

Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
Blumenau, v. 7, n. 4, p. 22-38, out./dez., 2011

doi:10.4270/ruc.2011429  
Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



## COMPORTAMENTO DOS CUSTOS EM HOSPITAIS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE DE SANTA CATARINA<sup>1</sup>

### BEHAVIOR OF THE COSTS IN HOSPITALS ADMINISTERED BY THE SECRETARY OF STATE FOR HEALTH OF SANTA CATARINA

#### **Altair Borgert**

Doutor em Engenharia de Produção pela EPS/UFSC  
Professor da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC  
Endereço: Campus Universitário – Trindade  
Departamento de Ciências Contábeis  
CEP: 88040-970 – Florianópolis/SC – Brasil  
E-mail: [borgert@cse.ufsc.br](mailto:borgert@cse.ufsc.br)  
Telefone: (48) 3721-6608

#### **Cláudia Hernandez Crispim**

Mestre em Ciências Contábeis pelo PPGCC/UFSC  
Professora do Instituto de Ensino Superior da Grande Florianópolis  
Endereço: Rua José Victor da Rosa, 224 – Barreiros  
CEP: 88117-405 – São José/SC – Brasil  
E-mail: [claudiahcrispim@hotmail.com](mailto:claudiahcrispim@hotmail.com)  
Telefone: (48) 8421-0068

#### **Éder da Silveira de Almeida**

Bacharel em Ciências Contábeis pela UFSC  
Professor da Universidade do Vale do Itajaí - Univali  
Endereço: Rua José Victor da Rosa, 224 – Barreiros  
CEP: 88117-405 – São José/SC – Brasil  
E-mail: [eder.almeida@gmail.com](mailto:eder.almeida@gmail.com)  
Telefone: (48) 8421-0067

## RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar o comportamento dos custos das instituições administradas pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, segundo as diversas categorias hospitalares. Trata-se de uma pesquisa descritiva, realizada com base em dados secundários. A abordagem do problema é predominantemente quantitativa, com

<sup>1</sup> Artigo recebido em 26.09.2010. Revisado por pares em 31.10.2010. Reformulado em 15.12.2010. Recomendado para publicação em 18.12.2010 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 31.10.2011. Organização responsável pelo periódico: FURB.

procedimentos técnicos bibliográfico, documental e de levantamento. Os dados de 2007 e 2008 foram obtidos diretamente dos sistemas de custos dos hospitais objeto da pesquisa e tratados estatisticamente por meio da análise de correlação para quatro grupos distintos de especialidades médicas: Hospitais Gerais, Hospitais Gerais com Maternidade, Maternidades, e Hospitais com Outras Especialidades. Os dados referentes ao número de “atendimentos” foram correlacionados, primeiramente, de forma individual com os diversos tipos de “custos” de cada hospital em particular, em que se encontrou correlação negativa para a maioria dos casos. Posteriormente, de modo conjunto, a análise de correlação do número de “atendimentos totais” dos hospitais *versus* os “custos totais” dos mesmos, resultou em valores positivos para todos os testes realizados. Como resultado dessas análises, pode-se inferir que há semelhança no comportamento dos custos para as diferentes categorias hospitalares. Contudo, é válida a afirmação de que há variação nos custos hospitalares com o aumento ou a redução no número de atendimentos, somente, quando todos os hospitais são analisados conjuntamente. Porém, quando analisados individualmente, os diferentes hospitais apresentam independência dos custos em relação ao número de atendimentos.

**Palavras-chave:** Comportamento dos custos. Custos hospitalares. Hospitais públicos.

## **ABSTRACT**

*The goal of this study is to analyze the behavior of costs in institutions administered by the Secretary of State for Health of Santa Catarina, according to the several categories of hospitals. This is a descriptive research, conducted based on secondary data. The approach used on the issue is predominantly quantitative, with technical, bibliographical and documentary procedures. The data from 2007 and 2008 were obtained directly from the costs system of the hospitals in the research and they were statistically treated by analyzing the correlation of four distinct groups of medical specialties: General Hospitals, General Hospitals with Maternity Units, Maternity Units, and Hospitals with Other Specialties. The data for the number of treatment were correlated, first individually with the various types of costs at each hospital, where a negative correlation was found in most cases. Later, in general, the analysis of correlation of the total number of treatment in hospitals versus their total costs resulted in positive values for all tests done. As a result of these analyses, it can be inferred that there are similarities in the behavior of costs for different hospital categories. However, it is assertive that there is a variation in hospital costs with the increase or reduction in the number of treatments, only when all hospitals are analyzed jointly. Nonetheless, when analyzed individually, the different hospitals are independent from their costs related to the number of treatments.*

**Keywords:** Behavior of costs. Hospital costs. Public hospitals.

## **1 INTRODUÇÃO**

Atualmente, as empresas prestadoras de serviços utilizam as informações de custos para ganhar vantagem competitiva frente à concorrência e para fidelizar clientes. Para Hansen e Mowen (2001), vantagem competitiva significa que o produto ou serviço possui um valor melhor para o cliente, ou ainda, representa a criação de um valor desde que por um custo mais baixo ou igual ao do concorrente.

No contexto da prestação de serviços, têm-se as instituições de saúde que, assim como as demais empresas de outros ramos de atividade, buscam a qualidade do serviço oferecido pelo menor custo e maior otimização dos recursos disponíveis. As organizações de saúde –

clínicas, hospitais, laboratórios, dentre outros – são, igualmente, influenciadas pela concorrência. Surge então a necessidade de buscar um diferencial competitivo, mediante a oferta de serviços com maior qualidade e menor custo para o usuário do serviço. Nas organizações hospitalares, esse diferencial competitivo não é tão simples de ser alcançado, pois a complexidade dos produtos e serviços está relacionada à saúde dos seres humanos.

A concorrência acontece tanto no meio público quanto no privado. A disputa não é apenas pelo menor preço, mas pela instituição que oferece o serviço com melhor qualidade, independente do preço praticado. Os órgãos de saúde pública no Brasil também são influenciados por questões estratégicas e gerenciais, tendo em vista a quantidade considerável de atendimentos realizados diariamente nos hospitais e da quantidade de recursos disponíveis para suprirem os atendimentos.

O Ministério da Saúde (MS), em parceria com o Núcleo de Custos (NUC) do Departamento de Economia da Saúde (DES), vinculados à Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE), no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) promoveu uma ampla discussão a respeito da implantação de um método de custos para demonstrar a situação atual dos sistemas de custos. Assim, criou-se o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), publicado em 2006, considerado um marco institucional importante na disseminação da cultura de gestão de custos hospitalares no Brasil. O principal objetivo do programa era criar um sistema de informações gerenciais para proporcionar aos gestores das organizações hospitalares maiores informações sobre o custo dos serviços ofertados. A metodologia de custeio utilizada neste Programa é o custeio por absorção, que dentre as metodologias existentes foi considerada de maior facilidade para o processo de implantação. Os hospitais administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina (SES/SC) utilizam este Programa e, conseqüentemente, a metodologia de custeio por absorção.

No momento, em Santa Catarina existem 14 unidades hospitalares que são administradas pela Secretaria de Estado da Saúde. Todas são instituições públicas e várias delas com atendimentos exclusivamente para pacientes do Sistema Único de Saúde. No sentido de aprimorar as informações gerenciais originadas da metodologia de custeio utilizada, o presente artigo tem como objetivo verificar como se comportam os custos das instituições administradas pela SES/SC, segundo as diversas categorias hospitalares. Em termos específicos, objetiva-se: a) categorizar os hospitais, já que os mesmos possuem características distintas em relação ao tamanho, número de funcionários, especialidades; b) identificar os principais custos de acordo com as categorias hospitalares; e c) realizar inferências estatísticas sobre os dados levantados.

Uma das justificativas para o estudo é a preocupação da SES/SC com os aspectos gerenciais, ao promover a disseminação de diversos indicadores entre as unidades hospitalares por ela administradas, bem como permitir a troca de informações e conhecimentos por parte de seus gestores. O estudo de custos hospitalares auxilia também na questão orçamentária por meio de médias históricas, além de gerar maior confiabilidade nas decisões e permitir uma análise do comportamento dos custos das diversas categorias de serviços. Outro fator importante, segundo a própria SES/SC, é a tendência à terceirização dos serviços, que é uma realidade presente na saúde pública de Santa Catarina, uma vez que a quantidade de recursos disponíveis nem sempre é suficiente para a manutenção dos serviços prestados.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico aborda alguns conceitos da área hospitalar e da gestão de custos, além de citar a importância da gestão de custos para as unidades hospitalares. Aborda, também, conceitos da área de estatística e sua aplicação no estudo do comportamento dos custos.

## 2.1 A Contabilidade de Custos em Instituições Hospitalares

O controle dos custos hospitalares pode ser utilizado como um instrumento para o alcance dos objetivos da gerência administrativa a fim de avaliar a qualidade no atendimento e nos serviços prestados. As informações de custos, utilizadas como instrumento de planejamento, controle e tomada de decisão, segundo Matos (2002, p. 25), “assumem especial relevância como subsídio à complexa gestão dos recursos das empresas do segmento de saúde”. A contabilidade de custos em hospitais deve “oferecer informações que permitam aos gestores condições de melhoria nas funções de planejamento e controle das operações” (MATOS, 2002, p. 29).

Martins (2000) afirma que a Contabilidade de Custos está encarregada diretamente de: determinar os custos e o lucro/*superávit* obtidos pelo hospital em um período específico; calcular o valor e os custos dos estoques de materiais e medicamentos; auxiliar na elaboração do orçamento da entidade; e, estabelecer rotinas que permitam a determinação, controle e análise dos custos hospitalares.

O Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) (2006) estabelece que o objetivo básico da Contabilidade de Custos está ligado à relevância das informações prestadas aos gestores, justamente por fornecerem dados que permitem a decisão acertada no processo gerencial. Está associado ao objetivo básico da Contabilidade de Custos: calcular os custos dos serviços relacionados à atividade produtiva; fornecer informações referentes a seus recursos; subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e planejamento operacional; possibilitar a troca de informações entre instituições; e, realizar prestação de contas visando maior transparência ao controle social.

Martins (2002, p. 26) defende a ideia de que a “organização hospitalar terá sucesso se souber determinar o que o paciente necessita e oferecer serviços médicos que satisfaçam a essas necessidades”. A crescente preocupação com a qualidade dos serviços prestados alerta para a necessidade de avaliar a qualidade dos serviços das instituições hospitalares.

Foi nesse sentido que se criou o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), visando o auxílio à instituição hospitalar no levantamento das informações necessárias para alcançar a excelência no atendimento. Este Programa torna patente a importância dada aos sistemas de custos nas unidades hospitalares geridas pelo poder público, nas suas três esferas (União, Estados e Municípios). O PNGC surgiu com o intuito de identificar os custos dos produtos e serviços no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS).

## 2.2 Custeio por Absorção

De acordo com Martins (2000, p. 41), a palavra custeio significa “método de apropriação de custos”. Segundo o PNGC (2006, p. 15), é “metodologia de apuração de custos”. Para o processo decisório, quaisquer métodos de custeio que forneçam as informações necessárias à gestão podem ser utilizados, já que a adequação de cada um deles remete diretamente à demanda de informação. Portanto, diferentes métodos de custeio são utilizados, de acordo com o objetivo de cada organização, dentre eles o custeio por absorção, o custeio baseado em atividades (ABC), e o custeio direto (variável).

Martins (2006a, p. 37) define custeio por absorção como o método que “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Este tipo de custeio representa o “instrumento mais tradicional de gestão de custos. Trata-se de uma abordagem de custeio sob os fundamentos conceituais da contabilidade de custos” (MATOS, 2002, p. 95).

Embora a conceituação de Martins (2000) corresponda aos fundamentos da Contabilidade de Custos, de acordo com Matos (2002), a abordagem que é largamente

utilizada para o processo de apuração dos custos hospitalares teve uma adaptação, estendendo o cálculo dos custos para a totalidade dos insumos, independente da classificação de custos e despesas. Essa abordagem é denominada custeio por absorção plena.

Megliorini (2007) estabelece alguns passos para a apuração dos custos segundo o custeio por absorção, são eles: separação dos gastos do período em despesas, custos e investimentos; e separação dos custos em diretos e indiretos. Os custos diretos são alocados diretamente para cada centro de custos que identificou o gasto analisado. Este processo envolve a alocação em todos os tipos de centros, desde os de apoio até os produtivos. Já, os custos indiretos, por critérios de rateio, são alocados aos centros seguintes, pelo processo de departamentalização. Objetiva-se que somente os centros de custos produtivos absorvam esses gastos, a partir do momento em que são os centros geradores de receita.

O processo de departamentalização é comumente adotado para reduzir as distorções dos critérios de rateio dos custos indiretos e aprimorar o controle dos custos totais. Para a Contabilidade de Custos, o departamento é a unidade mínima administrativa, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), que desenvolve atividades homogêneas. Na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (MARTINS, 2000). Para se fazer a alocação dos custos dos departamentos auxiliares para os departamentos produtivos existem três métodos apresentados na literatura, quais sejam: alocação direta, sequencial e recíproca.

Assim como os demais métodos, o custeio por absorção apresenta vantagens e desvantagens advindas de sua utilização. Padoveze (2000) descreve algumas dessas vantagens: seguir os princípios contábeis, agregar todos os custos, tanto os fixos como os variáveis; e, pode ser o menos custoso de se implementar.

Para Martins (2006a), o custeio por absorção também apresenta algumas desvantagens, quando da sua utilização para fins gerenciais, e que devem ser consideradas: os custos, por não se relacionarem com este ou aquele produto ou a esta ou aquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, muitas vezes com grande grau de arbitrariedade; o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto; e, os custos fixos existem independentemente da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, ainda que ocorram oscilações (dentro de certos limites).

### 2.3 Comportamento dos Custos

Uma das principais finalidades da Contabilidade de Custos é auxiliar os decisores a entenderem de que forma os custos de uma entidade se comportam, dando, assim, suporte para a tomada de decisão. Isso se faz perceber pelo fato de que, a partir do entendimento de como se comportam os custos, a projeção das diversas situações operacionais, as quais a empresa esteja sujeita, se torna possível. É possível entender as prováveis consequências acerca dos cenários projetados, auxiliando na racionalização dos mesmos antes da disponibilização efetiva dos recursos ao setor produtivo (GOMES; LIMA; STEPPAN, 2007).

Segundo Borgert e Egewarth (2001), tal entendimento do comportamento dos custos se dá por meio da análise do grau de relacionamento entre um determinado item de custo e o critério (direcionador) utilizado. O termo comportamento de custos, segundo Hansen e Mowen (2001), serve para identificar se um determinado custo, que se está analisando, sofre algum tipo de variação, de acordo com o nível de produção da entidade.

Os padrões mais difundidos para analisar o comportamento de custos são o fixo e o variável. A classificação dos custos quanto ao seu comportamento se faz necessária para o entendimento da estrutura das atividades desenvolvidas nas entidades, bem como sua administração de forma eficiente (ATKINSON et al., 2000).

Independentemente da forma como os custos venham a ser classificados, seu

comportamento só pode ser analisado quando relacionado a um direcionador de custo determinado e dentro de um intervalo de relevância (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004). Saber como os custos sofrem influência decorrente da mudança no nível de um direcionador de custo é uma das preocupações dos decisores (CHING, 2001). O intervalo de relevância compreende os pontos de ancoragem de um direcionador de custos (seus pontos mínimos e máximos), nos quais a análise da relação entre custo e direcionador é validada. (GOMES; LIMA; STEPPAN, 2007).

Para Atkinson et al. (2000), um direcionador de custo pode ser entendido como um indicador de desempenho do estágio da atividade que se está analisando, sendo que a unidade dentro desse indicador é dada pelos fatos que afetam o custo total (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004). A mudança no direcionador de custos implica alteração do custo total de um ou outro objeto de custo (GOMES; LIMA; STEPPAN, 2007). Para Horngren, Foster e Datar (2004), o custo fixo pode ser entendido como tal somente dentro dessa faixa (pontos mínimo e máximo, normalmente amplos) do direcionador de custo em um dado período de tempo.

A compreensão da variabilidade dos custos, por meio da identificação correta de seus respectivos direcionadores, é fundamental para a tomada de decisões administrativas (GOMES; LIMA; STEPPAN, 2007). Funções gerenciais, como as de planejamento e controle, dependem do conhecimento de como os custos se comportam (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Scharf (2008) preconiza uma forma de identificação do comportamento dos custos de uma empresa: a análise quantitativa. Segundo o autor, essa análise utiliza um método matemático formal para que a função de comportamento dos custos possa se adequar às observações de dados de períodos anteriores. Este método está calcado em técnicas predominantemente estatísticas, entre elas a análise de correlação e regressão, que também tem limitações.

O primeiro conceito a ser trabalhado em relação às técnicas estatísticas utilizadas para a análise do comportamento dos custos, nesta pesquisa, é a média aritmética simples, a qual trata, simplesmente, da soma dos valores apresentados, dividida pelo número de vezes que esses valores aparecem (TRIOLA, 1999; BARBETTA, 2008). Ainda, segundo Barbetta (2008, p. 93), “a média aritmética resume o conjunto de dados em termos de uma posição central ou valor típico, mas, em geral, não fornece informação sobre outros aspectos da distribuição”. Triola (1999, p. 31) afirma “tratar-se da mais importante de todas as mensurações numéricas descritivas”.

Quando se lida com variáveis quantitativas, como é o caso deste artigo, pode-se utilizar estudos estatísticos para auxiliar nos cálculos e no desenvolvimento das informações. Esses estudos podem ser explorados tanto no sentido de verificar o grau de confiança das informações, quanto para permitir comprovações acerca de determinadas hipóteses.

Assim, a análise de correlação, neste estudo, tem por intuito verificar o comportamento dos custos presentes nas unidades hospitalares quando comparadas com o número dos atendimentos. Segundo Barbetta (2008, p. 254), “o conceito de correlação refere-se a uma associação numérica entre duas variáveis, não implicando necessariamente, numa relação *causa e efeito*, ou mesmo numa estrutura de interesses práticos”.

De acordo com o mesmo autor, as variáveis pretendidas para o cálculo do coeficiente de correlação devem ser padronizadas com a finalidade de evitar o efeito da unidade de medida. Essa padronização da variável “x” e “y” se dá pela subtração do valor da variável pela média do valor da variável, dividido pelo seu desvio padrão. Após a padronização das duas variáveis “x” e “y”, aplica-se a fórmula para o cálculo do coeficiente de correlação linear de Pearson, que se dá através da divisão entre a soma dos produtos do par “x,y” harmonizados pelo número de observações menos um.

O coeficiente de correlação linear de Pearson, que pode apresentar diferentes formas,

positivo, negativo ou, ainda, nulo, é identificado pela letra “r” e pode variar de “-1” até “1”. Quando o valor de “r” apresentar valor igual a “1”, diz-se que a correlação é positiva e os pontos plotados no gráfico estão sobre uma reta ascendente (correlação positiva perfeita). Caso o valor de “r” seja “-1”, os pontos do gráfico estão sobre uma reta descendente e, neste caso, tem-se uma correlação negativa perfeita. A terceira situação, em que não há correlação entre as variáveis estudadas, dá-se quando “r” apresenta um valor próximo de zero.

Para visualizar os valores encontrados com a utilização desta técnica, utiliza-se o diagrama de dispersão que consiste num sistema cartesiano, onde são anotados os pontos de correspondência aos pares de observações de “x” e de “y”. Barbetta (2008) explica que o gráfico de dispersão indica a maneira de representação do coeficiente linear de Pearson.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa é classificada como descritiva, por descrever características dos hospitais administrados pela SES/SC e estabelecer relações entre o número de atendimentos realizados e os custos dos mesmos (GIL, 1996). O objetivo da pesquisa, quanto à natureza do estudo, é prático, visto que procura entender de que forma os custos das organizações hospitalares reais se comportam, ao se aplicar conhecimentos tanto contábeis quanto gerenciais, bem como estatísticos.

Pode ser enquadrado como um levantamento ou *survey*, o qual, para Kerlinger (1979), procura determinar a incidência e distribuição das características e opiniões de populações, obtendo e estudando as características e opiniões de amostras pequenas e presumivelmente representativas de tais populações. Ainda, para o autor, frequentemente os levantamentos usam o que se denomina de procedimento de amostragem aleatória estratificada, embora tenha demonstrado várias vezes, ter uma alta probabilidade de ser representativa. Para Selltiz, Wrightsman e Cook (2001), o poder da pesquisa de levantamento está em responder questões de fato e em determinar a distribuição das características de populações.

O resultado que se espera deste estudo é que seja uma pesquisa do tipo básica, na qual, segundo Kerlinger (1979), se discutem relações entre fenômenos que, no caso deste artigo, trata do estudo da correlação entre o número de atendimentos das organizações hospitalares (variável independente) com os diversos elementos que compõem os custos das mesmas entidades (variáveis dependentes).

Assim, o estudo do comportamento dos custos busca conferir a forma como são apresentados os valores destes custos em cada hospital, além de demonstrar se há semelhanças destes em um hospital quando comparados com os de outro. A SES/SC busca comparar unidades com características semelhantes para verificar se os valores se repetem ou se assemelham.

A pesquisa, quanto ao processo utilizado para a coleta de dados, se pauta em dados secundários presentes nos relatórios gerenciais de custos já disponibilizados para consulta pelas instituições hospitalares (RICHARDSON, 2008), além do sistema de gestão de custos (*software*), com dados acerca do assunto pesquisado e que, segundo Martins (2006b), já estavam disponibilizados em arquivos, banco de dados, anuários estatísticos etc.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é predominantemente quantitativa (RICHARDSON, 2008), tendo em vista que os dados analisados advêm dos relatórios de custos disponibilizados pelas unidades hospitalares, e o tratamento dos dados obtidos foi realizado por meio de ferramental estatístico. Mesmo considerando-se que a essência do trabalho é quantitativa, não se excluiu a análise qualitativa no momento em que se realizam as análises e as considerações acerca dos valores obtidos, a partir dos cálculos estatísticos.

Quanto aos procedimentos técnicos, parte-se da pesquisa bibliográfica, elaborada a partir de materiais já publicados e utilizados para consulta (livros, artigos, dissertações, teses); a pesquisa documental (relatórios disponibilizados pelas instituições hospitalares); e a

pesquisa por levantamento, diante da necessidade em se fazer interrogações diretas aos gestores das instituições, a fim de esclarecer as questões aqui tratadas. Estas interrogações ocorreram por meio de entrevistas não estruturadas de acordo com a necessidade de entendimento dos processos internos das unidades hospitalares objeto da pesquisa.

#### 4 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta pesquisa tem por base a análise do comportamento dos custos das instituições hospitalares administradas pela SES/SC. Parte-se da premissa de que todos os hospitais, presentes na população de 14 unidades, utilizam o custeio por absorção e os mesmos critérios de rateio. O Quadro 1 apresenta as 14 instituições e o município em que se localizam.

| Unidade Hospitalar                              | Localidade             |
|---|------------------------|
| Hospital Florianópolis                          | Florianópolis          |
| Hospital Geral Celso Ramos                      | Florianópolis          |
| Hospital Infantil Joana de Gusmão               | Florianópolis          |
| Hospital Nereu Ramos                            | Florianópolis          |
| Maternidade Carmela Dutra                       | Florianópolis          |
| Hospital Miguel Couto                           | Ibirama                |
| Hospital Regional Hans Dieter Schmidt           | Joinville              |
| Maternidade Darcy Vargas                        | Joinville              |
| Maternidade Dona Catarina Kuss                  | Mafra                  |
| Hospital Regional Homero de Miranda Gomes       | São José               |
| Instituto de Cardiologia                        | São José               |
| Instituto de Psiquiatria de Santa Catarina      | São José               |
| Hospital Santa Tereza de Dermatologia Sanitária | São Pedro de Alcântara |
| Hospital Geral e Maternidade Tereza Ramos       | Chapecó                |

**Quadro 1 – Identificação das unidades hospitalares**

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto aos dados dos hospitais relacionados no Quadro 1, foram priorizados os anos de 2007 e 2008 porque a aplicação deste sistema de custos nos hospitais da SES/SC é relativamente nova; teve início em meados de 2006, com maior efetivação em 2007.

Não se pretende, nesta pesquisa, questionar a escolha do método de custeio empregado nos hospitais, nem tampouco os critérios de rateio utilizados. Além disso, não se pretende entender o porquê do comportamento dos custos, buscando explicações para os valores apresentados. Busca-se, isto sim, saber como esses custos se comportam diante dos valores demonstrados, e em comparação com os hospitais da própria amostra.

##### 4.1 atendimentos Hospitalares

As especialidades dos hospitais abordados na pesquisa, para melhor entendimento, são divididas em quatro grupos: G1 - Hospitais Gerais (possuem diversas especialidades dentro de uma mesma unidade); G2 - Hospitais Gerais com Maternidade (além de apresentarem diversas especialidades, apresentam também o serviço de Maternidade); G3 - Maternidades (atendimentos exclusivos para mulheres, gestantes e crianças); e G4 - Hospitais com Outras Especialidades (que possuem como característica de atendimento alguma especialidade).

A caracterização das organizações hospitalares demonstradas na Tabela 1 serve para demonstrar não somente os 14 hospitais, mas também, para apresentar o número de funcionários e o número de leitos totais.

**Tabela 1 - Caracterização das organizações hospitalares**

| Unidade Hospitalar                           | Macro especialidade       | Nº de Funcionários Totais | Nº de Leitos Totais |
|--|---------------------------|---------------------------|---------------------|
| Hosp. Geral Celso Ramos – HGCR               | Hospital Geral            | 895                       | 211                 |
| Hosp. Infantil Joana de Gusmão – HIJG        | Outras Especialidades     | 857                       | 146                 |
| Hosp. Nereu Ramos – HNR                      | Outras Especialidades     | 418                       | 116                 |
| Hosp. Sta. Tereza de Derm. Sanitária - HSTDS | Outras Especialidades     | 99                        | 108                 |
| Hospital Miguel Couto – HMC                  | Hosp. Geral e Maternidade | 178                       | 109                 |
| Instituto de Psiquiatria – IPQ               | Outras Especialidades     | 522                       | 398                 |
| Hosp. Reg. Homero de Miranda Gomes - HRHMG   | Hosp. Geral e Maternidade | 1.189                     | 284                 |
| Hosp. Florianópolis – HF                     | Hospital Geral            | 473                       | 80                  |
| Maternidade Carnela Dutra – MCD              | Maternidade               | 429                       | 114                 |
| Maternidade Dona Catarina Kuss – MCK         | Maternidade               | 174                       | 40                  |
| Instituto de Cardiologia de SC – ICSC        | Outras Especialidades     | 426                       | 90                  |
| Hosp. Reg. Hans Dieter Schimit – HRHDS       | Hospital Geral            | 822                       | 214                 |
| Maternidade Darcy Vargas – MDV               | Maternidade               | 476                       | 138                 |
| Hosp. Geral e Mat. Tereza Ramos - HGMTR      | Hosp. Geral e Maternidade | 621                       | 183                 |

Fonte: dados da pesquisa.

Analisando-se o número de funcionários dos hospitais, pode-se perceber que o hospital que possui a menor quantidade é o Hospital Santa Tereza de Dermatologia Sanitária, com apenas 99 funcionários. Embora o número de leitos não seja o menor encontrado dentre as organizações, é de se esperar que o número de atendimentos seja relativamente pequeno quando comparado com os demais hospitais. O Hospital com maior número de funcionários é o Hospital Regional Homero de Miranda Gomes, que possui 1.189 funcionários próprios, além de possuir uma estrutura de grande porte quando comparado com os demais hospitais.

Na Tabela 2 apresenta-se a quantidade de atendimentos acumulados de cada hospital, composta pelos atendimentos ambulatoriais, atendimentos emergenciais e internações.

**Tabela 2 - Número de atendimentos acumulados por hospital**

| Grupo | Org. Hospitalar | 2007             | 2008             |
|-------|-----------------|------------------|------------------|
| G1    | HGCR            | 174.486          | 172.730          |
|       | HF              | 112.567          | 105.237          |
|       | HRHDS           | 135.045          | 131.491          |
| G2    | HMC             | 43.861           | 37.749           |
|       | HRHMG           | 304.362          | 221.135          |
|       | HGMTR           | 20.585           | 31.688           |
| G3    | MCD             | 43.238           | 42.567           |
|       | MCK             | 7.971            | 7.882            |
|       | MDV             | 94.735           | 81.596           |
| G4    | HIJG            | 177.323          | 172.421          |
|       | HNR             | 6.098            | 7.343            |
|       | HSTDS           | 4.248            | 3.396            |
|       | IPQ             | 11.288           | 6.635            |
|       | ICSC            | 20.207           | 18.144           |
|       | <b>Total</b>    | <b>1.156.014</b> | <b>1.040.014</b> |

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que houve redução de aproximadamente 10% no ano de 2008, comparado com o ano de 2007, para os atendimentos acumulados. No entanto, a análise individual demonstra com maior destaque o crescimento ocorrido no Hospital Geral e Maternidade Tereza Ramos, com 54%. Verifica-se, também, a redução ocorrida no Instituto de Psiquiatria de SC, representando aproximadamente 41%.

A Tabela 3 apresenta as quantidades de nascimentos por tipo e por hospital nos anos

de 2007 e 2008.

**Tabela 3 - Número de nascimentos por tipo e por hospital**

| Grupo | Organizações Hospitalares | 2007         |         | 2008         |         |
|-------|---------------------------|--------------|---------|--------------|---------|
|       |                           | Parto Normal | Cesáreo | Parto Normal | Cesáreo |
| G2    | HMC                       | 197          | 379     | 214          | 371     |
|       | HRHMG                     | 2.191        | 1.300   | 2.150        | 1.406   |
|       | HGMTR                     | 1.520        | 1.343   | 1.447        | 1.373   |
| G3    | MCD                       | 2.167        | 1.540   | 2.061        | 1.222   |
|       | MCK                       | 664          | 559     | 746          | 621     |
|       | MDV                       | 3.602        | 2.088   | 3.885        | 2.336   |

Fonte: dados da pesquisa.

A Maternidade Carmela Dutra, das seis organizações que prestam atendimento a gestantes, apresentou a maior queda, com cerca de 11% em 2008. O maior aumento de nascimentos ocorreu na Maternidade Dona Catarina Kuss, com aproximadamente 12%, seguida da Maternidade Darcy Vargas, com aumento de aproximadamente 9%. As demais organizações apresentaram variação para mais ou para menos inferior a 2%. É possível identificar as diferenças estruturais entre as organizações hospitalares pesquisadas, além do número de funcionários, leitos e funcionários/leitos, já apresentadas na Tabela 1, também pelo número de atendimentos que realizam.

Outra informação relevante refere-se ao número de cirurgias realizadas anualmente por essas instituições. Assim, a Tabela 4 apresenta a quantidade de cirurgias realizadas por hospital nos anos analisados para comparação.

**Tabela 4 - Número de cirurgias realizadas por hospital**

| Grupo        | Unidade Hospitalar | 2007          | 2008          |
|--------------|--------------------|---------------|---------------|
| G1           | HGCR               | 5.674         | 7.473         |
|              | HF                 | 2.282         | 2.139         |
|              | HRHDS              | 3.906         | 4.476         |
| G2           | HMC                | 4.769         | 3.719         |
|              | HRHMG              | 6.488         | 6.315         |
|              | HGMTR              | 1.528         | 1.580         |
| G3           | MCD                | 1.429         | 1.018         |
|              | MCK                | 104           | 80            |
|              | MDV                | 929           | 822           |
| G4           | HIJG               | 4.965         | 4.984         |
|              | HNR                | 367           | 411           |
|              | HSTDS              | 450           | 135           |
|              | ICSC               | 558           | 510           |
| <b>Total</b> |                    | <b>33.449</b> | <b>33.662</b> |

Fonte: dados da pesquisa.

É possível verificar que a quantidade de cirurgias depende exclusivamente da especificidade da unidade hospitalar, mais do que a própria estrutura que comporta. É certo que quanto maior o número de cirurgias, maior deve ser a capacidade instalada do hospital no que diz respeito ao número de leitos para internação pré e pós-cirúrgica. No entanto, não é esse aspecto que define a quantidade, ele é consequência.

O hospital que possui menor número de cirurgias é a Maternidade Dona Catarina Kuss, resultado já esperado, uma vez que nos dados expostos até o momento é a unidade que apresenta os menores valores, haja vista ser de pequeno porte em comparação às demais.

Na análise do maior número de cirurgias em 2007, destaca-se o HRHMG; e em 2008, o HGCR, com um crescimento de, aproximadamente, 32% em comparação com o ano anterior. Uma das razões para esse crescimento ter sido o maior de todas as organizações pode

ser em decorrência dos “mutirões” que a Secretaria da Saúde realiza, temporariamente, para reduzir o número de pacientes em filas de espera.

## 4.2 Custos Hospitalares

Para a realização da pesquisa, admite-se que todos os hospitais administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina utilizam a mesma metodologia de custeio para calcular os custos dos serviços. A metodologia é a sugerida pelo Programa Nacional de Gestão de Custos (BRASIL, 2006), que é o custeio por absorção. Neste caso, o presente estudo utiliza apenas os números informados pelos respectivos hospitais, sem manipulá-los por algum procedimento adicional.

Em relação às limitações da pesquisa, destaca-se que nem todos os hospitais dispunham das informações nos seus bancos de dados para fins de elaboração deste estudo. Neste caso, assim como ocorreu na análise dos atendimentos, para fins de estatísticas dos custos totais, algumas organizações foram excluídas da amostra em decorrência da falta de informações.

As Tabelas 5 e 6, na sequência, apresentam os custos diretos e indiretos das seis unidades hospitalares consideradas nesta etapa da pesquisa, nos anos 2007 e 2008.

**Tabela 5 - Custos direto, indireto e total por unidade hospitalar em 2007**

| Grupo | Unidade Hospitalar | Custo Direto |                 |              |               | Custo Direto Total | Custo Indireto | Custo Total |
|-------|--------------------|--------------|-----------------|--------------|---------------|--------------------|----------------|-------------|
|       |                    | Pessoal      | Serv. Terceiros | Mat. Consumo | Custos Gerais |                    |                |             |
| G1    | HGCR               | 34.711.013   | 5.513.039       | 11.275.995   | 1.537.752     | 53.037.800         | 64.214.370     | 117.252.170 |
| G2    | HRHMG              | 42.518.834   | 7.111.311       | 8.127.763    | 2.235.549     | 59.993.458         | 39.554.840     | 99.548.298  |
|       | HGMTR              | 18.297.275   | 1.406.360       | 3.601.504    | 480.182       | 23.785.320         | 16.729.975     | 40.515.295  |
| G3    | MCD                | 15.970.853   | 1.844.558       | 2.123.708    | 469.823       | 20.408.943         | 17.987.261     | 38.396.203  |
|       | MDV                | 15.570.341   | 787.202         | 3.161.354    | 451.476       | 19.970.373         | 24.363.855     | 44.334.229  |
| G4    | HIJG               | 31.757.114   | 2.719.444       | 9.521.377    | 1.119.954     | 45.117.889         | 20.500.323     | 65.618.212  |

Fonte: dados da pesquisa.

A unidade hospitalar que possui maior custo com pagamento de pessoal é o Hospital Regional Homero de Miranda Gomes, classificado como Hospital Geral e Maternidade. Essa diferença de custos com pessoal é normal, quando comparado com os demais, porque possui o maior número de funcionários (conforme já demonstrado na Tabela 1) não só no grupo que está classificado, mas também em comparação com as demais organizações. Dentre as maternidades esperava-se que o custo com pessoal fosse semelhante, tendo em vista que o número de funcionários próprios da segunda é cerca de 10% maior que o da primeira.

**Tabela 6 - Custos direto, indireto e total por unidade hospitalar em 2008**

| Grupo | Unidade Hospitalar | Custo Direto |                 |              |               | Custo Direto Total | Custo Indireto | Custo Total |
|-------|--------------------|--------------|-----------------|--------------|---------------|--------------------|----------------|-------------|
|       |                    | Pessoal      | Serv. Terceiros | Mat. Consumo | Custos Gerais |                    |                |             |
| G1    | HGCR               | 37.222.127   | 6.068.307       | 11.984.623   | 1.586.776     | 56.861.833         | 64.986.517     | 121.848.349 |
| G2    | HRHMG              | 49.470.051   | 6.694.443       | 8.667.726    | 1.901.168     | 66.733.389         | 45.119.686     | 111.853.075 |
|       | HGMTR              | 20.295.119   | 2.962.025       | 4.089.629    | 496.563       | 27.843.336         | 18.306.651     | 46.149.987  |
| G3    | MCD                | 16.669.978   | 1.907.846       | 1.852.444    | 415.445       | 20.845.714         | 18.740.090     | 39.585.804  |
|       | MDV                | 17.792.656   | 929.388         | 3.482.523    | 463.352       | 22.667.919         | 28.108.219     | 50.776.138  |
| G4    | HIJG               | 33.773.038   | 5.730.650       | 10.848.600   | 1.227.225     | 51.579.513         | 34.742.082     | 86.321.596  |

Fonte: dados da pesquisa.

A relevância em 2008, quando comparada com 2007, deve-se ao aumento significativo das médias dos custos dos grupos apresentados. Dos custos considerados diretos, o referente à pessoal aumentou cerca de 10% quando comparado com 2007; os serviços de terceiros foi o

que apresentou aumento mais considerável, com quase 25%; o grupo material de consumo, cerca de 8%; e, finalmente, os custos gerais apresentaram redução de aproximadamente 3%.

A Tabela 7 apresenta a composição de cada grupo de custos, cujo cálculo se baseou nos valores apresentados nas Tabelas 5 e 6.

**Tabela 7 – Total dos custos diretos por grupo de custos**

| Grupo de Custos        | 2007               | 2008               | Valor Acumulado R\$ |
|------------------------|--------------------|--------------------|---------------------|
| Pessoal                | 158.825.430        | 175.222.971        | 334.048.401         |
| Materiais              | 37.811.702         | 40.925.545         | 78.737.247          |
| Terceirizações         | 19.381.915         | 24.292.659         | 43.674.574          |
| Gerais                 | 6.294.737          | 6.090.528          | 12.385.266          |
| <b>Valor Anual R\$</b> | <b>222.313.784</b> | <b>246.531.703</b> | <b>468.845.487</b>  |

Fonte: dados da pesquisa.

Era de se esperar que a maior representatividade ocorresse para os custos de pessoal, que apresentou 71% dos custos totais, já que estes representam a maioria dos custos fixos das organizações pesquisadas e são considerados os mais difíceis de serem reduzidos. Este fato acontece porque o enquadramento funcional ocorre por meio de concurso público e o funcionário é contratado como estatutário, ganhando vínculo permanente com a Instituição, salvo raras exceções.

No mapa de custos de cada uma das instituições pesquisadas, é apresentado o custo unitário de todos os centros de custos, inclusive dos administrativos e intermediários. A maior representatividade deles é para os custos unitários dos serviços realizados e presentes nos centros de custos produtivos. Na Tabela 8 apresenta-se a média do custo unitário dos atendimentos de forma geral, sem levar em consideração os tipos de atendimentos.

**Tabela 8 - Custo médio dos atendimentos por hospital**

| Grupo | Unidade Hospitalar | Custo Médio Anual |          |
|-------|--------------------|-------------------|----------|
|       |                    | 2007              | 2008     |
| G1    | HGCR               | 671,99            | 705,43   |
| G2    | HRHMG              | 327,07            | 505,81   |
|       | HGMTR              | 1.968,20          | 1.456,39 |
| G3    | MCD                | 888,02            | 929,96   |
|       | MDV                | 467,98            | 622,29   |
| G4    | HIJG               | 370,05            | 500,64   |

Fonte: dados da pesquisa.

Para a produção considerou-se como base de cálculo os valores contidos na Tabela 2 (anteriormente apresentada), na qual se observa o número total de atendimentos realizados em cada unidade, independente do tipo de atendimento.

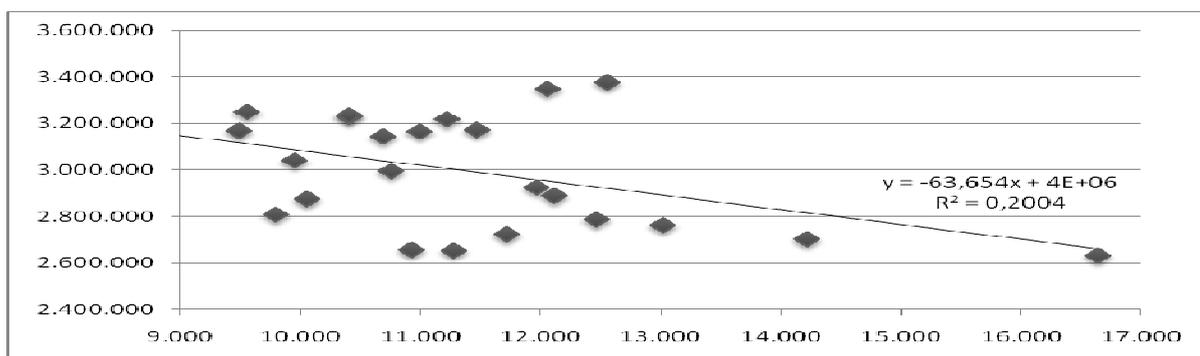
### 4.3 Análise de Correlação de Custos

Para o cálculo da correlação, as variáveis analisadas foram o número de atendimentos totais (apresentados na Tabela 2), como variável independente, *versus* os custos diretos separados por grupos de custos, como variável dependente. Objetivou-se saber se ocorre aumento ou redução dos custos quando ocorre variação no número de atendimentos prestados nos hospitais. Levando-se em conta as características já analisadas das instituições hospitalares, os custos nelas existentes e o número de atendimentos realizados, estima-se a existência de correlação positiva, representando uma variação proporcional da variável dependente quando da variação da variável independente.

A análise de correlação se deu de duas formas diferentes. Primeiramente utilizaram-se os valores de cada um dos seis hospitais da amostra e dos quatro grupos de custos. Além dos

grupos de custos já citados (pessoal, serviços de terceiros, materiais de consumo e custos gerais) criou-se um grupo com a totalidade dos custos e outro sem os custos com pessoal. Este último julgou-se necessário, tendo em vista a relevância de 71% dos custos totais com custos de folha de pagamento, cujo objetivo principal foi o de não tendenciar o resultado encontrado. Na segunda forma utilizaram-se como observação da correlação os próprios hospitais com os mesmos seis grupos de custos.

O Gráfico 1 mostra o cálculo do número de atendimentos acumulados *versus* o custo com pessoal (um dos seis grupos correlacionados) do Hospital Geral Celso Ramos demonstrando a primeira forma de cálculo da correlação. É importante salientar que esse cálculo foi realizado para cada um dos seis hospitais com os seis grupos individualmente gerando, então, 36 gráficos de dispersão.



**Gráfico 1 - Análise de correlação Atendimentos *versus* Custo Pessoal – HGCR**

Fonte: dados da pesquisa.

Para facilitar a análise dos resultados é apresentada a Tabela 9 que agrupa todas as correlações (36 testes) com seus respectivos coeficientes.

**Tabela 9 - Cálculo da correlação por hospital**

| Correlação Linear                  | G1    | G2    |       | G3    |       | G4    |
|------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
|                                    | HGCR  | HRHMG | HGMTR | MCD   | MDV   | HIJG  |
| Atendimentos X Pessoal             | -0,45 | -0,77 | 0,22  | -0,62 | -0,49 | -0,06 |
| Atendimentos X Material de Consumo | -0,24 | 0,14  | 0,00  | -0,05 | -0,31 | -0,32 |
| Atendimentos X Terceirizações      | 0,03  | 0,22  | 0,08  | -0,27 | -0,16 | 0,11  |
| Atendimentos X Custos Gerais       | 0,19  | 0,34  | 0,24  | 0,30  | 0,08  | 0,03  |
| Atendimentos X Custos Totais       | -0,36 | -0,66 | 0,14  | -0,61 | -0,56 | -0,19 |
| Atendimentos X T+M+G               | -0,21 | 0,35  | 0,05  | -0,11 | -0,37 | -0,23 |

Fonte: dados da pesquisa.

Para uma melhor visualização do comportamento dos coeficientes lineares das unidades pesquisadas, criou-se a Tabela 10 com uma contagem do número de instituições que apresentaram correlação positiva, nula e/ou negativa de acordo com cada teste realizado.

**Tabela 10 - Cálculo da correlação para todas as instituições**

| Correlação Linear                  | Correlação |      |          |
|------------------------------------|------------|------|----------|
|                                    | Positiva   | Nula | Negativa |
| Atendimentos X Pessoal             | 1          | 0    | 5        |
| Atendimentos X Material de Consumo | 1          | 1    | 4        |
| Atendimentos X Terceirizações      | 4          | 0    | 2        |
| Atendimentos X Custos Gerais       | 6          | 0    | 0        |
| Atendimentos X Custos Totais       | 1          | 0    | 5        |
| Atendimentos X T+M+G               | 2          | 0    | 4        |

Fonte: dados da pesquisa.

Desta forma, é possível a identificação dos comportamentos das unidades pesquisadas por tipo de correlação realizada. Percebe-se que a correlação do número de Atendimentos *versus* Custos com Pessoal apresentou valor negativo em, aproximadamente, 83% dos hospitais analisados. Na correlação de Atendimentos com Material de Consumo houve um caso de nulidade, apresentando 17% de representatividade positiva e nula e, aproximadamente, 66% de representatividade negativa. Pode-se dizer, nestes dois casos, que a maioria dos hospitais analisados apresentou o mesmo comportamento de custos embora tenha sido um comportamento negativo.

Essa tendência de a maioria dos hospitais pesquisados apresentar um mesmo comportamento negativo ocorreu também na correlação do número de Atendimentos com os Custos Diretos Totais, assim como no número de Atendimentos *versus* Custos Diretos Totais menos o Custo com Pessoal. As outras duas análises faltantes, do número de Atendimentos com serviços terceirizados (Terceirização) e Custos Gerais, apresentaram comportamentos semelhantes, em cerca de 67% no primeiro, e 84% no segundo.

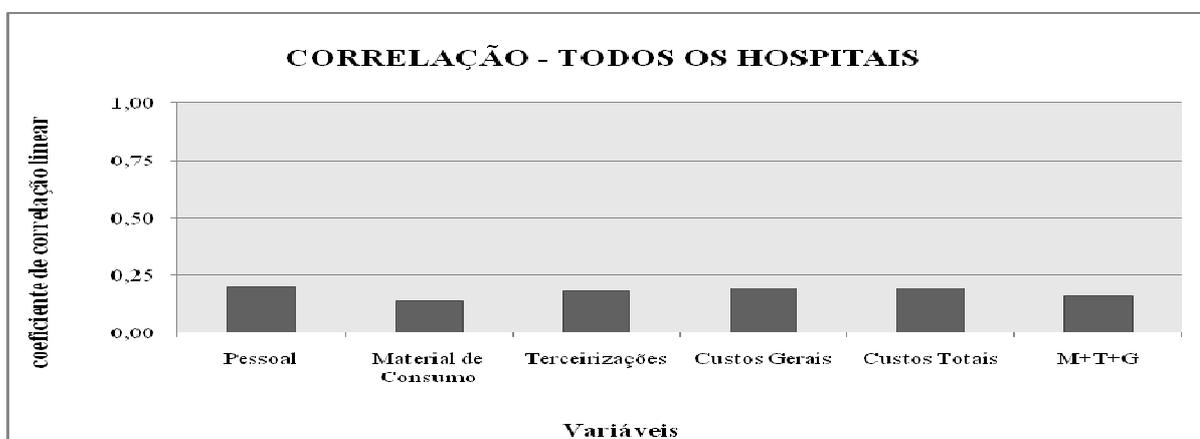
Para demonstrar a segunda forma de cálculo de correlação, conforme destacado anteriormente, apresenta-se na Tabela 11 as correlações do número de Atendimentos de todos os hospitais com o grupo de Custos com Pessoal. Vale destacar que para os demais grupos de custos foi realizado o mesmo procedimento.

**Tabela 11 - Análise de correlação Atendimento *versus* Custo com Pessoal – todos os hospitais**

| Observação    |       | Valores Originais |               | Valores Padronizados |               | Produtos    |
|---------------|-------|-------------------|---------------|----------------------|---------------|-------------|
|               |       | Atendimento       | Custo Pessoal | Atendimento          | Custo Pessoal |             |
|               |       | x                 | y             | x'                   | y'            |             |
| G1            | HGCR  | 272.534           | 71.933.140    | -0,05                | 0,73          | -0,04       |
| G2            | HGHMG | 677.928           | 91.988.886    | 1,78                 | 1,57          | 2,79        |
|               | HGMTR | 76.051            | 38.592.394    | -0,94                | -0,65         | 0,62        |
| G3            | MCD   | 125.585           | 32.640.831    | -0,72                | -0,90         | 0,65        |
|               | MDV   | 176.475           | 33.362.998    | -0,49                | -0,87         | 0,43        |
| G4            | HIJG  | 429.741           | 65.530.152    | 0,60                 | 0,40          | 0,24        |
| Média         |       | 293.052           | 55.674.733    |                      |               | <b>0,20</b> |
| Desvio Padrão |       | 226.256           | 24.496.380    |                      |               |             |

Fonte: dados da pesquisa.

Para facilitar a visualização de todos os coeficientes de correlação encontrados na segunda etapa do cálculo, elaborou-se o Gráfico 2 com os vários grupos de custos analisados.



**Gráfico 2 - Comportamento dos coeficientes lineares**

Fonte: dados da pesquisa.

Esperava-se que as correlações entre os custos separados por grupos com o número de

atendimentos fossem apresentar índices positivos, demonstrando que ocorrem variações nos Custos quando há variações no número de Atendimentos. Justifica-se tal expectativa porque há um entendimento, por parte dos gestores hospitalares, de que os custos são diretamente influenciados pelo número de atendimentos, conforme constatações da pesquisa. No entanto, após verificar as tabelas já evidenciadas e comentadas, percebeu-se que essa suposição não foi confirmada, uma vez que, na maioria dos casos, os resultados das correlações foram negativos, demonstrando que os custos não variam quando ocorre aumento ou redução do número de atendimentos.

## 5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa foi fundamentada no estudo de custos hospitalares, tendo como objetivo geral analisar o comportamento dos custos das instituições administradas pela SES/SC, nos anos de 2007 e 2008, segundo as diversas categorias hospitalares. A população pesquisa foi a relação de 14 hospitais atualmente administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, distribuídos pelo Estado em sete municípios distintos. Além disso, por serem todos administrados pelo mesmo organismo, há uma mesma metodologia de custos (custeio por absorção) que norteia o cálculo e a apuração dos custos desses hospitais, o qual não foi questionado quanto aos seus resultados para fins de análise desta pesquisa.

Assim, partiu-se de uma amostra de seis hospitais em que o sistema de custos está totalmente implantado, sendo que os demais ainda estão em fase de implantação. Exatamente por esse motivo utilizaram-se, para fins de análise, as informações conjuntas dos períodos de 2007 e 2008, tendo em vista se tratar de uma implantação recente, que se iniciou naquele momento. Além disso, foi necessário excluir da amostra algumas unidades hospitalares que não possuíam as informações de custos relevantes para a aplicação dos testes estatísticos, reduzindo a amostra na segunda etapa de análise e levantamento de custos.

A identificação dos custos aconteceu de forma única para os seis hospitais, levando-se em conta a mesma metodologia, em que os custos totais foram divididos em diretos e indiretos, sendo que os custos diretos foram apresentados em quatro grupos distintos: custos com pessoal (representado pelo grupo A), custos com material de consumo (representado pelo grupo B), custos com serviços de terceiros (representado pelo grupo C) e custos gerais (representado pelo grupo D).

Por outro lado, para o cálculo dos coeficientes de correlação, criou-se o grupo de custos da totalidade, a fim de verificar se era ou não relevante o resultado encontrado. Como o custo com pessoal representa cerca de 71% dos custos totais, e que possivelmente este não interfere no resultado do quinto grupo criado, foi calculado, então, um sexto grupo de custos, composto do somatório de todos os grupos de custos, excluindo o custo com pessoal.

Os resultados encontrados no estudo permitiram responder ao questionamento da pesquisa acerca do comportamento dos custos, segundo as diversas categorias dos hospitais administrados pela SES/SC, podendo-se afirmar que existe um comportamento de custos semelhante nos hospitais pesquisados quando se correlaciona número de atendimentos realizados com os seus respectivos custos.

Essa semelhança de comportamento se dá quando cada hospital é analisado, correlacionando o número de atendimentos que realizam com os grupos de custos separados em seis etapas (custo com pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, custos gerais, custo direto, material de consumo + serviços de terceiros + custos gerais). Tal resultado pode ser visualizado nos dados apresentados para os índices de correlação por meio da contagem positiva, negativa ou nula dos mesmos. Embora, com duas correlações negativas dos custos com serviços de terceiros e gerais, pode-se concluir que as outras quatro correlações, representando a maioria da amostra, se comportaram de forma semelhante, devido à apresentação de correlação negativa.

Independente da forma de correlação, ou mesmo dos resultados encontrados, pode-se entender que os seis hospitais analisados possuem comportamentos parecidos nas diferentes categorias apresentadas, haja vista que na amostra existem unidades com características de hospital geral, de maternidades, de hospital geral e maternidade e os hospitais com especialidades próprias.

Vale destacar que os resultados, da forma em que foram apresentados, não podem ser estendidos para os outros oito hospitais, excluídos da amostra por falta de dados, porque os hospitais possuem suas particularidades e discrepâncias, bem como características próprias. As médias apresentadas no decorrer da apresentação dos dados demonstraram que os hospitais não seguem um padrão semelhante de comportamento dos custos, por haver discrepâncias, em alguns hospitais, em função do seu porte, que se dá não só pelo número de leitos, como também pelo número de servidores e pela especialidade que executam.

De forma geral, pode-se concluir que os maiores custos médios de serviços são daqueles hospitais que possuem a menor estrutura (em termos de leitos e funcionários), além dos menores números de atendimentos. Isto pode ser explicado pelo fato de que grande parte dos custos presentes nos hospitais pesquisados é fixa e, portanto, existem independente de haver ou não atendimento. Ou seja, eles estão presentes e são altos para manter a estrutura funcionando. Somente pode ocorrer redução nesses custos médios de serviços se houver aumento no número de atendimentos, e neste caso, quanto maior o número de atendimentos, menor o custo médio dos serviços.

Cria-se, então, um desafio para a saúde pública: atender o maior número de pacientes com a melhor qualidade possível, a fim de superar o menor custo unitário dos serviços com a estrutura que cada unidade já possui, sem contar com o aumento no número de funcionários e nos investimentos. Esse desafio pode ser também uma sugestão para futuras pesquisas, no sentido de encontrar o ponto ótimo de equilíbrio entre essas variáveis.

## REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBETTA, P. A. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 7. ed. Florianópolis: Editora da UFSC, 2008.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BORGERT, A.; EGEWARTH, V. Custeio por absorção e rateio de custos indiretos de produção: uma análise de correlação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8., 2001, São Leopoldo. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2001.
- BRASIL, Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia e Saúde. **Programa nacional de gestão de custos: manual técnico de custos – conceitos e metodologias**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.
- CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CLEMMER, T.P.; SPUHLER, V.J.; ONIKI, T.A.; HORN, S.D. Results of a collaborative quality improvement program on outcomes and costs in a tertiary critical care unit. **Crit Care Med**, v. 27, n. 1768–1774, 1999.
- CLOUSE, J. A.; DOW JR. J. P. Fixed costs and the behavior of the federal funds rate. **Journal of Banking & Finance**, v. 23, p. 1015-1029, 1999. [http://dx.doi.org/10.1016/S0378-4266\(98\)00128-9](http://dx.doi.org/10.1016/S0378-4266(98)00128-9)

- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GOMES, I. S.; LIMA, D. H. S.; STEPPAN, A. I. B. Análise do comportamento dos custos hospitalares indiretos: uma investigação empírica do custo hospitalar de energia elétrica no setor de radioterapia da Liga Norte-Rio-Grandense contra o câncer. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** São Leopoldo/RS: ABC, 2007.
- HANSEN, D. R; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. Vol.1-2.
- KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1979.
- MARTINS, D. S. **Custeio hospitalar por atividades**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, D. S. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006a.
- MARTINS, G. A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006b.
- MATOS, A. J. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. São Paulo: Editora STS, 2002.
- MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- PADOVEZE, C. L. O paradoxo da utilização do método de custeio: custeio variável versus custeio por absorção. **Revista do CRC/SP**, n. 12, Jun, 2000.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. 8. reimpr. São Paulo; Atlas, 2008.
- SCHARF, L. **Análise estatística do comportamento dos custos indiretos de produção em uma empresa de malharia: uma contribuição ao estudo do “custo exato”**. Florianópolis, SC, 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.
- SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: EPU, 2001. Vol.1-3.
- TRIOLA, M. F. **Introdução à estatística**. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- ZWANZIGER, J. MELNICK, G. The effects of hospital competition and the medicare PPS Program on hospital cost behavior in California, **Journal of Health Economics**, v. 8, p. 457-464, 1988.