

IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS PÚBLICOS

Paulo Cesar Souza
João Henrique Gurtler Scatena

Resumo: O aumento da eficiência tem sido um dos desafios presentes para os hospitais públicos no contexto da descentralização. Para que seja possível maximizar resultados e minimizar o consumo de recursos, destaca-se a importância do sistema de gestão de custos, já que para gerir custos é preciso primeiramente conhecê-los. Este trabalho apresenta os resultados de um estudo de caso realizado num hospital público de médio porte que teve por objetivo implantar um sistema de gestão de custos. Foram realizadas entrevistas com os servidores para se conhecer os processos e fluxos de informações e aplicado a abordagem qualitativa aos dados levantados. Demonstrou-se as etapas seguidas para a implantação do sistema de gestão de custos no hospital estudado, podendo ser utilizadas tais etapas como modelo para a implantação de sistemas de gestão de custos em outros hospitais públicos. Destacou-se com este trabalho a importância do sistema de gestão de custos como um instrumento de auxílio à gestão de hospitais públicos.

Palavras-chave: contabilidade de custos, custos hospitalares, gestão hospitalar

Abstract: The increased efficiency has been one of these challenges for public hospitals in the context of decentralization. In order to maximize results and minimize the consumption of resources, highlighting the importance of the management system costs, since we need to manage costs first meet them. This work presents a case study conducted in a public hospital of medium size which aimed to establish a management system costs. Interviews were carried out with the servers to know the processes and flows of information and applied the qualitative approach to data collected. It was shown the steps followed for the implementation of the management system cost the hospital studied, such steps may be used as a model for the implementation of cost management systems in other hospitals. It is with this work the importance of cost management system as a tool to assist management of public hospitals.

Keywords: accounting costs, hospital costs, hospital management

1. INTRODUÇÃO

Os hospitais públicos no Brasil, no contexto da descentralização tem diante de si um grande desafio: aumento da eficiência. Em virtude da descentralização baseada no paradigma da municipalização autárquica, muitos hospitais foram criados no país, os quais funcionam com taxa de ocupação baixíssimas. Esse processo leva a deseconomias de escala e perda de eficiência (MENDES, 2001). A eficiência é entendida como “a relação favorável entre os resultados obtidos e os recursos alocados” (MENDES, 1998, p.57). Assim, um hospital eficiente é aquele que é capaz de obter o máximo de resultados consumindo o mínimo possível de recursos. Dessa forma, a eficiência é a busca pela maximização de resultados com os mesmos recursos ou a redução do consumo de recursos mantendo-se os resultados.

A eficiência em relação à assistência hospitalar pode ser classificada em eficiência técnica e eficiência alocativa. Segundo Couttolenc (2001), a eficiência alocativa diz respeito à distribuição dos recursos entre os diversos insumos necessários à produção ou entre as várias alternativas para se atingir um determinado resultado. A eficiência técnica se relaciona com a produtividade de um recurso e a minimização de desperdícios e ociosidades no processo produtivo.

Quanto à eficiência alocativa, na assistência hospitalar ela se faz presente na forma da distribuição dos recursos entre os serviços de média e alta complexidade. Esse aspecto se revela ineficiente, causando dificuldades para os prestadores de serviços hospitalares de média complexidade, pois os valores pagos pelos SUS não são suficientes para cobrir os custos dos serviços.

Para o Conass (2006), ao analisar a relação entre os valores pagos pelo SUS por alguns procedimentos hospitalares, percebeu-se que os valores pagos aos procedimentos de alta complexidade estavam bem próximos ou superiores aos custos, já os valores pagos aos procedimentos de média complexidade chegavam a estar até 75% inferiores aos custos.

Diante da necessidade de se aumentar a eficiência, destaca-se a importância do sistema de gestão de custos como um instrumento na busca pela maximização da eficiência, afinal, como minimizar o consumo de recursos se não se conhece qual o montante desse consumo? A implantação de sistemas de gestão de custos é um processo bastante trabalhoso e se constitui num desafio para os hospitais públicos, onde os processos muitas vezes emperram em virtude da burocracia estatal. Assim, este artigo se propõe a apresentar, baseado em um estudo de caso realizado, as etapas a serem seguidas para a implantação de um sistema de gestão de custos para hospitais públicos.

1.1 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS PARA A GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS PÚBLICOS

A gestão de custos em hospitais é um processo trabalhoso e complexo. A complexidade se deve em grande parte à natureza da própria organização, a qual mantém em seu âmago uma variedade de serviços, sendo necessário para isso um grande número de profissionais com variadas formações. Visando especificamente a implantação de medidas que visem aumentar a eficiência de organizações hospitalares, as informações sobre apuração e controle dos custos dessas organizações são fundamentais (BEUREN E SCHLINDWEIN, 2008). Mesmo diante da importância do sistema de gestão de custos, grande parte das organizações hospitalares não utilizam sistema de custos que seja capaz de fornecer informações úteis para a tomada de decisão ou o fazem de forma precária (ABBAS, 2001).

Um dos elementos fundamentais para a gestão de custos é a existência de um sistema de apuração e controle de custos. Segundo Tanaka *et. al.* (2001, p.45) “para calcular os custos das atividades ou procedimentos é necessário existir um controle contábil, por meio da organização e da sistematização dos custos, com o registro dos gastos por setor ou serviço”. Assim, o gestor de custos irá analisar os dados produzidos pelo sistema de apuração de custos e produzir informações úteis para a tomada de decisões.

Para que seja possível o levantamento dos dados necessários à apuração e gestão de custos, no cenário em que vivemos, com facilidade de acesso aos recursos computacionais, faz-se necessário a existência na organização de um sistema de informação, baseado na sua maioria na Tecnologia da Informação. Para Campos (2008), Sistemas de Informação são sistemas que permitem a coleta, o armazenamento, o processamento, a recuperação e a disseminação de informações. De acordo com Vasconcellos (2002) a Tecnologia da Informação (TI) em Saúde corresponde a todas as formas de conhecimento relacionadas à produção, gestão e disseminação de informações que possuem valor de uso para solucionar ou amenizar problemas de saúde de indivíduos ou populações. Assim, o sistema de informação pode ser baseado exclusivamente em recursos computacionais ou pode combinar informações geradas de forma informatizada e de forma manual.

Ressalta-se que existem dados que necessitam ser levantados que são um tanto densos para serem registrados e processados de forma manual, se fazendo necessária a utilização de recursos computacionais. Dentre esses dados, os principais são os dados estatísticos e aqueles referente ao

controle de materiais. Para facilitar o levantamento desses dados, pode trazer grandes benefícios a adoção de um software desenvolvido especificamente para esses fins.

Com a utilização de um sistema de informação baseado em recursos computacionais facilita-se a obtenção dos valores dos custos diretos, um importante elemento na formação do custo total. Esses custos são melhor evidenciados, se classificados em grupos. De acordo com o Manual Técnico de de Custos (MS, 2006), o processo é facilitado com a classificação desses custos em três grupos: material de consumo, pessoal e encargos e serviço de terceiros.

Outro elemento fundamental é a definição do objeto de custo, o qual é definido por CHING (2001, p. 20) como “qualquer coisa que se deseja medir o custo ou que necessite de uma medida de custo separado”. Pode-se desejar conhecer o custo por especialidade, departamento ou centro de custos, paciente-dia, exame, atendimento, procedimento, etc.

O último elemento que se deseja destacar se refere ao método de custeio a ser utilizado. Método de custeio é definido como “o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa, partindo do total dos custos diretos e indiretos” (PADOVEZE, 2006, p.150). Os principais métodos de custeio são: teoria das restrições, custeio por absorção, custeio ABC, custeio RKW, custeio direto ou variável. De acordo com o que se propõe com o sistema de gestão de custos, deve-se escolher o método, ou seja, deve ser escolhido aquele que facilitará a produção das informações que se deseja.

2. METODOLOGIA

Este trabalho é oriundo de uma pesquisa realizada entre os meses de março a novembro de 2008 no Hospital Municipal “Roosevelth Figueiredo Lira” em Barra do Bugres, município localizado a 155 km a noroeste de Cuiabá, capital de Mato Grosso. O Hospital Municipal de Barra do Bugres (HMBB) é uma instituição pública, mantida com recursos municipais, convênio com a Secretaria de Estado de Saúde de Mato Grosso e vinculado ao Sistema Único de Saúde. De acordo com Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES, 2007), o hospital tem sua estrutura composta por 80 leitos, sendo estes divididos entre as clínicas médica, cirúrgica, obstétrica e pediátrica.

Esta pesquisa é do tipo “Estudo de Caso”, pois segundo Martins (1994, p. 04), no estudo de caso “dedica-se a estudos intensivos do passado, presente e de interações ambientais de uma (ou de algumas) unidade social: indivíduo, grupo, instituição, comunidade...”. Este estudo de caso analisou a instituição hospitalar de forma aprofundada, detalhando e analisando os processo e fluxos de informações para em seguida definir as etapas nas quais se divide a implantação de um sistema de gestão de custos. A abordagem foi de natureza qualitativa, utilizando como instrumento para a obtenção das informações a realização de visita aos setores e entrevistas informais com os responsáveis.

3. ETAPAS DA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS

O processo de implantação de sistema de gestão de custos em hospitais públicos pode ser apresentado em forma de etapas, as quais são apresentadas a seguir:

Etapa preliminar: Sensibilização dos gestores e servidores envolvidos, definição do método de custeio e objeto de custo.

a) **Sensibilização dos gestores e servidores:** A sensibilização dos gestores se deu através da apresentação no início de março de 2007 do projeto desta pesquisa ao prefeito municipal, bem como ao secretário de administração e finanças, secretária de saúde, secretário de governo e diretor administrativo do hospital. A apresentação ressaltou a importância das informações produzidas pela avaliação econômica para auxiliar os gestores na tomada de decisão, bem como a necessidade do

apoio dos gestores e dos servidores para a execução do projeto. A repercussão da apresentação foi positiva, motivando os gestores a manifestar seu apoio ao desenvolvimento da presente pesquisa.

A sensibilização dos servidores se deu através de visita a cada setor individualmente, com o objetivo de apresentar de forma rápida o projeto em execução e solicitar o apoio dos mesmos. Objetivou-se conscientizar os servidores quanto à relevância do projeto e solicitar a participação dos mesmos através do preenchimento de relatórios e fornecimento de informações diversas.

b) **Definição do método de custeio:** O método de custeio escolhido foi o RKW. Nesse método são alocados aos produtos e serviços todos os gastos, ou seja, custos fixos, variáveis, diretos e indiretos e também as despesas do período. A escolha desse método se justifica pelo fato de que o custeio por absorção, classificação em que se enquadra o RKW, é o método de custeio mais utilizado pelos hospitais públicos no Brasil, pois segundo pesquisa realizada por Nunes (MS, 2006), em 175 hospitais, no período de 18/10/2005 a 13/12/2005, 43,50% das instituições utilizam custeio por absorção.

c) **Definição do objeto de custo:** O objeto de custo deste trabalho é o custo médio por unidade de serviço prestado nas clínicas e pronto-socorro/ambulatório. Essa unidade de serviço tem nomenclatura e característica peculiar de acordo com o centro de custo. No caso das unidades de internação, clínica médica, clínica pediátrica, clínica cirúrgica, clínica ginecológica e obstétrica, o objeto de custo é o paciente-dia, ou seja, o custo médio de uma diária de internação no período. Para o pronto-socorro/ambulatório o objeto de custo é a consulta, ou seja, o custo médio por consulta realizada no período.

Primeira etapa: classificação dos centros de custos.

Neste trabalho, foi utilizada a classificação apresentada pelo Manual Técnico de Custos (MS, 2006), o qual divide os centros de custos por tipo: administrativo, intermediário, final (produtivo) e externo. Com base nessa publicação, após a análise do processo de trabalho na organização, os centros de custos foram assim classificados:

Quadro 1. Classificação dos centros de custos por tipo

Administrativo	Intermediário	Final	Externo
Administração	Centro cirúrgico	Clínica Cirúrgica	Unidades Externas
Farmácia	Centro de Mat. Esterilizados	Clínica Ginecológica e Obstétrica	
Faturamento/estatística	Estabilização	Clínica Médica	
Gasoterapia	Laboratório	Clínica Pediátrica	
Gerência de Enfermagem	Lavanderia	Pronto Socorro /Ambulatório	
Manutenção	Limpeza		
Recepção	Nutrição		
Telefonia	Radiologia		
Transporte	Ultra-sonografia		

Segunda etapa: apuração dos custos diretos.

Para a realização do processo de apuração e gestão de custos há uma matéria-prima fundamental, e ela se chama “informação”. O hospital em estudo não dispunha de um sistema de informação que fornecesse pelo menos as informações básicas para a apuração e gestão de custos. Dessa forma, o primeiro passo no cumprimento dessa etapa foi a estruturação de um sistema de informação gerencial que produzisse as informações necessárias ao processo de apuração e gestão de custos.

As informações básicas para o processo de apuração de custos podem ser divididas em componentes monetários e componentes físicos. Os componentes monetários se dividem nos

seguintes grupos de informações: materiais, pessoal e custos gerais. Estes devem ser expressos em moeda corrente.

Os componentes físicos são expressos em unidades físicas, por exemplo: unidades de materiais consumidos, horas por cirurgia, número de pacientes-dia, número de exames, kg de roupas lavadas, número de peças esterilizadas, etc..

Os custos diretos existentes na instituição são: Materiais, pessoal e encargos e serviço de terceiros, os quais são expressos em moeda corrente e fazem parte dos componentes monetários apresentados.

Os custos com materiais referem-se a todos os materiais consumidos na instituição: medicamentos, materiais médico-cirúrgicos, materiais de escritório, materiais gráficos, gases medicinais, materiais de limpeza, combustíveis, materiais radiológicos, materiais de laboratório, combustíveis, etc..

Diante da complexidade do ambiente hospitalar e do volume de movimentações, para a apuração do custo com materiais por centro de custos, concluiu-se que seria imprescindível o desenvolvimento de um software que pudesse auxiliar na produção dessas informações.

Através de uma parceria entre a prefeitura municipal de Barra do Bugres e a Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT), campus local, foi possível a contratação de um acadêmico bolsista para desenvolver esse software, utilizando-se da linguagem de programação Delphi. O software foi produzido para funcionar em rede, tendo seus dados acumulados num servidor central, sua estrutura foi dividida em módulos, sendo cada módulo para um setor ou centro de custo específico, com o fim de produzir basicamente as informações monetárias relacionadas ao consumo de materiais, dados estatísticos e alguns outros componentes físicos. Foi desenvolvido também um módulo para a apuração dos custos, onde foram centralizadas e processados os dados levantados.

No que tange ao controle de materiais, o ideal é que ele seja realizado de forma centralizada. No caso de um hospital, esse controle deveria ser realizado pelo almoxarifado central e pela farmácia. No entanto, no hospital em análise isso não foi possível, em virtude da inexistência de almoxarifado. Dessa forma, vários setores ou centros de custos armazenam materiais, tornando-se necessário o desenvolvimento e implantação de sistema de controle de estoques informatizado para cada um deles.

Foi desenvolvido sistema de controle de estoques para os seguintes setores ou centros de custos: farmácia, nutrição, limpeza e administração. Esses sistemas de controle de estoques controlam o material consumido em todo o hospital, especificando em cada saída de material o setor ou centro de custo de destino. Esse controle possibilitou a emissão de relatórios demonstrando o valor dos materiais consumidos no período por cada um dos centros de custos.

As informações sobre pessoal não foram levantadas através do sistema de informação desenvolvido para o hospital, em virtude do pouco tempo disponível para o seu desenvolvimento. Através do acesso à relação de funcionários, disponibilizada pela administração, foram registradas, em planilhas do Excel, as pessoas lotadas em cada um dos setores e em seguida foi levantado junto ao departamento de pessoal da prefeitura municipal o valor dos salários e encargos, apurando assim o custo com pessoal por centro de custos.

Os custos diretos com os serviços de terceiros tiveram seus valores obtidos junto à administração do hospital e junto à contabilidade da prefeitura municipal.

Terceira etapa: distribuição por rateio dos custos indiretos gerais.

Os principais custos gerais, ou custos indiretos gerais, geralmente presentes nas organizações hospitalares são: telefonia, água e energia.

Em relação ao custo com telefonia, neste estudo o setor de telefonia foi classificado com um centro de custo administrativo, de modo que sua distribuição por rateio ocorre na etapa seguinte, quando os custos dos centros de custos administrativos e intermediários são distribuídos aos produtivos e entre eles mesmos.

Quanto ao custo com água, o hospital possui poço artesiano e também recebe água tratada diretamente do Departamento Municipal de Água e Esgoto (DAE) que fica localizado bem próximo ao hospital. No entanto, a água destinada ao hospital não é paga e nem ao menos mensurada, já que a distribuição é feita pelo próprio município, o que torna difícil o cálculo do gasto real com água no hospital. No entanto, o valor da energia traz no seu bojo o custo da energia consumida pelo poço artesiano do hospital. Em virtude desses fatores, o custo com a água consumida pelo hospital não foi considerado nesse estudo.

No hospital em estudo, foi considerado como custo indireto geral apenas o custo com energia. Este custo foi rateado aos diversos centros de custos através da aplicação da metodologia apresentada por Saraiva (2006), a qual tem como ponto inicial o levantamento dos pontos de luz e equipamentos existe nos centros de custos, bem como a carga horária de trabalho de cada um deles, e com base nisso o estabelecimento dos seguintes pesos:

Peso 1: utilizado para identificar cada ponto de luz existente por centro de custo;

Peso 2: identifica os equipamentos que demandam um consumo de energia não superior a doze horas, como os computadores, impressoras, televisores, máquina de xérox, equipamento de som, balanças digitais, exaustores, ar-condicionado, etc.

Peso 3: considerando-se que alguns setores do hospital funcionam 24 horas, esse peso é aplicado aos equipamentos semelhantes aos do peso 2, mas que funcionam de forma ininterrupta;

Peso 4: aplicado aos equipamentos de uso diário, que demandam um consumo maior de energia: máquinas de lavar, secadoras e geladeiras industriais, autoclaves, esterilizadoras, etc.

Quarta etapa: Rateio dos custos dos centros de custos de apoio aos produtores de renda ou simultaneamente entre eles, de acordo com a metodologia adotada.

Para a execução desta etapa do trabalho, foi necessário que houvesse à disposição o custo total por cada centro de custo administrativo e intermediário, ou seja, os elementos chamados de componentes monetários e também os componentes físicos, os quais representam as unidades de serviço ou aspectos estruturais.

Diante disso, apresenta-se a seguir como foi realizado o rateio dos custos dos centros de custos administrativo, intermediário aos finais (produtivos) e aos externos:

O custo total do centro de custos “gasoterapia” foi distribuído aos demais centros de acordo com o número de pontos com fluxômetro, aos quais foi aplicada uma ponderação de acordo com o grau de utilização, visto que, conforme verificado, existem clínicas que possuem muitos pontos com fluxômetro (clínica ginecológica e obstétrica, por exemplo) mas que, em função do tipo de enfermidades tratadas têm utilização muito esporádica de oxigênio. Para isso, a ponderação foi aplicada da seguinte forma, de acordo com o grau de utilização: (1) Pouco, (2) Médio, (3) Muito.

No centro cirúrgico são realizados os procedimentos de cirurgia geral, ortopédica, cirurgias obstétricas, partos normais e ainda as pequenas cirurgias ambulatoriais. Como o objeto de custo perseguido foi o custo médio de cada diária de paciente por clínica, os custos com salários e encargos dos médicos foram alocados diretamente à respectiva clínica, com exceção do valor pago ao anestesista, o qual é remunerado pelo Consórcio Intermunicipal de Saúde, mas recebe do município pelos plantões que realiza, sendo este custo alocado ao centro cirúrgico.

O custo total do centro cirúrgico foi rateado aos setores ou clínicas para os quais prestou serviços, de acordo com a quantidade de horas cirúrgicas ponderadas. Foi necessário utilizar-se da ponderação em virtude de se verificar que no período o centro cirúrgico prestou serviços às clínicas

cirúrgica, obstétrica e também ao pronto-socorro/ambulatório. No entanto a natureza dos serviços não é a mesma, já que as pequenas cirurgias ambulatoriais têm menor complexidade, menor necessidade de anestesista, demandam menos materiais e nem mesmo utilizam da sala de cirurgia, embora sejam realizadas nas dependências do centro cirúrgico. Da mesma forma, os partos normais demandam menor consumo de recursos, não utilizam a sala de cirurgia, nem também o trabalho do anestesista, no entanto, também são realizados nas dependências do centro cirúrgico. O ideal seria que hospital tivesse à parte um centro obstétrico, o que não existe atualmente.

Dessa forma, mediante análise e entrevista informal com os responsáveis pelo centro cirúrgico, decidiu-se pela utilização da seguinte ponderação:

Peso 1: Pronto-socorro/ambulatório

Peso 2: Clínica ginecológica e obstétrica

Peso 3: Clínica cirúrgica.

Ao aplicar a referida ponderação, observou-se que houve uma distribuição mais equânime dos custos àqueles centros para os quais o centro cirúrgico prestou serviços no período. Convém destacar que em virtude da falta de um sistema de dispensação de medicamentos e material cirúrgico de forma individualizada para cada paciente que recebera os serviços do centro cirúrgico, tornou-se impossível levantar o consumo direto de materiais cirúrgicos e medicamentos no centro cirúrgico. Sendo assim, o valor referente a todo o material encaminhado pela farmácia ao centro cirúrgico no período também foi distribuído às clínicas para as quais o centro prestou serviço de acordo com a quantidade de horas cirúrgicas ponderadas.

Os custos do centro de custos limpeza foram rateados entre os demais centros de acordo com o tamanho em m² de cada setor à qual a limpeza prestou serviços. No entanto, foi aplicada uma ponderação à metragem total de cada setor de acordo com o grau de severidade e frequência dos trabalhos de limpeza. Essa ponderação segundo o grau de severidade foi aplicada da seguinte forma: (1) Baixo, (2) Médio, (3) Alto.

Para o rateio dos custos do centro de custos nutrição aos centros aos quais ela presta serviço, foi necessário levantar a produção do período, ou seja, a quantidade de refeições servidas. Essa informação foi obtida através do sistema informatizado pelo módulo “nutrição”. As refeições servidas para cada setor foram multiplicadas pelo seu peso, de forma que foi possível calcular a representatividade percentual das refeições ponderadas por setor.

Esta ponderação foi necessária em virtude de que as refeições preparadas, dependendo do tipo, consomem mais ou menos recursos, não podendo ser tratadas como produto uniforme. Dessa forma, se considerado apenas a quantidade sem aplicar a ponderação, ter-se-ia uma idéia errada do custo, estando alguns subavaliados e outros super avaliados. Para minimizar este problema os pesos aplicados às refeições para que se tenha a quantidade ponderada foram obtidos através de entrevista informal com a nutricionista responsável pelo setor, os quais são os seguintes:

Quadro 2. Refeições e seus pesos HMBB

Refeição	Peso
Desjejum	3
Colação	1
Almoço	7
Merenda	2
Jantar	5
Ceia	1

Assim, os custos do centro de custos nutrição foram distribuídos aos centros de custos para os quais este prestou serviços de acordo com a quantidade de refeições ponderadas distribuídas a cada um no período.

Para os demais centros de custos, o rateio foi realizado de acordo com o critério escolhido, os quais estão demonstrados no quadro 3.

Concluída a apresentação da forma de apuração dos custos de cada centro e da especificação da forma de rateio desses custos aos demais centros, é importante destacar que nessa etapa os componentes físicos foram de grande importância, pois eles foram usados como critério de distribuição dos custos dos centros administrativo e intermediários aos centros finais (produtivos) e externos. O quadro 3 mostra um resumo dos componentes físicos que foram usados como critério de rateio.

Quadro 3. Componentes físicos utilizados com critério de rateio

Tipo de Centro de Custos	Centro de Custos	Critério de rateio
Administrativo	Administração	Servidores por centro de custos
Administrativo	Farmácia	Nº. de itens encaminhados aos centros de custos
Administrativo	Faturamento/estatística	Internação faturada por centro de custos
Administrativo	Gasoterapia	Nº. de pontos com fluxômetro ponderados de acordo com a frequência de utilização
Administrativo	Gerência de Enfermagem	Servidores por centro de custos subordinados
Administrativo	Manutenção	Metros quadrados por centro de custos
Administrativo	Recepção	Número de internações processadas por clínica
Administrativo	Telefonia	Ramais por centro de custos
Administrativo	Transporte	Km rodados para cada centro de custos
Intermediário	Centro cirúrgico	Quantidade de horas ponderadas por tipo de cirurgia
Intermediário	Centro de Mat. Esterilizados	Nº. de pacotes e caixas esterilizadas por centro de custos
Intermediário	Estabilização	Nº. de pacientes ponderados pela permanência
Intermediário	Laboratório	Nº. de exames solicitados por centro de custos
Intermediário	Lavanderia	Kg de roupa lavada destinada ao centro de custos
Intermediário	Limpeza	Metros quadrados por centro de custos ponderados de acordo com o grau de severidade
Intermediário	Nutrição	Nº. de refeições ponderadas servidas para cada setor
Intermediário	Radiologia	Nº. de exames solicitados por centro de custos
Intermediário	Ultra-sonografia	Nº. de exames solicitados por centro de custos
Final	Clínica Cirúrgica	Nenhum
Final	Clínica Ginecológica e Obstétrica	Nenhum
Final	Clínica Médica	Nenhum
Final	Clínica Pediátrica	Nenhum
Final	P.S./Ambulatório	Nenhum
Externo	Unidades externas	Nenhum

Com o cumprimento da primeira até a terceira das etapas apresentadas, foi possível apurar os valores dos custos diretos aplicados a cada centro de custos. Como o objetivo deste trabalho foi obter o custo dos centros de custos finais, foi necessário realizar o processo de rateio desses, ou seja, distribuir os custos dos centros administrativos e intermediários aos finais, utilizando como base a representatividade percentual dos elementos físicos.

Para facilitar o processo de análise, os custos foram rateados aos centros finais obedecendo sua classificação em fixo ou variável. Ou seja, o custo que era classificado como fixo no centro de custo de origem, administrativo ou intermediário, foi alocado ao centro de custo produtivo com a mesma classificação para facilitar a análise custo-volume-lucro. Assim, os custos com pessoal e encargos foram classificados como fixos, os custos com materiais de consumo como variáveis e os custos com serviços de terceiros, parte como fixos e parte como variáveis.

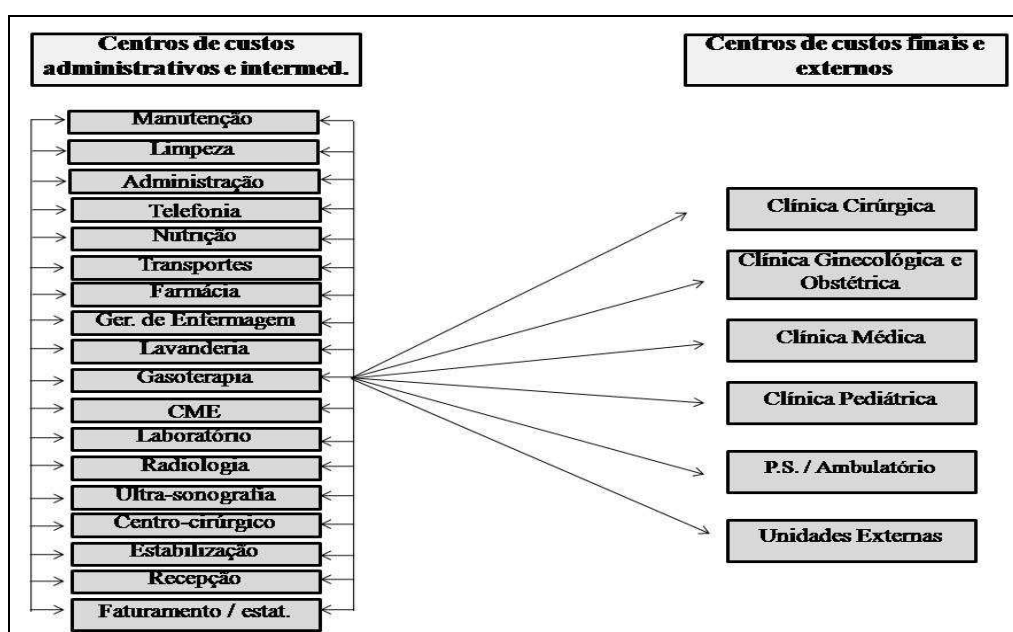
Para a realização do rateio dos custos dos centros administrativos e intermediários aos finais (produtivos) e externos foi necessário em primeiro lugar definir qual metodologia de alocação seria

utilizada. De acordo com Falk (2001) e MS (2006) existem três tipos de metodologia: alocação direta, alocação seqüencial ou escalonar e alocação recíproca ou matricial. Neste trabalho foi utilizada a metodologia de alocação recíproca ou matricial, por se mostrar a mais adequada para o que se propunha o estudo.

Essa metodologia, reconhece a reciprocidade entre os centros de custos, ou seja, ela reconhece que os centros de custos administrativos e intermediários não apenas transferem seus custos até que eles cheguem aos centros finais ou produtivos, mas que um centro administrativo ou intermediário pode tanto prestar como receber serviços.

Essa metodologia é complexa já que se utiliza de álgebra matricial para a realização dos cálculos, em virtude disso, foi desenvolvido no software implantado junto ao hospital um módulo para apuração de custos que calcula essa distribuição recíproca dos custos de forma facilitada. O processo realizado pelo sistema é demonstrado na figura 1.

Figura 1. Aplicação da alocação recíproca dos custos indiretos



Após a realização do rateio dos centros administrativos e intermediários pela metodologia recíproca, foram obtidos os custos totais dos centros de custos finais (produtivos) e externos, tornando-se possível realizar a quinta etapa.

Quinta etapa: Distribuição dos custos dos centros de custos produtivos aos serviços produzidos.

Para a realização desta etapa, foram necessários alguns componentes físicos que foram fornecidos pelo módulo de estatística do sistema de informação desenvolvido para o hospital e através de relatórios preenchidos manualmente, dentre estes componentes pode-se citar como exemplo: paciente-dia, número de consultas e número de exames.

Para se chegar ao objeto de custo proposto para as unidades de internação, ou seja, custo médio por paciente-dia, foi utilizado o custo total de cada centro de custo, dividido pelo total de pacientes-dia no período. O total de pacientes-dia foi obtido pela soma dos dias de permanência de todos os pacientes na clínica no período.

No caso do pronto-socorro/ambulatório, o objeto de custo foi o custo médio por consulta. Esse objeto foi obtido pela divisão dos custos totais do centro pelo número de consultas realizadas no período.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo demonstrou os passos seguidos para a implantação de um sistema de gestão de custos num hospital público de médio porte. Na busca pela eficiência dos hospitais, a gestão de custos se constitui num elemento de grande relevância. A grande verdade é que os hospitais públicos no país ainda se encontram bastante atrasados quanto à utilização de sistemas de gestão de custos. Diante dessa realidade, Silva (2007, p. 21) afirma que “a ausência de um sistema de custo impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos (...)”. Dessa forma, aumentar a eficiência, ou seja, maximizar resultados com o mínimo de recursos demanda necessariamente a utilização de sistemas de gestão de custos.

Dois principais fatores dificultam o processo de implantação de sistemas de gestão de custos em hospitais públicos. O primeiro se refere à cultura dos gestores, os quais, na sua maioria, ainda não se deram conta da importância das informações geradas pelo sistema de gestão de custos para o auxílio ao controle e à tomada de decisões. O segundo diz respeito à cultura dos servidores, os quais não estão acostumados a realizar o registro de todas as ações, gerando assim os dados necessários à gestão de custos. Esse fator é fruto de uma prática de gestão não baseada no controle das ações dos servidores através da prestação de contas de suas ações, não havendo assim imposição por parte da administração e a definição de sanções para o servidor que não cumpre as regras estabelecidas pela gestão.

Este trabalho trouxe a baila uma verdade de suma importância: não é possível gerir custos se estes não são conhecidos. Assim, a estruturação de sistemas de gestão de custos e a conscientização dos gestores para sua importância é uma bandeira que deve ser empunhada pelos estudiosos e pesquisadores do assunto, podendo assim dar sua parcela de contribuição na racionalização dos gastos com serviços hospitalares no Brasil.

6. REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. **Gestão de custos hospitalares**. Dissertação de mestrado em engenharia de produção. Santa Catarina: UFSC, 2006.
- BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F. **Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital**. Associação Brasileira de Custos, Vol. III, nº. 2, 2008. Disponível em: www.abcustos.org.br
- BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. Sistema Único de Saúde / Conselho Nacional de Secretários de Saúde. **SUS: avanços e desafios**. 1ª. ed. Brasília: CONASS, 2006.
- CAMPOS, M. **Apostila de sistema de informação**. Disponível em: <http://www.marcelocampos.com.br/academico/tur/download/aula007sistema.pdf> (acesso dia 16.09.2008).
- CHING, Y.H. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.
- COUTTOLENC, BF. **Por que Avaliação Econômica em Saúde?** Rev. Ass. Med. Brasil 2001; 47(1): 1-23
- FALK, J.A. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, G.A. **Métodos convencionais e não-convencionais e a pesquisa em administração**. Caderno de pesquisas em administração. V. 00, Nº. 0, 2º. Semestre, 2004.
- MENDES, EV. **A organização da saúde no nível local**. São Paulo: Hucitec, 1998.
- MENDES, EV. **Os grandes dilemas do SUS: tomo II**. Salvador: Casa da Qualidade Editora, 2001.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria de Atenção à Saúde. DATASUS. **Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES**. Brasília; 2007. [acesso dia 27 de novembro de 2007]. Disponível em: http://cnes.datasus.gov.br/Lista_Es_Nome.asp?VTipo=0

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. Programa Nacional de Gestão de Custos. **Manual Técnico de Custos: conceitos e metodologia**. Brasília, DF; 2006.

PADOVEZE, CL. **Curso básico gerencial de custos**. 2ª. ed. rev. e ampl. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2006.

SARAIVA, M.C. **Investigação da mensuração de custos na formação dos preços dos serviços hospitalares: um foco na diária hospitalar** [dissertação de mestrado]. Natal: Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UNB, UFPB, UFPE, UFRN, 2006.

SILVA, CAT. (org.) In: **Custos no Setor Público**. Editora UNB. Brasília: 2007.

TANAKA, YO, MELO, C. **Avaliação de Programas de Saúde do Adolescente: um modo de fazer**. Editora da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2001.

VASCONCELLOS, M.M; MORAES, I. H.; CAVALCANTE, M.T.L. **Política de saúde e potencialidades de uso das tecnologias de informação**. Saúde em Debate 2002; 26 Supl. 61: 219-235.