



**XVII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL
14 a 16 de agosto de 2019 – Bento Gonçalves-RS**

ÁREA TEMÁTICA 13 – TEMA LIVRE

**CUSTO DE UM DIAGNÓSTICO PATOLÓGICO
EM UMA ENTIDADE HOSPITALAR**

**Sabrina Maggioni – CRCRS nº 99.726
Augusto Rieger Lucchese – CRCRS nº 82.988
Fabiane Turra**

CUSTO DE UM DIAGNÓSTICO PATOLÓGICO EM UMA ENTIDADE HOSPITALAR

RESUMO

Atualmente a sociedade depara-se com várias dificuldades, como questões econômicas e financeiras. Sendo assim, uma das áreas mais afetadas é a saúde, devido ao alto custo da maioria dos procedimentos e do alto índice de procura da população de uma maneira geral. Em busca de maiores informações sobre o custo de determinados processos na saúde, o presente artigo tem como objetivo verificar a diferença entre o custo dos pacientes com morte encefálica de doadores de órgãos e não doadores, em uma entidade hospitalar da região noroeste do estado do Rio Grande do Sul. O estudo traz a comparação de custos com determinados pacientes que tiveram morte encefálica, tendo seus dados coletados através de pesquisa aplicada e apresenta resultados quantitativos, sendo diferenciados e analisados os valores entre os pacientes por haver não doadores de órgãos e doadores. Foi levantado, individualmente, o custo de cada paciente, tendo em vista apresentar para a sociedade quais são os custos dos mesmos e que se, autorizados à doação, podem vir a salvar vidas. Assim, com o presente estudo pode-se, apurar os custos diretos e indiretos relacionados entre quatro pacientes. Portanto, chegou-se, a conclusão que não há relação de aumento ou redução dos custos, através da comparação entre os pacientes devido os procedimentos serem individuais, porém é possível analisar os dados coletados e demonstrar um resultado para a entidade hospitalar onde realizou-se a pesquisa.

Palavras-chave: Entidade Hospitalar – Custos – Análise.

Área Temática: Tema Livre

INTRODUÇÃO

As entidades hospitalares têm uma importante função na sociedade, para estas os custos são expressivos. Os hospitais são grandes estruturas que possuem alto nível de gastos em ambos os aspectos. Sua manutenção elevada exige uma boa gestão da administração no controle dos recursos para estes se manterem disponíveis à população e poder atender a demanda necessária. Dessa forma, diante das diversas situações encontradas por essas instituições, como econômico-financeira, prestação de serviço às pessoas, buscou-se desenvolver um trabalho de pesquisa que visa resultados que possam ser aproveitados pela mesma.

O presente artigo tem como objetivo analisar os custos de um determinado diagnóstico patológico em uma entidade hospitalar, delimitando-se em estudar o custo de uma morte encefálica com pacientes doadores e não doadores de órgãos, no período do segundo semestre de 2017. Tendo como problema a seguinte questão de pesquisa: Qual a diferença de custos de um paciente com morte encefálica doador de órgãos e um não doador? Segundo Jones, “A morte encefálica é um diagnóstico clínico baseado na ausência de função neurológica no contexto de um diagnóstico que resultou no coma irreversível.” (JONES, 2014, p.155).

Portanto, o objetivo do estudo é mensurar os custos com medicamentos, exames e assistência técnica fornecidos pela equipe hospitalar, comparar os custos entre pacientes doadores e não doadores de órgãos. Dessa maneira, é importante a pesquisa para contribuição da entidade hospitalar e para a sociedade em geral. A empresa poderá, desta forma, aproveitar-se da pesquisa para melhorias no atendimento ao cliente, verificação dos custos que são empregados e, então, desenvolver uma melhor gestão dos recursos.

A metodologia, quanto à natureza, foi desenvolvida através da pesquisa aplicada e pesquisa bibliográfica. Ainda utilizou-se da metodologia qualitativa e quantitativa, pesquisa exploratória, documental e estudo de caso. Através de entrevistas despadronizadas foi realizado o levantamento das informações e coleta de dados para, posteriormente, realizar suas análises na primeira ação dos dados com o gestor do hospital e a responsável pela contabilidade.

A estruturação do artigo se desenvolve da seguinte maneira: referencial teórico, que abordou a entidade filantrópica e a contabilidade de custos; em seguida, metodologia da pesquisa, que demonstra a maneira como o trabalho foi desenvolvido; ainda na terceira, a análise dos resultados, que apresenta os dados levantados através da pesquisa; e finalizando com as conclusões do estudo.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

O trabalho conceitua sobre entidade hospitalar, seus deveres e direitos sob a sociedade, com a finalidade de buscar informações relevantes. Também definirá sobre contabilidade de custos, trazendo o conceito de sua divisão, classificação e os métodos que serão aplicados para realização do trabalho.

1.1 ENTIDADES HOSPITALARES

As entidades hospitalares estão presentes na sociedade de maneira indispensável para população. Os hospitais são fonte de recursos para busca de curas das mais variadas doenças encontradas nas pessoas. Segundo Mozachi e Souza, “Hospital é um estabelecimento próprio para internação e tratamento de doentes ou de feridos, que deve agir com hospitalidade e benevolência.” (MOZACHI; SOUZA, 2007, p. 02).

Conforme Colauto e Beuren, as entidades hospitalares são empresas que geram receitas e despesas, as mesmas possuem área administrativa e trabalhista e buscam atingir lucros através da boa administração e maximização dos recursos. Estas organizações hospitalares também são enquadradas como entidades filantrópicas que têm a função de responsabilidade social com a comunidade, sendo referência na prestação de serviços (COLAUTO; BEUREN, 2003).

Para Colauto e Beuren, os hospitais filantrópicos oferecem atendimento e serviços à grande maioria da população, através do programa do Sistema Único de Saúde (SUS), e não apresentam finalidade lucrativa (COLAUTO; BEUREN, 2003). De acordo com a Lei Federal nº 9.790/99 de 23 de março de 1999, traz especificado sobre a organização da sociedade civil, no §1º do 1º art. Define entidades sem fins lucrativos:

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social. (BRASIL, 1999).

Segundo o Ministério da Saúde, “a importância dos hospitais filantrópicos pode ser caracterizada pelo volume de atendimentos assistenciais e recursos financeiros consumidos,” a filantropia só pode se confirmar mediante a comprovação de 60% dos serviços de atendimento oferecidos pelo SUS (BRASIL, 2012, p. 20).

Conforme Colauto e Beuren, “O sucesso da administração hospitalar reside no melhor aproveitamento racional dos recursos estruturais, humanos e de clientes [...]” Dessa maneira aplicando-se a mais perfeita estratégia de gestão operacional direcionando os objetivos para a organização da instituição (COLAUTO; BEUREN, 2003).

1.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para Martins, a contabilidade de custo foi criada, primeiramente, pela necessidade de controle de estoques. Pela sua relevância, com o tempo se deu por necessário a adaptação de outras funções como controle e auxílio. Por oferecer dados mais precisos, tornando-se, assim, um importante instrumento para os gestores, auxiliando eles nas decisões e controle dos custos (MARTINS, 2010).

A contabilidade de custo é um importante instrumento de controle e fornece informações para as áreas administrativas, onde auxilia na tomada de decisões, para poder implantar a melhor estratégia, assim chegando à lucratividade desejada, é o que Ribeiro defende:

A Contabilidade de Custo, criada para avaliar estoques, constituiu-se em importante instrumento de controle e atribuição de custos aos produtos, sem se preocupar, no entanto em fornecer informações para o gerenciamento da produção e comercialização. Para exemplificar, as decisões necessárias à atribuição de preço de venda aos produtos tinham por fundamento somente o custo de fabricação; para alcançar a lucratividade necessária, não havia outras preocupações, desconsiderando-se, inclusive, os fatores externos relacionado no mercado. (RIBEIRO, 2013, p. 13).

Para compreender melhor a contabilidade de custo é viável entender o conceito de custos. Neste sentido, Martins compreende que os custos são gastos empregados na produção, relacionados a bens e serviços, onde os custos estão interligados a desembolso, investimentos

e gastos, são reconhecidos como custo no momento da utilização na produção (MARTINS, 2010).

Segundo Megliorini, as empresas prestadoras de serviços apresentam custos relacionados a gastos de execução dos serviços; já os gastos voltados à administração e à geração de receitas que acontecem durante o exercício são relacionados a despesas. Estas organizações prestadoras de serviços têm também gastos com suas atividades operacionais, na compra dos materiais necessários, no desempenho dos serviços, apresentam em sua demonstração de resultados os lançamentos de custos e despesas de forma separada (MEGLIORINI, 2012).

O custo está relacionado diretamente ao produto e agrega o valor do mesmo ao que foi gasto no serviço, e estima que este valor seja recuperado com a venda do produto ou serviço. Viceconti e Neves defendem que custo se define:

Gastos relativos à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção. Os custos são ativados e integram o estoque de produtos em elaboração e o de produtos. No momento da venda, os custos se transformam em despesas, em obediência ao Princípio da Competência. (VICECONTI; NEVES, 2013, p.14).

Segundo Megliorini, “Os custos precisam ser classificados para atender às diversas finalidades para as quais são apurados.” Os custos apresentam subdivisões que são abordados de algumas formas diferentes, para poder entender melhor o conceito e exemplos de cada um, apresentamos as definições de custos diretos, custos indiretos, custos fixos, custos variáveis (MEGLORINI, 2012, p. 08).

Megliorini conceitua os custos diretos, estes são facilmente identificados, pois os gastos estão destinados diretamente para cada produto, gastos com matéria prima, mão de obra direta, energia elétrica das máquinas, tudo que integra a fabricação de cada produto, o que o mesmo consumiu de fato é considerado custo direto (MEGLIORINI, 2012).

Ribeiro explana que os custos indiretos são os gastos gerais da fabricação, estes não se aplicam diretamente ao produto, pois não é possível a identificação separada do custo dos mesmos, favorecendo, assim, a produção de vários produtos. Para a utilização de seu valor é realizado o processo de rateio. O aluguel da fábrica, energia elétrica, salários e encargos da gerência ou supervisores, depreciação, são alguns exemplos de custos indiretos (RIBEIRO, 2013).

Conforme Viceconti e Neves “Custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa.” Neste caso se defende a tese de que mesmo as empresas não produzindo nada os valores dos custos fixos permanecem inalterados, isso também pode ser considerado para empresas de prestação de serviços e comerciais (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 20).

Os custos variáveis vão aumentar ou diminuir os gastos conforme o volume do serviço. Megliorini traz em seu conceito que custos variáveis são os que estão vinculados diretamente à quantidade produzida e não diretamente ao produto. Como exemplo a matéria prima (quanto mais produzir, mais matéria prima utiliza gerando mais gastos), materiais diretos podem ser considerados parte de valores variáveis (MEGLIORINI, 2012).

No conceito de Viceconti e Neves, custo padrão é um custo planejado para um produto antes da fabricação do mesmo, ou até mesmo ações a ser empregadas na empresa. Serve também para parâmetros de controle, para sua conta devem ser consideradas as metas desejadas e as qualidades tecnológicas da produção. É bastante utilizado por empresas que fabricam produtos padronizados (VICECONTI; NEVES, 2013).

Viceconti e Neves dividem o custo padrão em: custo padrão ideal, custo padrão estimado e custo padrão corrente. O custo padrão ideal é calculado de forma científica, e nas

melhores condições de produção, mas é complicada a sua aplicação. O custo padrão estimado é uma projeção de produção futura, para calcular se utiliza valores de custos ocorridos anteriormente. Já o custo padrão corrente leva em consideração para o cálculo a eficiência e deficiência da produção, devem ser utilizadas a curto, médio e longo prazo, é mais adequado para controle gerencial (VICECONTI; NEVES, 2013).

Dessa forma a contabilidade de custos é evidente em todas as instituições, porém torna-se necessário o seu controle cada vez mais amplo nas organizações, para auxiliar os gestores na administração dos recursos disponíveis. Uma forma de trabalho utilizada pelas instituições é a departamentalização dos setores para melhor coordenação.

A departamentalização é a divisão das empresas em setores, para melhor administração, aproveitamento de recursos e funcionamento das mesmas. Segundo Vicensanti e Neves, “A departamentalização consiste em dividir a fábrica em segmentos, chamados departamentos, aos quais são debitados todos os custos de produção nele incorridos.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 85).

De acordo com Martins, os setores podem ser divididos em dois grupos: são os departamentos de produção e departamentos de serviço. O departamento de produção tem atuação sobre os produtos com os custos voltados diretamente para eles; já o departamento de serviço presta atendimento ao departamento de produção, estes não têm os custos ligados diretamente ao produto (MARTINS, 2010). De acordo com Vicensanti e Neves.

Na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos para posterior alocação aos produtos (departamentos de produção) ou a outros departamentos (departamentos de serviço). Em alguns casos, podem existir mais de um centro de custos num mesmo departamento. É o caso em que neste, apesar de desenvolver atividades homogêneas, são usadas máquinas de diversas capacidades produzidas e operadas por pessoal especializado. (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 86).

Assim, várias podem ser as classificações dos centros de custos, de acordo com a necessidade da empresa e das separações necessárias para melhor funcionamento da departamentalização, utilizando de diferentes ferramentas para produção desenvolvida por pessoas treinadas.

1.3 ARTIGOS RELACIONADOS

Ao abordar sobre o tema escolhido para a presente realização do estudo encontram-se alguns artigos relacionados.

Correio e Leoncine apresentam um trabalho realizado em seis diferentes entidades hospitalares com objetivo de levantar os custos de procedimentos de gestação, tendo em vista a necessidade que os hospitais têm em saber qual o real custo nos processos para uma boa gestão. Através dos dados levantados na pesquisa, eles concluíram que o levantamento dos custos para o hospital é imprescindível, que vários setores estão diretamente envolvidos e podem ser fatores influenciadores. Além da diferença nos preços encontrados dos procedimentos devido à diferenciação do serviço realizado por cada hospital, sendo que cada um contém suas particularidades (CORREIO; LEONCINE, 2014).

Também um estudo relacionado aos enfermeiros e à morte encefálica foi desenvolvido por Costa, Da Costa e Aguiar, no Centro Universitário de Gurupi, que relata sobre a morte encefálica e a importância da doação dos órgãos. Sendo que a morte encefálica somente é confirmada quando o paciente não apresenta mais sinais de respiração, sinais circulatórios e funções neurológicas, passando em sequência para outras “duas etapas”, os exames clínicos e complementares, para posterior doação (COSTA; DA COSTA; AGUIAR, 2015).

No artigo de Guerra et al, relata o custo do processo de retirada de órgãos e doação, estimando o custo médio total do processo e comparando o valor que o SUS paga. Para este custo ser calculado foi levado em conta todos os procedimentos realizados, todos os materiais utilizados, o custo da depreciação dos equipamentos, os profissionais envolvidos e os serviços (GUERRA et. al, 2002).

Ao ser constatada a morte encefálica, faz-se a transferência do doador para UTI, para dar continuidade à manutenção do doador. Para manter os órgãos funcionando, há necessidade da utilização de equipamentos que auxiliem e monitorem. (GUERRA et al, 2002, p.159).

O paciente doador é considerado grave, por isso a importância dos cuidados de profissionais habilitados e sua equipe multiprofissional. E também a necessidade de exames complementares para a descoberta do diagnóstico, e se o paciente pode se tornar um doador.

2 METODOLOGIA

O presente trabalho expõe a classificação da natureza da pesquisa, quanto à forma de abordagem, o tipo de pesquisa do ponto de vista de seus objetivos. A conduta que vai ser utilizada aos dados e procedimentos técnicos, a definição da amostragem, plano de geração de dados e a interpretação dos dados coletados.

O método utilizado para realização da pesquisa é de natureza aplicada. Buscando informações com pesquisas bibliográficas e também o levantamento de dados com a pesquisa na entidade hospitalar. Assim, segundo Demo, “Esse tipo de pesquisa enquadra-se em regulações estatísticas mais facilmente” e quando a pesquisa empírica bem administrada traz resultados positivos (DEMO, 2011, p. 70).

Segundo Marconi e Lakatos, há uma diferenciação entre a metodologia empregada na pesquisa e a forma que são expostos os fatos onde se faz uma caracterização, tem a classificação entre quantitativa e qualitativa. Assim se caracteriza a metodologia quantitativa, onde também os pesquisadores se equivalem de “amostras amplas e com informações numéricas” (MARCONI; LAKATOS, 2011).

Já para a metodologia qualitativa Marconi e Lakatos trazem a definição que: “A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano.” Esta traz uma informação mais detalhada da pesquisa (MARCONI; LAKATOS, 2011, p. 269).

Para Demo a pesquisa qualitativa é mais complexa, pois exige uma elaboração superior por parte do pesquisador, entretanto a pesquisa não busca somente dados, mas, sim, as informações. Para realizar a pesquisa qualitativa deve ter uma estruturação antecipada, e assim poderá ser aplicada na investigação. Tendo como exemplo de qualificação as tendências, hábitos e comportamento. (DEMO, 2011).

Já o estudo de caso consiste em um estudo mais detalhado, sendo mais cansativo. Para Gil é uma modalidade de pesquisa bastante utilizada, ela “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permitam seu amplo e detalhado conhecimento.” O propósito do estudo de caso é permitir um aspecto geral do problema ou identificar os fatores que influenciam ou são influenciados (GIL, 2010, p. 37).

Com relação a coleta dos dados a pesquisa utilizou documentação indireta que teve como base livros, revistas, artigos, recibos, notas fiscais, prescrições médicas, valores contábeis, folhas de pagamento, registros do sistema hospitalar e coleta de dados. Após, foi transpassado as informações para planilhas eletrônicas, separando os dados mais relevantes para análise. Dados esses gerados através das informações fornecidas pelas fichas de internações e demais documentos acima mencionados.

Através de uma entrevista despadronizada, com a administradora da entidade e o auxiliar de contabilidade do hospital, realizou-se a coleta de dados através dos questionamentos. Com questões de como os custos são empregados, quais custos que compõem o procedimento, quais recursos que são utilizados e também a observação in loco dos procedimentos e da estrutura hospitalar.

Assim com análise e interpretação dos dados a aplicação do método histórico esclareceu o desenvolvimento dos processos de gestão e melhorias técnicas empregadas na entidade. Também ocorreu o aproveitamento do método estatístico, pois foram analisados fenômenos e características do assunto estudado. Após, aplicação do método comparativo onde permitiu a análise dos dados concretos, podendo realizar, assim, a comparação necessária para conclusão do trabalho.

Após serem coletados e manuseados os dados e obtidos os resultados que foram expostos em planilhas eletrônicas, analisaram-se os dados. Para uma melhor visualização das informações, processos, fenômenos e valores monetários, extraídas na empresa, e assim poder auxiliar para chegar ao resultado esperado.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo foi realizado em uma entidade hospitalar de porte médio, situado no interior do estado do Rio Grande do Sul. Possui uma infraestrutura de 192 leitos, e com um quadro de 706 colaboradores, divididos entre profissionais da área administrativa, corpo clínico, equipe de enfermagem, serviços de nutrição e serviços de higiene geral. As unidades encontradas são: Ambulatorial, de internação, de conforto e sanidade, e a unidade administrativa. Todas estas contemplam os demais setores da entidade que, além de privada, beneficia a filantropia.

O hospital possui o agrupamento de centro de custo, dividido em três grandes grupos, da seguinte maneira: Grupo 01 – Administração; Grupo 02 – Assistencial; Grupo 03 – Apoio. Estes grupos se subdividem em várias classificações, específicas de cada grupo.

Viceconti e Neves corroboram com o estudo, em relação à divisão da organização quanto à departamentalização das empresas em setores, sendo que dessa forma se torna possível um melhor controle e aplicação de recursos nas mesmas (VICECONTI; NEVES, 2013).

Tendo em vista atingir esse objetivo, foi realizada uma entrevista com a enfermeira chefe do setor de emergência, para reconhecimento do trajeto dos pacientes dentro do hospital, desde sua entrada até sua evolução clínica e parecer final. A ilustração 01 apresenta o fluxo do paciente dentro da entidade.

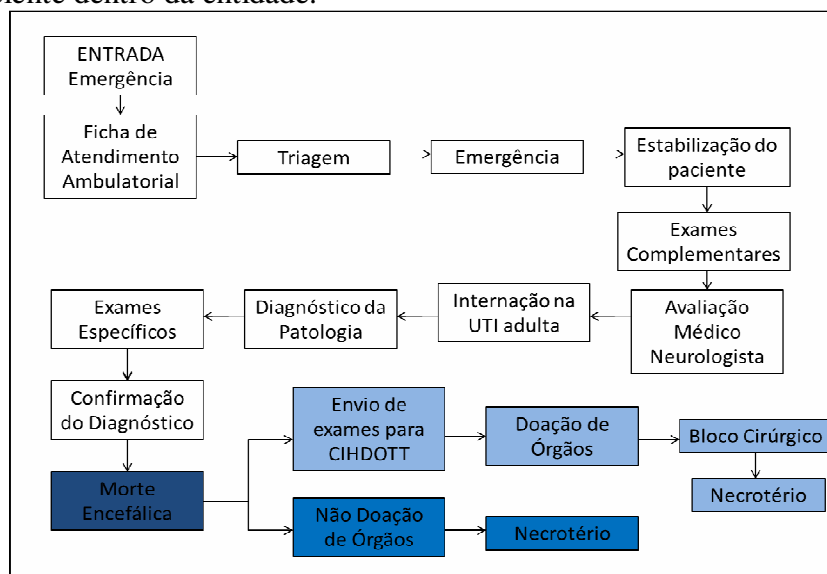


Ilustração 01: Organograma Fluxo do Paciente

Fonte: Produção dos Pesquisadores.

Através da ilustração 01 identificam-se os procedimentos realizados com o paciente. Este, ao dar entrada na entidade hospitalar no setor de emergência, tem uma ficha ambulatorial preenchida com suas informações. Em seguida a triagem, é onde os médicos e enfermeiros avaliam o quadro do paciente. Uma vez classificado como emergência, após a estabilização do mesmo, solicita-se exames complementares e avaliação do médico neurologista.

Em seguida é realizada a internação na UTI (Unidade Terapêutica Intensiva) e mais exames são necessários para a confirmação do diagnóstico, o que corrobora com o estudo de Guerra et. al, que traz a necessidade dos exames complementares para verificação se o paciente pode ou não ser doador de órgãos. Se confirmada a morte encefálica, os familiares do paciente passam por uma assistência psicológica e acompanhamento para, assim, decidirem ou não pela doação. Quando confirmada a morte encefálica são encaminhados os exames para a CIHDOTT (Comissão Intra-Hospitalar de Doação de Órgãos e Tecidos para Transplante) (GUERRA et. al, 2002).

É importante demonstrar esse organograma para ter uma visão geral da passagem do paciente dentro do hospital, tornando-se possível observar o processo para posterior levantamento dos custos relacionados. Sendo assim, após entrevista com o responsável do setor de faturamento, foi possível mensurar os gastos destinados para esse procedimento. A apresentação e análise dos custos dos pacientes estudados, para melhor entendimento, foram separados em custos diretos e indiretos.

Na sequência, a ilustração 02 apresenta os custos diretos, sendo relacionados exames, procedimentos realizados e medicação utilizada. Primeiramente foram analisados os custos diretos dos processos com os pacientes, o qual destacado por Megliorini são os gastos destinados diretamente para cada produto, o que o mesmo de fato consumiu (MEGLIORINI, 2012).

Selecionaram-se quatro pacientes, sendo dois não doadores de órgãos e dois doadores. Os mesmos tiveram sua identidade preservada, sendo tratados como pacientes P1, P2, P3 e P4. A coleta de dados foi realizada nos meses de agosto a outubro, conforme a necessidade das informações.

APURAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS								
	NÃO DOADORES				DOADORES			
	P1 R\$	%	P2 R\$	%	P3 R\$	%	P4 R\$	%
EXAMES	909,43	10,62	361,00	6,40	1.343,67	10,91	540,47	7,70
PROCEDIMENTOS	3.315,60	38,73	1.436,16	25,47	6.251,13	50,76	4.020,60	57,25
MEDICAÇÃO	4.336,30	50,65	3.841,72	68,13	4.720,74	38,33	2.461,54	35,05
TOTAL	8.561,33	100,00	5.638,88	100,00	12.315,54	100,00	7.022,61	100,00

Ilustração 02: Apuração dos Custos Diretos

Fonte: Produção dos Pesquisadores.

No estudo realizado levantou-se, separadamente, os custos de cada paciente na entidade hospitalar, conforme a pesquisa de Correio e Leoncine no qual trazem a necessidade das entidades hospitalares possuírem conhecimento dos custos para uma boa gestão (CORREIO; LEONCINE, 2014).

Quanto aos exames, o custo foi calculado de acordo com a quantidade realizada de cada paciente, qual sua especificação e o valor de cada um. É possível verificar a diferença de

valores entre os pacientes, devido, principalmente, a quais exames foram realizados, como tomografias, exames de sangue, raio X, eletroencefalografia, entre outros. Levando assim, em consideração, que alguns exames são mais caros do que os outros.

O cálculo dos procedimentos foi separado individualmente por paciente, e verificado os custos de cada um, levando em consideração o serviço e todos os materiais utilizados, como curativos e imobilizações, gases, agulhas, ataduras entre outros que foram necessários. A medicação também foi tabelada especificamente para cada paciente, sendo que foi levado em conta qual medicamento que foi usado para cada um, a dosagem dos mesmos em todos os dias que cada paciente ficou internado.

Analisando os valores apurados entre os pacientes, o que se destacou foi que a medicação para os não doadores apresentou um custo maior em relação aos outros procedimentos, sendo P1 50,65% e P2 68,13%. Já os pacientes doadores os gastos se elevaram nos procedimentos, apresentando P3 50,76% e P4 57,25%, isso se deu ao fato dos doadores passarem por cirurgias e mais processos para retirada dos órgãos.

Após apresentação dos custos diretos, também foi apurado os custos indiretos, estes estão ligados à entidade, sendo necessários para todos os pacientes. A média no período das internações do consumo de luz nos meses de Maio, Julho e Agosto no ano de 2016, foi de R\$ 82.000,00, e a água, no mesmo período, foi de R\$ 22.883,33, porém esses custos não podem ser alocados especificamente para cada um dos pacientes.

Dessa maneira, é necessária a utilização do processo de rateio, para assim, tornar possível a identificação de cada valor que será utilizado. Ribeiro corrobora com essa informação de que os custos indiretos não se aplicam diretamente ao produto ou serviço, pois não é possível a identificação separada dos custos de cada um, por isso se torna necessário o processo de rateio. A ilustração 03 demonstra os custos indiretos (RIBEIRO, 2013).

APURAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS								
	NÃO DOADORES				DOADORES			
	P1 R\$	%	P2 R\$	%	P3 R\$	%	P4 R\$	%
CORPO CLÍNICO	1.947,15	97,66	1.406,79	98,15	2.671,02	98,37	1.610,72	97,84
LUZ	15,60	0,78	7,75	0,54	12,91	0,48	10,58	0,64
ÁGUA	3,77	0,19	2,40	0,17	4,00	0,15	3,13	0,19
LIMPEZA	27,27	1,37	16,36	1,14	27,27	1,00	21,82	1,33
TOTAL	1.993,79	100,00	1.433,30	100,00	2.715,20	100,00	1.646,25	100,00

Ilustração 03: Apuração dos Custos Indiretos

Fonte: Produção dos Pesquisadores.

A ilustração 03, dos custos indiretos, apresenta o valor do rateio entre os pacientes. Em relação ao corpo clínico, os pacientes estudados ficaram internados somente na UTI, não tendo a necessidade de um médico particular fazer acompanhamento dos mesmos, pois estes não foram encaminhados ao quarto. Levando assim em consideração, o tempo que os médicos, enfermeiras, técnicos, fisioterapeutas, e demais profissionais passaram com os pacientes no período da internação.

Assim o cálculo foi realizado pelo valor do salário por hora, multiplicando pelo tempo de atendimento que cada membro do corpo clínico utilizou para realização dos procedimentos e avaliações do quadro do paciente internado. Portanto, foi possível perceber que entre os custos indiretos o corpo clínico foi o que apresentou valores mais expressivos, evidenciando variação de 97,66% até 98,37% do valor total dos custos indiretos.

Em relação à luz e à água, calculou-se através do valor total de cada mês que os pacientes estavam internados. Dividiu-se pela quantidade de internações nesse período.

Através desse resultado multiplicou-se pela quantidade de dias que cada paciente estudado ficou internado no hospital. Chegando assim ao valor gasto por cada um deles.

Quanto à limpeza, como os demais custos foi calculado através do rateio, sendo que existem funcionários contratados na instituição somente para a realização do serviço na UTI, para análise foi realizado o cálculo através do salário dos mesmos, encontrado o valor por hora e multiplicado pelos dias que o paciente ficou internado.

Os custos diretos e indiretos também podem variar de valor, Megliorini apresenta em seus estudos que os custos podem ser variáveis, relacionados diretamente aos serviços prestados, cujo gasto será maior ou menor de acordo com os serviços, sendo que os materiais também podem ser considerados parte das despesas variáveis (MEGLIORINI, 2012).

Ainda como Correio e Leoncine apresentam em seus estudos a importância do levantamento dos custos para a entidade, a variação dos dados apurados na entidade e os preços diferenciados variam de acordo com cada procedimento. Dessa maneira, foi criada uma tabela geral, relacionando os custos diretos e indiretos para, através destes, ter o custo diário de cada paciente para o hospital (CORREIO; LEONCINE, 2011).

APURAÇÃO GERAL DOS CUSTOS									
		NÃO DOADORES				DOADORES			
		P1 R\$	%	P2 R\$	%	P3 R\$	%	P4 R\$	%
Custo Direto	EXAMES	909,43	8,61	361,00	5,10	1.343,67	8,94	540,47	6,23
	PROCEDIMENTOS	3.315,60	31,40	1.436,16	20,30	6.251,13	41,58	4.020,60	46,36
	MEDICAÇÃO	4.336,30	41,07	3.841,72	54,30	4.720,74	31,40	2.461,54	28,38
Custo Indireto	CORPO CLÍNICO	1.947,15	18,44	1.406,79	19,89	2.671,02	17,77	1.610,72	18,57
	LUZ	15,60	0,15	7,75	0,11	12,91	0,09	10,58	0,12
	ÁGUA	3,77	0,04	2,40	0,03	4,00	0,03	3,13	0,04
	LIMPEZA	27,27	0,26	16,36	0,23	27,27	0,18	21,82	0,25
TOTAL GERAL		10.558,89	100	7.074,58	100	15.034,74	100	8.671,98	100
DIAS INTERNADOS		5		3		5		4	
CUSTO POR DIA		2.111,78		2.358,19		3.006,95		2.168,00	

Ilustração 04: Apuração Geral dos Custos

Fonte: Produção dos Pesquisadores.

Nos pacientes mencionados em todas as ilustrações, o paciente P1 é o único que tem tratamento por convênio, os demais foram atendidos pelo SUS. A diferença de valores exibidos ocorre porque os tratamentos são distintos entre cada paciente devido o quadro clínico apresentado por cada um, e a necessidade de realização ou não de cirurgia.

É possível visualizar, na ilustração 04, que o total geral dos custos entre os pacientes varia do menor valor R\$ 7.074,58 para o maior R\$ 15.034,74, em 112,52%, essa variação se deve a vários fatores já levantados, como: a quantidade de exames realizados, medicações utilizadas e aos dias que estes ficaram internados. Assim, não é possível estabelecer uma relação de comparação entre os valores.

A diferença da quantidade de dias que os pacientes passaram internados é pouco expressiva. Sendo que o paciente que menos ficou na entidade foi três dias, um ficou quatro e outros dois cinco, o que demonstra assim que os quadros evoluem muito rápido. Portanto, de acordo com a gravidade da patologia, em poucos dias a morte encefálica é confirmada.

Analisando ainda os custos diários, a variação encontrada por dia do menor valor R\$ 2.111,78 para o maior valor R\$ 3.006,95 é de 42,39%, verificando, assim, que a variação do valor diário não é tão expressiva quanto à variação do valor total geral. Para melhor ilustrar o valor do custo diário de cada paciente apresenta-se a ilustração 05.

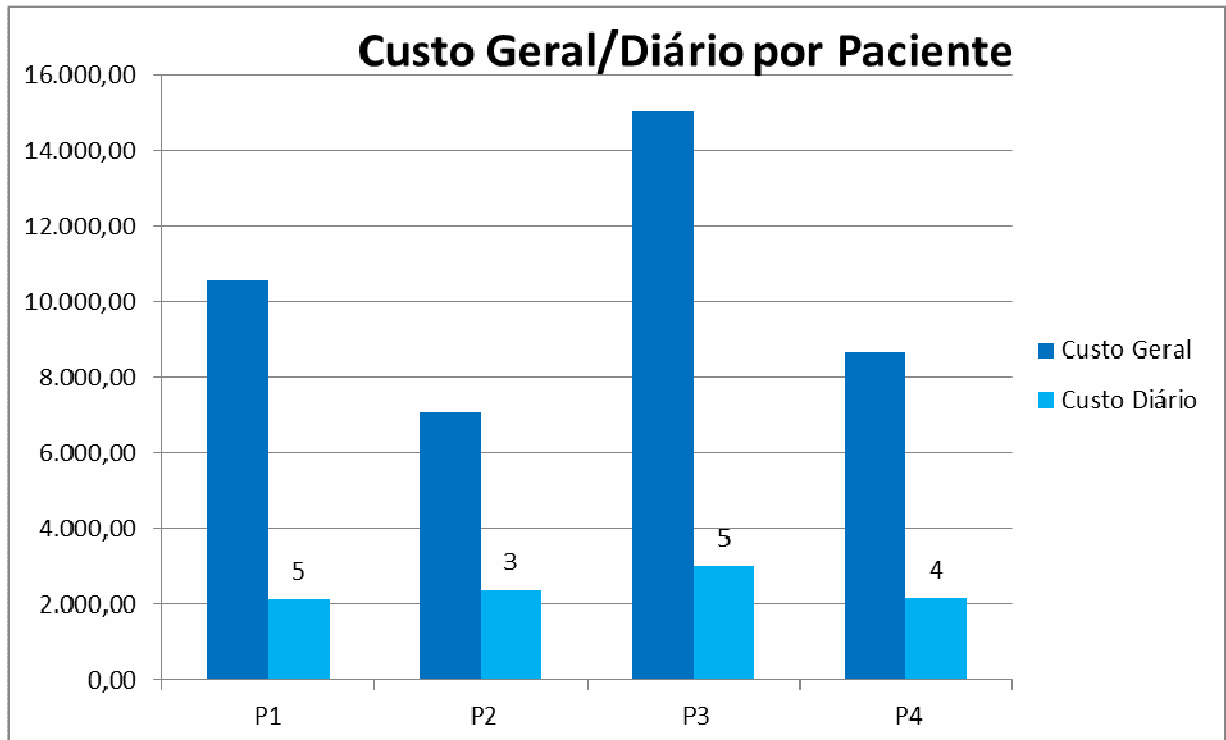


Ilustração 05: Gráfico Custo Geral/Diário por Paciente

Fonte: Produção dos Pesquisadores.

A ilustração 05 apresenta o custo geral e diário de cada paciente para a instituição hospitalar. O paciente P1 que não foi doador realizou duas vezes o exame que diagnóstica a morte encefálica, pois o primeiro o resultado foi negativo, só sendo confirmado pelo segundo exame. Este foi um dos motivos que levaram a ter um custo geral mais elevado em relação ao paciente P2, que não precisou passar por esse procedimento.

Já o paciente P3, que foi doador, em relação ao P4 teve um custo maior, devido passar por procedimentos cirúrgicos mais complexos, por causa da gravidade do seu caso, necessitando ainda de transfusão sanguínea. O paciente P4 passou também por procedimentos cirúrgicos, porém de menor complexidade. Assim, é possível compreender que o custo geral e o custo unitário de cada paciente podem variar para mais ou para menos devido às especialidades de cada enfermidade, dependendo da situação em que paciente se encontrou.

CONCLUSÃO

O presente estudo realizado sobre os custos dos pacientes não doadores e doadores de órgãos que tiverem no seu quadro clínico a confirmação por morte encefálica traz resultados expressivos, que demonstram o custo de cada um para a entidade hospitalar. Desta forma, atingiu-se os objetivos propostos de mensuração, análise e comparação dos custos. Assim, através dos resultados encontrados e analisados, foi possível perceber que a doação de órgãos não se diferencia muito em termos de valores.

Analisando o custo geral foi possível perceber que o paciente P1 custou R\$ 10.558,89 e não doou seus órgãos, custando mais para a entidade do que o paciente P4 que teve seu custo em R\$ 8.671,98 e foi um doador, demonstrando assim como a doação de órgãos pode não influenciar no valor gasto. A entidade, dessa maneira, pode visualizar quanto custou cada paciente e poderá vir a ser incentivadora na doação de órgãos.

Portanto, de acordo com o estudo realizado, foi possível identificar variáveis existentes que fazem os custos de um paciente ou de outro se diferenciarem, como nos

procedimentos do paciente P2 que custou R\$ 1.436,16, já o do P3 foi de R\$ 6.251,13, os valores são muito relativos. Podendo mudar de acordo com a quantidade de dias que os pacientes ficam internados, os tipos de procedimentos realizados e a medicação utilizada.

Também buscou-se analisar, de maneira comparativa, os pacientes que apresentaram um mesmo diagnóstico, porém com o levantamento dos dados e análise comparativa foi compreendido que existe diferença entre os custos, contudo, não possui diferença em relação a custo doação *versus* custo não doação, pois, cada paciente possui um quadro clínico específico.

Trazendo como recomendação para estudos futuros, sugere-se que se realizem pesquisas voltadas para área de custos em outras patologias e em diferentes entidades hospitalares para comparar os resultados. Visto que, temas específicos como esses voltados à apuração de custos em patologias são poucos explorados e possuem grande importância no mercado econômico atual, e para o conhecimento da população que utiliza desses serviços.

De maneira geral, após a apresentação dos resultados, conclui-se que a instituição de saúde pode incentivar a doação de órgãos, pois contribuem com a sociedade de maneira geral podendo salvar vidas. Visto que a instituição não vai sofrer acréscimo de custo por causa dos procedimentos, uma vez que cada patologia é diferente e são encontrados novos valores, conforme foi possível identificar no estudo realizado.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Código Civil. **Lei 9.790/1999**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9790.htm>. Acesso em: 01 maio 2017.

BRASIL. Código Civil. **Lei 12.101/2009**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 nov. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>. Acesso em: 01 maio 2017.

BRASIL. Código Civil. **Lei 8.080/1990**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 19 set. 1990. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8080.htm>. Acesso em: 01 maio 2017.

BRASIL. **Constituição Federal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 maio 2017.

BRASIL. **Decreto Federal Nº 2.536/1998**. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/decreto2536.htm>> Acesso em: 01 maio 2017.

BRASIL, **Ministério da saúde**. A política de reestruturação dos hospitais de ensino e filantrópicos no Brasil no período de 2003-2012: uma análise do processo de implantação da contratualização. Brasília, 2012. Livro C Projetos, programas e relatórios. Disponível em: <http://bvsm.sau.gov.br/bvs/publicacoes/politica_reestruturacao_hospitais_ensino_filantrpicos_2003_2010.pdf>. Acesso em: 01 maio 2017.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; DA SILVA, Roberto. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. **Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica:** o caso de uma organização hospitalar. Curitiba, vol. 7, nº 4, outubro/dezembro 2003. Revista de administração contemporânea. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552003000400009&lang=pt>. Acesso em: 01 maio 2017.

CORREIO, Katia Abbas; LEONCINE, Maury. **Cálculo dos Custos dos Procedimentos Médicos Hospitalares em Hospitais Brasileiros.** Revista de Administração Hospitalar, v.11, n.1, pp. 1-11, jan./mar. 2014. Disponível em: <[file:///D:/Users/Usuario/Downloads/1697-7811-1-PB%20\(1\).pdf](file:///D:/Users/Usuario/Downloads/1697-7811-1-PB%20(1).pdf)> Acesso em: 15 set 2017.

COSTA, Carlane Rodrigues; DA COSTA, Luana Pereira; AGUIAR, Nicolay. **A enfermagem e o paciente em morte encefálica na UTI.** Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1983-80422016000200368&lang=pt> Acesso em: 15 set. 2017.

DEMO, Pedro. **Praticar ciência:** metodologias do conhecimento científico. São Paulo: Saraiva, 2011.

FACHIN, Odila. **Fundamentos de Metodologia.** 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUERRA, Cícera Izabel c. De Oliveira, et. al. **O custo que envolve a retirada de múltiplos órgãos.** Rev. Assoc. Med. Bras. 2002; 48(2): 156-62. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/7382/5906aa980c86bfa8fe1e249b9be0b5be532f.pdf>> Acesso em: 14 out. 2017.

JONES, H. Royden; et. al. **Sistema Nervoso,** cérebro parte I. 2. ed. 7. vol. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=S7zuBQAAQBAJ&pg=PA155&dq=morte+encef%C3%A1lica&hl=pt-BR&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false> Acesso em: 18 ago. 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custo.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custo:** análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MOZACHI, Nelson; SOUZA, Virgínia Helena Soares de. **O hospital: manual do ambiente hospitalar.** 8 ed. Curitiba: Manual Real Ltda, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custo.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custo**. 11. ed., ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.