó (2005, p.14) relatam que “quase a totalidade das instituições de saúde no país desconhece a sua estrutura de custo para estabelecer os preços dos seus serviços”.

Em muitas instituições hospitalares, no país, o nível de montagem do sistema de custos não ultrapassa a apuração dos custos setoriais dentro do modelo sugerido pelo extinto Conselho Interministerial de Preços - CIP. Através dessa apuração setorial, ocorrem ainda, às vezes, alguns ensaios de avaliação de resultado por área, limitando-se a isso (BEULKE E BERTÓ, 2005).

Rosa e Santos (2003) escrevem que a maioria das instituições de saúde, no país, não possui informações suficientemente precisas sobre custos reais e preços ideais dos serviços que oferecem.

Gabram (1997), Young e Saltman (1983) e Rocha (2004) descrevem em suas pesquisas inúmeros fatores que dificultam a implantação e a manutenção de um método de custeio em uma organização hospitalar, tais como: a área médica não conhece sobre seus custos e tem pouco conhecimento teórico sobre o assunto, falta de conhecimento para usar a informação, geralmente há limitação de recursos, crença de que as informações sobre custo não são necessárias, resistência cultural por parte dos funcionários e sistema de informação hospitalar não compatível com os utilizados pelos sistemas de custos.

Apesar das dificuldades existentes a utilização de um sistema de custeio nos hospitais se justifica por inúmeros outros motivos, como os apresentados por Costa Junior et al. (2005), Arnaboldi e Lapsley (2005) e Rosa e Santos (2003) que destacam: apoiar decisões sobre investimentos e projetos de expansão, avaliar o custo benefício de utilização de medicamentos mais caros que, no entanto, podem reduzir o tempo de internação dos pacientes, conhecer horários de maior utilização dos setores, identificar os procedimentos mais rentáveis, gerenciar custos, medir a eficácia de recursos utilizados com consecução dos tratamentos, melhorar o conhecimento para realizar negociações com fornecedores e operadoras de planos de saúde e mensurar a performance.

Diante o exposto, torna-se necessário conscientizar os envolvidos de que conhecer e controlar os custos, possivelmente, constitui-se em uma importante fonte de geração de recursos e melhora da qualidade do sistema como um todo.

4 ESTRUTURAÇÃO DO MÉTODO HÍBRIDO

A utilização conjunta do ABC e da UEP sugerida nesta pesquisa objetiva utilizar os benefícios proporcionados pela identificação e “rastreamento” das atividades hospitalares,

oportunizada pelo ABC, com a simplificação de mensuração dos custos dos procedimentos médicos e a possibilidade de comparação entre atividades distintas preconizada pela UEP.

4.1 ABC

Pode-se conceituar o ABC como um método de custeio que se desvincula do tradicional conceito de departamentos ou, em termos contábeis, de centros de custos, para focar sua análise no modo como as atividades se relacionam com o consumo de recursos e a geração de receitas. Procura-se, desta forma, reduzir as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos, a fim de melhorar a qualidade da informação utilizada na gestão não apenas dos custos, mas inclusive dos processos fabris (KAPLAN e COOPER, 1998; MARTINS, 2003; NAKAGAWA, 2001).

Para o ABC, atividade pode ser definida como uma tarefa com um objetivo específico, ou também, como o processamento de uma transação que foi gerada por um evento, conforme ilustração da figura 1. Onde, o evento é entendido como o fato gerador, aquele que dá início à atividade; por exemplo: compra, venda, produção, ou a parturiente em uma maternidade. A transação é a documentação do evento e das atividades a que se referem, como: ordem de compra, pedido do cliente, ordem de produção, ficha de internação e prontuário médico. A atividade, por sua vez, é representada pelas ações promovidas para cumprir a missão exigida pelo evento e pré-estabelecidas pela transação, podendo ser primárias, executoras ou secundárias e de suporte (NAKAGAWA, 2001).



Figura 1 – Processo de uma atividade provocada por um evento

O nível de detalhamento das atividades acaba por implicar um maior ou menor custo de implantação e manutenção do ABC. Este nível de detalhamento é um aspecto importante para o sucesso do método, uma vez que micro atividades serve para aprimorar os processos, enquanto macro atividades fornece uma visão econômica e de custeio dos objetos de custos (NAKAGAWA, 2001).

Salienta-se ainda que a metodologia do ABC modificou-se no sentido de permitir não somente custear os produtos e serviços, avaliar *mix* de produção e preços de vendas, como também, promover uma melhoria do desempenho da empresa como um todo, uma vez que, buscava igualmente a análise dos processos, permitindo avançar para o que hoje se chama de Gestão Baseada em Atividade (*Activity Based Management – ABM*).

4.2 UEP

Em relação a UEP, pode-se descrevê-la como um método que se utiliza de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos, onde essa medida deve ser homogênea, de forma que possa servir de denominador comum a todos os produtos (MARTINS, 2003).

Neste sentido, a UEP busca a criação de uma unidade de medida capaz de permitir uma homogeneidade entre os produtos ou serviços produzidos, através da comparação da proporção de esforços produtivos que cada um destes itens consome durante seu processo de elaboração/realização, em relação a um produto utilizado como matriz – Produto ou Serviço Base.

Esta homogeneidade segue uma noção abstrata no tempo, ou seja, que não se altera em função de condições econômicas, permitindo com isso que sua relação não mude com o passar do tempo, a menos que haja alguma alteração nas tecnologias ou processos, que modifiquem em essência, a própria relação estabelecida entre os produtos ou serviços.

Depois de estabelecidas tais relações entre todos os produtos ou serviços, mensurar o volume produzido e utilizar estes dados para comparações passa a ser uma possibilidade, uma vez que, não se está somando produtos ou serviços distintos e sim esforços produtivos, que levam em conta e respeitam as diferenças exigidas na sua produção ou execução.

Para Perrin (1971, p. 16) “[...], o preço de custo de um produto não depende da quantia gasta e sim dos procedimentos técnicos que são empregados para obtê-lo”.

5 MÉTODO HÍBRIDO: modelo

Acredita-se que o método de custeio resultante da unificação do ABC e da UEP, após a fase de implementação, seja capaz de fornecer informações úteis ao processo de gestão hospitalar com baixa aplicação de recursos humanos e tecnológicos, conforme observado na revisão da literatura. Disso decorre que um dos fatores limitativos da aplicação de métodos de custeio, em hospitais, é o volume de recursos humanos, financeiros e tecnológicos despendidos para sua implantação e manutenção.

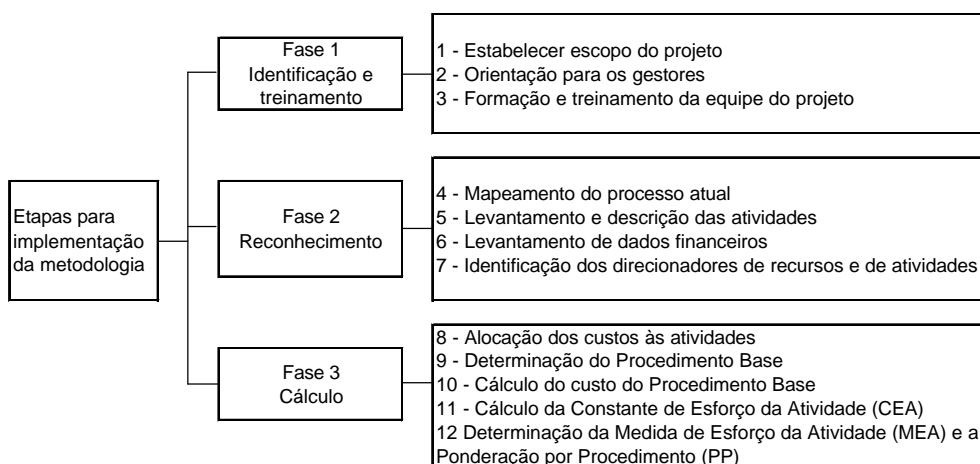


Figura 3 – Fases de implementação do método de custeio híbrido e suas etapas

De modo genérico, o modelo conceitual proposto está dividido em doze etapas segmentadas conforme a figura 3, que tem suas fases e etapas detalhadas na sequência. Porém, tais etapas são sugestivas e devem ser avaliadas e gerenciadas conforme a realidade encontrada na organização objeto de sua aplicação.

- *Fase de Identificação e Treinamento*: as etapas que compõem esta fase estão relacionadas com a estratégia que é utilizada para formar e treinar as equipes de trabalho, para estabelecer o roteiro do projeto de implementação, e identificar e estudar o maior número possível de variáveis conforme a característica individual de cada organização;
- *Fase de Reconhecimento*: formada pelas etapas que têm por objetivo o levantamento de dados físicos e financeiros, bem como dos processos exigidos para a execução dos serviços prestados;
- *Fase de cálculo*: representada pelas etapas destinadas ao cálculo do custo dos Procedimentos Médicos em um dado período de tempo, da determinação da Medida de Esforço de Atividade e da unidade Ponderada destes Procedimentos.

A aplicação conjunta busca aproveitar as vantagens de ambos os métodos e se estrutura a partir da utilização do ABC, para determinar atividades, direcionadores de custos e custo dos procedimentos realizados, ou seja, as fases iniciais de determinação dos custos. Na sequência, a partir dos valores financeiros estabelecidos pelo ABC, aplica-se a metodologia da UEP para determinar a unidade de ponderação de cada um dos procedimentos realizados.

5.1 Fase de Identificação e Treinamento

Nesta fase, o modelo sugere três etapas distintas (1 a 3).

Etapla 1 – estabelecer o escopo do projeto: ao ser atendido no hospital, um paciente requer serviços muito distintos, que são desencadeados a partir da transação do Prontuário Médico ou da Ficha de Internação. Alguns destes serviços são completamente independentes, e o departamento que os realiza pode ser percebido como uma “outra empresa” que está fisicamente constituída no mesmo local.

Assim, uma decisão importante a ser tomada é como caracterizar os serviços prestados de forma indireta aos pacientes. São os chamados serviços de base e auxiliares, no sentido de um serviço à parte que tem seu processo de prestação de serviços acionado a partir da demanda exigida de seus clientes internos, ou como um departamento que está inserido no processo de prestação de serviços necessários para atender aos vários tipos de eventos que desencadeiam transações e atividades. Ou seja, é preciso determinar se são “prestadores de serviços”, que “vendem” produtos ou serviços para os centros de produção, ou se são atividades, subdivididas em setores, que devem compor o fluxo de atividade do paciente.

Outro fator que deve ser determinado no início do processo é de que forma as equipes de trabalho se organizam para realizar o processo de implantação. É neste momento que se planeja o número de pessoas por equipe, a forma de operacionalizar as reuniões de trabalho e quem são os responsáveis, nas equipes e pelo projeto como um todo.

Etapla 2 – orientações para os gestores: chamada de “sessão educacional”, por Ching (2001), as orientações para os gestores têm por objetivo esclarecer as dúvidas dos gestores envolvidos em relação ao método, seus objetivos, as etapas de implantação, os resultados esperados, limitações, recursos necessários e familiarizá-los com os termos técnicos empregados na metodologia.

Etapa 3 – formação e treinamento da equipe do projeto: destina-se a formar os grupos, conforme estabelece a primeira etapa, com delegação de líder e relator em cada grupo. A partir da formação desses grupos de trabalho, promovem-se, então, encontros para orientações e treinamento quanto a conceitos básicos relacionados a custos e ao método aplicado, os objetivos pretendidos, suas etapas, sua importância para a gestão do hospital. É necessário ter o cuidado de, neste momento, gerar um clima positivo a fim de criar um impacto favorável nos envolvidos.

5.2 Fase de reconhecimento

A fase de reconhecimento é composta por quatro etapas (4 a 7).

Etapa 4 – mapeamento do processo atual: a partir da definição de como são tratados os setores auxiliares, pode-se, então, iniciar o processo de mapeamento das atividades, que é executado pelas equipes de trabalho, com apoio dos gestores. Esta etapa é importante e demanda bastante tempo, dado a série de processos que são executados, refletindo a situação atual do hospital. Deve-se estabelecer um roteiro de trabalho que contemple, de acordo com as necessidades da instituição, por onde se inicia o processo de mapeamento. Além disso, deve contemplar a criação do fluxograma das principais atividades desencadeadas, bem como determinar qual fator desencadeia a entrada e a saída da atividade (CHING, 2001).

Etapa 5 – levantamento e descrição das atividades: inicia-se a validação do processo mapeado. São realizadas entrevistas com os profissionais envolvidos nas rotinas de cada atividade. A partir das atividades mapeadas na fase anterior, faz-se uma descrição detalhada de cada atividade e suas rotinas, confere-se a entrada (o que dispara a atividade) e a saída, quais são os profissionais envolvidos e determina-se o tempo gasto para sua realização. Nesta etapa, sugere-se elaborar um dicionário de atividades ou adequar algum manual de rotinas já existente, para uniformizar as atividades realizadas em cada processo.

Etapa 6 – levantamento dos dados financeiros: tem o objetivo de coletar dados sobre os gastos relacionados à mão-de-obra direta e indireta, materiais indiretos, depreciação e demais despesas indiretas, junto aos setores responsáveis. Além disso, torna-se necessário verificar como são alocados os custos com materiais diretos aos procedimentos e avaliar se os critérios utilizados estão coerentes com o escopo do projeto. Verifica-se, por exemplo, o critério de mensuração dos estoques e o critério para determinação do preço de transferência de produtos produzidos internamente.

Etapa 7 – identificação dos direcionadores de recursos e dos direcionadores de atividades: recomenda-se que para os direcionadores de primeiro estágio se utilizem critérios que sejam julgados pela equipe de trabalho como mais adequados a sua função, não se restringindo unicamente ao direcionador tempo.

5.3 Fase de Cálculo

Para sua aplicação, o modelo subdividi-se em cinco etapas distintas (8 a 12).

Etapa 8 – alocação dos custos às atividades: faz-se uma compilação de dados, a partir dos custos identificados, distribuindo-os às atividades, com base nos direcionadores anteriormente estabelecidos.

A alocação dos recursos indiretos para as atividades, nesta fase, pode ficar limitada àqueles julgados representativos e com a possibilidade de rastreamento. A não inclusão de recursos de difícil alocação, e com baixa representatividade nos custos totais, nesta etapa, é

defendida por Allora e Allora (1995) e Perrin (1971), pois para o método da UEP, o objetivo da determinação monetária dos custos é apresentar uma quantificação que estabeleça uma relação proporcional entre a atividade e os vários serviços prestados.

Nesta etapa se estabelece a capacidade total de horas disponíveis para cada atividade. O número de horas disponíveis é obtido através da multiplicação do número de funcionários pelas suas respectivas horas de trabalho, descontadas as folgas, férias e licenças.

Depois de determinada a capacidade de horas disponível, divide-se o valor obtido com a soma de todos os custos alocados para cada atividade, pela sua respectiva capacidade em horas. Desta forma, obtém-se o custo para cada hora, em cada uma das atividades, ou seja,

Custo por Hora (Foto-Índice), é apresentado pela seguinte equação $Ch = \frac{\sum_{i=1}^n CT_i}{HT}$, onde,

Ch é o custo para uma hora de trabalho; **CT** é soma dos custos identificados na atividade; **HT** é o total de horas trabalhadas no período em questão.

Etapa 9 – determinação do procedimento base: a metodologia da UEP necessita de um produto que sirva de parâmetro para o cálculo do valor dos demais produtos fabricados. Neste trabalho, utiliza-se a mesma metodologia, onde o objeto de custo é um procedimento médico. Como na área da saúde os procedimentos médicos, normalmente, servem de base para a cobrança dos serviços prestados pelo hospital, a alocação dos custos, por procedimento, favorece a confrontação entre receitas e despesas.

Conforme estabelecido conceitualmente pela UEP, o procedimento que serve de base deve ser representativo, seja pelo número de vezes em que ocorre, complexidade, tempo de execução, ou por um conjunto de fatores. Também, é possível utilizar-se um procedimento fictício que envolve na sua execução, se não todas, pelo menos grande parte das atividades identificadas. Por fim, recomenda-se a elaboração do fluxo produtivo do procedimento base.

Etapa 10 – cálculo do custo do procedimento base: identifica-se as atividades consumidas pelo procedimento base com os respectivos tempos para sua realização. O cálculo do custo do procedimento base é a soma do resultado da multiplicação de cada um dos tempos de execução em cada atividade pelo respectivo custo por hora (**Ch**) da atividade estabelecida; e pode ser representado pela equação $CPB = \sum_{i=1}^n (TpB_i \times Ch_i)$, onde: **CPB** é o custo do procedimento base e **TpB** é o tempo de passagem do procedimento base em cada atividade.

Etapa 11 – cálculo da Constante de Esforço da Atividade – CEA: obtém-se por meio da divisão do **Ch** (etapa 8) pelo custo do **CPB** (etapa 10), conforme a equação $CEA = \frac{Ch}{CPB}$. Assim, define-se uma relação proporcional entre o tempo de execução do procedimento utilizado como base e o respectivo custo atribuído, naquele momento.

Pela concepção teórica da UEP, esta relação entre tempo e custo permanece a mesma enquanto não houver mudanças na forma como os procedimentos médicos são executados seja em suas atividades ou nos respectivos tempos de execução.

Etapa 12 – determinação da Medida de Esforço da Atividade – MEA e da Ponderação por Procedimento – PP: a partir da CEA, que deve ser atribuída para todas as atividades identificadas, é possível determinar a unidade base para cada procedimento realizado no hospital. Esta unidade base é a própria UEP. No caso dos serviços hospitalares, sugere-se que esta unidade base seja denominada de Ponderação por Procedimento – PP.

Portanto, modifica-se a nomenclatura de UEP para PP devido a adaptação da nomenclatura do método sugerido a conceitos e terminologias já culturalmente adotadas nos hospitais.

Para se obter o valor da Ponderação por Procedimento – PP, primeiro é necessário calcular a **Medida de Esforço da Atividade - MEA**, que é obtida através da multiplicação do tempo de passagem (**Tp**) do procedimento objeto de cálculo em cada atividade pela respectiva Constante de Esforço da Atividade (**CEA**) da atividade, conforme a equação: $MEA = Tp \times CEA$.

Após a definição da **MEA** para cada uma das atividades necessárias à execução de um serviço, o último passo para determinação da **PP** é somar todos os resultados desta multiplicação, conforme equação $PP = \sum_{i=1}^n MEA_i$.

6 CONCLUSÃO

Neste estudo, detalhou-se o método de custeio híbrido em doze fases distintas, julgadas necessárias à aplicação do modelo de forma genérica. No entanto, na prática, conforme a necessidade, as etapas podem ser unificadas, eliminadas ou ampliadas. Além disso, algumas etapas podem se estender durante todo o processo de implantação, como no caso das três primeiras.

Assim como ocorre com o ABC e a UEP, o método de custeio híbrido necessita de revisões periódicas que identifiquem alterações significativas em processos, ou tempos de execução das atividades, que podem afetar o valor das Medidas de Esforços das Atividades – MEA e, conseqüentemente, da Ponderação por Procedimento – PP. Estes acompanhamentos podem ser realizados esporadicamente, em caráter coletivo, ou sistematizados de forma periódica, através de um cronograma de revisão, que priorize os procedimentos complexos ou que, sabidamente, tenham sofrido modificações nos seu processo de execução.

No que se refere à geração de informações, o método híbrido pode atender a dois aspectos distintos: ao objetivo econômico e à gestão das atividades. O primeiro aspecto é similar à visão vertical do ABC, pois enfatiza as informações relacionadas com a determinação do preço de custo para objetos de custeio que podem ser: procedimentos médicos; paciente; especialidades clínicas; setores; etc. No modelo proposto, as informações são disponibilizadas a partir das Ponderações por Procedimentos – PP, convertidas em unidades monetárias em dado período de tempo, adicionando-se ou não os custos diretos relacionados ao objeto de custeio pré-estabelecido.

Já, o segundo aspecto é similar à visão horizontal do modelo ABC, pois seu foco é a gestão das atividades que, ao serem convertidas em Medidas de Esforço de Atividade, possibilita a eliminação da noção abstrata característica da execução dos serviços. A MEA é uma unidade de medida que permanece fixa enquanto não houver alteração nos tempos de execução das atividades. Desta forma, não necessita de indexação financeira e serve de fonte de informação para a Gestão Baseada em Atividades – ABM, que representa um processo gerencial apoiado no planejamento, na execução e na mensuração física e monetária das atividades. A utilização da MEA como unidade de mensuração permite uma análise de forma homogênea, o que facilita a comparação entre atividades e amplia as possibilidades de gestão.

Acredita-se que o método híbrido é aplicável e favorece a geração e gestão da informação relacionada a custos, porém, faz-se necessário sua aplicação prática a fim de se verificar sua possibilidade de validação, bem como, o aprofundar as possibilidades de utilização dos dados fornecidos pela MEA e PP a partir de seu entendimento de unidade comum de medida.

Referências

ALLORA, Franz; ALLORA, Valério. UP' unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fabricas. São Paulo: Pioneira, 1995.

ARNABOLDI, Michela; LAPSLEY, Irvine. Activity based costing in healthcare: a UK case study. Health Service Research. v. 10, p. 61-75, 2005.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BORNIA, Antonio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. Porto

Alegre: Boockman, 2002.

BRASIL. Ministério da Saúde - DATASUS. Estatísticas da saúde. Disponível em: <http://cnes.datasus.gov.br/Mod_Ind_Unidade.asp>. Acesso em: 19 jan. 06.

CHING, Hong Yuh. Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA JUNIOR, Atair F. da; SOUZA, Antônio A. de; COELHO, Renata D.P. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades em hospitais. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte. V.16. n.2. p. 83-101, ago. 2005.

GABRAM, Sheryl G. A. et al. Why activity-based costing works: health care costing systems. *Physician Executive*, v.23, n. 6, p. 31-46, jul./ago. 1997.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. Gestão de custos: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. Dicionário de custos. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PERRIN, Georges. Control de costes por el método G.P. Trad. J.Bronte Chueca. Madri: Ibercio Europea de Ediciones, 1971.

ROCHA, Viviane Lenzi da. Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares: estudo de caso em um hospital de Florianópolis. 2004. 115 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

ROSA, Patrícia R.; SANTOS, Carlos H. S. Gestão de custos num hospital de Santa Cruz do Sul – RS. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte. v. 14, n. 2, p. 49-68, ago. 2003.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; CUNHA, Jameson Reinaux da. O tempo como direcionador de custo no setor de serviços. In. Congresso Brasileiro de Custos. Anais. III Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, out. 1996.

YOUNG, David W.; SALTMAN, Richard B. Preventive medicine for hospital cost. *Harvard Business Review*. v. 61, p. 126-133, Jan./fev. 1983.