

## Avaliação de desempenho econômico-financeiro dos serviços de saúde: os reflexos das políticas operacionais no setor hospitalar

Evaluation of financial performance of health services: reflections of operational policies in the hospital sector

Carlos Alberto Grespan Bonacim<sup>1</sup>  
Adriana Maria Procópio de Araujo<sup>2</sup>

**Abstract** *Discussions about management manners and procedures has been relevant among organization managers in the health services. The health services economic evaluation approaches this theme and is taking an important role around the world, demanding the manager new challenges concerning the continuous search of activities efficiency and efficacy. The objective is to describe the consequences of operational changes in the economic-financial indicators of a Public Hospital. The methodology applied included besides the literature research, a case study in the "Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto – USP". The values found confirm the context of the hospital. One concludes that the average costs present similar behaviors with trend to stabilization, thus confirming improvements in efficiency. The importance of the rendering of accounts for the society related to the use of public resources and how this study can help in this way.*  
**Key words** *Hospitals indicators, Economic-financial indicators, Health management, Performance evaluation*

**Resumo** *Discussões acerca de condutas e procedimentos de gestão têm merecido destaque entre dirigentes de organizações da área da saúde. A avaliação econômica da saúde aborda esse tema e vêm assumindo um papel de destaque mundial, exigindo dos gestores novos desafios na busca contínua da eficiência e eficácia das atividades. O objetivo é descrever as consequências de mudanças operacionais nos indicadores econômico-financeiros de um hospital universitário público. Como metodologia, foi feito, além da pesquisa bibliográfica, um estudo de caso no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FMRP-USP). Os valores encontrados corroboram com o contexto vivido pelo hospital. Conclui-se que os custos médios apresentam comportamentos semelhantes, com tendência à estabilização, confirmando assim ganhos em eficiência. Ressalta-se, por fim, a importância da prestação de contas para a sociedade quanto ao uso do recurso público.*  
**Palavras-chave** *Indicadores hospitalares, Indicadores econômico-financeiros, Gestão da saúde, Avaliação de desempenho*

<sup>1</sup> Universidade de São Paulo.  
Av. dos Bandeirantes 3.900/  
Sala 5/Bloco A, Monte  
Alegre. 14040-900  
Ribeirão Preto SP.  
carlosbonacin@usp.br

<sup>2</sup> Faculdade de Economia,  
Administração e  
Contabilidade de Ribeirão  
Preto, Universidade de São  
Paulo.

## Introdução

Em qualquer contexto, o atendimento com qualidade tem sido uma exigência crescente, fato esse não diferindo para a área da saúde. A cada dia, os pacientes têm demandado maiores níveis de desempenho da instituição que os atendem. Esta, por sua vez, deve “responder” a seus pacientes (usuários) com um atendimento qualificado, envolvendo questões como tempo de espera, segurança do paciente e do trabalhador, além da confiabilidade.

Neste cenário, uma nova discussão merece destaque entre os profissionais da saúde. É preciso mudar e avançar em muitos conceitos, sobretudo a visão de que qualidade e custos são conflitantes: qualidade e custos devem ser aliados.

A avaliação econômica da saúde aborda esse tema e vem assumindo um papel de destaque em todo o mundo, exigindo dos gestores novos desafios na busca contínua da eficiência e eficácia das atividades. O acelerado avanço tecnológico e a especialização constante dos profissionais despontam de forma desproporcional aos recursos financeiros. A qualidade associada à utilização racional dos recursos deve ser o novo desafio.

Nos hospitais universitários, estas questões aparecem com grande complexidade. Além da prestação da assistência médica, agregam atividades de ensino e pesquisa e, ainda, devem ser um referencial em tecnologia de ponta. Estas necessidades, associadas àquelas referentes à hierarquização do atendimento mais complexo do Sistema Único de Saúde (SUS), determinam o equilíbrio econômico-financeiro de um hospital.

As informações de orçamento e custos associadas aos indicadores de produção e qualidade, embora insuficientes para a visão de conjunto institucional, são importantes no planejamento e na tomada de decisão dos gestores. Obviamente, um valioso instrumento de gestão para a superação dos desafios impostos pela atualidade e para a busca da eficácia gerencial.

Para tanto, o trabalho contempla, basicamente, três pontos de discussão. O primeiro trata dos hospitais universitários e nele se discute o que são estas organizações, suas principais características, bem como sua importância no atual contexto no serviço público de saúde.

O segundo faz uma discussão a partir do enfoque sistêmico (gestão), das políticas de orçamento e custos e sua importância para fins estratégicos. É importante ressaltar que a abordagem utilizada partiu de conceitos tradicionais para um enfoque aplicado à luz das organizações de saúde (hospitais universitários).

Finalmente, o terceiro ponto contempla um estudo de caso aplicado ao Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (HCFMRP-USP) (hospital universitário público), em que se busca apresentar uma análise de desempenho realizada mediante informações de produção (estatísticas) e valores de orçamento e de custos (econômico-financeiros).

Também são demonstradas as informações gerenciais obtidas através da pesquisa e as conclusões oriundas. Antes de se adentrar efetivamente nos três pontos de discussão do trabalho, é importante delinear os aspectos metodológicos da pesquisa.

## Objetivo

Este artigo tem como objetivo descrever as consequências de mudanças operacionais nos indicadores econômico-financeiros de um hospital universitário público. Foram objetivos específicos do estudo: (1) a revisão conceitual de planejamento e orçamento e do sistema de custeio por absorção; (2) a realização da “leitura” dos dados coletados durante o período e (3) a demonstração quantitativa dos impactos das políticas de gestão empregadas na instituição, durante o período, como forma de balizar metas futuras.

As variáveis que interferem na avaliação destas (informações) são inúmeras e não se tem a pretensão de elencar todas e nem esgotar o assunto e sim o intuito de organizá-las, transformando-as em conhecimento para auxílio constante na tomada de decisão gerencial.

## Procedimentos metodológicos

Todo trabalho científico demanda um método de análise. Entende-se por método o conjunto das atividades sistemáticas, permitindo alcançar o objetivo, traçando caminhos, detectando erros e auxiliando as decisões. Portanto, não se trata de uma mera exigência formal, mas de algo que deve auxiliar o pesquisador na busca do conhecimento científico<sup>1</sup>.

Para a elaboração deste trabalho, foi utilizado o método de estudo de caso, através de dados e informações da instituição ora apresentada. A maior utilidade do estudo de caso<sup>2</sup> é verificada nas pesquisas exploratórias.

O estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo den-

tro de um contexto real, quando os limites entre fenômeno e contexto não são claramente definidos e no qual múltiplas fontes de evidências são usadas.

Ainda segundo o autor, uma pesquisa qualitativa assinala uma tentativa de entendimento dos significados e características situacionais apresentadas, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Especificamente, o plano de pesquisa conduz a um estudo exploratório que, segundo o autor, justifica-se quando não se tem informação sobre determinado tema e se deseja conhecer o fenômeno.

Considerando ainda a pequena quantidade de pesquisas científicas envolvendo o terceiro setor, o estudo exploratório<sup>3</sup> mostra-se o mais adequado, pois “no caso de problemas em que o conhecimento é muito reduzido, geralmente o estudo exploratório é o mais recomendado”.

Assim, para alcançar o objetivo geral da pesquisa, foi escolhida uma abordagem metodológica empírico-analítica com a condução de um estudo de caso, adequada para esta proposta de trabalho devido à complexidade do fenômeno a ser estudado.

O projeto do estudo de caso foi realizado no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (unidade de análise). O contato inicial foi feito com a dirigente da assessoria técnica do hospital e formalizado por meio de uma carta de apresentação.

Desta forma, o estudo foi realizado em profundidade, por meio do desenvolvimento de uma proposta de mensuração baseada no referencial teórico.

Por sua vez, a preparação para coleta de dados do estudo de caso envolveu o desenvolvimento de um protocolo para investigação<sup>4</sup>, como forma de aumentar a confiabilidade do estudo. O protocolo é mais que um instrumento, pois contém os procedimentos e as regras gerais que deverão ser seguidas. A função do protocolo é a de aumentar a confiabilidade da pesquisa ao servir como guia ao investigador ao longo das atividades do estudo.

A coleta de dados, na pesquisa documental, ocorreu por meio de fontes primárias e secundárias. Na análise documental, procurou-se avaliar as demonstrações contábeis da instituição, bem como as planilhas de custos, planilhas de faturamento e as tabelas de preços referenciais da área.

Desta forma, consideraram-se como fontes primárias: (1) de primeira espécie: são os dados

físico-operacionais dos hospitais, encontrados no site do Ministério da Saúde –Departamento de Informação e Informática do SUS (DATASUS) e (2) de segunda espécie: são os relatórios contábeis e de atividades (prestação de contas) publicados pelos hospitais, a tabela de pagamentos do SUS, fornecida no site do Ministério da Saúde.

Assim, foram analisadas, além dos dados estatísticos dos últimos dez anos, compreendendo o período de 1995 a 2004, a execução orçamentária e informações de custos (embasadas nas técnicas do *balanced scorecard*). Buscou-se a validação das medidas de gestão implementadas pela administração nos indicadores levantados, de forma a subsidiar análises quantitativas e qualitativas.

### Os hospitais universitários

Os hospitais são estruturados segundo uma burocracia profissional<sup>5</sup>, admitindo, para o núcleo operacional, especialistas treinados e doutrinados. Os profissionais nessas estruturas geralmente não se consideram parte da equipe. Para muitos, a organização é quase um incidente, apenas um lugar conveniente para exercer suas habilidades.

Com isso, são leais para com sua profissão e não para o local onde ocorre praticá-la. Por isso, alguns profissionais descrevem tais organizações como pirâmides invertidas, com os operadores profissionais no topo e os administradores abaixo para servi-los. Esta visão subestima o poder do administrador hospitalar, tornando complexa a sua atuação, fazendo com que o administrador “gaste” muito tempo resolvendo perturbações na estrutura, muitas vezes deixando a política de saúde e o próprio planejamento da instituição para segundo plano.

Quando sua estrutura é constituída para oferecer atividades de alta tecnologia, os hospitais universitários (HU) possuem características<sup>6</sup> que fazem com que seus custos sejam elevados, tais como atividades docentes-assistenciais e serviços básicos de saúde.

Assim, os HU dificilmente poderiam ser competitivos<sup>7</sup> em um sistema de reembolso por serviço e seriam pouco atrativos aos planos de seguro médico. A tendência é que se mantenham custeados pelo setor público, com boa parte dos serviços prestados de forma gratuita ou subsidiados.

Além disso, o enfraquecimento da seguridade social<sup>8</sup> na América Latina (o que inclui a realidade brasileira) proporcionou dificuldades associadas à manutenção destas instituições, impedindo que os hospitais universitários exerçam

plenamente suas funções primordiais: a atenção à saúde da comunidade<sup>9</sup>, a formação de profissionais, a produção de conhecimento e o desenvolvimento tecnologia para a área da saúde.

Como exposto, torna-se relevante demonstrar a necessidade de melhoria no processo de gestão e fundamentalmente de avaliação de desempenho econômico-financeiro dos serviços de saúde.

Sabe-se que o financiamento dos hospitais está condicionado ao modelo adotado pela sociedade<sup>10</sup>. As formas de financiamento dos hospitais, por parte da sociedade, podem ser de três tipos básicos: (1) pagamento *per capita* tende a fixar o gasto e cujo principal risco é a subprestação; (2) pagamento por prestações: incentiva a produção e (3) pagamento por orçamentos diretos, elaborados com base histórica e ajustados à disponibilidade de recursos.

Entretanto, no setor da saúde brasileiro, a iniciativa privada não ocupou esse espaço deixado pelo Estado. Conforme um panorama setorial<sup>11</sup> divulgado em 2006, “os hospitais privados conveniados ao Sistema Único de Saúde (SUS) vêm perdendo espaço nos últimos anos dez anos. Em contrapartida, os hospitais públicos, especialmente os universitários, estão avançando”.

O estudo acrescenta que, em 1992, 46,70% dos hospitais integrados ao SUS eram de natureza particular, ou seja, praticamente metade dos convênios de prestação de serviços assistenciais do SUS estavam estabelecidos com hospitais privados. Em 2003, este percentual caiu para 30,46%. Esta redução de 16,24% representa uma demanda potencial para os hospitais públicos, em especial os universitários.

Conforme mencionado anteriormente, a lógica seria que a iniciativa privada “ocupasse” com eficiência o espaço deixado pelo Estado. Desta forma, sendo eficientes, os hospitais privados conseguiriam ser viáveis economicamente, mesmo custeados pelo SUS. Entretanto, o que se verificou foi uma redução na participação de hospitais privados conveniados, ou seja, uma “falta de interesse” do capital privado.

Diante desta realidade de intensas mudanças, os HU precisam definir estratégias sustentáveis de ação. A melhoria da gestão dos hospitais brasileiros passa, portanto, pela definição de um sistema simples, prático e com informações confiáveis, sistema este que permita a separação das informações em estratégicas, gerenciais e operacionais.

Então, são estabelecidos alguns indicadores para avaliação. Naturalmente, a discussão sobre qualidade nos hospitais já vem de longa data,

mas alguns fatos contribuíram para que esta questão alcançasse as proporções atuais, em especial os custos da assistência médica e a incorporação crescente e progressiva de tecnologia não substitutiva.

Por sua vez, a utilização de equipamentos<sup>12</sup> é cada vez menos complementar ao ato médico, sendo cada vez mais substituída do ato médico, ou seja, o raciocínio médico (intuitivo) está sendo substituído pelo da máquina (lógico, frio e distante do paciente).

Na verdade, o papel dos HU não se restringe à prestação de serviços assistenciais; esses hospitais contribuem para a formação de estudantes da área de saúde de nível superior, além de sediar muitos cursos de pós-graduação em senso estrito e amplo.

Todas estas atribuições fazem com que os custos dos HU sejam ainda mais elevados, quando comparados a hospitais não universitários de alta tecnologia<sup>13</sup>. O fato de ser uma atividade muito onerosa contribui para que os hospitais universitários passem por uma crise financeira crônica. Essa crise pode ser visualizada nas dificuldades de atendimento aos usuários e na carência de recursos<sup>14</sup>.

Nos hospitais públicos, em geral, o quadro de pessoal é financiado pelos instituidores, mas de modo insuficiente. Para os quarenta e cinco HU públicos ligados às instituições federais de ensino superior (IFES)<sup>15</sup>, o MEC arca com tal despesa; no caso das universidades estaduais, o respectivo orçamento estadual. Esses HU públicos integrados ao SUS têm em seus recursos a maior parcela de seu financiamento.

O detalhe é que o SUS reembolsa os hospitais com base numa tabela de preços única para cada procedimento<sup>16</sup>. Desta forma, os hospitais são reembolsados por esses valores, não importando o tempo de permanência no hospital ou os custos com os pacientes.

Esse modelo de “atenção” hospitalar não propiciava estratégias preventivas e promotoras de Saúde Pública. A partir da Constituição Federal de 1988, com a aprovação do Sistema Único de Saúde (SUS), iniciou-se a reestruturação da rede hospitalar brasileira. Entretanto, o contexto de baixa remuneração do setor de saúde, escasso aperfeiçoamento técnico de recursos humanos, tecnologia e medicalização do atendimento ainda perduram.

Como a característica que diferencia o hospital do contexto das empresas de serviços é a natureza do seu trabalho, a existência do hospital se justifica na medida em que produz os serviços

que a sociedade necessita<sup>17</sup>. Para isso, a sociedade entrega recursos e espera receber utilidade. Ou seja, o vínculo entre hospital e sociedade é uma relação de agência<sup>18</sup>. Nela, o dono (acionista) pode ser equiparado à sociedade e o agente (gerência, empregado) ao hospital<sup>19</sup>. Daí deriva o conceito do hospital como empresa social, à margem de que dívida (ou não) relações comerciais.

Diante disso, o hospital é uma empresa social, pois suas ações se orientam ao cumprimento de objetivos fixados nas políticas públicas de saúde<sup>20</sup> de uma cidade ou região<sup>21</sup>, na medida em que produz serviços que respondam às necessidades sociais. Assim, a função social do hospital em sua versão mais restrita, como empresa de serviços de saúde, inclui funções associadas de responsabilidade pela saúde da comunidade.

Como cumprir essa missão se os hospitais de ensino encontram-se debilitados<sup>22</sup>, em especial os HU, por serem mais dispendiosos, dado que incorporam atividades de ensino, pesquisa e extensão e por serem um referencial em tecnologia de ponta quando é crescente a exigência do governo e da sociedade pela racionalização dos custos e despesas?

O Ministério da Saúde, por meio do Fator de Incentivo ao Desenvolvimento de Ensino e Pesquisa em Saúde (FIDEPS), diferencia o reembolso aos hospitais universitários por incorporarem atividades de ensino e pesquisa. Este percentual representa um aumento de aproximadamente 25% da arrecadação global dos hospitais universitários em relação aos outros hospitais públicos.

Percebe-se, então, que este sistema de reembolso, teoricamente, não admite ineficiências<sup>23</sup>, exigindo dos HU um alto grau de eficiência na alocação e gestão dos recursos<sup>24</sup>. Com isso, torna-se fundamental a avaliação de desempenho econômico-financeiro destas instituições<sup>25</sup>.

### **O Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (HCFMRP-USP)**

O HCFMRP-USP é vinculado à Secretaria da Saúde do Estado de São Paulo e associado à Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para fins de ensino, pesquisa e prestação de serviços médico-hospitalares à comunidade.

Constituiu-se centro de referência de nível terciário, integrado ao Sistema Único de Saúde (SUS), sendo considerado o maior hospital do interior do país. Possui, atualmente, 848 leitos, 35 salas cirúrgicas, 333 salas de atendimento

ambulatorial, dispostos em duas unidades: Hospital das Clínicas do Campus (HC-Campus), situado no campus da USP em Ribeirão Preto, e a Unidade de Emergência (UE), situada no centro da cidade de Ribeirão Preto, perfazendo um total de 137.668,58 metros quadrados.

A instituição presta serviços médico-hospitalares, de urgência e tratamentos específicos de alta complexidade e tecnologia de ponta à população de Ribeirão Preto e toda a região, ultrapassando inclusive os limites do Estado de São Paulo.

Os recursos são provenientes do Tesouro do Estado e da arrecadação SUS, esta repassada por meio da Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Assistência (FAEPA) do HCFMRP-USP.

A FAEPA é uma entidade de direito privado com autonomia administrativa e financeira, regida por seu estatuto e regimento interno e pelas normas do código civil. Seu principal objetivo é fomentar as atividades-fins do HCFMRP-USP. Oferece flexibilidade no gerenciamento financeiro do hospital e tem propiciado ganhos significativos no custeio, modernização e aprimoramento institucional. Cabe ainda mencionar que a FAEPA está submetida a mecanismos de controles bem definidos, garantidos pelo interesse público.

Duas mudanças, ocorridas no ano de 2000, merecem destaque no modelo assistencial praticado pelo HCFMRP-USP: a regulação médica na UE e o agendamento descentralizado de consultas eletivas no HC-Campus.

A regulação médica, na Unidade de Emergência (UE), foi implantada com a função de ordenar o fluxo de pacientes aos serviços de urgências e garantir o acesso a rede hospitalar, segundo os preceitos do SUS. Com a regulação médica, a UE assumiu, para a região de Ribeirão Preto, a referência para os casos de alta complexidade. Até então, a UE trabalhava com uma sobrecarga flagrante na avaliação dos pacientes encaminhados e aqueles que procuravam a unidade espontaneamente e inadequadamente, provocando um atendimento caótico e frequentes conflitos entre equipes de saúde, pacientes e familiares.

O novo modelo de regulação médica permitiu, paulatinamente, a organização do fluxo de pacientes com redução progressiva das taxas de ocupação de leitos em níveis eticamente aceitáveis. Restringiu-se as consultas aos casos com real necessidade, traduzindo em melhoria sensível na qualidade do atendimento<sup>26</sup>.

Criou-se no HC-Campus o agendamento descentralizado das consultas eletivas. Por meio da disponibilidade de um sistema informatizado ligado diretamente ao banco de dados do HC, as

Direções Regionais de Saúde (DIR) da região de abrangência do HCFMRP-USP agendam os casos novos dos pacientes de suas cidades. Atualmente, 100% dos pacientes chegam ao HC-Campus já referenciados, permitindo a erradicação das longas filas de pacientes, na tentativa de conquistar uma vaga para ser atendido.

Obviamente, estas duas mudanças introduzidas vêm sofrendo melhoria contínua, mas pode-se afirmar que contribuíram para a humanização da assistência, além da devida implantação do SUS, em suas premissas básicas, quais seja a descentralização, a hierarquização e regionalização da rede de atenção à saúde na região de Ribeirão Preto.

### Orçamento público

As organizações privadas, como regra geral, mantêm a execução financeira – receitas e despesas – de forma autônoma em relação ao orçamento. Este cumpre papel de orientador geral; porém, é aceito que o orçamento da organização passe por adequações durante sua execução. Tal flexibilidade já não é possível nas organizações públicas, pelo menos em relação aos gastos, pois o orçamento de despesas não é apenas uma peça de orientação – a execução financeira das despesas deve ter sempre como marco definidor as autorizações constantes do orçamento.

O comportamento financeiro da instituição pública é produto da execução, de determinada programação, a qual se reveste da forma orçamentária<sup>27</sup>. Planejamento e programação (técnicas de orçamentação) constituem os processos<sup>28</sup> por meio dos quais os objetivos e os recursos (e suas inter-relações) são levados em conta, visando à obtenção de um programa de ação. O autor complementa que a realidade emergente da atuação do Estado moderno exige a adoção de novas formas de controle, não substitutivas, mas complementares a elas.

Então, o teste de eficiência na avaliação das ações (dos gestores) procura considerar os resultados obtidos em face dos recursos disponíveis. Busca-se representar as realizações em índices e indicadores, possibilitando comparação com parâmetros técnicos de desempenho e com padrões já alcançados anteriormente.

Tanto a análise da eficácia como da eficiência são possibilidades pelas formas modernas de estruturação dos orçamentos. Se, por um lado, essas formas possibilitam bons resultados nas avaliações, o mesmo não ocorre com a medição

da efetividade: por mais aperfeiçoadas que possam ser as técnicas de análise de eficiência (custo/benefício), elas não conseguem fornecer indicações precisas para as grandes decisões visando ao desenvolvimento econômico-social, pois são subjetivas. Cria-se então a necessidade do emprego de formas complementares de avaliação<sup>29</sup>, assunto tratado na próxima seção.

### Orçamento gerencial: enfoque no desempenho e nos indicadores econômico-financeiros

O orçamento tem como início as estratégias adotadas e as variáveis as quais a organização está sujeita pelo ambiente no qual está inserido. Assim, o orçamento surge como sequência à montagem do planejamento estratégico. Este permite que sejam identificadas, com maior facilidade e rapidez, suas ações mais importantes, facilitando o julgamento dos administradores em relação a investimentos por parte da instituição.

Para que a instituição atinja uma rentabilidade estável, todas as suas atividades devem ser bem planejadas e, conseqüentemente, controladas para se apurar resultados. Então, o orçamento determina os meios, permitindo a instituição no cumprimento de suas funções, considerando os seus objetivos assistenciais e suas previsões de produção<sup>30</sup>.

Entretanto, fazem-se necessárias algumas considerações, uma vez que o orçamento trabalha com delegação de responsabilidades. Para instituições em que a administração é de caráter autoritário, sua utilização é pouco funcional. Outro aspecto restritivo<sup>31</sup>: os dados estão à mercê de erros e estes devem ser considerados, pois são estimativas. E ainda, a relação custo/benefício deve ser considerada. Nesse contexto, insere-se então as premissas do balanced scorecard (BSC).

O orçamento operacional reflete melhorias incrementais<sup>32</sup> nas operações existentes. O orçamento estratégico é o mecanismo utilizado para o fechamento das lacunas de planejamento entre o desempenho almejado e alcançado<sup>33</sup>, por meio de melhorias contínuas nos processos.

Nesse contexto, os processos de planejamento e controle são interligados<sup>34</sup>: a maneira com que os gestores conduzem as revisões de desempenho influencia o processo de fixação de metas, a geração e seleção de iniciativas e as justificativas para as deficiências de desempenho.

Por sua vez, os indicadores operacionais de gestão em saúde<sup>35</sup> permitem identificar objetivos, obter informações reais e conhecer resulta-

dos. Além disso, o controle da utilização de recursos e a motivação dos profissionais também são trabalhados como forma de alinhar iniciativas estratégicas e encaminhar a gestão na direção correta.

As organizações hospitalares diferem das demais por lidarem com um bem extremamente precioso: a vida. Entretanto, todo este forte apego emocional não pode representar um viés de amadorismo. Muito pelo contrário: sugere a adoção de boas práticas de gestão<sup>36</sup>.

### **O sistema de custeio como instrumento gerencial**

Sistema não é somente um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas um conjunto de pessoas, embora muitas vezes isso seja esquecido. Sistemas de custos<sup>37</sup> não são exceções e dependem primordialmente das pessoas<sup>38</sup>, não de números, papéis e rotinas.

A tecnologia da informação possibilita resultados satisfatórios e abre um vasto campo de evolução da área, visto que um sistema de custeio completo e eficaz é, em geral, fruto da informática. Já o gerenciamento de custos<sup>39</sup> é o conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer os clientes enquanto, continuamente, reduzem e controlam os custos.

As expectativas em relação a um sistema de custos<sup>40</sup> são maiores do que as condições existentes na maioria das organizações, em especial no setor da saúde.

A implementação de um sistema de custos não poderá prescindir de uma conscientização de todos os níveis de responsabilidades envolvidos no processo de coleta, processamento e análise dos resultados.

### **O sistema de custeio por absorção**

O sistema de custeio por absorção é o mais utilizado nos hospitais brasileiros, muito embora a utilização de informações de custos ainda não seja uma prática muito disseminada na saúde<sup>41</sup>. O custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, consagrado pela Lei nº 6.404/76, fator determinante para sua enorme difusão no meio empresarial.

Para a distribuição dos custos, o método de custeio por absorção segue algumas etapas<sup>42</sup>, a saber: separação entre custos e despesas, seguida pela apropriação de custos diretos ao produto e a atribuição dos custos indiretos aos produtos

segundo bases de rateio previamente estabelecidas, sob um grau de consistência razoável.

A criação, classificação e identificação dos centros de custos são de importância vital para o Sistema de Apuração de Custos Hospitalares (SACH)<sup>43</sup>. A combinação de funções, rotinas, atividades, insumos e serviços determinam “grupos” de centros de custos.

O custeio hospitalar por absorção pressupõe que a causa de custos é função do volume de procedimentos médicos produzidos. Nesta lógica, os custos diretos são apropriados diretamente aos procedimentos médicos prestados, ao passo que os indiretos são rateados conforme determinadas bases<sup>44</sup>. Neste contexto, o hospital é dividido em centros de custos que refletem departamentos especializados (administração, ambulatório, laboratório, nutrição, lavanderia, etc.).

O sistema de custeio por absorção controla o custo e o desempenho de uma unidade especializada (departamento) e possibilita a confrontação dos custos reais com os orçados. A avaliação será positiva se os reais não excederem os orçados<sup>45</sup>.

A metodologia de custeio por absorção pleno é utilizada nos hospitais sob a segmentação de centros de custos, bem como sob a unidade de custeio de procedimentos hospitalares<sup>46</sup>.

### **O sistema de orçamento do HCFMRP-USP**

O orçamento do Estado é composto pelos orçamentos fiscal, de investimento (em empresas cujo Estado tem posição majoritária no capital social) e da seguridade social.

De acordo com a Constituição Federal, o Estado deve aplicar no mínimo 12% da receita líquida (receita total deduzida as transferências aos municípios) no orçamento da seguridade social, englobando, entre outras, a Secretaria da Saúde.

Dentro deste contexto, o hospital elabora sua proposta orçamentária setorial (POS), ocorrendo, geralmente, no período compreendido entre os meses de março a julho do ano em curso, e constituída pelas seguintes etapas:

. Etapa 1: previsão da receita própria; previsão das despesas: pessoal e encargos, custeio e investimento; encaminhamento para a Secretaria de Economia e Planejamento para consolidação no nível estadual e elaboração do Projeto da Lei Orçamentária Anual (LOA); encaminhamento, pela Secretaria do Planejamento, do Projeto da LOA à Assembléia Legislativa para análise, inclusão de emendas e sua aprovação e publica-

ção da lei que produzirá seus efeitos a partir de 01 de janeiro do ano subsequente;

. Etapa 2: execução orçamentária e acompanhamento e controle da execução orçamentária e financeira.

Para efetuar as tarefas relacionadas na primeira etapa, são utilizados como ferramentas de trabalho sistemas disponibilizados na Internet e, na segunda, sistemas informatizados ligados *on-line* através de rede interna do governo (SIAFEM/SIAFISICO/NOTES).

### O sistema de custeio do HCFMRP-USP

Em um hospital do porte do HCFMRP, a aplicação de uma metodologia de custeio é complexa. Atualmente, é aplicado o sistema de custeio por absorção pleno, adaptado para a realidade da instituição. Os centros de custos do HCFMRP-USP são divididos em quatro grupos:

. Grupo 1: Centros de Custos de Base: transportes, almoxarifado, nutrição, lavanderia, higiene e limpeza, engenharia, arquivo médico, controle de leitos, etc.;

. Grupo 2: Centros de Custos Intermediários: são os laboratórios clínicos e os serviços auxiliares de diagnóstico e terapia;

. Grupo 3: Centros de Custos Especiais: são as unidades que atendem os pacientes, desempenham as atividades fins do HCFMRP-USP. São eles: ambulatório, enfermarias de clínica médica, pediatria, cirurgia, ortopedia, oftalmologia, ginecologia e obstetrícia, centro cirúrgico, centro obstétrico, etc.;

. Grupo 4: Centros de Custos de Produção: constituem as pequenas indústrias subsidiárias de um hospital. São elas: gráfica, farmácia industrial e rouparia e costura.

Em síntese, o procedimento de apuração dos custos seguindo a demonstração dos centros de custos, conforme a estrutura do custeio por absorção, leva em consideração a seguinte metodologia: (1) são descritos os custos gerais do hospital, como pessoal (salário, vale-alimentação, vale-transporte), energia elétrica, água/esgoto, telefone, manutenção de equipamentos e instalações, materiais de consumo e medicamentos e gerais, como aluguel e locação de aparelhos; (2) uma vez totalizados os "gastos" (custos e despesas), é então avaliada a produção/desempenho de cada grupo de centro de custo, através de relatórios, encaminhados à seção de custos, contendo as atividades desempenhadas no período.

Estes relatórios têm por finalidade o fornecimento de informações estatísticas destinadas ao processo de rateio dos custos indiretos e dos centros de custos de base e intermediários, por departamentalização e (3) apurado o custo total do centro de custo, é possível chegar ao custo da atividade principal desempenhada pelo centro de custo. Como exemplos: o quilo de roupa lavada pelo centro de processamento de roupa hospitalar, um exame realizado pelo laboratório ou uma internação, sintetizado em um relatório final.

### Resultados e discussões

Procura-se, nesta seção, demonstrar, objetivamente, os resultados das políticas de gestão, bem como as variações mais significativas do período de 1995 a 2004. No Gráfico 1, observam-se as evoluções do atendimento das duas unidades (HC-Campus e UE).

A ordenação do fluxo de pacientes, a partir de 2000, com a implantação da regulação médica

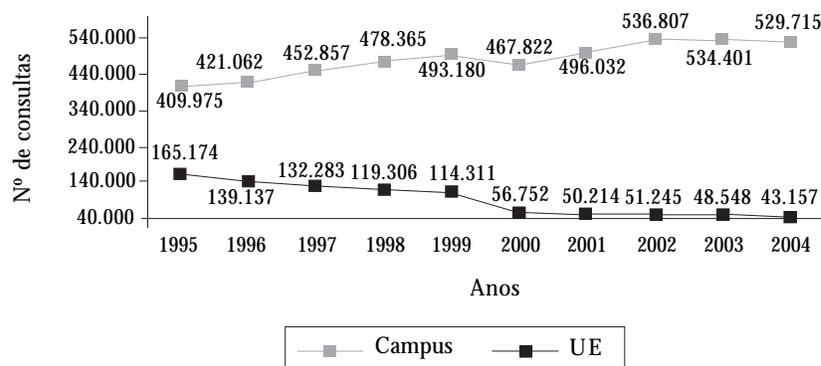


Gráfico 1. Evolução do número de consultas do HCFMRP-USP.

na Unidade de Emergência e a descentralização do agendamento de consultas eletivas no campus, trouxe resultados significativos no número de consultas realizadas. Com este modelo, o HC se efetivou como assistência terciária no Sistema de Saúde da região, tendo seus espaços preservados para o atendimento dos casos mais graves ou que não foram elucidados nas instâncias primárias e secundárias do SUS.

Como mostra o Gráfico 1, estes resultados aparecem de forma mais evidente a partir de 1997, quando deram início às primeiras ações, que foram a implantação do Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (SAMU) na UE e a exigência da referência para os pacientes encaminhados ao campus, sendo consolidadas em 2000.

Por outro lado, o número de internações (Gráfico 2), que já apresentava tendência de aumento no campus, recebeu impulso a partir de 1998, fato este justificado pelo início do sistema de referência e contrarreferência. Na UE, o número de internações diminuiu e, associado ao aumento da duração média de internação, reforça a maior complexidade dos casos atendidos. Na sequência, é apresentada a evolução percentual das internações realizadas no período.

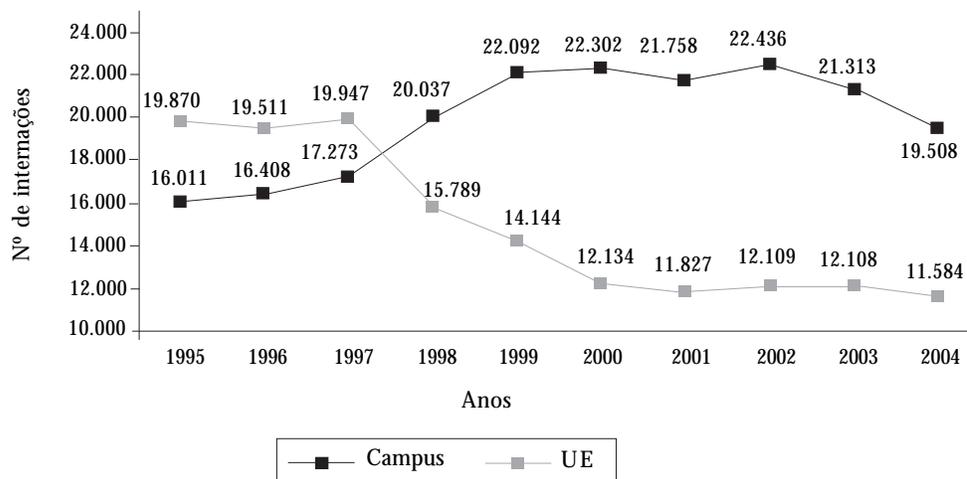
O percentual das consultas que geram internação teve aumento significativo na UE a partir de 2000, justificando o atendimento de casos de maior complexidade pela regulação médica. Esse fato demanda queda da ocupação dos leitos, conforme Gráfico 3.

A taxa de ocupação de leitos na UE, antes de 2000, atingia níveis inaceitáveis, com pacientes internados literalmente em macas e corredores. Houve redução significativa a partir de então, atingindo padrões eticamente aceitáveis, com atendimento de melhor qualidade. O histórico do HC-Campus, não apresenta alteração significativa na taxa de ocupação de leitos; não obstante, avalia-se que nessa unidade haja espaço para ampliar as internações.

Quanto ao aspecto financeiro/orçamentário, pôde-se observar que o percentual do HCFMRP-USP no orçamento da Secretaria de Estado da Saúde atinge o valor máximo em 1999 (2,89%) e, a partir desse ano, apresenta tendência à diminuição, atingindo, em 2004, o percentual mínimo (2,08%).

A receita SUS gerenciada pela FAEPA apresenta salto significativo em 1995, não havendo, neste ano, correspondente aumento na produção (Gráficos 1 e 2), comprovando, assim, maior atenção no registro das informações para elaboração do faturamento, o que realmente ocorreu. A partir deste ano, mantém a tendência de aumento. No período de 1995-2004, a variação da inflação foi de 171,55%, enquanto o orçamento do hospital aumentou 99,56% e a receita SUS cresceu 166% no período correspondente.

Numa análise mais simplista, pode-se inferir que a instituição tem obtido crescentes “folgas” de caixa; entretanto, quando se verifica anteriormente os incrementos no orçamento, têm sido



**Gráfico 2.** Evolução do número de internações do HCFMRP-USP.

insuficientes, inclusive para a recuperação dos efeitos nocivos da inflação (queda do poder aquisitivo da moeda). Com efeito, os reajustes no orçamento e principalmente na tabela do SUS (FAEPA) estão defasados.

A partir da análise do orçamento global do HC (Tesouro e FAEPA) por alíneas (Gráfico 4), constata-se que os investimentos tiveram redução significativa em 2004.

O orçamento de custeio apresentou aumento de cerca de 40% de 2002 para 2003. Também o orçamento de pessoal apresenta crescimento durante o período, muito embora sendo considerada relativa perda salarial dos servidores, pós Plano Real.

Ainda na dimensão financeira, analisando os resultados relacionados ao comportamento do custo médio por meio de uma decomposição em

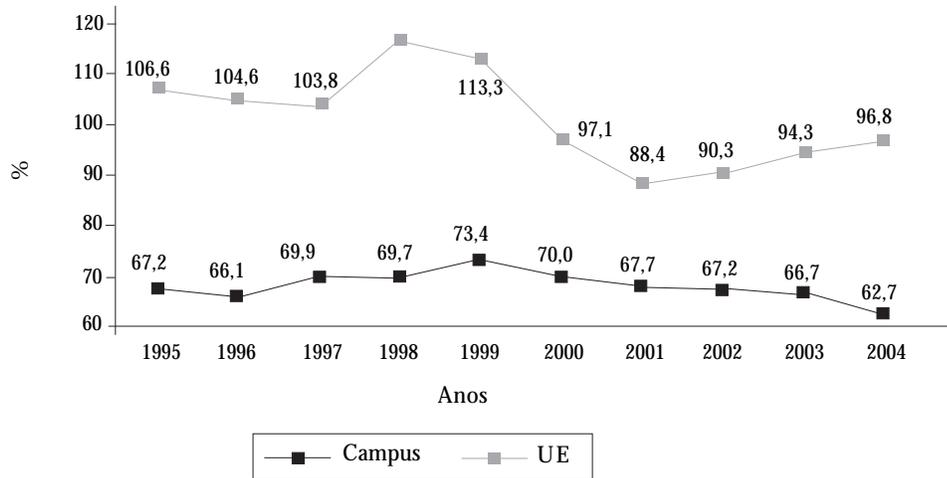


Gráfico 3. Evolução da taxa de ocupação de leitos do HCFMRP-USP.

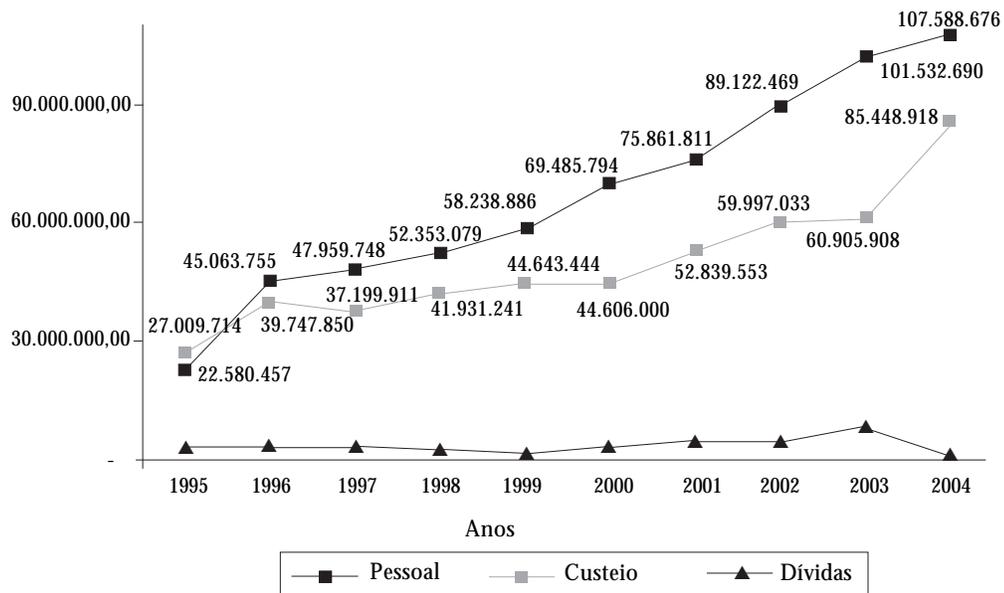


Gráfico 4. Comportamento do orçamento geral por alíneas.

custo do paciente-dia e custo da internação, houve significativo aumento (Gráfico 5).

Em se tratando do custo médio do paciente-dia, esse resultado reflete estabilidade nos últimos quatro anos, apesar do evidente aumento da complexidade dos casos atendidos, pelas políticas de gestão adotadas na condução da assistência, confirmando ganhos na eficiência.

Em consonância com o custo médio paciente-dia, o resultado do custo médio da internação também demonstra estabilidade nos últimos anos, constatando o ganho na eficiência.

### Considerações finais

O objetivo era o de descrever as consequências de mudanças operacionais nos indicadores econômico-financeiros de um hospital universitário público. Assim, foi feita revisão bibliográfica sobre o assunto e foram levantados os indicadores físicos e financeiros da instituição de acordo com a teoria estudada.

Retomando a discussão, este trabalho procurou demonstrar como o hospital universitário público e outros hospitais universitários enfrentam grandes desafios, impostos pela atualidade, na busca da eficiência e eficácia gerenciais. Deve-se abandonar o conceito simplista de que a

escassez de recursos justifica a falta de qualidade e a crise da área.

Neste contexto, a solução passa a ser a análise de indicadores como os de produção, de satisfação do cliente, entre outros, definindo o que é importante. Tais indicadores avaliam as ações implementadas com foco no futuro, sob um conceito holístico, assumindo que o sistema não é, simplesmente, a somatória de subsistemas independentes. Neste trabalho, a análise foi subsidiada por indicadores de produção e financeiros, baseados a literatura relevante sobre o tema.

Um aspecto importante a se destacar é o fato de que os sistemas gerenciais devem ser tempestivos e dinâmicos, como são as instituições, e também fomentar a melhoria contínua.

Entende-se que, com a pesquisa bibliográfica e com o estudo de caso realizado no hospital universitário público, os objetivos do trabalho foram atingidos, uma vez que se conseguiu demonstrar a evolução de indicadores da instituição, bem como corroborar quantitativamente os impactos das políticas de gestão empregadas na instituição, durante o período, como forma de balizar metas futuras.

Deve-se ressaltar que nem toda a organização está desenvolvida no sentido informacional e tecnológico a ponto de ter ferramentas e sistemas específicos para levantamento de dados de

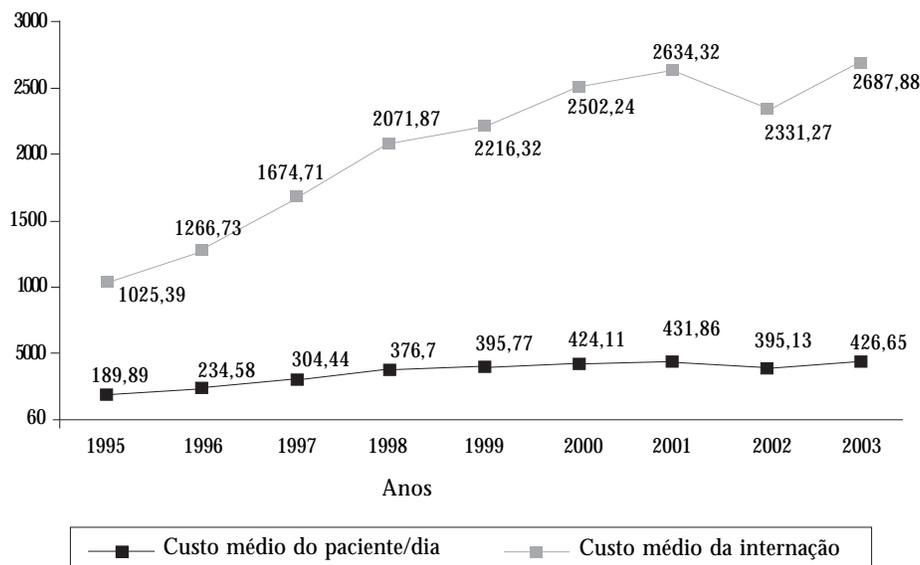


Gráfico 5. Comportamento do custo médio (paciente-dia e internação).

produção e custos. Não obstante, esse fato não deve ser avaliado com um complicador de se criar uma política de conhecimento da própria situação e, conseqüentemente, promover um acompanhamento da relação causa-efeito entre as aplicações de recursos e os resultados obtidos.

Espera-se que trabalhos desta natureza despertem culturas institucionais de conhecimento e análise dos dados que, rotineiramente, são coletados dentro da própria instituição e, habitualmente, subutilizados quando no processo de tomada de decisão.

### **Colaboradores**

CAG Bonacim e AMP Araujo participaram igualmente de todas as etapas da elaboração do artigo.

## Referências

- Lakatos EM, Marconi MA. *Metodologia científica*. SP: Atlas; 2000.
- Martins GA. *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. São Paulo: Atlas; 2006.
- Richardson RJ. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas; 1999.
- Yin RK. *Estudo de caso: planejamento e método*. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman; 2005.
- Mintzberg H. *Criando organizações eficazes-estruturas em cinco configurações*. São Paulo: Atlas; 1995.
- Barbosa PR. Gestão de hospitais públicos: maior autonomia gerencial, melhor performance organizacional com apoio em contratos de gestão. *Revista do Serviço Público* 1996; 47(120):629-643.
- Medici AC. Hospitais Universitários: passado, presente e futuro. *Rev. Ass. Med. Bras* 2001; 47(2):149-156.
- Vergara C. El contexto de las reformas del sector de la salud. *Rev. Panam. Salud Públ./Pan Am. J. Public Health* 2000; 8(1):7-12.
- Bossert T, Larranaga O, Ruiz Meir F. Descentralización de los sistemas de salud en América Latina. *Rev. Panam. Salud Públ./Pan Am. J. Public Health* 2000; 8(1-2):84-92.
- Lucas A. Reconciling decentralization and equity: health. *Forum of Federations* [site da Internet] 2001 [acessado 2009 fev 23]. Disponível em: [http://www.forumfed.org/publications/pdfs/vol1\\_no4\\_may\\_2001.pdf](http://www.forumfed.org/publications/pdfs/vol1_no4_may_2001.pdf)
- O MAPA dos hospitais: empreendimentos privados perdem espaço. *Gazeta Mercantil* 2006; 27 jun.
- Castelas RM. *Gestão Hospitalar: um desafio para o hospital brasileiro*. São Paulo: ENSP; 1995.
- Matos CA, Pompeu JC. Onde estão os contratos? Análise da relação entre os prestadores de serviços privados e o SUS. *Cien Saude Colet* 2003; 8(2):629-644.
- Pereira AT, Campelo ACFS, Cunha FS, Noronha J, Cordeiro H, Dain S, Pereira TR. A sustentabilidade econômico-financeira no Proes em municípios do Amapá, Maranhão, Pará e Tocantins. *Cien Saude Colet* 2006; 11(3):607-620.
- Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino. 2004. [site da Internet] [acessado 2009 fev 24]. Disponível em: <http://www.abrahue.org.br>
- Agência Nacional de Saúde Suplementar. *Dois faces da mesma moeda: microrregulação e modelos assistenciais na Saúde Suplementar*. Rio de Janeiro: ANS/Ministério da Saúde; 2005.
- Bengoia R. *La sanidad: un sector en cambio: un nuevo compromiso entre la administración, usuarios y proveedores*. Barcelona: SG Editores; 1996.
- Arretche M. Financiamento federal e gestão local de políticas sociais: o difícil equilíbrio entre regulação, responsabilidade e autonomia. *Cien Saude Colet* 2003; 8(2):331-345.
- Slomski V. *Teoria do Agenciamento no Estado - uma evidência da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta* [tese]. São Paulo (SP): Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo; 1999.
- Dain S, organizadora. *Análise de reestruturação dos modelos assistenciais de saúde em grandes cidades: padrões de custo e formas de financiamento*. Brasília: Ministério da Saúde; 2002.
- Machado EM, Fortes F, Somarriba M. Efeitos da introdução do PAB sobre a distribuição de recursos e a prestação de serviços: o caso de Minas Gerais. *Cien Saude Colet* 2004; 9(1):99-111.
- Silva EP, Costa OS, Tibério CSB. Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários. In: *Anais do VIII Congresso Internacional de Custos*; 2003; Uruguai.
- Gerschman S, Borges A. As segmentações da oferta de serviços de saúde no Brasil - arranjos institucionais, credores, pagadores e provedores. *Cien Saude Colet* 2004; 9(3):795-806.
- Marques RM, Mendes A. Os dilemas do financiamento do SUS no interior da seguridade social. *Economia e Sociedade* 2005; 14(1):159-175.
- Lied T, Malsbary R. Combining HEDIS Indicators: A new approach to Measuring Plan Performance. *Health Care Financial Rev*. 2002; 21(4):117-129.
- Santos JS, Scarpelini S, Brasileiro SLL, Ferraz CA, Dallora MELV, Sá MFS. Avaliação do Modelo de Organização da Unidade de Emergência do HCFMRP-USP, adotando, como referência, as políticas nacionais de atenção às urgências e de humanização. *Medicina* (Ribeirão Preto) 2003; 36(2/4):498-515.
- Piscitelli RB, Timbó MZF, Brum SMD, Rosa MB. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. São Paulo: Atlas; 1995.
- Giacomoni J. *Orçamento público*. São Paulo: Atlas; 1998.
- Slomski V. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.
- Catelli A, organizador. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica -GECON*. São Paulo: Atlas; 1999.
- Marron-Cost BJ. Productivity: key to cost containment. *Hospitals* 1980; 54(1):77-79.
- Sloan FA, Becker ER. Internal organization of hospitals and hospital costs. *Inquiry* 1981; 18(3):224-239.
- Yong WE. An overview of productivity-monitoring systems for hospitals. *Topics Health Care Finan*. 1980; 6(1):43-53.
- Ching HY. *Manual de custos de instituições de saúde: Sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas; 2001.
- Brown Jr. M. An analysis of hospital operations. *Hosp. Admin*. 1970; 60-74.
- Silva Filho JC. Alternativa de Redução de Custos Hospitalares através da Redução da Média de Permanência em um Hospital Público de Urgência e Emergência na área do Trauma. In: *Anais do VIII Congresso Internacional de Custos*; 2003; Uruguai.
- Castro JD. A utilização do sistema de custeio por absorção para avaliar os custos da atenção básica em saúde: reformulações e aprimoramentos metodológicos. In: *Anais do VI Congresso Brasileiro de Saúde Coletiva*; 2000; Salvador.
- Martins E. *Contabilidade de custos*. 9ª ed. São Paulo: Atlas; 2003.

39. Horngren CT, Foster G, Datar SM. **Contabilidade de custos**. RJ: LTC; 2000.
40. Leeder SR. Valuable health: what do we want, and how do we get it? *Australian Journal of Public Health* 1992; 2(1):8-24.
41. Martins D. **Custos e orçamento hospitalar**. São Paulo: Atlas; 2000.
42. Falk JA. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas; 2001.
43. Beulke R, Bertó J. **Gestão de custos e resultado na saúde**. São Paulo: Saraiva; 1997.
44. Ballantine JA, Brignall TJ, Modell S. Performance measurement and management in public health services: a comparison of UK and Swedish practice. *Management Accounting Research* 1998; 9(1):71-94.
45. Martins D. **Custos e orçamento hospitalar**. São Paulo: Atlas; 2000.
46. Matos AJ. **Gestão de custos hospitalares**. São Paulo: STS; 2002.

---

Artigo apresentado em 11/08/2008

Aprovado em 19/02/2009

Versão final apresentada em 20/03/2009