

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
PUC - GO  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO – E.D.N.C.  
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO**

**GESTÃO DE CUSTOS: APLICAÇÃO EM UMA CLÍNICA DE HEMODIÁLISE.**

**COST MANAGEMENT: APPLICATION IN A HEMODIALYSIS CLINIC.**

Orientando: Taisa de Paiva Fernandes  
taisa.paiva@hotmail.com

Orientador: Prof. Celso Orlando Rosa  
puctcc1c10@gmail.com

Membro 1 da banca: Prof. Gisely Jorge Mesquita  
giselyjmesquita@gmail.com

Membro 2 da banca: Prof. Marcos de Freitas Pintaud  
contemporaneomfp.brasil@gmail.com

**Linha de pesquisa:** Controladoria, Finanças e Mercados Financeiro

## **RESUMO**

O presente artigo tem como objetivo analisar o custeio de uma prestadora de serviço de hemodialise através da tabela disponibilizada pela Associação Brasileira dos Centros de Diálise e Transplante (ABCDT) que dispõe dos custos fixos e variáveis. Assim este estudo busca mostrar o custo de uma sessão de hemodialise e o valor de repasse pelo Sistema Único de Saúde (SUS). Esse valor de repasse teve seu último reajuste do Ministério da Saúde em 2017, porém na época já era insuficiente e muito abaixo da inflação. Hoje é insustentável, o que obriga as clínicas a arcarem com a diferença em cada sessão. Os dados utilizados foram dos meses de março 2020 e março 2021, sendo possível a identificação da diferença entre determinados períodos e demonstrando também o impacto da atual pandemia em relação aos custos dos insumos. Ao final do estudo pode-se identificar que o repasse feito pelo SUS, está muito abaixo dos custos, sendo necessário um complemento financeiro para garantir a sua sobrevivência.

**Palavras-chave:** Custos, Hemodiálise, Atividades.

## **ABSTRACT**

*This article aims to analyze the cost of a hemodialysis service provider through the table made available by the Brazilian Association of Dialysis and Transplant Centers (ABCDT), which has fixed and variable costs. Thus, this study seeks to show the cost of a hemodialysis session and the amount transferred by the Unified Health System (SUS). This transfer amount had its last adjustment by the Ministry of Health in 2017, but at the time it was insufficient and far below inflation. Today it is unsustainable, which forces clinics to bear the difference in each session. The data used were from the months of March 2020 and March 2021, making it possible to identify the difference between certain periods and also demonstrating the impact of the current pandemic in relation to input costs. At the end of the study, it can be identified that the transfer made by the SUS is far below costs, requiring a financial supplement to ensure its survival.*

**KeyWords:** *Costs, Hemodialysis, Activities.*

## **1. INTRODUÇÃO**

Um sistema de custo é o conjunto dos meios e métodos que uma empresa usa para obter informações gerenciais de gastos, bens e serviços, utilizados na produção de outros bens e/ou serviços. É possível conter custos pela racionalidade das tarifas, combater desperdícios e a eliminar os supérfluos (POMPERMAYER; LIMA, 2002).

Acredita-se que uma transformação comportamental alicerçada na prática de nova cultura de custos, que seja bem transformada em técnicas modernas de produção e administração de recursos financeiros e humanos, é o caminho mais eficaz para uma boa gestão de custos. Pode-se considerar que custos são ativos que se transformam em ativos (POMPERMAYER; LIMA, 2002).

No âmbito das Terapias Renais Substitutivas (TRS) a implementação de um sistema de custos torna-se indispensável para a continuidade do serviço. Através das modalidades de TRS é possível reestabelecer as funções corpóreas, fisiologicamente mantidas por um bom funcionamento renal. Trata-se de um tratamento indispensável para os pacientes em fase terminal de doença renal crônica, o que implica diretamente na qualidade de vida desses indivíduos.

A hemodiálise, por sua vez, implica em um elevado custo econômico e social. Essa modalidade de TRS é realizada em um hospital ou clínica com tratamento especializado, normalmente, três vezes por semana, com tempo médio de duração de quatro horas. Para que isso seja possível, os custos dos centros dialíticos são elevados, levando-se em consideração a complexidade do tratamento (HSIAO; LIMA, 2015).

Sob esta lógica, torna-se necessário à implementação de um sistema que permita o controle eficaz dos gastos de consumo. Segundo a tabela SIGTAP, do Ministério da Saúde, o valor unitário da sessão de hemodiálise é de R\$ 194,20 (DATASUS, 2021).

De um modo geral, os gastos com insumos para esse tratamento estão em constante reajuste, o que implica em recursos escassos. Torna-se necessário traçar medidas que permitam o conhecimento dos custos na assistência prestada, possibilitando a tomada de decisões, comparações e análises dos repasses do Sistema Único de Saúde (SUS), para assim, poder demonstrar a necessidade de melhores repasses de verbas.

Este estudo tem como objetivo analisar o custeio da prestadora de serviço de hemodiálise utilizando a tabela disponibilizada pela Associação Brasileira dos Centros de Diálise e Transplante (ABCDT) que dispõe dos custos fixos e variáveis. O estudo se faz importante já que este procedimento tende a elevar os gastos para a instituição dialítica. E para subsidiar a proposta têm-se como objetivos específicos: Identificar os custos fixos e variáveis da unidade de hemodiálise; Realizar a apuração do custo por sessão de hemodiálise utilizando a tabela de custos da ABCDT; Analisar o repasse SUS recebido pela instituição para o tratamento hemodialítico.

Partindo desse pressuposto, fica o questionamento: quais são os custos de uma sessão de hemodiálise comparado com o valor repassado pelo SUS?

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEORICA**

### **2.1 Gestão Estratégica de Custos**

A pesquisa tratou da análise de direcionamento de custos. Entender os valores e seus comportamentos, é saber como o sistema está fluindo. O gerenciamento de custos é fundamental e importante para a evolução de qualquer organização.

De acordo com Martins (p. 217, 2010):

A expressão “Gestão Estratégica de Custos” vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo. Entende-se que essa integração é necessária para que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescentemente globalizado e competitivo.

## 2.2 Custos

Segundo Martins (p. 17, 2010):

Custos são gastos relativos à bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. É reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

Em relação à energia elétrica, Martins (p. 17, 2010) afirma: A energia elétrica é um gasto, no ato da aquisição, que passa imediatamente para custo (por sua utilização) sem transitar pela fase de investimento.

## 2.3 Classificações de custos

Os custos podem ser classificados e avaliados por diversos critérios, sempre variando de acordo com a necessidade e realidade em que o usuário está inserido. A classificação que se dá quanto ao volume de produção, variáveis ou fixos.

### 2.3.1 Custos fixos

Segundo Martins (2010) embora os custos sejam classificados como fixos, seu montante monetário no final de cada período pode variar, independentemente do volume produzido, neste caso, são chamados de custos fixos não repetitivos. Porém, mesmo os custos fixos repetitivos, que apresentam o mesmo montante monetário em períodos sucessivos, terão reajustes, e mesmo assim continuarão sendo considerados como fixos.

De acordo com Moura (p. 37, 2013):

Há ainda situações em que alguns Custos Fixos podem sofrer pequenas variações em decorrência de aumentos no volume da produção, como ocorre, por exemplo, com o uso de telefones, com o consumo de materiais de limpeza etc. Entretanto, esses custos não perdem a condição de fixos, uma vez que podem variar até um determinado limite da variação do volume da produção e depois permanecem estáveis novamente.

### 2.3.2 Custos variáveis

Segundo Moura (2013), custos variáveis são aqueles que variam em decorrência do volume da produção e por estarem vinculados ao volume produzido são também denominados custos diretos.

São custos que variam em um determinado período, mudanças relacionadas com o nível de atividade. Quanto maior o volume produzido dentro de um período, maior será o custo variável.

De acordo com Martins (p. 33, 2010):

A matéria-prima é um Custo Variável, já que, por mês, seu valor total consumido depende da quantidade de bens fabricados. Entretanto, por unidade elaborada a quantidade de matéria-prima é provavelmente a mesma; mas isso não lhe tira a característica de Variável; pelo contrário, reforça-a.

### **2.3.3 Custos diretos e indiretos**

Custos diretos são diretamente identificados a unidade produzida, facilmente medido, mensurado de maneira clara e objetiva e apropriados diretamente aos produtos e serviços e os custos indiretos não é possível a alocação direta a unidade produzida, dependendo assim do estabelecimento de um critério de rateio.

Segundo Moura (p. 14, 2013):

Custos Diretos- aqueles que podem ser identificados facilmente em relação ao produto fabricado; Custos Indiretos- aqueles que não podem ser facilmente identificados em relação a cada produto fabricado, motivo pelo qual a sua determinação está condicionada ao cumprimento de regras bem como a realização de cálculos mais detalhados.

## **2.4 Métodos de custeio**

São os meios que se usam para apropriar os custos, podendo fornecer informações essenciais para a gestão empresarial. É utilizado para apropriação dos custos.

Para Martins (2010), a decisão de qual método utilizar vai depender de quem vai receber as informações e qual uso dará a elas. Depois de definido os objetivos de custeio, fica mais fácil determinar qual método utilizar.

Os métodos mais utilizados na apuração de custos na área da saúde o custeio por absorção, custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades (ABC).

### **2.4.1 Método de custeio por absorção**

O custeio por absorção, também chamado custeio integral, faz com que todos os produtos absorvam parcela de custos diretos e indiretos. É o método aceito pela Legislação Fiscal Brasileira.

Segundo Martins (p. 24, 2010):

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. 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.

### **2.4.2 Método de custeio variável ou direto**

A partir do custeio variável é possível obter a margem de contribuição que, segundo Bernardi (1996), é a diferença entre o valor das receitas e os custos variáveis de venda.

Essa ferramenta permite avaliar o quanto cada bem ou serviço contribui para gerar lucro, pagar os custos fixos e despesas fixas. Esse cálculo obtido pelo método de custeio variável, dá a possibilidade de análise por meio do custo/volume/lucro, que ajuda no acompanhamento dos resultados das metas definidas.

Leone (1997), Barbosa et al. (2011) e Megliorini (2012) citam algumas vantagens da utilização do método de custeio variável:

- a) Os custos fixos, existentes independentemente da produção ou não da atividade exercida desde o aumento ou redução (dentro de determinada capacidade instalada) da quantidade produzida, são considerados custos do período e, portanto, não são alocados aos bens ou serviços;
- b) Não existe a prática de divisão, ou seja, rateio;
- c) Identificam-se os bens ou serviços com melhor rentabilidade;
- d) Aponta a quantidade de bens ou serviços que a organização precisa produzir e comercializar para pagar seus custos fixos, despesas fixas e gerar lucro;
- e) Os dados necessários para a análise das relações custo/volume/lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil

### 2.4.3 Custos baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC)

É um sistema de custeio muito novo e pouco testado. Difícil implantação devido seu alto grau de detalhamento. Para cada um dos métodos apresentados são apontadas vantagens e desvantagens, cabe a instituição definir qual metodologia se adequa melhor as suas necessidades.

Segundo Martins (p. 60, 2010):

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

## 2.5 A Terapia Renal Substitutiva

O paciente tem que ser orientado sobre a doença, seu tratamento e especialmente sobre a modalidade de tratamento escolhido. Um dos tipos de tratamentos, além do transplante de rim, é a diálise peritoneal que, de acordo com a Sociedade Brasileira de Nefrologia (2021), é uma opção de tratamento através do qual o processo ocorre dentro do corpo do paciente, com auxílio de um filtro natural como substituto da função renal. Esse filtro é denominado peritônio, uma membrana porosa e semipermeável, que reveste os principais órgãos abdominais.

Quanto à diálise peritoneal existem dois tipos mais comuns, a diálise peritoneal ambulatorial contínua (DPAC), que segundo a Sociedade Brasileira de Nefrologia (2021) consiste em um procedimento realizado diariamente e de forma manual pelo paciente e/ou familiar. Geralmente são necessárias quatro trocas ao dia, sendo que o tempo de troca leva aproximadamente trinta minutos. A outra modalidade desse tipo de diálise é peritoneal automatizada (DPA) que é realizada todos os dias, normalmente à noite, em casa, utilizando uma pequena máquina cicladora, que infunde e drena o líquido, fazendo as trocas do líquido. Antes de dormir, o paciente conecta-se à máquina, que faz as trocas automaticamente de acordo com a prescrição médica. A drenagem é realizada conectando a linha de saída a um ralo sanitário e/ou recipiente rígido para grandes volumes.

Outro procedimento possível é a Hemodiálise, que de acordo com a Sociedade Brasileira de Nefrologia (2021) é um procedimento através do qual uma máquina limpa e filtra o sangue, ou seja, faz parte do trabalho que o rim doente não pode fazer. O procedimento libera o corpo dos resíduos prejudiciais à saúde, como o excesso de sal e de líquidos. Também controla a pressão arterial e ajuda o corpo a manter o equilíbrio de substâncias como sódio, potássio, ureia e creatinina.

As sessões de hemodiálise são realizadas geralmente em clínicas especializadas ou hospitais. Basicamente, na hemodiálise a máquina recebe o sangue do paciente por um acesso vascular, que pode ser um cateter (tubo) ou uma fístula arteriovenosa, e depois é impulsionado por uma bomba até o filtro de diálise (dialisador) (SOCIEDADE BRASILEIRA DE

NEFROLOGIA, 2021).

No dialisador o sangue é exposto à solução de diálise, também conhecido como 38 dialisato, através de uma membrana semipermeável que retira o líquido e as toxinas em excesso e devolve o sangue limpo para o paciente pelo acesso vascular. Uma fístula arteriovenosa (FAV), que pode ser feita com as próprias veias do indivíduo ou com materiais sintéticos. É preparada por uma pequena cirurgia no braço ou perna. É realizada uma ligação entre uma pequena artéria e uma pequena veia, com a intenção de tornar a veia mais grossa e resistente, para que as punções com as agulhas de hemodiálise possam ocorrer sem complicações (SOCIEDADE BRASILEIRA DE NEFROLOGIA, 2021).

O cateter de hemodiálise é um tubo colocado em uma veia no pescoço, tórax ou virilha, com anestesia local. O cateter é uma opção geralmente temporária para os pacientes que não têm uma fístula e precisam fazer diálise. Os principais problemas relacionados ao uso do cateter são a obstrução e a infecção, o que muitas vezes obriga a retirada do cateter e o implante de um novo cateter para continuar as sessões de hemodiálise (SOCIEDADE BRASILEIRA DE NEFROLOGIA, 2021).

O paciente geralmente necessita para o tratamento em geral de quatro horas de hemodiálise, três ou quatro vezes por semana. Dependendo da situação clínica do paciente esse tempo varia de 3 a 5 horas por sessão e pode ser feita 2, 3, 4 vezes por semana ou até mesmo diariamente. Ao iniciar o tratamento o paciente perceberá uma melhora significativa nos sintomas que apresentava, como: falta de apetite, indisposição, cansaço, náuseas, dentre outros. Adicionalmente, serão reduzidas as restrições dietéticas que o paciente fazia antes de começar a fazer hemodiálise e o paciente perceberá, em geral, uma melhora na sua qualidade de vida (SOCIEDADE BRASILEIRA DE NEFROLOGIA, 2021).

O problema a ser estudado é mostrar quais são os custos de uma sessão de hemodiálise comparados com o valor repassado pelo SUS. Com dados dos meses de março 2020 e março 2021 identificação da diferença entre determinados períodos e o impacto da atual pandemia.

### **3. METODOLOGIA**

Trata-se de um estudo exploratório, que visa analisar e detalhar os custos que são gerados para realização de uma sessão de hemodiálise, por meio de uma abordagem quantitativa. É um estudo documental, pois os dados foram obtidos de registros de uma clínica de hemodiálise de Goiânia.

As características desse tipo de abordagem, no âmbito prático, remetem há dois propósitos, sendo o primeiro, destinado a hipóteses de causa-efeito ou então as hipóteses que inter-relacionam duas ou mais variáveis e o segundo, para correlacionar várias variáveis específicas para responder as questões específicas da pesquisa (DALFOVO; LANA; SILVEIRA, 2008).

Para obtenção dos dados foi utilizada uma tabela própria para estes fins, elaborada pela ABCDT, disponibilizada em meio eletrônico, que possibilita a estimativa de custos gerados por uma sessão de hemodiálise.

Os dados foram disponibilizados para que seja possível a identificação dos custos, buscando alcançar uma maior aproximação possível dos valores. Visando identificar os valores relativos aos insumos utilizados na produção de um bem ou serviço, incluindo tanto os custos fixos quanto os variáveis. Sequencialmente, podendo mostrar o valor repassado pelo SUS em comparativo aos custos do valor da sessão de hemodiálise.

A pesquisa utilizou de dados dos meses de março 2020 e março 2021 para que fosse possível a identificação da diferença entre determinados períodos e o impacto da atual pandemia.

#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

É um estudo dos custos de uma clínica de hemodiálise localizada em Goiânia, que atende pacientes residentes na cidade e arredores. Com a finalidade de cumprimento dos objetivos propostos neste, serão apresentados os custos da unidade, utilizando quadros para apresentação dos resultados, para melhor visualização e análise dos dados levantados.

**Quadro 1. Corpo clínico de uma instituição de Hemodiálise.**

<b>RH necessários por sessão de Hemodiálise-HD</b>		
<b>Recurso</b>	<b>Portaria 1675</b>	<b>Horas/Sessão</b>
Nefrologista	1 x 50 pacientes	4h00
Enfermeiro	1 x 50 pacientes	4h40
Auxiliar Enfermagem	1 x 6 pacientes	4h40
Profissional Limpeza	1 sala HD + 1 reuso	4h40
Nutricionista	1 x Serviço HD	2h40
Assistente Social	1 x Serviço HD	2h40

Fonte: Tabela ABCDT.

O Quadro 1 tem como base os dispositivos da ABCDT, no que se referem ao dimensionamento dos profissionais de uma instituição de HD. Conforme os dispostos na RDC nº 11 e Portaria 1675, que definem as seguintes proporções, é possível entender o corpo clínico de uma unidade dialisadora, trabalhando atualmente com: médicos nefrologistas, equipe de enfermagem, limpeza, nutrição, assistência social e psicologia. Ainda que não discriminado na tabela, é possível ressaltar os profissionais administrativos e da recepção, podendo estes serem terceirizados ou não.

**Quadro 2. Comparativo dos critérios de rateio de uma clínica de hemodiálise em março de 2020 e março de 2021.**

<b>Estrutura</b>	<b>Março-2020</b>	<b>Março-2021</b>
Custo do M <sup>2</sup>	4500	4500
Informar área total da Unidade (M <sup>2</sup> )	920	920
Depreciação de equipamentos (meses)	120	120
Depreciação Predial (meses)	120	120
Número de pacientes em Hemodiálise (SUS)	108	111
Total de sessões – mês	1.404	1477
Média de reuso – manual	20	20
Número de Fistulas realizadas no período	6	7
Número de cateteres de duplo lumen (temporário) no período	5	5
Gasto total com vascular (honorário médico + taxa de sala + materiais)	7.203	8.353
Total faturado com procedimentos vasculares (SUS)	6.162	5.224
Médico Pessoa Jurídica – Valor plantão 18h/dia	1.200	1.350

Fonte: Tabela ABCDT.

Conforme observado no quadro 2, os custos estruturais dos meses março de 2020 e março de 2021 não sofrem alterações significativas, levando-se em conta o período de surgimento da pandemia por COVID-19, tal como seus impactos econômicos.

**Quadro 3. Percentual de gastos mensais de uma clínica de hemodiálise com os recursos humanos.**

<b>Recursos humanos</b>	
Encargos trabalhistas	35,16%
FGTS	8%
Provisões (Férias, 13 salário, rescisões e reflexos)	35,28%
Assiduidade e Pontualidade	5%
Insalubridade	20%
<b>TOTAL</b>	<b>103,44%</b>

Fonte: Tabela ABCDT.

O Quadro 3 corresponde aos percentuais de encargos trabalhistas e gratificações pagas aos funcionários Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) da referida instituição dialisadora. Vale ressaltar que a equipe multiprofissional composta por médicos nefrologistas, nutricionista, assistente social e nutricionista são vinculados a contratos.

**Quadro 4. Percentuais de tributos mensais de uma clínica de hemodiálise.**

<b>Tributos</b>	
ISS	2,00%
informar lucro presumido (sim ou não)	SIM
COFINS	3,00%
PIS	0,65%
IRPF	1,50%
CS	1,00%
<b>TOTAL</b>	<b>8,15%</b>

Fonte: Tabela ABCDT.

O Quadro 4 refere-se aos percentuais de tributos recolhidos pela clínica. O regime tributário usado é o lucro presumido.

**Quadro 5. Folha de pagamento mensal de uma clínica de hemodiálise.**

<b>Pessoal</b>	<b>Qtd.</b>	<b>Salários</b>	<b>Total</b>	<b>Salários</b>	<b>Custo por</b>	<b>Qtd.</b>	<b>Salários</b>	<b>Total</b>	<b>Salários</b>	<b>Custo por</b>
	<b>março 2020</b>		<b>salários</b>	<b>c/Encargos</b>	<b>sessão</b>	<b>março 2021</b>		<b>salários</b>	<b>c/Encargos</b>	<b>sessão</b>
Nefrologista - PJ	<b>1</b>	10.400,00	10.400,00	10.400,00	14,8	<b>1</b>	12.150,00	12.150,00	12.150,00	16,5
Enfermeiro Assistencial	<b>3</b>	2.653,78	7.961,34	16.196,55	17,2	<b>2</b>	2.719,06	5.438,12	11.063,31	11,2
Enfermeiro Chefe	<b>1</b>	4.224,75	4.224,75	8.594,83	9,1	<b>1</b>	3.670,73	3.670,73	7.467,73	7,5
Técnico de enfermagem	<b>25</b>	1.244,35	31.108,75	63.287,64	67,2	<b>27</b>	1.297,86	35.042,22	71.289,89	72,0
Nutricionista	<b>1</b>	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,8	<b>1</b>	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,7
Assistente Social	<b>1</b>	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,8	<b>1</b>	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,7
Psicólogo	<b>1</b>	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,8	<b>1</b>	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,7

Recepcionista	3	1.100,00	3.300,00	6.713,52	7,1	2	1.147,30	2.294,60	4.668,13	4,7
Assistente Administrativo	1	1.688,42	1.688,42	3.434,92	3,6	2	1.585,00	3.170,00	6.449,05	6,5
Administrador	1	4.272,90	4.272,90	8.692,79	9,2	1	3.061,02	3.061,02	6.227,34	6,3
Auxiliar de Copa	2	1.080,00	2.160,00	4.394,30	4,7	2	1.126,00	2.252,00	4.581,47	4,6
Auxiliar de Limpeza	4	1.080,00	4.320,00	8.788,61	9,3	4	1.126,00	4.504,00	9.162,94	9,3
Auxiliar de manutenção	1	1.080,00	1.080,00	2.197,15	2,3	1	1.126,00	1.126,00	2.290,73	2,3
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>43.368,90</b>	<b>76.516,16</b>	<b>138.700,32</b>	<b>153,3</b>	<b>46</b>	<b>43.368,90</b>	<b>78.708,69</b>	<b>141.350,60</b>	<b>149,0</b>

Fonte: Tabela ABCDT.

Memória de cálculo.

(Total de salários + Salários c/Encargos) / Total de sessões mês = Custo por sessão

O Quadro 05 refere-se à folha de pagamento mensal da instituição estudada. Os valores de salários considerados são efetivamente praticados pelo sindicato, conforme suas atualizações. No mês de março 2020 a instituição contou com 45 colaboradores e março 2021 46 colaboradores. Todos os funcionários são Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) exceto equipe multiprofissional.

#### Quadro 6. Relação dos insumos utilizados por sessão de hemodiálise.

Material de Consumo	Insumos	Qtd/sessão	Unitário março 2020	Custo/sessão	Unitário março 2021	Custo/sessão
Solução de HD (concentrado ácido + básico)	Galão	1	21,58	21,58	25,57	25,57
Agulha de Fístula	Unidade	2	3,00	6,00	3,00	6,00
Dialisador/Capilar	Unidade	1	69,23	3,4615	75,73	3,7865
Soro Fisiológico	Litro	2	3,30	6,60	3,31	6,62
Liquemine/Heparina - Frasco 5 ml	Unidade	0,5	16,10	8,05	16,62	8,31
Luva	Par	6	0,77	4,62	1,60	9,60
Luva estéril p/ manipulação de cateter duplo lúmen	Unidade	1	1,27	1,27	1,65	1,65
Máscaras cirúrgica	Unidade	1	3,61	3,61	0,95	0,95
Materiais de EPI	Unidade	0,0024038462	65,70	0,16	38,31	0,09
Equipo de Soro	Unidade	1	0,78	0,78	0,91	0,91
Compressa de Gaze Estéril	Unidade	10	0,42	4,20	0,48	4,80
Seringa 3 ml	Unidade	1,5	0,14	0,20	0,24	0,36
Linha de Sangue Arterial/Venosa	Unidade	1	6,76	0,34	7,31	0,37
Glicose - Ampola 25%	Unidade	0,166666667	0,30	0,05	0,49	0,08
Proxitane	Litro	0,012121212	80,00	0,97	80,00	0,97
Teste de Proxitane - iodeto de potássio	litro	0,001	17,06	0,02	17,08	0,02
Fita Adesiva	Metro	1	0,07	0,07	0,08	0,08
Hipoclorito	Litro	0,166666667	2,24	0,37	2,28	0,38
Seringa 10 ml	Unidade	1	0,23	0,23	0,41	0,41
Álcool	Litro	0,05	3,12	0,16	4,02	0,20
Agulha 25x7	Unidade	1	6,00	6,00	9,66	9,66
Isolador Condutor de Pressão	Unidade	2	0,35	0,70	0,41	0,82

Cloreto de Sódio - Ampola	Unidade	0,083333333	0,21	0,02	0,25	0,02
Insumos para procedimentos vasculares (cateter duplo lumem, permcath,FAV)	Unidade	1	302,67	0,22	330,67	0,22
Ácido acético desinfec de máquinas	litro	0,1	16,00	1,60	16,50	1,65
<b>Total</b>				<b>71,28</b>		<b>83,53</b>

Fonte: Tabela ABCDT.

Memória de cálculo.

Qtd/sessão x Unitário = Custo/sessão

O Quadro 06 dispõe da relação de insumos utilizados durante uma sessão de HD. É possível perceber um aumento no valor pago na Liquefina/Heparina - Frasco 5 ml março 2020, o qual custava R\$: 16,10 e em março 2021 passou a custar R\$: 16,62, sendo um insumo indispensável para realização de hemodiálise. O par de luvas de procedimento custava em média R\$: 0,77 unidade em 2020, no ano seguinte, passou a custar R\$: 1,60 a unidade, sendo necessário ressaltar que o valor da caixa de luvas com 50 pares chegou a custar R\$: 38,70, devido o impacto econômico pandêmico. A máscara cirúrgica, por sua vez, custava R\$: 3,61 unidade em março de 2020, valor da caixa com 50 unidades custando R\$: 180,25 com o início da pandemia e durante teve uma queda no custo passando a R\$: 0,95 a unidade, valor da caixa com 50 unidades R\$: 47,50. Com os materiais de EPI observou-se um impacto significativo de R\$: 65,70 no total de itens sendo os mais impactados, R\$: 7,50 unidade de máscara N95, R\$ 42,65 macacão reuso, R\$ 15,55 touca. Diminuindo o custo durante a pandemia conforme controle de casos, R\$: 38,31 no total, custando R\$: 3,10 unidade de máscara N95, R\$: 24,00 macacão reuso, R\$: 11,21 touca.

#### Quadro 7. Amostragem do custo/sessão de uma clínica de hemodiálise.

Impostos	Observações	Alíquota	Valor de Repasse da sessão (SUS)	Custo/ sessão
Impostos	(PIS, COFINS, ISS, CSSL, IR, IRPJ)	8,15%	194,20	<b>15,83</b>

Fonte: Tabela ABCDT.

O Quadro 07 dispõe dos tributos recolhidos pela clínica. Para ser possível a amostragem do custo/sessão pegou-se a alíquota vezes o valor de repasse da sessão.

#### Quadro 8. Contabilidade, transporte, etc.... são terceirizados.

Outros	Observações	Custo mês março 2020	Custo/ sessão	Custo mês março 2021	Custo/ sessão
IPTU		6.771,71	4,82	8.079,28	5,47
Água	Água/Esgoto	2.110,41	1,50	4.840,83	3,28
Luz		2.286,10	1,63	10.159,01	6,88
Manutenção	Equipamentos, predial, mat. Consumo, lavanderia, esterilização, mat. Escritório, ambulância, dedetização, laboratório de água, lanche, internet + telefone	26.453,55	18,84	26.338,19	17,83
			<b>26,80</b>		<b>33,46</b>

Fonte: Tabela ABCDT.

Memória de cálculo.

Valor do custo mês / Total de sessões mês = Custo/sessão

O Quadro 08 corresponde aos serviços de manutenção, sendo eles terceirizados e valor de IPTU, água e luz gastos durante os meses estudados. Dados coletados através do sistema interno da clínica.

**Quadro 09: Equipamentos prediais de uma clínica de hemodiálise.**

		CUSTO DE CAPITAL			Custo março 2020	Custo março 2021
EQUIPAMENTOS	Qtd/Serviço	Quantidade	VI. Unit. R\$	VI. Total R\$	sessão	sessão
Máquinas de diálise		34	35.000,00	1.190.000,00	7,06	6,71
Gerador	1 unidade	1	30.000,00	30.000,00	0,18	0,17
Ar Condicionado		3	20.000,00	20.000,00	0,12	0,11
Sistema de Tratamento da Água	1 unidade	1	265.000,00	265.000,00	1,57	1,50
Bancadas de Re-uso Manual	3 unidades	3	2.200,00	6.600,00	0,04	0,04
Poltronas		32	1.000,00	32.000,00	0,19	0,18
Maca	1 unidade	1	450,00	450,00	0,00	0,00
Cadeira de Rodas		4	380,00	1.520,00	0,01	0,01
Balança	1 unidade	1	1.945,00	1.945,00	0,01	0,01
Aparelho de Pressão c/ Estetoscópio		3	255,00	765,00	0,00	0,00
Carro de Emergência (monitor cardíaco e desfibrilador)	1 unidade	1	8.500,00	8.500,00	0,05	0,05
Ventilador Pulmonar Manual (AMBU)	1 unidade	1	159,00	159,00	0,00	0,00
Ponto de Oxigênio ou Cilindro com Carrinho	1 unidade	2	60,00	120,00	0,00	0,00
Móveis e Utensílios (Armários, mesas, cadeiras etc)	1 unidade	1	55.000,00	55.000,00	0,33	0,31
Autoclave	1 unidade	1	1.500,00	1.500,00	0,01	0,01
Total Investimento em Equipamentos				<b>1.613.559,00</b>	<b>9,58</b>	<b>9,10</b>
INFRAESTRUTURA	M²/R\$				<b>24,58</b>	<b>23,36</b>
				<b>1.613.559,00</b>	<b>34,15</b>	<b>32,46</b>

Fonte: Tabela ABCDT

Memória de cálculo.

$(VI. Unit. R\$ / Depreciação \text{ de equipamentos (meses)}) / \text{Total de sessões mês} = \text{Custo/sessão}$   
 $(\text{Custo do M}^2 \times \text{Informar área total da Unidade (M}^2)) / \text{Depreciação Predial (meses)} / \text{Total de sessões mês} = \text{Infraestrutura}$

O Quadro 9 refere-se aos equipamentos prediais de uma clínica de HD. Observa-se

que a instituição trabalha com 34 máquinas, considerando o estoque de 5 máquinas reservas. O valor dos equipamentos não sofre alterações se comparados entre os meses estudados, porém, o custo da sessão e infraestrutura se altera devido a diferença no total de sessões em cada mês.

**Quadro 10. Soma do custo final da sessão de hemodiálise.**

Meses	mar/20	mar/21
Folha de pagamento mensal de uma clínica de HD	153,30	149,00
Relação dos insumos utilizados por sessão de HD	71,28	83,53
Amostragem do custo/sessão de uma clínica de HD	15,83	15,83
Contabilidade, transporte, etc.... são terceirizados	26,80	33,46
Equipamentos prediais de uma clínica de HD	34,15	32,46
Soma do custo final da sessão de HD	301,34	314,27

Fonte: Tabela ABCDT

Conforme observado no quadro 10, está a soma final do custo da sessão de HD, onde sofre um aumento de R\$ 12,93 entre março 2020 e março 2021.

**Quadro 11. Repasse do SUS por uma sessão de hemodiálise.**

COBRANÇA HEMODIALISE SUS		
CÓDIGOS		TABELA DE PROCEDIMENTOS
TRATAMENTO		
03.05.01.010-7	HEMODIÁLISE (ATÉ 3X SEMANA)	194,20

Fonte: Tabela ABCDT.

O Quadro 11 demonstra o valor de repasse SUS referente a uma sessão de hemodiálise.

No desenvolvimento do presente trabalho, procurou-se identificar o custo de uma sessão de hemodiálise e o valor de repasse do SUS, que foram obtidos nos períodos de março 2020 e março 2021, descrevendo e analisando os dados coletados e resultados obtidos durante a pesquisa.

A apuração do custo por sessão em março 2020 foi de R\$: 301,34 (Trezentos e um reais e trinta e quatro centavos), e em março 2021 foi de R\$: 314,27 (Trezentos e quatorze reais e vinte e sete centavos), conforme quadro 10, um valor alto em comparação com o valor de repasse SUS, que é de R\$: 194,20 (Cento e noventa e quatro reais e vinte centavos) por sessão, conforme quadro 11. Com aumento significativo de custos e a grande defasagem no valor de reembolso, diferença de 55%, chega um momento que é preciso recorrer a empréstimos ou convênios particulares, que na grande maioria tem remunerações melhores ao SUS.

Esse valor de repasse teve seu último reajuste do Ministério da Saúde em 2017, porém na época já era insuficiente e muito abaixo da inflação, hoje é insustentável, onde obriga as clínicas a arcar com a diferença em cada sessão. Com isso a clínica acaba perdendo sua capacidade de investimento em qualidade, segurança, expansão e até da manutenção de suas atividades.

Com o início da pandemia houve aumento em alguns insumos indispensáveis para o tratamento e alguns Equipamento de Proteção Individual (EPI), como a luva de procedimento, máscara N95, macacão laminado e touca, conforme quadro 06. Alguns nem mesmo eram usados antes da pandemia, como a adaptação da máscara N95.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nos estudos realizados neste trabalho, tanto na parte teórica, como na parte prática, chegou a sugestão de que é importante a clínica possuir um sistema de controle financeiro eficiente para fazer a apuração dos custos.

O repasse feito pelo Sistema Único de Saúde (SUS) está muito abaixo dos custos levando em consideração a clínica estudada, uma das opções seria reduzir os custos e aumentar a receita, através dos convênios particulares, que na grande maioria tem remunerações melhores ao SUS.

A pesquisa teve como objetivo analisar uma clínica prestadora de serviço de hemodiálise, sendo possível analisar seus gastos e fazer essa comparação com o repasse realizado pelo SUS, pois os gastos dessa atividade são semelhantes em todo território nacional. Sem complemento financeiro a clínica terá dificuldade em sua capacidade de investimentos em qualidade, segurança e expansão, tecnologias e inovações, e até da manutenção de suas atividades.

Considera-se que o estudo realizado pode demonstrar o custo de funcionamento desse tipo de empresa através da tabela de custos disponibilizada pela Associação Brasileira dos Centros de Diálise e Transplante (ABCDT), dispondo dos custos fixos e variáveis da unidade, demonstrou que a capacidade de sobrevivência assim como a continuidade na prestação do serviço essencial aos doentes renais crônicos pode vir a ser prejudicado caso não haja mudanças na política de repasse do SUS, tendo a unidade que procurar outras formas de financiamento afim de se manter no mercado.

Existe uma carência de estudos de custos das clínicas de hemodiálise. Portanto, de modo oportuno, espera-se que seja feito novos estudos contínuos do tema abordado.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CENTROS DE DIÁLISE E TRANSPLANTE. Disponível em < <https://www.abcdt.org.br/planilha-de-custos/>>. Acesso em 04 maio de 2021.

BARBOSA, C. A. et al. **Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio**. 2011. Disponível em: <<http://www.unifenas.br/extensão/administração/ivcongresso/ca064ex.htm>> Acesso em: 30 março de 2021.

BERNARDI, I. a. Política e formação de preços. São Paulo: atlas, 1996.

DALFOVO, M. S.; LANA, R. A.; SILVEIRA, A. MÉTODOS QUANTITATIVOS E QUALITATIVOS: UM RESGATE TEÓRICO. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v. 2, n. 4, p. 1-13, 2008.

DATASUS. **SIGTAP - Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS**. Disponível em: <<http://sigtap.datasus.gov.br/tabela-unificada/app/sec/inicio.jsp>> Acesso em 30 março de 2021.

HSIAO, J.; LIMA, A. F. C. Custo direto da Hemodiálise em Unidade De Terapia Intensiva Adulto. *Cogitare Enfermagem*, v. 20, n. 4, p. 678-86, 2015.

LEONE, G. S. G. Custos: planejamento, implementação e controle. São Paulo: atlas, 1997.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. Custos: análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MOURA, O. R.; Contabilidade de Custos Fácil. 8ª ed. São Paulo: Saraiva; 2013.

POMPERMAYER, C. B.; LIMA, J. E. P. Gestão de Custos. Finanças empresariais/ Fae Business School. Curitiba: *Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus*, p. 49- 58, 2002.

SOCIEDADE BRASILEIRA DE NEFROLOGIA. Disponível em < <https://sbn.org.br/> >. Acesso em 10 abril de 2021.