

# RECONHECIMENTO DE RECEITAS NOS HOSPITAIS GERAIS DA REGIÃO DE SOROCABA

SILVA, Wilson Xavier da<sup>1</sup>; MARION, José Carlos<sup>2</sup>

## RESUMO

O principal objetivo deste estudo, mais especificamente da pesquisa, foi verificar como, e em qual momento, os hospitais qualificados como gerais, da região de Sorocaba reconhecem as receitas, analisando a aplicação ou não do Regime de Competência. A pesquisa foi composta por 32 hospitais gerais da região de Sorocaba, com uma amostra por acessibilidade que totalizou 10 hospitais. Trata-se de uma pesquisa com abordagem tanto qualitativa quanto quantitativa, do tipo descritiva; foi desenvolvida por meio de uma pesquisa de campo, com utilização do questionário como instrumento de coleta de dados, aplicada junto a profissionais de contabilidade. Os resultados evidenciaram que em 7 hospitais pesquisados não é aplicado o regime de competência, para o reconhecimento das receitas, pois basicamente o registro é feito no momento em que o faturamento é enviado (por meio da emissão da nota fiscal) levando à conclusão de que não há uma uniformidade nos registros das receitas. Uma proposta de contabilização, visando atender as práticas contábeis, segue apresentada ao final deste artigo.

**Palavras-chave:** Princípios de Contabilidade. Regime de Competência. Hospitais. Receitas.

## ABSTRACT

The main purpose of this study, specifically the research was to determine how, and at what time, hospitals classified as general, in Sorocaba recognize revenue, examining whether or not the Regime of Competence. The survey consisted of 32 general hospitals in Sorocaba, with a sample accessibility totaling 10 hospitals. This is a research approach with both qualitative and quantitative, descriptive research type, developed through a field survey using the questionnaire as a tool for data collection, applied with the accounting profession. The results showed that in 7 hospitals surveyed is not applied the accrual basis, for the recognition of revenue, primarily because the record is made at the time the billing is sent (through the issuance of invoice) leading to the conclusion that there is no uniformity in the revenue records. A proposed accounting, to meet accounting practices, presented follows the end of this article.

**Keywords:** Principles of Accounting. Accrual Basis. Hospitals. Revenue.

---

1 Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUCSP; Especialista em Contabilidade Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUCSP; Professor da Universidade Paulista, UNIP, Unidade Sorocaba

2 Livre Docência pela FEA, Universidade de São Paulo, USP; Pós Doutorado pela Kansas University - Kansas - EUA; Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, USP; Mestrado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, USP; Professor Titular da Faculdade de Ciências Gerenciais de Jundiaí - FCG-Escola Internacional de Negócios - R Senador Fonseca, 1182, Centro, 13201-017, Jundiaí, SP; Professor associado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo principal da contabilidade é a análise do patrimônio de uma entidade, ou seja, pessoa física ou jurídica, sendo a sua maior utilização nas empresas (pessoa jurídica). Essa análise precisa ser consistente, pois sua finalidade é produzir e fornecer informações úteis para todo e qualquer usuário (pessoas ou mesmo organizações que tenham algum tipo de interesse em conhecer a real situação patrimonial de uma empresa).

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam toda a base de sustentação para o desenvolvimento da contabilidade.

Para a Equipe de Professores da FEA/USP (2008, p. 265) os princípios contábeis “podem ser conceituados como premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela contabilidade, premissas que são a cristalização da análise e observação da realidade econômica, social e institucional”.

Um dos princípios fundamentais de contabilidade é o Princípio da Competência, que estabelece que as receitas provenientes de vendas de produtos ou prestação de serviços, bem como os custos e despesas necessárias para gerá-las sejam mensuradas e reconhecidas na ocorrência do fato gerador, independente do recebimento ou pagamento.

Visando integrar-se ao padrão internacional, o Brasil fundou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, em 2005; e em janeiro de 2008 divulgou a aprovação da sua estrutura conceitual de contabilidade, totalmente convergente com as normas internacionais do IASB (International Accounting Standards Board).

A Estrutura Conceitual Básica do CPC (R1) trata do “regime de competência”, que estabelece o reconhecimento das receitas e os custos e despesas para gerá-los, da mesma forma que o princípio: na ocorrência do fato gerador, transferindo os benefícios, riscos e controle ao comprador. Existem atividades que possuem algumas particularidades e que geram dificuldades para a mensuração das receitas e o CPC 30 estabelece algumas condições que devem ser satisfeitas, para enquadramento do fenômeno econômico, cabendo ao contador o julgamento profissional do momento adequando (ocorrência do fato gerador) para esse registro.

Neste sentido, surge uma questão delicada nas instituições de saúde. Os hospitais trabalham com a saúde das pessoas, o que torna o processo de prestação de serviço algo não passível de previsão quanto ao término do mesmo, pois depende muitas vezes, de fatores que fogem ao controle, como por exemplo, a reação do paciente a uma medicação. (MÃES, CUNHA; OLINQUEVITCH, 2006, p.2).

Alves Júnior e Biazzi (2007, p. 293) complementam:

As contas hospitalares são faturadas, na maioria dos casos, conforme um cronograma de entrega de contas definido pelos convênios. Este cronograma não coincide com a data da alta de todos os pacientes atendidos. Assim, se o faturamento for considerado como critério definidor de receita, haverá muitos atendimentos realizados com despesas já reconhecidas, já que foram gastos materiais, medicamentos, mão de obra, entre outros, e reconhecimento tardio de receita. Quando a data de envio de contas mais próxima do encerramento do atendimento pertencer à próxima competência, pode haver reconhecimento de receita em competência diferente da realização da despesa. Portanto, existem serviços a faturar que compõem a receita.

Daí a preocupação do registro das receitas nos hospitais.

A pesquisa desenvolvida por Mães, Cunha e Olinquevitch (2006) – para analisar se às demonstrações contábeis dos hospitais particulares do Estado de Santa Catarina, na ótica do Princípio da Competência – revelou que 75% dos hospitais ferem o princípio da competência no reconhecimento das receitas.

A pesquisa desenvolvida por Alves Júnior e Biazzi (2007), para tratar do Orçamento da Receita de um Hospital, também contribui para destacar a importância do registro das receitas.

Neste contexto, com base nos conceitos apresentados e considerando os estudos empíricos realizados, os Hospitais possuem grande complexidade e especificidade em seus processos de registro das receitas, o que leva à seguinte questão problema:

“Os hospitais gerais da região de Sorocaba aplicam o regime da competência para o registro do seu faturamento?”

## **2 A TRANSFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL APÓS A CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)**

A partir de 2001, as normas internacionais que tinham o nome de IAS (International Accounting Standard), passaram a se chamar Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS – International Financial Reporting Standards). Nesse mesmo ano, segundo Lemes e Carvalho (2010, p.2) “houve grande consenso na comunidade empresarial internacional quanto à necessidade de se dotar de mais consistência o preparo de tais normas internacionais”.

Desde então, o número de países que utiliza as IFRSs cresceu substancialmente, tornando mais próximo o objetivo do IASB de estabelecer um conjunto comum de normas de contabilidade para utilização em todo o mundo.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi fundado em 2005, por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1.055/05, com o objetivo de uniformizar a linguagem contábil do Brasil com o padrão internacional.

No lugar de princípios, postulados e convenções, a estrutura do CPC e da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), aprovado pela Resolução 539/08 apresentava:

- a) Os pressupostos básicos: Regime de Competência e Continuidade.
- b) 04 (quatro) características qualitativas, que são atributos que fazem com que a contabilidade seja útil para o usuário: Compreensibilidade, Relevância (sendo a materialidade como fator primordial para observância desta característica), Confiabilidade (devendo ser observado a Representação Adequada, Primazia da Essência sobre a Forma, Neutralidade, Prudência e Integridade, na característica qualitativa da confiabilidade) e Comparabilidade.

A Deliberação CVM n.º 675/2011, publicada no Diário Oficial da União do dia 15/12/2011, revogou a Deliberação CVM 539/08 e aprovou o PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, elaborado a partir do The Conceptual Framework for Financial Reporting (BV2011), emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB).

No Capítulo 3 da nova Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, é definido que apenas duas são as Características Qualitativas Fundamentais das Demonstrações Contábeis e que, obrigatoriamente, devem ser sempre observadas: relevância e representação fidedigna. As demais são Características Qualitativas de Melhoria da Qualidade das Demonstrações Contábeis: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, menos críticas, mas, ainda assim, altamente desejáveis.

Essas características qualitativas de melhoria podem também auxiliar na determinação de qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno. (CPC 00 R1, QC19).

O Quadro 1 apresenta as Características Qualitativas.

<b>Características Qualitativas Fundamentais</b>	Relevância
	Representação Fidedigna
<b>Características Qualitativas de Melhoria da Qualidade</b>	Comparabilidade
	Verificabilidade
	Tempestividade
	Compreensibilidade

**Quadro 1** – Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil, Deliberação CVM 675/11

Fonte: Elaborado pelo Autor com base em Silva (2010, p. 23) divisibilidade de realizar o pagamento. tecendo , medicamentos, exames,

Cabe ressaltar que os dois Pressupostos Básicos (competência e continuidade), constantes na versão anterior do Pronunciamento Conceitual Básico, tiveram seu destaque eliminado dentro da nova estrutura introduzida pelo atual Pronunciamento Conceitual Básico (R1); entretanto, continuam presentes na versão atual em seu Capítulo 4, o qual traz o texto que ainda remanesce em relação à versão anterior, conforme segue:

- a) Competência (seções 22, e 92 a 98 da versão anterior): tratado nas seções 4.47 a 4.53, as quais abordam questões relacionadas ao reconhecimento de receitas e despesas.
- b) Continuidade (seção 23 da versão anterior): tratado na seção 4.1 como premissa subjacente.

### **3 REGIME DE CAIXA E COMPETÊNCIA**

Comumente, deparamo-nos com esta situação: um empresário avaliando o desempenho de sua empresa, em termos de lucros ou prejuízos, através da sobra ou falta de dinheiro em caixa. Sobra de dinheiro em caixa não é sinônimo da obtenção de lucro e sua falta não se caracteriza sinônimo de prejuízo. A sobra ou falta de dinheiro em caixa apenas reflete as decisões relacionadas às operações dentro de uma empresa, tais como: compras de estoques, investimentos, aumento da planta, lançamentos de novos produtos, contratações de funcionários, vendas à vista ou a prazo, etc.

A apuração de resultados, considerando apenas o momento que efetivamente ocorrem entradas e saídas de caixa, é conhecida como regime de caixa.

Pelo regime de competência, as despesas e as receitas são registradas quando efetivamente ocorrem e independente do seu pagamento ou recebimento. Desta forma, o resultado é apurado no momento da ocorrência do fato gerador.

De acordo com Marion (2010, p.85) esse regime de competência “é universalmente adotado, aceito e recomendado pela Teoria da Contabilidade e também pelo imposto de renda. Evidencia o resultado da empresa (lucro ou prejuízo) de forma mais adequada e completa”.

Segundo o CPC 00 R1, p. 11 OB17:

O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

A apuração adequada do desempenho (lucro ou prejuízo) de uma empresa se dá pelo regime de competência.

#### **4 RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DIANTE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS**

No Pronunciamento Conceitual Básico, a receita é definida como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais. (CPC 00, 2011).

Segundo o CPC 30 (2009, p. 2), a questão primordial na contabilização das receitas é “determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados”.

Quando se tratar de prestação de serviços, a receita deve ser reconhecida de acordo com o seu estágio de acabamento (proporção de serviços prestados) desde que o resultado final possa ser estimado confiavelmente.

O desfecho de uma transação pode ser confiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- a) Mensuração confiável da proporção de custos e despesas utilizados para a prestação de serviços, de acordo com o estágio de acabamento.
- b) For provável que os recursos econômicos serão para o prestador de serviços.

O CPC evidencia e destaca que se a receita for mensurável e se possa razoavelmente esperar a cobrança, esta deverá ser reconhecida. Em geral quando os riscos e benefícios sobre os ativos são passados para terceiros, cabe ao contador à questão do julgamento. Os contadores que praticavam o registro apenas no momento da emissão da nota fiscal terão que quebrar este paradigma, para atender as novas exigências na prática do registro contábil das receitas.

#### **5 ASPECTOS RELACIONADOS AO HOSPITAL E ÀS ATIVIDADES HOSPITALARES**

Segundo o documento “Conceitos e Definições em Saúde”, publicado pelo Departamento de Sistemas e Redes Assistenciais, da Secretaria Nacional de Ações Básicas a Saúde (BRASIL, 1977) tem-se o conceito de hospital.

O hospital é parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência-médico-sanitária completa, tanto curativa como preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive domiciliar e cujos serviços externos irradiam até o âmbito familiar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhes supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente.

Os recursos mencionados são necessários à comunidade e devem ser administrados para gerar os serviços que ela necessita, com o menor custo possível e o nível máximo de qualidade, para que remunerem adequadamente os fatores de produção: trabalho e capital. (MARTINS, 2000, p. 17).

Para Gonçalves et al. (2006, p.38), os hospitais são instituições prestadoras de serviços, “de grande importância social, que se configuram como sistemas abertos, pois além de sofrerem a ação do meio, são influenciados continuamente pelas mudanças que ocorrem em todos os campos sociais”.

Dentre os diversos tipos de estabelecimentos listados no documento “Tipos de Estabelecimento”, do Ministério da Saúde (Brasil, 2006a), são considerados tipos de hospitais: Hospital Geral, Hospital Especializado e Hospital Dia.

TIPOS DE HOSPITAIS	
<b>Hospital Geral</b>	Destinado à prestação de atendimento nas especialidades básicas, por especialistas e/ou outras especialidades médicas. Pode dispor de serviço de Urgência/Emergência e, deve dispor igualmente, de Serviços Auxiliares de Diagnóstico e Terapia (SADT) de média complexidade. Pode ter ou não o Sistema de Procedimentos de Alta Complexidade (SIPAC).
<b>Hospital Especializado</b>	Destinado à prestação de assistência à saúde em uma única especialidade/área. Pode dispor de serviço de Urgência/Emergência e SADT. Geralmente de referência regional, macro regional ou estadual.
<b>Hospital Dia</b>	Especializado no atendimento de curta duração, com caráter intermediário entre a assistência ambulatorial e a internação.

#### Quadro 2 – Tipos de Hospitais

Fonte: Adaptado pelo Autor de Brasil (2006a)

O Hospital Geral, foco de nossa pesquisa, é definido por Borba (1991, p. 59) como aquele:

Capacitado a assistir pacientes de várias especialidades clínicas e cirúrgicas, podendo ser limitado a um grupo etário (hospital infantil), a um determinado grupo da comunidade (hospital militar) ou a finalidade específica (hospital de ensino).

O Glossário “Projeto de Terminologia em Saúde”, do Ministério da Saúde (BRASIL, 2004, p.61) define o porte de um hospital pela “sua capacidade, medida em quantidade de leitos hospitalares”. No mesmo glossário há a classificação dos hospitais, quanto ao porte, como mostra o Quadro 3.

PORTE	NÚMERO DE LEITOS
Pequeno	Até 50 leitos
Médio	De 51 a 150 leitos
Grande	De 151 a 500 leitos
Capacidade Extra	Acima de 500 leitos

**Quadro 3** – Classificação dos Hospitais Quanto ao Porte

Fonte: Elaborado pelo Autor, com base em Brasil (2004, p. 61)

A receita de um hospital pode ser decomposta de acordo com a fonte pagadora, conforme publicação na Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde – RAHIS, de 2008, citada por Alves Júnior (2009, p.49).

- a) Convênios: também chamados de operadoras de saúde, são pessoas jurídicas constituídas sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que operam produto, serviço ou contrato de Plano Privado de Assistência à Saúde, regulado pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) (BRASIL, 2004, p. 77).
- b) Particulares: pessoas físicas que contratam e se responsabilizam pelo pagamento dos serviços hospitalares prestados por elas utilizados.
- c) SUS: sistema público brasileiro de saúde.
- d) Outras fontes pagadoras: todas as demais fontes de receita. Incluem-se aqui as receitas não operacionais, como as doações, auxílios e subvenções públicas, juros de aplicações financeiras, entre outras.

Com relação às receitas provenientes do SUS, destacamos:

Alta Complexidade: como o conjunto de procedimentos que, no contexto do SUS, “envolve alta tecnologia e alto custo, objetivando propiciar à população o acesso a serviços qualificados, integrando-os aos demais níveis de atenção à saúde (atenção básica e de média complexidade)”. (BRASIL, 2009, p.30-31).

As principais áreas que compõem a alta complexidade do SUS, e que estão organizadas em “redes”, são:

Assistência ao paciente portador de doença renal crônica (por meio dos procedimentos de diálise); assistência ao paciente oncológico; cirurgia cardiovascular; cirurgia vascular; cirurgia cardiovascular pediátrica; procedimentos da cardiologia intervencionista; procedimentos endovasculares extracardíacos; laboratório de eletrofisiologia; assistência em traumatologia-ortopedia; procedimentos de neurocirurgia; assistência em otologia; cirurgia de implante coclear; cirurgia das vias aéreas superiores e da região cervical; cirurgia da calota craniana, da face e do sistema estomatognático; procedimentos em fissuras lábio palatais; reabilitação protética e funcional das doenças da calota craniana, da face e do sistema estomatognático; procedimentos para a avaliação e tratamento dos transtornos respiratórios do sono; assistência aos pacientes portadores de queimaduras; assistência aos pacientes portadores de obesidade (cirurgia bariátrica); cirurgia reprodutiva; genética clínica; terapia nutricional; distrofia muscular progressiva; osteogênese imperfeita; fibrose cística e reprodução assistida. (BRASIL, 2009, p. 32-33).



Média Complexidade: como aquela que tem o objetivo de atender os principais agravos de saúde da população, com procedimentos e atendimento especializados. São serviços como consultas hospitalares e ambulatoriais, exames e alguns procedimentos cirúrgicos. É constituída por procedimentos ambulatoriais e hospitalares situados entre a atenção básica e a alta complexidade. (BRASIL, 2006)

## **6 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A pesquisa, segundo Diehl e Tatim (2004, p.47) é “um procedimento racional e sistemático, cujo objetivo é proporcionar respostas aos problemas propostos. Ao seu desenvolvimento é necessário o uso cuidadoso de métodos, processos e técnicas”.

Nesse contexto, a metodologia pode ser definida como:

O estudo e a avaliação de diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica. A metodologia permite, portanto, a escolha da melhor maneira de abordar determinado problema, integrando os conhecimentos a respeito dos métodos em vigor nas diferentes disciplinas científicas. (DIEHL; TATIM, 2004, p. 47).

Para o estudo em questão optamos pela pesquisa de abordagem tanto qualitativa quanto quantitativa, do tipo de pesquisa descritiva. Na composição do referencial teórico houve a utilização de levantamentos bibliográficos, em meio eletrônico, em banco de dissertações e teses, em periódicos e documentos. E, para a composição da pesquisa propriamente dita foi realizada uma pesquisa de campo, composta por 32 hospitais gerais da região de Sorocaba, com uma amostra por acessibilidade que totalizou 10 hospitais. A referida pesquisa foi realizada com contadores, diretores administrativos e gerentes administrativos que responderam um questionário, para avaliar o momento que os hospitais processam o registro de suas receitas (faturamento).

A Direção Regional de Saúde (DRS-XVI) tem como cidade sede “Sorocaba”, cidade localizada no interior do Estado de São Paulo, polo regional de saúde pública, formada por 48 municípios, atendendo mais de 2.000.000 de pessoas. Com base nos dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) existem 32 (trinta e dois) hospitais gerais nas cidades que compõem a DRS –XVI. O Estado de São Paulo possui 765 hospitais classificados como gerais. A cidade de São Paulo possui 158 e a cidade de Sorocaba conta com 7 hospitais gerais.

O Quadro 4 apresenta as cidades que integram a Direção Regional de Saúde (DRS-XVI).

<b>DIREÇÃO REGIONAL DE SAÚDE (DRS-XVI)</b>			
Alambari	Capela do Alto	Itararé	Riversul
Alumínio	Cerquilha	Itu	Salto
Angatuba	Cesário Lange	Jumirim	Salto de Pirapora
Apiáí	Guapiara	Mairinque	São Miguel Arcanjo
Araçariguama	Guareí	Nova Campina	São Roque
Araçoiaba da Serra	Ibiúna	Piedade	Sarapuí
Barra do Chapéu	Iperó	Pilar do Sul	Sorocaba
Bom Sucesso de Itararé	Itaberá	Porto Feliz	Tapiraí
Boituva	Itaóca	Quadra	Taquarivaí
Buri	Itapetininga	Ribeira	Tatuí
Capão Bonito	Itapeva	Ribeirão Branco	Tietê
Campina do Monte Alegre	Itapirapuã Paulista	Ribeirão Grande	Votorantim

**Quadro 4** – Cidades que integram a Direção Regional de Saúde (DRS-XVI)

Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do CNES (BRASIL, 2011)

## 7 RESULTADO DA COLETA DE DADOS DOS QUESTIONÁRIOS

### 7.1. Grupo 1 = Estrutura da Contabilidade

Neste grupo, procuramos obter informações relativas à estruturada da contabilidade.

Dentre as questões enumeram-se as seguintes: saber se a contabilidade é própria, se possui contabilidade de custos e qual o perfil dos profissionais do setor de contabilidade dos hospitais.

<b>Estrutura da Contabilidade</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Possui contabilidade própria	9	90%
Possui contabilidade terceirizada	1	10%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 5** – Estrutura da Contabilidade

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 5 mostra que 9 (nove) hospitais (90%) possuem contabilidade própria. Existe uma tendência nas empresas que terceirizam a contabilidade, em se preocupar apenas com a parte fiscal. Este fato ficou evidenciando quando contatamos os hospitais que compõem a amostra deste trabalho, para envio do questionário e ouvimos como resposta de alguns deles, que não tinham qualquer acesso às informações contábeis.

Destacamos que os escritórios de contabilidade prestam serviços de consultoria, oferecendo serviços referentes a planejamento e análise gerencial, cabendo aos gestores dos hospitais buscarem essas informações para melhores tomadas de decisão.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Possui contabilidade de custos	3	30%
Não possui contabilidade de custos	7	70%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 6** – Contabilidade de Custos

Fonte: Elaborado pelo Autor

Buscamos identificar a existência de um setor de custos nos hospitais, para auxiliar na gestão dos custos dos procedimentos hospitalares e conforme quadros 5 e 6, os hospitais (70%) não possuem.

Nos hospitais, principalmente os enquadrados como gerais, que trabalham com uma grande variedade de serviços, conhecer os custos de cada um deles, são fundamentais para analisar quais serviços geram margem de contribuição favorável, pois tanto os convênios particulares como o SUS pagam pelos serviços com base em uma tabela de preços. Também é comum nos hospitais a exigência dos médicos sobre a utilização de materiais médicos de determinadas marcas de sua preferência (normalmente mais caras). Em época de grande concorrência que vivemos, a diminuição dos custos é muito importante para manter uma organização competitiva. Se os hospitais podem comprar materiais com menor custo e qualidade igual, não vemos razões do porque não fazê-lo.

## 7.2. Grupo 2 = Contabilização dos Atos e Fatos Contábeis nos Hospitais

Dificuldade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Falta de Sistema Integrado	5	30%
Desconhecimento da necessidade		0%
Falta de funcionários nas dependências do hospital	2	10%
Atraso causado pelos médicos	3	30%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 7** – Principal Dificuldade para Registrar o Faturamento pela Competência

Fonte: Elaborado pelo Autor

Segundo o Quadro 7, a falta de um sistema integrado para 5 hospitais (50%) e o atraso causado pelos médicos em outros 3 (três) hospitais (30%), representam o principal complicador para registrar o faturamento pela competência.

Nos sistemas integrados, um dado pode ser utilizado por várias áreas sem o retrabalho de digitá-los novamente, o que, agiliza o fechamento da conta hospitalar; sem contar na maior confiabilidade das informações, por ser uma única fonte de dados. No caso dos atrasos causados pelos médicos, ocorre quando o mesmo deixa de preencher o laudo médico (nele o médico relata os procedimentos médicos), atrasando o prazo para fechamento e envio das contas.

<b>Momento</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
No momento da alta do paciente	3	40%
No momento do envio do faturamento	7	70%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 8** – Momento da Contabilização das Receitas com Pacientes Internados

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 8 evidencia o fato dos hospitais ferirem o princípio da competência. Em 7 (sete) hospitais (70%) a receita é registrada apenas no envio do faturamento ao convênio. Cada convênio possui um cronograma, que pode variar entre 20 e 60 dias, além do tempo que o paciente ficará em atendimento. Outros 3 hospitais (30%) registram as receitas no momento da alta do paciente.

Percebemos ao longo dos anos que a emissão da nota fiscal era a base para o registro das receitas, não só em hospitais, como em outras empresas.

Na alta do paciente, o hospital possui as condições estabelecidas pelo CPC 30 para reconhecer as receitas com a prestação de serviços: a receita pode ser confiavelmente mensurada (pois todo o atendimento foi realizado e desta forma sabe-se o preço da prestação de serviços); é provável que os benefícios econômicos fluam para a entidade (a contrapartida do atendimento, que é o recebimento ou compromisso de pagamento por parte do tomador do serviço) e as despesas para a prestação de serviços foi mensurada (sabe-se a quantidade de materiais e medicamentos, além dos honorários médicos dispensados no atendimento).

<b>Momento</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Sim	1	10%
Não	9	90%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 9** – Registro da Receita Diferida, Caso o Paciente não tenha Recebido Alta no final do mês

Fonte: Elaborado pelo Autor

O CPC 30 destaca a questão do registro proporcional aos serviços prestados. Na prestação de serviços hospitalares é normal um paciente com internação em um mês e alta no mês seguinte, principalmente na virada do mês, com internação entre os dias 28 e 30. Apenas 01 (um) dos 10 hospitais pesquisados procede com o registro parcial, conforme Quadro 9.

Lembramos que o paciente começa a gerar custos desde o momento de sua internação e a contabilidade deveria registrar as receitas proporcionais a esses custos.

<b>Teto</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Sim	5	50%
Não	4	40%
Não se aplica	1	10%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 10** – O Hospital Possui Teto para Atingir

Fonte: Elaborado pelo Autor

No Quadro 10 procuramos identificar os hospitais que possuem teto (meta) de atendimentos e valores para atingir. O teto é estabelecido aos hospitais que atendem pelo SUS.

Na Alta Complexidade, o teto refere-se à produção médica do mês, condicionada até um determinado montante baseado no (número de procedimentos x preço unitário), estabelecido em contrato. O hospital receberá mensalmente a importância referente aos serviços efetivamente prestados, de acordo com os valores unitários de cada procedimento, previstos na Tabela do Ministério da Saúde/SUS, para procedimentos de alta complexidade. O valor que o hospital receberá, caso atinja o teto já está estabelecido no contrato. Caso o hospital preste mais serviços do que ficou estabelecido em contrato, não receberá por isso.

Na Média Complexidade também existe um valor fixo que os hospitais recebem, para atingirem o teto de atendimentos médicos do mês. A grande diferença em relação a Alta Complexidade é que, independente do hospital atingir o teto, o valor fixo estabelecido em contrato é recebido. Os hospitais buscam atingir o teto, pois se a produção for sempre inferior, correm o risco de ter o valor do contrato revisado. Apenas os hospitais que atendem pelo SUS podem se enquadrar na condição de atingir o teto mensal.

<b>Valor Excedente</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Sim	2	20%
Não	3	30%
Não se aplica	5	50%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 11** – Registro do Valor Complementar da Média Complexidade Quando não Atinge o Teto no Reconhecimento das Receitas Mensais

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 11 mostra que em 5 (cinco) hospitais a questão não se aplica. Dos outros 5 (cinco) hospitais, 3 (três) deles não registram a média complexidade quando não atingem o teto. Nos atendimentos de média complexidade, a Prefeitura repassa aos hospitais o valor estabelecido em contrato, independente do número de atendimentos atingir a esse teto. Os hospitais que não registram o valor complementar deixam de reconhecer parte de suas receitas, prejudicando o levantamento do resultado econômico do hospital. O valor complementar é garantido pelo contrato, e os hospitais deveriam registrá-lo como receitas.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	1	10%
Não	4	40%
Não se aplica	5	50%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 12** – Registro como Dedução de Receitas Quando o Faturamento Ultrapassa o Teto

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 12 aponta que os 4 (quatro) hospitais que precisam atingir o teto mensal, não registram o faturamento excedente (produção maior que o teto estabelecido em contrato). Como os hospitais trabalham com o regime de caixa, não registram todos os atos e fatos dos atendimentos hospitalares. Para efeitos de medida de desempenho e aplicabilidade do princípio da competência esta questão foi uma das que mais evidenciam o não cumprimento das normas e práticas contábeis para reconhecimento das receitas.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Deficitário	6	60%
Superavitário	4	40%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 13** – Resultado do Hospital no Último Exercício Social

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 13 aponta que 6 (seis) dos hospitais pesquisados (60%) são deficitários. Principalmente nos hospitais que atendem pelo SUS, a tabela de preços não vem sofrendo reajuste há alguns anos, e estaria defasada em pelo menos 40%.

### 7.3 Grupo 3 = Contabilização dos Custos

Neste grupo, procuramos obter informações relativas à contabilização dos custos.

As questões abordaram os seguintes tópicos: momento da contabilização dos custos com materiais e medicamentos, momento da contabilização das órteses e próteses, momento da contabilização dos honorários médicos.

<b>Momento</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
No requerimento do material ou medicamento	1	10%
No momento em que é utilizado no paciente	2	20%
No final do mês por motivo do fechamento do estoque contábil	7	70%
No momento da alta do paciente		0%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 14** – Momento da Contabilização dos Custos com Materiais e Medicamentos

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 14 demonstra que os hospitais não ferem o princípio da competência no registro da utilização de materiais e medicamentos, variando apenas os procedimentos utilizados, um contabilizando no momento do requerimento na farmácia (almoxarifado), ou quando é utilizado no paciente, ou no final do mês por motivo de fechamento contábil.

<b>Momento</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
No próprio mês independente do paciente ter recebido alta	0	0%
No momento em que a conta é encerrada	3	30%
No momento do repasse do Convênio	7	70%
<b>Total</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

**Quadro 15** – Momento da Contabilização dos Honorários Médicos

Fonte: Elaborado pelo Autor

Em relação aos honorários médicos, o Quadro 15 demonstra que 7 (sete) hospitais (70%) não registram dentro da sua competência, ferindo o regime da competência. Este elemento de custo é um dos mais significativos monetariamente e o reconhecimento se dá entre 20 e 60 dias após a prestação do serviço (fato gerador). Em determinado momento, os gestores dos hospitais poderão apresentar o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício sem os valores corretos nas contas do passivo e de custos, o que gera a divulgação de informações não fidedignas aos usuários das informações contábeis.

#### **7.4. Grupo 4 = Informações sobre Auditoria das Demonstrações Contábeis**

<b>Parecer com Ressalva</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Sim	2	20%
Não	8	80%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

**Quadro 16** – Demonstrações Financeiras Auditadas com Ressalva, Causadas pelo Registro das Receitas

Fonte: Elaborado pelo Autor

Em 2 (dois) dos 10 (dez) hospitais pesquisados a auditoria já emitiu parecer com ressalvas devido a não aplicação do regime de competência no registro das receitas.

Basicamente existem 4 tipos de parecer, conforme informações disponibilizadas no site intitulado Portal da Contabilidade:

Parecer sem ressalva: quando o auditor está convencido sobre todos os aspectos relevantes da auditoria.

Parecer com ressalva: quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

Parecer Adverso: quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

Parecer com Abstenção: quando houver limitação significativa na extensão de seus exames que impossibilitem o auditor expressar opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

Tanto o parecer adverso como o com abstenção podem gerar problemas para o hospital solicitar empréstimos, conseguir financiamentos e buscar parcerias.

Os contadores dos hospitais devem buscar com urgência sua adequação ao reconhecimento das receitas diante das práticas contábeis, a fim de evitar problemas no futuro.

## **8 PRÁTICA ATUAL DA CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS (NA PESQUISA)**

Conforme apuramos na pesquisa, o Quadro 8 demonstra que 07 (70%) dos hospitais reconhecem as receitas apenas no envio do faturamento. No Quadro 9 identificamos que 09 hospitais (90%) da nossa amostra, não registram as receitas diferidas dos pacientes que continuam internados no final do mês. Desta forma, não aplicam o regime de competência no reconhecimento das suas receitas e sim o regime de caixa.

O regime de caixa refere-se ao fluxo de caixa financeiro e está condicionado a determinadas variáveis como cronogramas para envio das contas hospitalares estabelecidos pelos convênios, capital de giro dos convênios, acordos, glosas, tempo de permanência do paciente no hospital.

De acordo com as práticas contábeis, o profissional de contabilidade possui critérios para realizar os registros, para evitar distorções nos relatórios, perdendo assim a possibilidade de comparação com demonstrações de anos anteriores do próprio hospital, com outros hospitais e outros setores, ferindo as normas e práticas de contabilidade.



Se imaginarmos que cada hospital possui uma carteira de clientes diferenciada, no qual cada um tem suas dificuldades e limitações financeiras, a possibilidade de comparação se torna improvável, além de variáveis como glosas, atraso de recebimentos, inadimplência e longos cronogramas para entrega de contas se perderem.

Apenas 01 (um) dos hospitais registra as receitas “diferidas”, proporcional aos meses em que o paciente ficou internado. Por se tratar de uma atividade com um alto custo, na análise mensal dos demonstrativos contábeis, teremos registrado apenas os custos incorridos no atendimento, não sendo possível confrontar com as receitas geradas.

O Quadro 11 demonstra que 3 (três) hospitais não reconhecem como receitas mensais o valor complementar da média complexidade, quando não atingem o teto. Lembramos que esta receita é garantida por contrato. Destacamos que em 5 hospitais esta questão não se aplica. No Quadro 12 fica evidenciado que os hospitais trabalham com o regime de caixa, pois em (4) 40% dos (5) em que a questão se aplica, não registram como deduções de receitas, os valores que ultrapassam o teto.

Desta forma, a receita operacional bruta não é registrada e assim deixa-se de registrar as deduções motivadas pelo excesso de faturamento. A contabilidade deve mensurar e registrar todos os atos e fatos que ocorrem em uma empresa, para que através da divulgação dos demonstrativos financeiros os interessados pelas informações possam tomar as melhores decisões. No caso do SUS, é um importante indicador para demonstrar à prefeitura e até mesmo à população de quanto o hospital presta serviços sem receber por eles, o que pode até ajudar numa futura negociação de contratos.

## **9 PROPOSTA SUGERIDA**

Considerando todo o trabalho de pesquisa realizado e a experiência do autor no ramo de contabilidade hospitalar, apresentamos uma proposta de contabilização das receitas hospitalares. Não temos a menor pretensão de que seja um manual e sim uma pequena contribuição para aprofundamento do assunto.

### **9.1 Contabilização de Receitas do SUS**

Os hospitais recebem o repasse dos valores provenientes de atendimentos de média e alta complexidade da Prefeitura, que representa o Estado. Vale destacar que os hospitais que atendem também na modalidade SUS, se enquadram como entidades beneficentes, e devem ofertar pelo menos 60% dos seus serviços para o atendimento de pacientes do SUS.

Este dado é sempre informado à prefeitura. Destacamos, ainda, que esta porcentagem de atendimentos SUS é necessária para manter a filantropia e, consequentemente, a imunidade dos impostos, como 20% da cota patronal do INSS sobre a folha de pagamento.

### 9.1.1 Média Complexidade

Na média complexidade, independente do hospital atingir o teto, a prefeitura garante o repasse do valor firmado contratualmente:

Exemplos:

a) O hospital atinge o teto. Neste caso o valor contratualizado é igual ao valor faturado, por exemplo, R\$ 100.000:

DÉBITO	Contas a Receber SUS Média Complexidade	
CRÉDITO	Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade	R\$ 100.000

b) O hospital não atinge o teto de atendimentos, mas por força de contrato, a prefeitura repassa o valor do teto. Supondo que o valor dos atendimentos seja de R\$ 90.000 a prefeitura irá repassar e o valor de R\$ 100.000:

DÉBITO	Contas a Receber SUS Média Complexidade	
CRÉDITO	Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade	R\$ 90.000

  

DÉBITO	Contas a Receber SUS Média Complexidade (Contrato)	
CRÉDITO	Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade (Contrato)	R\$ 10.000

Observamos que mesmo com o faturamento menor, o hospital deverá registrar como receitas hospitalares, por força de contrato.

Importante destacar que apresentamos o registro em uma conta diferente do faturamento normal, pois julgamos importante aos gestores a informação de quanto se refere às receitas com atendimentos efetivamente prestados e cumprimento de contrato.

Destacamos ainda que, se a incidência de não cumprimento do teto se tornar constante, a prefeitura pode propor ao hospital uma alteração contratual.

a) O hospital ultrapassa o teto de atendimentos, mas conforme abordado à prefeitura paga o valor do teto de repasse. Supondo que o valor dos atendimentos seja de R\$ 110.000 e o valor repassado de R\$ 100.000:

DÉBITO	Contas a Receber SUS Média Complexidade	R\$ 100.000
DÉBITO	Dedução de Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade	R\$ 10.000
CRÉDITO	Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade	R\$ 110.000

O valor que ultrapassou o teto da contratualização (R\$ 10.000) deverá ser lançado como dedução de receitas hospitalares, pois não será recebido. A contabilidade deverá registrar o valor real do seu faturamento (R\$ 110.000), pois é um indicativo importante, até para uma futura renegociação dos valores contratualizados.

### 9.1.2 Alta Complexidade

Na alta complexidade, o hospital receberá a produção do mês, até o teto estabelecido em contrato. Em alguns casos, através de acordo, o hospital poderá até receber o valor excedente, mas vai depender de um “acordo de cavalheiros” com a prefeitura.

Exemplos:

a) O hospital produz o que está estabelecido em contrato até o teto. Supondo que este valor seja de R\$ 200.000:

DÉBITO	Contas a Receber SUS Alta Complexidade	
CRÉDITO	Receitas Hospitalares SUS Alta Complexidade	R\$ 200.000

b) O hospital não produz o teto que está estabelecido em contrato.

Considerando que o valor do teto seja de R\$ 200.000 e a produção de R\$ 180.000:

DÉBITO	Contas a Receber SUS Alta Complexidade	
CRÉDITO	Receitas Hospitalares SUS Alta Complexidade	R\$ 180.000

Portanto, o registro das receitas do mês será exatamente igual ao valor produzido.

O hospital ultrapassa o teto de atendimentos, mas a prefeitura paga a produção até o teto estabelecido em contrato. Supondo que o valor dos atendimentos seja de R\$ 210.000 e o valor repassado de R\$ 200.000:

DÉBITO	Contas a Receber SUS Alta Complexidade	R\$ 200.000
DÉBITO	Dedução de Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade	R\$ 10.000
CRÉDITO	Receitas Hospitalares SUS Alta Complexidade	R\$ 210.000

Conforme abordamos anteriormente, se houver um “acordo de cavalheiros”, o hospital poderá até receber o valor excedente, porém é uma exceção à regra e desta forma caso não haja

uma evidência concreta de que haverá o acordo, o excedente deverá ser registrado como deduções de receitas.

## 9.2 Convênios Particulares

Na contabilização de receitas com convênios particulares a contabilidade deverá registrar como receitas o valor de todos os atendimentos no mês, sejam eles parciais (pacientes que permanecem recebendo atendimento) ou totais (pacientes que já tiveram a conta encerrada, por alta ou óbito).

Exemplos:

Considerando o fechamento parcial de uma conta hospitalar, de um determinado paciente, que possui um convênio (APAS, Intermédica, Unimed, etc.) que dá entrada no hospital no dia 25 de janeiro e recebe a alta no dia 03 de fevereiro. Considerando que o valor da conta em janeiro (do dia 25 ao dia 31) seja de R\$ 10.000, os lançamentos contábeis seriam:

DÉBITO	Contas a Receber Convênios	R\$ 10.000
CRÉDITO	Receitas Hospitalares Convênios	R\$ 10.000

No histórico deverá ser registrado que se trata de uma conta com fechamento parcial.

No dia 03 de fevereiro, devido à alta do paciente, é fechada a conta total e assim a contabilidade procede com os lançamentos complementares para reconhecimento da receita. Supondo que o valor da conta referente a fevereiro (do dia 01 ao dia 03) seja de R\$ 3.000:

DÉBITO	Contas a Receber Convênios	R\$ 3.000
CRÉDITO	Receitas Hospitalares Convênios	R\$ 3.000

No histórico deverá ser registrado de que se trata de um lançamento complementar, de uma conta que teve a internação de um paciente em um mês e a alta no mês seguinte.

Destacamos que se o paciente permanecer internado por um longo período, com vários meses de internação, a contabilidade deverá proceder com o registro parcial todos os meses.

## 9.3. Pacientes Particulares

Seguem o mesmo raciocínio dos convênios. A contabilidade deverá registrar o valor da conta sem nenhum desconto, considerando as contas com fechamento parcial ou total.

Exemplos:

a) Considerando o fechamento parcial de uma conta hospitalar, de um determinado paciente que dá entrada no hospital no dia 25 de janeiro e recebe a alta no dia 03 de fevereiro. Considerando que o valor da conta em janeiro (do dia 25 ao dia 31) seja de R\$ 10.000, os lançamentos contábeis seriam:

DÉBITO	Contas a Receber Pacientes Particulares	R\$ 10.000
CRÉDITO	Receitas Hospitalares Pacientes Particulares	R\$ 10.000

No histórico deverá ser registrado de que se trata de uma conta com fechamento parcial.

No dia 03 de fevereiro, devido à alta do paciente, é fechada a conta total e assim a contabilidade procede com os lançamentos complementares para reconhecimento da receita. Supondo que o valor da conta referente a fevereiro (do dia 01 ao dia 03) seja de R\$ 3.000:

DÉBITO	Contas a Receber Pacientes Particulares	R\$ 3.000
CRÉDITO	Receitas Hospitalares Pacientes Particulares	R\$ 3.000

No histórico deverá ser registrado de que se trata de um lançamento complementar, de uma conta que teve a internação de um paciente em um mês e a alta no outro mês.

Destacamos que se o paciente permanecer internado por um longo período, com vários meses de internação, a contabilidade deverá proceder com o registro parcial todos os meses.

#### 9.4 Pacotes Hospitalares

Quando as receitas forem provenientes de pacotes, o hospital já sabe antecipadamente qual será o valor da receita daquele atendimento. É fundamental um apurado controle dos custos, para estabelecer o preço dos pacotes, caso contrário o as entradas de recursos não serão suficientes para cobrir os custos.

A Contabilidade deverá apurar o valor da receita diferida, quando o paciente virar o mês.

Exemplos:

a) Considerando o fechamento parcial de uma conta hospitalar, de um determinado paciente que dá entrada no hospital no dia 25 de janeiro e recebe a alta no dia 03 de fevereiro. Considerando que o valor da conta em janeiro (do dia 25 ao dia 31) seja de R\$ 10.000, os lançamentos contábeis seriam:

DÉBITO	Contas a Receber Pacotes Hospitalares	R\$ 10.000
CRÉDITO	Receitas Pacotes Hospitalares	R\$ 10.000

No histórico deverá ser registrado de que se trata de uma conta com fechamento parcial.

No dia 03 de fevereiro, devido à alta do paciente, é fechada a conta total e assim a contabilidade procede com os lançamentos complementares para reconhecimento da receita. Supondo que o valor da conta referente a fevereiro (do dia 01 ao dia 03) seja de R\$ 3.000:

DÉBITO	Contas a Receber Pacotes Hospitalares	R\$ 3.000
CRÉDITO	Receitas Pacotes Hospitalares	R\$ 3.000

No histórico deverá ser registrado de que se trata de um lançamento complementar, de uma conta que teve a internação de um paciente em um mês e a alta no outro mês.

Destacamos que se o paciente permanecer internado por um longo período, com vários meses de internação, a contabilidade deverá proceder com o registro parcial todos os meses.

## 9.5 Glosas Hospitalares

Existem duas categorias de glosas, devidas ou contratuais e indevidas.

### 9.5.1 Glosas Devidas ou Contratuais

Na glosa devida, constata-se, após conferência da conta, que o hospital não poderia ter utilizado determinado material, ou algum procedimento necessário para o atendimento, não estava previsto para aquele tipo de procedimento médico.

O hospital não possui a prerrogativa de não utilizar material ou procedimentos que não estavam previamente aprovados, pois se não fazê-lo, pode prejudicar a saúde de uma pessoa. Neste caso, confirmada a glosa, o registro contábil será:

DÉBITO	Deduções de Receitas Hospitalares ( <b>Glosas</b> )	
CRÉDITO	Contas a Receber	

A contabilização das glosas integra o grupo de deduções de receitas. O lançamento diminui o valor de contas a receber e impacta na demonstração do resultado do exercício do hospital. No caso a conta de contas a receber deverá corresponder com o tipo de receita que sofreu uma glosa: SUS média complexidade, SUS alta complexidade, Convênios Particulares, Pacientes Particulares/Pacote.

### 9.5.2 Glosas Indevidas

Quando se tratam de glosas indevidas, a prefeitura no caso do SUS, o convênio ou o paciente particular/pacote, rejeitam a conta por não concordarem com algum item que compõe a fatura (materiais, medicamentos, honorários) e pedem para o hospital proceder com a correção ou justificativa da conta, para efetuarem o pagamento posteriormente. No caso de glosas indevidas não será necessário proceder com nenhum lançamento contábil de dedução de

receitas hospitalares, a não ser que ela se transforme em glosa devida, ou, se partes não chegarem a um acordo. Desta forma, torna-se necessário o registro contábil demonstrado nas glosas devidas.

## **10 COMPARAÇÃO DO MODELO SUGERIDO COM O PRATICADO**

O regime de competência consiste em reconhecer as operações contábeis no momento de sua geração, não importando se isso está implicando saída ou entrada de dinheiro. Pela adoção deste regime será possível medir o resultado econômico de um determinado período (mensal, semestral anual), por meio de fatos contábeis coerentes e com a realidade das operações.

Neste sentido, o modelo sugerido uniformiza os registros contábeis e demonstra o valor real do faturamento dos hospitais.

Se o princípio básico da contabilidade é o registro simultâneo das receitas com os custos e despesas que foram necessários para gerá-las, o modelo proposto evidencia com maior precisão os registros das receitas hospitalares.

Geralmente a contabilidade possui 4 (quatro) informações diferentes dentro de um mês, sobre as receitas hospitalares:

- a) Faturamento do mês (valor que deverá ser registrado pela contabilidade).
- b) Apresentação do mês (contas que foram apresentadas aos tomadores de serviços para recebimento, conforme cronograma).
- c) Recebimento do mês.
- d) Glosas.

A partir do registro do faturamento por competência, a contabilidade utiliza as demais informações para acompanhar e baixar sua conta de valores a receber (no ativo), como valores recebidos ou glosas.

O ciclo operacional nos hospitais possui prazos diferenciados e variam conforme o cronograma estabelecido no contrato com o prestador de serviço e a finalização do atendimento, com a saída do paciente por alta ou óbito. Cada convênio possui um cronograma para apresentação das contas hospitalares, que poderá variar entre 20 e 60 dias da saída do paciente. No SUS, a Prefeitura estabelece o 5.º dia útil do mês subsequente à saída do paciente, para os pacientes que possuem AIH - Autorização de Internação Hospitalar, liberada pelo gestor.

O Quadro 17 apresenta o cálculo do ciclo operacional.

ITEM	PRAZO
Compra de Materiais e Medicamentos	Pagamento entre 30 e 60 dias para pagamento
Recepção do Paciente	1 hora
Pagamento de Funcionários	30 dias
Atendimento/Permanência	Prazo variável, pois depende do tempo de recuperação do paciente.
Fechamento da Conta	Em média três dias
Faturamento	Entre 20 e 60 dias
Recebimento	30 dias após o envio do faturamento

**Quadro 17** – Cálculo do Ciclo Operacional

Fonte: Elaborado pelo Autor

Considerando os prazos, o ciclo operacional ficará como mostra a Figura 1.

	Compra de materiais e medicamentos	Compra de materiais e medicamentos	Recepção ao Paciente	Atendimento/Permanência	Fechamento da Conta	Adiantamento de Salários (Funcionários)	Pagamento de materiais e medicamentos	Faturamento	Pagamento de funcionários/médicos	Faturamento	Recebimento	Recebimento	
dias						20	30	30	35	60	60	90	>

**Figura 1** – Ciclo Operacional e Financeiro dos Hospitais

Fonte: Elaborado pelo Autor

Conforme Quadro 17 e Figura 1, considerando um paciente que foi internado no primeiro dia do mês, com a conta sendo faturada no dia 30, o ciclo operacional teria em média, entre 60 e 90 dias e o ciclo financeiro entre 50 e 70 dias.

Os hospitais começam a desembolsar recursos no dia 20, com o adiantamento salarial (vale), sendo que os recursos são recebidos entre 60 e 90 dias. Portanto, seu ciclo financeiro é negativo, o que os obriga a manter determinados níveis de capital de giro ou recorrer a recursos de terceiros.



Nos atendimentos via SUS e Convênios existem regras contratuais que estabelecem prazos de envio e recebimento do faturamento.

Nas modalidades de atendimentos particulares e pacote, é possível o recebimento de adiantamento financeiro, antes da prestação dos serviços, pois nestas condições o hospital poderá impor regras diferenciadas, já que a negociação ocorre diretamente com seu cliente, ou responsável, porém essas modalidades de atendimento representam, muitas vezes, uma pequena porcentagem do faturamento. Desta forma o ciclo financeiro continuaria negativo.

Todos os ramos de atividade possuem as suas especificidades. Os hospitais não são diferentes, porém, as normas e práticas contábeis podem e devem ser aplicadas a qualquer negócio, na mensuração do resultado econômico e levantamento do balanço patrimonial.

Com a internacionalização da contabilidade, o contador tem ainda mais autonomia para exercer o julgamento sobre os atos e fatos contábeis. Diante do exposto acreditamos que, com base nesse esboço de projeto, há a possibilidade do reconhecimento das receitas por competência nos hospitais.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A prestação de serviços vem crescendo intensamente nos últimos anos, levando os profissionais de contabilidade à necessidade de conhecimento e adaptação de novos conceitos.

Os hospitais são prestadores de serviços que possuem grande complexidade, devido à quantidade e tipo de serviços oferecidos (salvar vidas). Movimenta grande montante de recursos financeiros que precisam ser bem administrados, para que possam oferecer serviços de qualidade, sem perder a capacidade de gerar resultados econômico-financeiros.

A Contabilidade Hospitalar é um ramo da contabilidade ainda pouco abordado, que se reveste de particularidades, como a Contabilidade Comercial, Industrial, Bancária, Rural, etc.

Conforme abordamos neste estudo as receitas e sua correta mensuração e reconhecimento representa um elemento significativo e de relevância à apuração do resultado econômico.

Como objetivo a intenção foi conhecer o momento do registro das receitas nos hospitais da região de Sorocaba-SP. Para isso buscamos identificar quais as características dos hospitais, a estrutura da contabilidade, a contabilização dos atos e fatos contábeis nos hospitais, a contabilização dos custos, bem como as informações sobre a auditoria das demonstrações contábeis.

Por meio da aplicação de um questionário foram obtidas respostas que possibilitaram reconhecer um pouco deste universo, a seguir especificadas:

#### a) Contabilização dos Atos e Fatos Contábeis nos Hospitais

Verificamos que sete (7) dos dez (10) hospitais não aplicam o regime de competência no registro do seu faturamento, conforme quadro 10, pois apenas no envio do faturamento é que reconhecem as receitas. Apenas (1) dos hospitais pesquisados registra de forma diferida as receitas. Como podemos observar através do quadro 9, para cinco (5) hospitais a falta de um sistema integrado é o que gera a maior dificuldade para o registro das receitas.

Ressaltamos que sistema integrado é aquele que não precisa de interface para inserir dados de um sistema para outro. A informação é única e os dados digitados no setor de origem são utilizados por todas as áreas. Em sistemas isolados, perde-se muito tempo com a digitação de dados, o que acaba dificultando o processo de análise e qualificação das informações.

Em outros três (3) hospitais, o atraso causado pelos médicos é a principal dificuldade no registro das receitas, pois sem as informações que eles registram na folha de sala (relatório que é utilizado para apontar os gastos de um paciente em um procedimento hospitalar) não é possível fechar a conta hospitalar.

Se nos reportarmos ao quadro 15 será possível verificar que seis (6) hospitais aparecem como deficitários no último exercício social.

Este grupo de questões deixa evidente a falta de padronização e utilização do regime de competência.

#### b) Contabilização dos Custos

Com relação ao registro dos custos observamos que o único problema está relacionado com os honorários médicos. Em sete (07) hospitais o registro é feito apenas no momento do repasse do Convênio que, segundo informações, também se deve à falta de um sistema integrado.

Destacamos que este item possui valor bastante representativo, o que acaba afetando os demonstrativos contábeis, sem o seu reconhecimento temporal.

#### c) Informações sobre Auditoria das Demonstrações Contábeis.

A auditoria já sinalizou em nove (09) hospitais sobre a necessidade do registro pela competência. Em dois (02) hospitais as demonstrações financeiras já tiveram parecer com ressalvas, estas causadas pelo registro das receitas. Os hospitais devem rever seus critérios de reconhecimento e agilizar a questão do registro pela competência, uma vez que alertas já foram dados e, com isso, podem ter problemas com seus demonstrativos financeiros futuramente.

Como Vantagens do Método Proposto compreendemos que este busca o reconhecimento tempestivo das receitas, baseado nas normas e práticas atuais de contabilidade, possibilitando a apuração correta do patrimônio e do resultado do exercício dos hospitais.

Mostramos com a contabilização sugerida, o registro de relevantes indicadores de eficiência, como glosas, abatimentos e contas a receber, além de possibilitar a comparação dos dados e uniformização dos registros.

A não observância do Regime da Competência – principalmente no tocante ao reconhecimento simultâneo das receitas e os sacrifícios para gerá-las (custos e despesas) – prejudica a análise das demonstrações financeiras, pois uma das regras de aplicação geral, que dá uniformidade aos registros contábeis, não está sendo respeitada.

## REFERÊNCIAS

ALVES JUNIOR, Antônio de Assis. **Modelo Estatístico para Elaboração do Orçamento da Receita Operacional de um Hospital Utilizando Métodos de Previsão de Séries Temporais**. 2009. 139 f. Dissertação (Mestrado em Modelagem Matemática e Computacional). Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais, Minas Gerais, 2009.

ALVES JÚNIOR, A. A.; BIAZI, E. Orçamento da receita de um hospital. In: **Congresso de Administração Hospitalar**. Resumos. Belo Horizonte: Faculdade São Camilo Minas Gerais, 2007.

BORBA, Valdir Ribeiro. **Administração Hospitalar: Princípios básicos**. 3ª. ed. São Paulo: CEDAS, 1991.

\_\_\_\_\_. **Do Planejamento ao Controle de Gestão Hospitalar**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria Nacional de Ações Básicas a Saúde Departamento de Sistemas e Redes Assistenciais. **Conceitos e Definições em Saúde**. Brasília, 1977: Ministério da Saúde. Disponível em <[http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/0117\\_conceitos.pdf](http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/0117_conceitos.pdf)> Acesso em 17 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **Glossário do Ministério da Saúde: projeto de terminologia em saúde**. Brasília: Ministério da Saúde, 2004. 142 p. ISBN 85-334-0762-9. Disponível em: <[http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/glossario\\_ms.pdf](http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/glossario_ms.pdf)>. Acesso em: 30 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **Entendendo o SUS**. 2006. Disponível em: <[http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/cartilha\\_entendendo\\_o\\_sus\\_2007.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/cartilha_entendendo_o_sus_2007.pdf)> Acesso em 22 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **Tipos de estabelecimento**. 2006a. Disponível em <[http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/cnes/tipo\\_estabelecimento.htm](http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/cnes/tipo_estabelecimento.htm)>. Acesso em 29 maio 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **O SUS de A a Z**. 3ª ed. Brasília – DF. 2009. Disponível em: <[http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/sus\\_3edicao\\_completo.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/sus_3edicao_completo.pdf)>. Acesso em 14 jun. 2011.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM n.º 675**, de 13 de dezembro de 2011. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: CVM, 2011. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli539.pdf>> Acesso em 14 jun. 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Conceitual Básico (R1)** - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00R1.pdf>> Acesso em 23 dez. 2011.

\_\_\_\_\_. **CPC 30 - Receitas**, 2009. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC30.pdf>> Acesso em 27 jun. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 1.055**, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Brasília: CFC, 2005.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice, 2004.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade Introdutória**. 10. ed. – 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Ernesto Lima et al. (org). **Gestão Hospitalar** – Administrando o Hospital Moderno. São Paulo: Saraiva, 2006.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade Internacional para Graduação**. São Paulo: Atlas, 2010.

MÃES, Antônio Ivo; CUNHA, Paulo Roberto da; OLINQUEVITCH, José Leônidas. As demonstrações contábeis dos hospitais particulares do Estado de Santa Catarina na ótica do Princípio da Competência. In: **II Seminário de Ciências Contábeis**, Blumenau/SC, 22 a 24 de agosto de 2006, v.2, p.1-15.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Empresarial**. 15ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Domingos. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

PORTAL DA CONTABILIDADE. **Auditoria Independente** - Características. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/auditoria.htm> Acesso em 15 out. 2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SOROCABA. **Informações sobre a cidade**. Disponível em <http://www.sorocaba.sp.gov.br>. Acesso em 16 abr. 2011

SILVA, Alexandre Alcântara da. **Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2010.