

Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra

Cláudia Hernandez Crispim
Éder da Silveira de Almeida
FABIANO MAURY RAUPP

Resumo:

A crescente demanda na área de serviços faz com que o segmento hospitalar busque novas formas de fidelizar os clientes e agregar valor aos serviços prestados. A Maternidade Carmela Dutra, unidade hospitalar objeto de estudo, encontra-se inserida neste contexto, e considera a gestão de custos um instrumento para obter vantagens competitivas. Assim, o artigo tem por objetivo analisar o processo de gestão de custos, por meio do custeio por absorção, em uma unidade hospitalar. A pesquisa é do tipo exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem quali-quantitativa. A coleta de dados deu-se através de documentos primários. Os dados coletados foram analisados por meio de análise descritiva e documental. Percebe-se que o custeio por absorção atende às exigências do Programa Nacional de Gestão de Custos PNGC, que surgiu com o intuito de identificar os custos dos serviços no âmbito do Sistema Único de Saúde SUS. Além disso, o método é solicitado pela Secretaria da Saúde do Estado de Santa Catarina com o intuito de padronizar as informações acerca dos custos das unidades hospitalares administradas por ela.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra

Cláudia Hernandez Crispim (UDESC) - claudiahcrispim@gmail.com

Éder da Silveira de Almeida (UFSC) - ederalmeidabr@yahoo.com.br

Fabiano Maury Raupp (UDESC) - fabianoraupp@hotmail.com

Resumo

A crescente demanda na área de serviços faz com que o segmento hospitalar busque novas formas de fidelizar os clientes e agregar valor aos serviços prestados. A Maternidade Carmela Dutra, unidade hospitalar objeto de estudo, encontra-se inserida neste contexto, e considera a gestão de custos um instrumento para obter vantagens competitivas. Assim, o artigo tem por objetivo analisar o processo de gestão de custos, por meio do custeio por absorção, em uma unidade hospitalar. A pesquisa é do tipo exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem quali-quantitativa. A coleta de dados deu-se através de documentos primários. Os dados coletados foram analisados por meio de análise descritiva e documental. Percebe-se que o custeio por absorção atende às exigências do Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC, que surgiu com o intuito de identificar os custos dos serviços no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS. Além disso, o método é solicitado pela Secretaria da Saúde do Estado de Santa Catarina com o intuito de padronizar as informações acerca dos custos das unidades hospitalares administradas por ela.

Palavras-Chaves: Gestão de custos, Custeio por absorção, Estudo de caso.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1 Introdução

Atualmente, vivenciam-se mudanças nos diferentes mercados consumidores em decorrência da crescente competitividade empresarial. Esta permite que os consumidores detenham poder de escolha e ditem determinadas regras no mercado.

Um dos setores de destaque nesse cenário é o de serviços. As empresas prestadoras de serviços estão especializando e individualizando os mesmos, buscando atingir a fidelização do cliente. Segundo Lovelock (2003, p. 8) “o setor de serviços da economia está passando por um período de mudança quase revolucionária”. Os concorrentes que demonstrarem inovações e padrões de serviços mais diferenciados serão os que conquistarão e fidelizarão o maior número de clientes.

Nesse contexto, um dos segmentos que tem apresentado destaque na prestação de serviços é o hospitalar. De acordo com a Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo (2007), em 2005, verificou-se que as internações por causas externas no sistema público de saúde geraram um custo de aproximadamente R\$157 milhões, situando-se em terceiro lugar por custo, e a sexta causa das internações. Em 1997, estimou-se que os custos hospitalares por causas externas no Brasil situaram-se em torno de 0,1% do produto interno bruto – PIB e cada internação apresenta um gasto por dia 60% maior que a média paga pelo Sistema Único de Saúde – SUS.

A liderança de custos, na gestão estratégica da organização, passou a ser um desses diferenciais no momento em que trata de questões econômico-financeiras da organização. Trata-se de um instrumento necessário às instituições hospitalares a fim de promover um controle mais acurado dos custos. Este controle permite que medidas corretivas sejam implementadas, além de aumentar o desempenho da organização e redefinir prioridades na utilização dos recursos disponíveis.

Assim, o artigo tem por objetivo analisar o processo de gestão de custos, por meio do custeio por absorção, em uma unidade hospitalar. O artigo está estruturado de modo que inicialmente apresenta as considerações iniciais. Em seguida, discute as características das instituições hospitalares, a importância dos sistemas de custos em organizações hospitalares, bem como a utilização do custeio por absorção. Na sequência, infere sobre os procedimentos metodológicos adotados. Depois dá ênfase à descrição e análise dos dados, seguindo das considerações finais e referências bibliográficas.

2 Características das instituições hospitalares

As instituições hospitalares possuem características singulares devido às suas atividades de tratamento e cuidado com a saúde do ser humano. De acordo com a Organização Mundial da Saúde (www.who.int):

o hospital é parte integrante de uma organização Médica e Social, cuja função básica, consiste em proporcionar à população assistência médica sanitária completa, tanto curativa como preventiva, sob qualquer regime de atendimento, inclusive o domiciliar, 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 encaminhamento de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a eles vinculados tecnicamente.

Os hospitais possuem características próprias por terem como finalidade básica a manutenção e restabelecimento da saúde do paciente, controlada e orientada por um médico. Os hospitais públicos são mantidos pelo governo, enquanto que os particulares pela iniciativa privada (empresas, associações e entidades).

Nas instituições públicas o retorno é direcionado para o aprimoramento dos serviços prestados à comunidade, com expectativas de atender a demanda crescente. Entretanto, nas entidades privadas o objetivo principal é o retorno do capital investido.

As organizações hospitalares públicas contemplam três tipos de pacientes: os pacientes do Sistema Único de Saúde – SUS, pacientes particulares e pacientes conveniados. Cada paciente possui características próprias quanto ao processo de recolhimento da receita gerada pela prestação dos serviços oferecidos.

Os hospitais estão inseridos no setor terciário da economia, que é composto por empresas que possuem atividades de prestação de serviços e venda de mercadorias de maneira geral. Segundo Martins (2002, p. 19), os hospitais atuam na prestação de serviços por meio de pessoas (médicos, farmacêuticos, enfermeiros, administradores), equipamentos e instalações médicas.

Em hospitais públicos, a prestação de serviços busca não somente o atendimento com qualidade, mas o melhoramento contínuo de seus serviços. Para tanto, faz-se necessária a utilização de instrumentos de gestão, como os sistemas de custos, com o intuito de subsidiar o processo decisório.

3 Importância dos sistemas de custos em instituições hospitalares

Em decorrência da preocupação com a utilização das informações de custos como instrumentos de planejamento, controle e tomada de decisão, os sistemas de custos, segundo Matos (2002, p. 25), “assumem especial relevância como subsídio à complexa gestão dos recursos das empresas do segmento de saúde”.

Um sistema de custos hospitalar deve “oferecer informações que permitam aos gestores condições de melhoria nas funções de planejamento e controle das operações” (MATOS, 2002, p. 29).

Martins (2002, p. 26) afirma que a “organização hospitalar terá sucesso se souber

determinar o que o paciente necessita e oferecer serviços médicos que satisfaçam a essas necessidades”.

A maioria das instituições de saúde no Brasil utiliza métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento de seus custos reais, ou seja, não fazem uso de sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas e para o controle de suas atividades (PNGC, 2006, p. 7).

Para o Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC (2006, p. 8-9), o objetivo básico da contabilidade de custos está ligado com a relevância das informações prestadas aos gestores. Estas devem ser relevantes a fim de fornecerem dados que permitam a decisão acertada no processo gerencial, como: calcular os custos dos serviços prestados, relacionados à atividade produtiva; fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva, despertando assim a co-responsabilidade, para que todos exerçam uma efetiva gestão de custos; subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e o planejamento das atividades operacionais; possibilitar a troca de informações e a comparação de resultados entre instituições; facilitar a identificação de atividades inerentes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional; realizar prestação de contas, visando maior transparência ao controle social.

Com a preocupação contínua na qualidade dos serviços prestados, percebe-se a necessidade de excelência na qualidade dos serviços das instituições hospitalares. A gestão de custos visa auxiliar as instituições hospitalares no levantamento das informações necessárias para o alcance da excelência no atendimento. Assim, a criação do PNGC, por parte do poder público, torna evidente a importância dada aos sistemas de custos em todas as unidades hospitalares geridas pelo poder público, nas suas três esferas (União, Estado e Municípios).

4 Fundamentos do custeio por absorção

Martins (2000, p. 214) define custeio por absorção como um “critério onde se apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados”.

Esse tipo de custeio representa o “instrumento mais tradicional de gestão de custos. Trata-se de uma abordagem de custeio sob os fundamentos conceituais da contabilidade de custos” (MATOS, 2002, p. 95).

Megliorini (2007) estabelece alguns passos para a apuração dos custos a partir do custeio por absorção: separação dos gastos do período em despesas, custos e investimentos; e separação dos custos em diretos e indiretos.

Os custos diretos (aqueles que podem ser mensurados em cada produto) são alocados diretamente em cada objeto de custeio (centro de custo, departamento, atividade, produto etc.) Já os custos indiretos (aqueles que não podem ser mensurados diretamente em cada produto) são alocados ao objeto de custeio por meio de critérios de rateio.

Em algumas organizações é adotado o processo de departamentalização para amenizar as distorções dos critérios de rateio. O departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas, que desenvolvem atividades homogêneas. Na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (MARTINS, 2000).

Megliorini (2007, p. 47) expõem que os departamentos devem ser divididos em dois tipos: departamentos auxiliares e produtivos:

os departamentos auxiliares são aqueles que não trabalham os produtos, servindo de apoio aos departamentos produtivos. Já os departamentos produtivos são aqueles que trabalham para os produtos, ou seja, estão diretamente envolvidos na fabricação dos itens ou prestação dos serviços.

Para realizar a alocação dos custos dos departamentos auxiliares aos departamentos produtivos há três métodos apresentados na literatura: alocação direta, seqüencial e recíproca. Falk (2001) expõem que na alocação direta todos os gastos de cada centro auxiliar são rateados diretamente aos centros de custos produtivos. Os custos de um centro de apoio não precisam ser rateados para todos os outros centros de custos produtivos, apenas para aqueles que utilizam seus serviços. Também não ocorre o rateio dos custos dos centros auxiliares para outros centros auxiliares.

A metodologia de alocação seqüencial reconhece que podem ocorrer trocas de serviços de um centro de custos auxiliar para outros. O processo envolve a escolha de um centro inicial que terá seus gastos rateados e a ordem de alocação dos demais centros de custos auxiliares. Normalmente, inicia-se escolhendo um centro que mais presta serviços aos outros (FALK, 2001).

No processo de alocação seqüencial reúnem-se os custos totais do primeiro centro e por meio de um critério dividem-se os custos aos demais centros. O total de custos do primeiro centro torna-se zero e os demais centros de custos absorvem esse montante proporcionalmente ao critério estabelecido anteriormente. O processo se repete a cada centro auxiliar até que todos estes tenham o montante de seus custos zerados e apenas os centros produtivos possuam custos.

A terceira metodologia é conhecida como alocação recíproca ou alocação matricial. Surgiu da tentativa de eliminar os problemas apresentados no método anterior por meio de funções algébricas para resolver um conjunto de expressões simultâneas que dispensa a utilização de uma seqüência de centros de custos auxiliares para rateio. Esta metodologia reconhece a reciprocidade entre os diversos centros auxiliares e apresenta resultados mais acurados (FALK, 2001).

Como todo método, o custeio por absorção apresenta vantagens e desvantagens advindas de sua utilização. Padoveze (2000) apresenta algumas vantagens deste método como: o fato de seguir os princípios contábeis, sendo o método formalmente aceito, como requerido pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro, para determinação do imposto; agrega todos os custos, tanto os fixos como os variáveis; e o fato de poder ser menos custoso de implementar, desde que ele não requeira a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

Para Martins (2000), esse método apresenta algumas desvantagens que devem ser consideradas: os custos, por não se relacionarem com este ou aquele produto ou a esta ou aquela unidade são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, quase sempre com grande grau de arbitrariedade; o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; os custos fixos existem independente da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).

Em função das desvantagens apresentadas, algumas empresas adotam essa metodologia apenas para atender a legislação fiscal. Muitas empresas, especialmente as de grande porte, suplementam o processo de alocação com outros sistemas de custeio, a fim de suprir as necessidades gerenciais de mensuração de estoque, controle de tomada de decisões.

5 Procedimentos metodológicos adotados

A presente pesquisa foi realizada durante o segundo semestre de 2006. Foi desenvolvida em uma instituição hospitalar pública, a Maternidade Carmela Dutra, vinculada à Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina.

A pesquisa, quanto aos objetivos, é do tipo exploratória, haja vista que foi realizada a fim de explorar o tema pesquisado. Segundo Gil (2002, p. 41), o objetivo principal deste tipo de pesquisa é o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições.

Quanto aos procedimentos a pesquisa se caracteriza como um estudo de caso. Para Gil (2002, p. 54), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de outros objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo”.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é quali-quantitativa. Gonçalves e Meirelles (2004, p. 59) explicitam que:

na pesquisa quali os dados são de natureza interpretativa e semântica, enquanto que na pesquisa quanti os dados são representados por métricas quantitativas, tendo como elemento de apoio principal a linguagem matemática.

Na coleta de dados foram utilizados documentos primários. Malhotra (2001, p. 127) afirma que “os dados primários são gerados por um pesquisador para a finalidade específica de solucionar o problema em pauta”.

Marconi e Lakatos (1990, p.24) aduzem que os principais tipos de documentos primários são: “dados históricos, bibliográficos e estatísticos, informações, pesquisa e material cartográfico, arquivos oficiais e particulares, registros em geral, documentação pessoal, correspondência pública ou privada, etc”.

Na etapa da análise dos dados os elementos são agrupados de maneira simples, auxiliando o processo de descrição dos cenários da instituição. Para tanto, utilizou-se a análise descritiva e documental.

A análise documental é uma notável técnica para abordar dados qualitativos e quantitativos (BEUREN e COLAUTO, 2003, p. 140). Busca a identificação das informações relevantes em documentos analisados com base nos itens de grande valor para a instituição.

A análise descritiva se preocupa fundamentalmente em investigar o que é, ou seja, em descobrir características de um fenômeno. Vale-se de técnicas estatísticas [...] para analisar os dados de forma a dar suporte às inferências do pesquisador (BEUREN e COLAUTO, 2003, p. 139).

6 Descrição e análise dos dados

Os dados coletados junto à unidade hospitalar compreendem aspectos relacionados a sistematização dos custos na organização objeto de estudo, identificação dos centros de custos, agrupamento de gastos de acordo com cada centro de custo e critérios de rateio utilizados.

Apresentação da organização objeto de estudo

A Maternidade Carmela Dutra presta atendimento a mulheres provenientes de todos os municípios vizinhos, em situação de saúde/doença, estando ou não relacionados com as fases do ciclo-grávido-puerperal. Hoje, dispõe de 113 leitos destinados aos atendimentos obstétrico, ginecológico, oncológico e neonatal com importantes serviços.

Nascem, aproximadamente, 3.800 bebês por ano, sendo responsável por 48% dos atendimentos obstétricos da Grande Florianópolis, tendo ocorrido nestes últimos 50 anos cerca de 180.000 nascimentos, que correspondem, hoje, a 46,52% da população de Florianópolis. O total de atendimento geral é em média de 41.000 pacientes/ano.

Em 1992, o Ministério da Saúde identificando estas atuações, reconheceu a Maternidade Carmela Dutra como Centro de Referência Estadual em Saúde da Mulher. Posteriormente, em 03 de julho de 1996, recebeu do UNICEF/OMS e do Ministério da Saúde o Título de Hospital Amigo da Criança, pelo reconhecimento do seu trabalho de incentivo e proteção ao aleitamento materno.

A Maternidade Carmela Dutra está subordinada administrativa e tecnicamente à Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina. Dentro da sua estrutura organizacional há três gerências que englobam os demais setores, são elas: Gerência Técnica, de Enfermagem e

Administrativa.

A Gerência de Administração está ligada diretamente à Direção Geral. Suas funções estão relacionadas com a gestão financeira; gestão de materiais e patrimônio; controle, manutenção e reparos do patrimônio; higienização e limpeza da área hospitalar; controle e operação dos sistemas de transporte e comunicação; supervisão do processamento e lavagem dos enxovais hospitalares, bem como, confecção e conserto dos mesmos; serviços de tesouraria, portaria e vigilância; elaboração de planilha e apuração do custo hospitalar e processamento de dados.

A Gerência de Enfermagem tem por intuito básico planejar, organizar, coordenar e controlar a execução das atividades relacionadas à prestação de cuidados de enfermagem aos pacientes internados e ambulatoriais; normatizar os procedimentos de enfermagem e as rotinas de atendimento nas diversas unidades; participar do processo de planejamento de assistência de enfermagem observando princípios éticos, científicos, tecnológicos e normas organizacionais; além de supervisionar a equipe de enfermagem emitindo pareceres relacionados com sua área de competência.

A Gerência Técnica serve de apoio à Direção Geral e a Gerência Administrativa. Destacam-se atividades relacionadas à normatização de procedimentos médicos e rotinas de atendimento nas diversas unidades de internação e ambulatoriais; disciplina o corpo clínico além de gerenciar os cuidados dos pacientes e também assessorar a implantação de programas de assistência ao paciente e sua família abrangendo aspectos educacionais, preventivos e curativos.

O setor de custos da Maternidade Carmela Dutra, foco deste trabalho, está subordinado à Gerência Administrativa. O setor de custos tem competências próprias que são: planejar, coordenar, organizar, controlar e executar as atividades relacionadas a custos hospitalares; elaborar relatórios mensal, trimestral, semestral e anual dos custos referente às atividades operacionais realizadas pela unidade; prover o diretor da unidade de informações gerenciais que venham a contribuir com o planejamento e desenvolvimento de suas atividades; produzir informações dentro de um padrão de qualidade onde predomine a apresentação, rapidez e confiabilidade dos dados; e executar outras atividades relacionadas com sua área de competência.

Tendo em vista todas as atribuições do setor de custos e a importância do seu papel no processo decisório da instituição, fez-se necessário um estudo acerca do método de custeio adotado pela maternidade a fim de analisar o processo de alocação dos custos.

Sistematização dos custos da Maternidade Carmela Dutra

A primeira etapa na sistematização dos custos foi o reconhecimento dos principais gastos ocorridos dentro da instituição. A subdivisão desses gastos foi realizada num agrupamento reconhecendo os gastos mais significativos da maternidade. Esse grupo de gastos foi dividido em quatro subgrupos que são identificados pelas letras “A”, “B”, “C” e “D”. O mês referência para a apresentação dos valores numéricos é novembro/2006, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1- Grupos de gastos da Maternidade Carmela Dutra

GRUPOS DE GASTOS	TOTAIS (R\$)
A – PESSOAL	1.113.315,53
Pessoal e encargos	817.374,88
Provisão 13º salário	78.169,41
Residentes	23.353,44
Hora plantão	165.898,00
Sobre aviso	28.519,81
B - SERVIÇOS DE TERCEIROS	255.209,78
Remuneração de serviços pessoais - pró-labore	111.632,57
Vigilância e segurança	18.725,84
Higienização e limpeza	6.329,88
Laboratório	16.139,41
Clínicas	-
Outros serviços	102.382,08
C - MATERIAIS DE CONSUMO	193.240,24
Almoxarifado	98.339,53
Medicamentos	63.474,29
Gêneros alimentícios	31.426,42
D - GERAIS	31.563,31
Água	4.707,99
Energia Elétrica	21.417,33
Telefone	5.437,99
Total Geral (A+B+C+D)	1.593.328,86

Fonte: Dados da pesquisa.

O grupo “A” é representado pelos gastos com pessoal, que engloba: salários; encargos sociais; pagamento de 13º salário, que é apresentado mensalmente embora seus pagamentos ocorram somente em dois meses do ano (julho e novembro); pagamento de residentes (já que a maternidade trabalha como hospital-escola oferecendo bolsas de residência médica); hora plantão e sobre aviso para os cargos que necessitam desta particularidade.

O grupo “B” é representado pelos serviços de terceiros. Estes correspondem a todos os gastos que a instituição possui com empresas terceirizadas para a realização de serviços que não são efetuados pelos próprios funcionários. São exemplos destes gastos: vigilância e segurança, higienização e limpeza, laboratórios, clínicas e outros serviços. A efetivação do serviço se dá por meio de contratos que ocorrem ou não mediante processo licitatório.

O grupo “C” contempla o material de consumo utilizado na manutenção das instalações e efetivação dos serviços. Os medicamentos são provenientes de compras efetuadas pelas entidades governamentais. Os gêneros alimentícios, representados pela nutrição hospitalar, possuem a responsabilidade de alimentar pacientes, acompanhantes e servidores.

Os gastos gerais, representadas pelo grupo “D”, contemplam gastos com: água, luz, telefone, taxas de serviços públicos, seguros, despesas financeiras, etc.

6.3 Identificação dos centros de custos

O agrupamento dos centros de custos deu-se por meio de afinidades entre os setores, bem como os serviços desenvolvidos por eles. Neste sentido, a apuração de custos da Maternidade Carmela Dutra ocorre através dos seguintes centros de custos: centros de custos administrativos (Administração e Recursos Humanos); centro de custos de base (Condomínio, Central Térmica, Serviço de Nutrição e Dietética – SND, Transporte, Almoxarifado, Manutenção, Zeladoria, Lavanderia, Costura, Farmácia, Centro de Material Esterilizado

(CME), Setor de Arquivo Médio e Estatística (SAME) e Centro de Estudos); centro de custos auxiliares (Serviço Social, Radiologia, ultra-som, Banco de Leite, Centro Cirúrgico e Centro Obstétrico; centro de custos finais-produtivos (Ambulatório, Pronto Socorro-Admissão, Berçário e UTI Neonatal, Posto 1, Posto 2, Posto 3 e Externos).

6.4 Agrupamento de gastos de acordo com cada centro de custo

Com o reconhecimento dos gastos e a identificação da estrutura dos centros de custo apresentada, ocorre a divisão desses gastos aos centros de custos. Alguns dos gastos foram apropriados diretamente aos centros de custos de origem. Porém, outros necessitam de um rateio.

Para o grupo “A” tem-se a alocação determinada em função do número de funcionários lotados em cada centro. Para tal identificação utiliza-se a agenda de trabalho dos profissionais da área da saúde (considerando também o fato de trabalharem em mais de um centro de custos) para verificar o tempo de trabalho dedicado a cada centro e, posteriormente, efetuar o rateio por meio de percentuais.

O grupo “B” refere-se aos contratos efetuados entre a Maternidade e as empresas terceirizadas. São atividades de vigilância e segurança, higienização e limpeza, laboratório, exames clínicos e outros. A remuneração de serviços pessoais (ou pró-labore) é uma particularidade da maternidade que representa os salários dos médicos. O subgrupo “outros” representa contratos de menor porte que são alocados para cada centro de custos de acordo com a utilização por meio de rateio.

No grupo “C”, os gastos com almoxarifado e medicamentos são rateados com base em requisições solicitadas ao setor responsável pela guarda/solicitação de tais materiais. Já os gêneros alimentícios não possuem critério de rateio: seu valor é integralmente alocado no setor de nutrição e dietética.

O grupo de “gastos gerais”, representado pela letra “D”, é composto pelos gastos com água, luz e telefone. O critério de rateio utilizado para a alocação dos gastos com água foi baseado em “pontos de água”, ou seja, os pontos de saída de água (torneiras, chuveiros, bebedouros, vasos sanitários etc.). Por meio de um levantamento em toda a estrutura física da maternidade determinou-se o número de pontos de cada centro de custos. Para o processo de rateio da energia elétrica adota-se o mesmo princípio de proporcionalidade do rateio da água, através de um levantamento do número de tomadas, bocais de lâmpadas, saídas exclusivas, entre outros.

Na alocação dos gastos com telefone utiliza-se dois critérios. Os ramais que efetuam ligações diretas recebem fatura individual da operadora de telefonia, enquanto que os ramais que não efetuam ligações diretas solicitam as mesmas para a telefonista da instituição. Esta elabora mensalmente um relatório com o valor total das ligações efetuadas (solicitadas) pelo setor, com o auxílio de um software específico.

6.5 Critérios de rateio utilizados

Os critérios utilizados na distribuição dos gastos de cada centro aos demais baseiam-se na identificação das unidades de medidas que cada centro possui. O Quadro 1 demonstra os centros de custos e os respectivos critérios utilizados para alocar tais custos aos demais centros.

TIPO	CENTRO DE CUSTOS	CRITÉRIO DE RATEIO
C. Custos Administrativos	Administrativo Recursos Humanos	Funcionário lotado por centro de custos Funcionário lotado por centro de custos
C. Custos de Base	Condomínio Central Térmica SND Transporte Almoxarifado Manutenção Zeladoria Lavanderia Costura Farmácia CME SAME Centro de Estudos	Metro quadrado de área útil Hora de funcionamento Refeição ponderada Quilômetro rodado Requisições Hora trabalhada Metro quadrado de área limpa Kg de roupa lavada Peças ponderadas Requisições Pacote ponderado Prontuários manuseados Número de residentes por centro de custos
C. Custos Auxiliares	Serviço Social Radiologia ultra-som Banco de Leite Centro Cirúrgico Centro Obstétrico	Atendimento realizado Exames realizados Exames realizados Atendimento realizado Minuto cirúrgico Atendimento realizado
C. Custos Finais	Ambulatório Admissão Berçário e UTI Neonatal Posto 1 Posto 2 Posto 3 Externos	Atendimento realizado Atendimento realizado Paciente / Dia Paciente / Dia Paciente / Dia Paciente / Dia

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1 - Unidades de medida dos centros de custos

Alguns centros de custos serão analisados isoladamente em função de algumas particularidades. O centro de custos da Central Térmica é determinado pelo tempo de funcionamento da Caldeira (equipamento de aquecimento de água) e seus valores são rateados para os centros de custos mais representativos: 75% para SND, 10% para CME e 15% para o centro cirúrgico.

Para o rateio do SND, costura e CME utiliza-se uma tabela de pesos adotada por todas as unidades administradas pela Secretaria do Estado da Saúde de Santa Catarina. Para os demais centros de custos utilizam-se normalmente relatórios mensais dos próprios centros através do controle de seu processo “produtivo”.

O processo de alocação dos custos envolve o método de custeio por absorção em que os centros de custos finais absorvem todos os custos dos demais centros de custos: administrativos, de base e auxiliares. Na seqüência é apresentada a Tabela 2, que representa o mapa de rateio (com alocação seqüencial), demonstrando os rateios dos diversos centros de custos até a concentração de todos os gastos nos centros finais.

Tabela 2 - Mapa de rateio

<i>CENTRO DE CUSTOS</i>	<i>Administração</i>	<i>R. Humanos</i>	<i>Condomínio</i>	<i>C. Térmica</i>	<i>SND</i>	<i>Transporte</i>	<i>Almoxarifado</i>	<i>Manutenção</i>	<i>Zeladoria</i>	<i>Lavanderia</i>	<i>Costura</i>
Administração		780,66	2.146,83	585,50	8.977,64	780,66	1.366,16	1.756,49	5.854,98	195,17	585,50
Recursos Humanos			255,10	69,57	1.066,80	92,76	162,34	208,72	695,74	23,19	69,57
Condomínio				533,21	2.967,03	96,34	3.640,59	1.820,41	505,65	2.370,19	546,42
Central Térmica					13.594,72	-	-	-	-	-	-
SND						1.374,72	2.180,65	4.102,94	9.137,14	1.505,83	1.503,90
Transporte							475,52	-	-	-	-
Almoxarifado								105,64	781,00	40,61	2,86
Manutenção									1.527,98	1.480,23	1.480,23
Higiene e limpeza										-	-
Lavanderia											-
Costura											
Farmácia											
CME											
SAME											
Centro de Estudos											
Serviço Social											
Radiologia											
Ultra-som											
Banco de Leite											
Centro Cirúrgico											
Centro Obstétrico											
<i>Subtotal Rateado</i>	-	780,66	2.401,93	1.188,28	26.606,18	2.344,48	7.825,27	7.994,21	18.502,49	5.615,21	4.188,48
<i>Custo Total</i>	79.666,78	9.373,88	49.891,69	18.126,29	167.947,63	13.728,36	28.985,44	34.283,99	90.284,13	30.364,42	13.151,98

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Mapa de rateio - continuação

<i>CENTRO DE CUSTOS</i>	<i>Farmácia</i>	<i>CME</i>	<i>SAME</i>	<i>Centro de Estudos</i>	<i>Serv. Social</i>	<i>Radiologia</i>	<i>Ultra-som</i>	<i>Banco de Leite</i>	<i>C. Cirúrgico</i>	<i>C. Obstétrico</i>
Administração	1.951,66	2.205,38	2.146,83	390,33	390,33	1.756,49	975,83	1.756,49	10.412,11	5.220,69
Recursos Humanos	231,91	262,06	255,10	46,38	46,38	208,72	115,96	208,72	1.237,25	620,36
Condomínio	1.383,76	1.122,65	920,79	1.276,90	293,26	923,03	672,11	515,28	4.772,31	2.623,92
Central Térmica	-	1.812,63	-	-	-	-	-	-	2.718,94	-
SND	3.726,97	2.786,07	4.637,02	987,17	992,96	1.868,30	1.116,35	2.332,97	8.225,16	5.550,92
Transporte	394,68	-	-	-	713,28	-	713,28	7.299,28	-	-
Almoxarifado	905,41	3.501,51	56,34	18,66	3,24	2.487,73	367,74	480,92	9.258,48	3.977,89
Manutenção	1.623,48	1.766,72	1.480,23	1.480,23	1.575,73	1.718,97	1.623,48	1.814,47	1.862,22	1.766,72
Higiene e limpeza	-	1.182,03	969,36	985,79	226,41	971,72	707,57	542,47	15.072,32	8.287,16
Lavanderia	43,71	596,67	-	-	-	157,36	539,84	373,74	6.998,26	5.061,83
Costura	-	117,31	-	-	-	795,11	52,14	964,57	1.459,88	1.407,74
Farmácia		48,39	-	-	-	-	3,64	-	12.012,89	2.874,58
CME			-	-	-	-	-	3.281,05	52.500,94	840,12
SAME				-	-	-	-	-	-	-
Centro de Estudos					-	208,60	208,60	-	1.668,79	1.251,60
Serviço Social						-	-	-	-	-
Radiologia							-	-	-	-
Ultra-som								-	-	356,69
Banco de Leite									-	-
Centro Cirúrgico										-
Centro Obstétrico										
<i>Subtotal Rateado</i>	<i>10.261,58</i>	<i>15.401,41</i>	<i>10.465,67</i>	<i>5.185,46</i>	<i>4.241,59</i>	<i>11.096,05</i>	<i>7.096,54</i>	<i>19.569,96</i>	<i>128.199,57</i>	<i>39.840,23</i>
<i>Custo Total</i>	<i>44.972,60</i>	<i>59.050,49</i>	<i>42.624,87</i>	<i>10.012,76</i>	<i>12.641,43</i>	<i>57.332,56</i>	<i>23.140,51</i>	<i>45.096,18</i>	<i>357.018,13</i>	<i>149.983,65</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Mapa de rateio - continuação

<i>CENTRO DE CUSTOS</i>	<i>Ambulatório</i>	<i>Admissão</i>	<i>Berçário e UTI neo</i>	<i>Posto 1</i>	<i>Posto 2</i>	<i>Posto 3</i>	<i>Externos</i>	<i>Total</i>
Administração	1.932,14	3.288,55	9.143,53	5.933,05	3.766,70	5.367,07	-	79.666,78
Recursos Humanos	229,59	390,77	1.086,51	705,01	447,59	637,76	-	9.373,88
Condomínio	4.613,70	737,08	3.131,92	4.584,79	4.577,18	5.263,18	-	49.891,69
Central Térmica	-	-	-	-	-	-	-	18.126,29
SND	2.122,81	2.527,70	11.180,31	48.445,96	23.459,11	26.616,29	1.566,38	167.947,63
Transporte	-	-	-	237,76	332,87	3.561,67	-	13.728,36
Almoxarifado	664,01	-	2.172,65	1.438,53	501,76	2.220,48	-	28.985,44
Manutenção	2.244,22	1.862,22	2.196,47	2.053,22	2.435,21	2.291,97	-	34.283,99
Higiene e limpeza	3.561,86	2.327,89	9.891,37	14.479,94	14.455,96	16.622,29	-	90.284,13
Lavanderia	570,44	616,34	3.016,12	5.660,68	3.077,31	3.623,71	28,41	30.364,42
Costura	130,35	78,21	521,39	1.525,06	391,04	5.709,18	-	13.151,98
Farmácia	203,39	319,40	10.388,94	4.187,20	2.413,22	12.520,95	-	44.972,60
CME	677,11	-	948,79	79,41	158,83	564,26	-	59.050,49
SAME	-	-	3.913,91	20.792,62	4.525,45	11.802,87	1.590,02	42.624,87
Centro de Estudos	834,40	417,20	1.251,60	-	-	-	4.171,98	10.012,76
Serviço Social	597,03	259,58	3.582,17	2.543,86	415,32	4.438,78	804,69	12.641,43
Radiologia	-	-	3.839,82	264,82	198,61	794,45	52.234,86	57.332,56
Ultra-som	44,59	44,59	624,21	2.942,72	222,93	1.114,67	17.790,10	23.140,51
Banco de Leite	-	-	2.670,17	19.996,59	890,06	-	21.539,36	45.096,18
Centro Cirúrgico	-	-	-	118.174,46	83.442,96	141.438,01	13.962,69	357.018,13
Centro Obstétrico	-	-	-	110.987,90	38.995,75	-	-	149.983,65
<i>Subtotal Rateado</i>	<i>18.425,62</i>	<i>12.869,52</i>	<i>69.559,85</i>	<i>365.033,58</i>	<i>184.707,87</i>	<i>244.587,56</i>	<i>113.688,51</i>	<i>1.593.328,86</i>
<i>Custo Total</i>	<i>60.920,39</i>	<i>64.997,03</i>	<i>251.070,72</i>	<i>496.926,66</i>	<i>251.285,47</i>	<i>354.440,09</i>	<i>113.688,51</i>	

Fonte: Dados da pesquisa.

Para exemplificar os cálculos realizados na Tabela 2, será apresentado o processo de alocação dos custos do centro de custos *administração* aos demais centros da organização. Através do levantamento dos custos deste centro têm-se os seguintes valores: R\$ 74.103,21 para Pessoal e Encargos, R\$ 2.487,27 com Serviços de Terceiros, R\$ 842,48 para Material de Consumo e R\$ 2.233,82 em Gastos Gerais. Estes custos totalizam R\$ 79.666,78. Seguindo, busca-se a identificação do critério de rateio deste centro de custos, funcionário lotado por centro de custos, disponível no Quadro 1.

Em novembro/2006 havia 429 colaboradores compondo o quadro funcional da instituição. Para efeito de cálculo de alocação de custos, deve-se desconsiderar o número de funcionários na própria *administração* (20,80), visto que no processo de rateio parte dos custos não deverá retornar para a *administração*. Com isso, o número de colaboradores utilizados como critério de rateio é de 408,20, não exatos, em função da agenda de trabalho.

Para a determinação do índice de rateio foi realizada a divisão dos custos totais (R\$ 79.666,78) pelo número de funcionários para rateio (408,20), chegando-se ao valor unitário de R\$ 195,17. Já para a alocação, multiplica-se o índice de rateio encontrado pelo número de funcionários de cada centro de custos, obtendo-se assim, o valor da parcela de custos a ser absorvida pelos diferentes centros de custo que é apresentada na Tabela 3.

Tabela 3 - Alocação dos custos na administração

CENTRO DE CUSTOS	Custos totais do centro	Critério de rateio (Nº de Func.)	Índice para rateio	Valor a alocar ao centro	SALDO
Administração	79.666,78	20,80	-	-	79.666,78
Recursos Humanos	-	4,00	195,17	780,66	78.886,12
Condomínio	-	11,00	195,17	2.146,83	76.739,29
Central Térmica	-	3,00	195,17	585,50	76.153,79
SND	-	46,00	195,17	8.977,64	67.176,15
Transporte	-	4,00	195,17	780,66	66.395,49
Almoxarifado	-	7,00	195,17	1.366,16	65.029,33
Manutenção	-	9,00	195,17	1.756,49	63.272,83
Zeladoria	-	30,00	195,17	5.854,98	57.417,85
Lavanderia	-	1,00	195,17	195,17	57.222,68
Costura	-	3,00	195,17	585,50	56.637,19
Farmácia	-	10,00	195,17	1.951,66	54.685,53
CME	-	11,30	195,17	2.205,38	52.480,15
SAME	-	11,00	195,17	2.146,83	50.333,32
Centro de Estudos	-	2,00	195,17	390,33	49.942,99
Serv. Social	-	2,00	195,17	390,33	49.552,66
Radiologia	-	9,00	195,17	1.756,49	47.796,16
Ultra-som	-	5,00	195,17	975,83	46.820,33
Banco de Leite	-	9,00	195,17	1.756,49	45.063,84
Centro Cirúrgico	-	53,35	195,17	10.412,11	34.651,73
Centro Obstétrico	-	26,75	195,17	5.220,69	29.431,04
Ambulatório	-	9,90	195,17	1.932,14	27.498,89
Admissão	-	16,85	195,17	3.288,55	24.210,35
Berçário e UTI neo	-	46,85	195,17	9.143,53	15.066,82
Posto I	-	30,40	195,17	5.933,05	9.133,77
Posto II	-	19,30	195,17	3.766,70	5.367,06
Posto III	-	27,50	195,17	5.367,07	(0,00)
Externo	-	-	195,17	-	(0,00)
TOTAL	79.666,78	429,00	-	79.666,78	-

Fonte: Elaborado pelo autor (2006).

Na Tabela 3 tem-se a coluna “saldo” que representa a quantidade de custos que o centro ainda possui após a absorção pelos demais centros. O processo de alocação deve ser repetido para cada um dos centros de custos existentes. Devem-se observar as características e particularidades de cada um dos critérios de rateio adotados. Ao final do processo, obtêm-se os custos dos centros produtivos. A partir deles, é possível determinar o custo unitário dos serviços prestados pela maternidade no mês estudado, conforme os dados da Tabela 4.

Tabela 4 - Custo unitário dos centros de custos finais

CENTRO DE CUSTOS	AMBULATÓRIO	ADMISSÃO	BERÇÁRIO E UTI NEO	POSTO 1	POSTO 2	POSTO 3
Custo Total	60.920,39	64.997,03	251.070,72	496.926,66	251.285,47	354.440,09
Unidade de Rateio	Consulta	Atendimento	Paciente/Dia	Paciente/Dia	Paciente/Dia	Paciente/Dia
Nº de serviços	1.681	1.588	324	1.392	363	746
Custo Unitário	36,24	40,93	774,91	356,99	692,25	475,12

Fonte: Dados da pesquisa.

Foram estabelecidos, para cada centro de custo produtivo, os critérios de avaliação dos serviços prestados com base nas características de cada serviço. Determinou-se que para o *ambulatório* a unidade de serviço é representada pelo número de consultas efetuadas, para a *Admissão* é o número de atendimentos, para o *Berçário e UTI Neo, Postos I, II e III* é o número de pacientes/dia. O cálculo dos custos unitários é obtido a partir da divisão dos custos totais dos centros produtivos, obtidos ao final da Tabela 2, pelo número de unidades de mensuração do serviço prestado pelo centro.

O custo total do *Ambulatório*, por exemplo, no mês base (novembro/2006) foi de R\$ 60.920,39. Foram registradas 1.681 consultas dentro do mês de novembro. A obtenção do custo unitário se dá a partir da divisão do custo total pela quantidade de consultas efetuadas. Com isso, obtêm-se o custo unitário de R\$ 36,24 por consulta efetuada.

Todo o processo de apropriação dos custos segue a metodologia do custeio por absorção (com departamentalização). Tal sistema atende às exigências do Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC, que surgiu com o intuito de identificar os custos dos serviços no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS. Além disso, o método é solicitado pela Secretaria da Saúde do Estado de Santa Catarina com o intuito de padronizar as informações acerca dos custos das unidades hospitalares administradas por ela.

7 Considerações finais

O presente artigo objetivou analisar o processo de gestão de custos, por meio do custeio por absorção, em uma unidade hospitalar. A gestão de custos oferece informações acerca dos custos unitários dos serviços prestados, bem como um controle dos mesmos.

Por meio da revisão da literatura, foi possível analisar os principais conceitos e fundamentos que deram sustentação ao desenvolvimento do trabalho. O método de custeio utilizado é o custeio por absorção com departamentalização, determinado como padrão pelo órgão gestor. As demais instituições públicas, também administradas pela Secretaria de Estado da Saúde, utilizam o mesmo método. Assim, o Estado promove um controle dos gastos e faz comparações de índices de custos nos serviços oferecidos.

O processo de apropriação dos custos em cada centro deu-se por meio da alocação sequencial. Os centros de custos finais (produtivos) absorvem todos os custos dos centros de apoio, uma vez que neles são identificados os serviços prestados pela maternidade.

A principal vantagem do método de custeio utilizado pela Maternidade Carmela Dutra

diz respeito ao fato de atender às normas e necessidades do órgão gestor. Entretanto há uma desvantagem significativa com relação ao método imposto pelo órgão gestor, que não dispõem flexibilidade para a implantação de outros métodos passíveis de utilização, além do uso de critérios de rateio geradores de subjetividade e arbitrariedade nas informações.

Referências

BRASIL, Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia e Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos: manual técnico de custos – conceitos e metodologias**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

LOVELOCK, Christopher. **Serviços: marketing e gestão**. Revisão técnica Mauro Neves Garcia. São Paulo: Saraiva, 2003.

MALHOTRA, Naresh. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividades**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. São Paulo: Editora STS, 2002.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Hospitais**. Disponível em: <<http://www.who.int>>. Acesso em: 07 abr. 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. O paradoxo da utilização do método de custeio: custeio variável versus custeio por absorção. **Revista do CRC/SP**, n. 12, Jun. 2000.

SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE DE SÃO PAULO. Internações hospitalares por causas externas no Estado de São Paulo em 2005. **Revista de Saúde Pública**, v.41, n.1, São Paulo, fev. 2007.