

Custos Hospitalares: a Aplicação dos Conceitos de Custos Padrões Para Fixação de Uma Ferramenta de Análise de Resultados dos Eventos Hospitalares

Ricardo Sussumu Takatori

Resumo:

O presente artigo visa demonstrar que a utilização de Custo Padrão resulta em uma ferramenta poderosa na avaliação da produção em um ambiente hospitalar, uma vez que o Custo Padrão é um sistema pré-determinado e o ambiente hospitalar é um ambiente de procedimentos padrões - denominados eventos hospitalares - mesmo considerando-se que os procedimentos médicos dependam de cada paciente. Os diagnósticos médicos são efetuados considerando-se uma série de informações passadas pelos pacientes. A partir destas informações os médicos tomam decisões de procedimentos que visam a curar o pacientes. Estas decisões são praticamente padronizadas. Portanto, o custo do procedimento médico é uma consequência deste procedimento padronizados, envolvendo mão-de-obra, materiais e equipamentos padronizados. No desenvolvimento do presente são considerados os conceitos de Custos Padrões, seus objetivos e vantagens, o ambiente hospitalar do ponto de vista de custos, a divisão - centros de custos, os recursos utilizados - mão-de-obra, materiais e custos indiretos, a forma de determinação dos custos hospitalares e por fim a conclusão.

Área temática: *A Mensuração de Custos na Saúde*

CUSTOS HOSPITALARES: A APLICAÇÃO DOS CONCEITOS DE CUSTOS PADRÕES PARA FIXAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE ANÁLISE DE RESULTADOS DOS EVENTOS HOSPITALARES

TRABALHO:14.090

RESUMO

O presente artigo visa demonstrar que a utilização de Custo Padrão resulta em uma ferramenta poderosa na avaliação da “produção” em um ambiente hospitalar, uma vez que o Custo Padrão é um sistema pré-determinado e o ambiente hospitalar é um ambiente de procedimentos padrões – denominados eventos hospitalares – mesmo considerando-se que os procedimentos médicos dependam de cada paciente.

Os diagnósticos médicos são efetuados considerando-se uma série de informações passadas pelos pacientes. A partir destas informações os médicos tomam decisões de procedimentos que visam a curar o pacientes. Estas decisões são praticamente padronizadas. Portanto, o custo do procedimento médico é uma consequência deste procedimento padronizados, envolvendo mão-de-obra, materiais e equipamentos padronizados.

No desenvolvimento do presente são considerados os conceitos de Custos Padrões, seus objetivos e vantagens, o ambiente hospitalar do ponto de vista de custos, a divisão – centros de custos, os recursos utilizados – mão-de-obra, materiais e custos indiretos, a forma de determinação dos custos hospitalares e por fim a conclusão.

PALAVRAS CHAVES

Custo Padrão, Custos Hospitalares, Análise de Resultados

CUSTOS HOSPITALARES: A APLICAÇÃO DOS CONCEITOS DE CUSTOS PADRÕES PARA FIXAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE ANÁLISE DE RESULTADOS DOS EVENTOS HOSPITALARES

Objetivos da Contabilidade de Custos

Enunciada de maneira muito simplista, a finalidade básica da contabilidade de custos é determinar tão exatamente quanto possível o custo de fabricação de um produto ou na prestação de um serviço. Embora este enunciado seja verdadeiro, nem ao menos começa a dar uma idéia dos pormenores e detalhes envolvidos em Contabilidade de Custos; tampouco retratam as muitas maneiras de usar os dados contábeis. O trabalho da Contabilidade de Custos é vital para qualquer tipo de empresa, e uma organização não pode sobreviver por muito tempo sem a informação que pode ser obtida através de um sistema de Contabilidade de Custos.

Estes sistemas proporcionam muitos tipos de informação. Não apenas determina-se o custo de produzir uma unidade, mas também o custo, por departamento ou processo, de todas as fases da fabricação. O departamento de Contabilidade de Custos deve preparar vários relatórios em base mensal, semanal ou diária que forneçam aos gestores, por meio de comparações e análises, os custos e despesas; e, mais importante ainda, revelar quando os custos estão desviando da situação planejada, situação que exige ação corretiva imediata. Cabe ao Contador de Custos, acompanhar e assessorar a gestão empresarial na consecução da análise das realizações e na elaboração de novos planejamentos.

Custos-padrão

Existem vários conceitos de custos-padrão, alguns afirmando como sendo o custo ideal de fabricação, com o aproveitamento de todos os insumos utilizados na produção de bens e na prestação de serviços. Esta situação transmite a idéia de produção em situação ideal, o que não ocorre em situação real, pois existem variáveis que influem profundamente na concepção real dos bens e serviços.

Matz, Curry e Franck, in Sistema de Custos Padrões: Aplicações, Limitações e Análise das Variações, Revista Álvares Penteado – (2000: 70):

“Custo Padrão é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única, ou um número de unidades do produto, durante um período específico futuro imediato. Custo-padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à Despesa Indireta de Produção. Geralmente, os materiais e a mão-de-obra baseiam-se nas condições correntes, equilibradas pelo nível de eficiência desejado, com reservas para as alterações de preços e taxas”

Horngren (1978:198) :

“Os custos-padrão são custos cuidadosamente predeterminados, que deveriam ser atingidos dentro de operações eficientes. Servem para aferição de desempenho, para fazer orçamentos úteis, para nortear preços, para obter um custo significativo de produto e para economia de escrituração.

Martins (1982:298), não faz uma conceituação, mas uma análise acerca de pontos que devem ser observados na concepção de custo-padrão:

“Esta idéia de Custo-padrão ideal, em franco desuso, nasceu da tentativa de se fabricar um custo “em laboratório”. Isto é, os cálculos relativos a tempo de fabricação (de homem ou máquina), por exemplo, seriam feitos com base em estudos minuciosos de Tempos e Movimentos, com experiências usando o operário mais habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia, mas aquela medida num intervalo de tempo observado no teste. As perdas de material seriam apenas as mínimas admitidas como impossíveis de serem eliminadas pela Engenharia da Produção, e assim por diante”

Conclui-se, analisando os conceitos enunciados que os seguintes pontos devem ser observados na utilização de custos-padrão:

1. os custos devem ser previamente fixados e constantemente aferidos
2. cada insumo deve ser fixado através de uma análise e estudo minucioso
3. não se deve utilizar a “unidade ideal” como padrão, pois variáveis interdependentes podem influenciar no real
4. o uso de dados históricos é uma forma de fixação do custo-padrão, porém, deve ser conjugado com situações controladas

Hendriksen (1999:250), conceitua:

“O termo custos-padrão aplica-se a avaliações com base no que os custos devem ser, de acordo com certas hipóteses a respeito do nível desejado de eficiência produtiva e utilização de capacidade. A avaliação apoiada em custos-padrão é um conceito de avaliação de entrada, baseado nos preços de troca apropriados das quantidades justas de bens e serviços necessários para a fabricação do produto. Embora os custos-padrão sejam de maior utilidade como ferramenta gerencial de controle de custos, também oferecem um conceito útil de avaliação para ativos produzidos.

Uma grande vantagem do conceito de custo-padrão é a de que, tal como ocorre com os custos prudentes, são excluídos os custos de ineficiências. Um produto não vale mais por causa da existência de capacidade ociosa. Os custos de ineficiência e capacidade ociosa são perdas para a empresa no período corrente ou em períodos passados. Não devem ser transferidos para exercícios futuros para vinculação a receitas futuras, e não podem ser convertidos em fluxos de fundos futuros.

De um ponto de vista de avaliação, porém, os custos-padrão não são necessariamente superiores aos custos efetivos. Um produto eficientemente fabricado não vale necessariamente menos do que um produto fabricado de acordo com métodos menos eficientes. O valor de um produto para a empresa depende mais de seu potencial futuro de prestação de serviços ou do preço esperado de venda, do que custou ou não que deveria ter custado. Portanto, como o conceito de custo-padrão é um valor de troca de entrada, apresenta muitas das desvantagens de outras avaliações de entrada.

A adequação do conceito de custo-padrão como boa medida de valores de troca de entrada depende em grande parte, do tipo de custo-padrão escolhido e do modo pelo qual é aplicado. Padrões ideais podem ser úteis para fins gerenciais mas tendem a provocar a subavaliação de ativos porque tendem a excluir alguns custos normais devidos à ineficiência e capacidade ociosa. Os padrões correntes que levam essas ineficiências normais em conta podem ser mais adequados; entretanto, sempre há dificuldade envolvidas em sua manutenção

em termos correntes, com a incorporação de variações de preços e mudanças de métodos de produção.

O Boletim nº 43 do AICPA diz que custos-padrão são aceitáveis caso sejam ajustados a intervalos razoáveis para refletir condições correntes, de modo que na data do balanço os custos-padrão sejam uma aproximação boa dos custos calculados de acordo com qualquer uma das bases reconhecidas". Tais bases reconhecidas incluem custo médio e Peps A implicação é a de que o custo-padrão não deve ser utilizado para refletir custos correntes de reposição. Entretanto, na opinião dos autores deste livro, uma das principais vantagens dos custos-padrão na avaliação de estoques reside no fato de que podem ser usados para refletir custos correntes de produção sob condições eficientes e normais". Hendriksen (1999:307)

Objetivos do Custo-padrão

O maior objetivo da utilização do custo-padrão é o controle dos custos, analisando-se as variações que ocorrem no real comparado com o padrão, resultando nas responsabilidades e natureza e suas causas, o professor Eliseu Martins, define os objetivos e suas correlações, demonstrando que o Custo-padrão é uma ferramenta de análise:

“Seu grande objetivo, portanto, é o fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. E isso nos leva à conclusão de que Custo-padrão não é uma outra forma de contabilização de custos (como Absorção e Variável), mas sim uma técnica auxiliar. Não é uma alternativa, mas sim um coadjuvante. A instalação do Custo-padrão não significa a eliminação de Custos a Valores Reais incorridos (Custo Real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um Custo Real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes.

É muitas vezes encontrada a idéia de que a empresa ou tem Custo Real ou tem Custo Padrão; pode existir a aceção de que custo-padrão é uma forma mais sofisticada de se fazer custo. Na verdade, o Padrão é uma base de comparação com o Real, e só tem de fato utilidade à medida que a empresa tem um bom Custo Real. De que adiantaria a fixação de um excelente custo-padrão se a empresa não apurasse o seu verdadeiro custo de produção incorrido? Tomaria decisões em cima de um valor que não o verdadeiro? Como saberia se de fato sua produção está sendo feita dentro do que deveria estar?

Custo-padrão nunca foi uma forma de simplificar a vida da empresa. Essa é uma idéia errônea, nascida de uma visão parcial do que seja esse Sistema. Custo-padrão implica sempre na adoção de mais trabalho por parte da empresa do que se o tivesse. Há, realmente, alguns pontos de simplificação, como, por exemplo, a contabilização dos estoques por valores já fixados, sem necessidade da apuração do Custo Real para seu registro, o que facilita e agiliza a elaboração dos relatórios mensais; permite a empresa fazer fechamento de custos trimestralmente, por exemplo, sem eliminar os balancetes e balanços mensais. Mas essas simplificações não são suficientes para fazer do custo-padrão uma forma de trabalho com menos carga de trabalho. Pelo contrário, haverá com sua adoção, um maior volume de serviço, devido à comparação entre Padrão e Real, à análise das variações ocorridas e, principalmente, ao desencadeamento do processo de correção, quando cabível. ” Martins (1982:299)

Vantagens da utilização do Custo-Padrão

Enumeramos as vantagens conforme os vários autores pesquisados

Vantagens Gerais do Uso do Sistema de Custo-Padrão

O uso do sistema de Custos-padrão numa empresa proporciona inúmeras vantagens, Podem-se destacar, dentre muitas outras:

- a) os custos-padrão constituem instrumento valioso para apoio às decisões quanto a preços de venda e políticas de produção;
- b) os padrões de tempo de mão-de-obra e de quantidade de materiais são básicos para a programação das atividades da fábrica e servem como medidas para a avaliação de desempenho;
- c) o princípio das exceções, somente pode ser empregado quando existem metas pré-estabelecidas;
- d) os padrões servem de estímulo a operários, supervisores, executivos e funcionários a melhor desempenho;
- e) os custos burocráticos da Contabilidade de Custos ficam reduzidos com o emprego do sistema de custos-padrão;
- f) no sistema de custos-padrão produzem-se relatórios, que tornam possível um controle mais rápido das operações por parte da administração;
- g) os custos-padrão oferecem grandes facilidades para o trabalho de avaliação dos inventários;
- h) constituem os custos-padrão um poderoso auxílio ao trabalho de elaboração e acompanhamento dos orçamentos;
- i) o emprego dos custos-padrão oferece oportunidade para melhor entrosamento entre todos os Departamentos da Empresa, fazendo com que haja maior consciência de custos por parte do pessoal.

Custos em Ambiente Hospitalar

Consoante Chinen (1987:15):

“Uma das finalidades da Contabilidade de Custos é prover a administração de uma série de informações para o controle dos gastos internos, para que possa efetivamente atuar sobre os custos hospitalares: torna-se necessário conhecer como evoluem os elementos que constituem tais custos para sobre eles agir convenientemente.

Os custos hospitalares vêm crescendo em todo o mundo com certa intensidade, sobretudo ao longo destes últimos anos, tornando-se imperativa a realização de estudos visando a sua racionalização.

O uso otimizado dos recursos é um dos principais objetivos da gestão hospitalares. Os recursos são investidos na forma de instalações produtivas, tais como edifícios, equipamentos hospitalares, instrumentos laboratoriais, instalações médicas, móveis e utensílios específicos da área hospitalar, estoques de materiais médicos. O confronto sistemático dos resultados reais com o plano de orçamentos resulta em variação que deve ser analisada, suas causas identificadas e devidamente corrigida, quando for o caso.

Os custos hospitalares estão associados com as áreas existentes no hospital, onde ocorrem os serviços e processos, em relação aos pacientes.

Assim todos os gastos relacionados com a prestação de serviços aos pacientes devem estar incluídos nos custos dos serviços, tais como:

1. materiais cirúrgicos, de laboratório, medicamentos, materiais de higiene e de limpeza, materiais administrativos;
2. mão-de-obra utilizada nas atividades hospitalares, tais como médico, enfermeiros, auxiliares de enfermagem, pessoal administrativo e os respectivos encargos
3. serviços de terceiros, como as atividades de diagnoses e exames laboratoriais;
4. depreciações dos imóveis e equipamentos, instalações, máquinas e equipamentos e demais itens do ativo imobilizado.
5. consumo de energia elétrica, despesas com água, despesas com telefone, despesas com leasing e locação de outros bens utilizados no setor produtivo, e outras despesas.

Centro de Custos de um Hospital

Para o levantamento dos custos hospitalares faz-se necessária a segmentação dos custos por unidades internas, denominadas de centros de custos, permitindo a avaliação dos custos ao nível dos diferentes graus de gestão do hospital.

A listagem dos centros de custos, além de obedecer aos requisitos conceituais, deverá contemplar serviços que sejam de interesse para a unidade, o conhecimento dos seus custos, seja pela relevância de gastos e/ou pela produção e importância relativa na estrutura da unidade.

Domingos Martins (2000:28) define:

“A construção de um sistema de custos hospitalares requer entendimento de:

1. estrutura organizacional do hospital;
2. procedimentos médicos
3. tipo de informação de custos hospitalares desejados.”

e continua:

“O sistema de custos hospitalares deve refletir a forma dos procedimentos médicos, métodos da produção médica e a maneira com que os itens de custos são consumidos pela produção médica. Cada sistema de custos deve ser aperfeiçoado de maneira que:

1. calcule os custos totais dos serviços vendidos e os custos por ordem de serviço médico (prontuário);
2. proporcione um meio de avaliar estoques de materiais médicos, medicamentos e outros itens;
3. ajude a eliminar desperdícios e,
4. auxilie na preparação do preço de venda.

De acordo com o Manual de Custos Hospitalares da Federação Brasileira de Hospitais, temos:

“A constituição dos centros de custos deve contemplar a análise da estrutura organizacional a extensão dos serviços e o interesse da informação pelo modelo de gestão da organização”.

Os centros de custos podem ser classificados da seguinte maneira:

1. Centros de Custos Produtivos correspondem aos centros de custos geradores de serviços finais aos pacientes:

- Ambulatório
- Centro Cirúrgico
- Maternidade e unidade de Neonatal
- Pronto Socorro
- Serviços de Diagnósticos
- Unidade de Internação
- Unidade de Terapia Intensiva

2. Centros de Custos Auxiliares e Administrativos

- Farmácia
- Lavanderia
- Nutrição e Dietética
- Manutenção
- Higiene e Limpeza
- Administração

Determinação dos Custos Hospitalares

A determinação dos custos hospitalar, ocorre normalmente, através dos prontuários ou ordem médica, na maioria dos hospitais, de acordo com Martins (2000:38), Na determinação do custo por ordem de produção médica, cada prontuário é um procedimento, no qual materiais médicos, medicamentos, salários, encargos sociais, benefícios, gêneros alimentícios, água, telefone, etc. Várias ordens médicas são abertas simultaneamente. Cada uma recebe um número chamado de registro do paciente, o qual é anotado em todos os documentos de solicitação de atividades médica ou paramédica, tais como requisições, solicitações de exames, taxas de salas, etc. À medida que os pacientes vão recebendo alta, as ordens médicas são encerradas e seus valores são lançados em folhas de custos que, totalizados mensalmente, tornam-se os custos hospitalares mensais, de acordo com cada centro de custos e devidamente contabilizados nas contas correspondente.

O levantamento dos custos hospitalares são divididos em mão-de-obra, materiais, custos gerais e custos indiretos hospitalares,

Mão de Obra Hospitalar

O custo da mão-de-obra hospitalar representa a contribuição humana à produção médica do hospital. A evolução do salário e os correspondentes encargos devem ser acompanhados sistematicamente pelos gestores do hospital.

O valor do custo da mão-de-obra corresponde a maior parcela do custeio hospitalar.

A elaboração da relação dos funcionários, por centro de custos, que exerçam atividades diretas e indiretas é fundamental para o cálculo da mão-de-obra, cuja constituição será do salário e dos encargos previdenciários, sociais e benefícios.

Os encargos previdenciários, sociais e os benefícios deverão ser calculados consoante a legislação vigente, respeitada o Acordo Coletivo da categoria.

Materiais Hospitalares

As determinações dos custos dos materiais médicos e medicamentos serão apresentadas como um problema de avaliação de estoques, porém, o essencial é a determinação dos custos dos materiais médicos e medicamentos consumida pela produção médica – paciente.

O propósito da determinação dos custos dos materiais médicos e medicamentos é o de oferecer informações precisas que possam ser utilizadas para fins de controle, para determinação do preço de venda e confronto com as respectivas receitas.

Os materiais médicos e medicamentos comprados passam por conferências sistemáticas de quantidade, preço, condições de pagamentos, condições físicas. Na farmácia ou no estoque, cada material deve ter uma ficha de estoque para controlar a movimentação dos materiais.

Custos Gerais Hospitalares

Classifica-se como Custos Gerais Hospitalares, todos os custos necessários ao atendimento da Ordem Médica, excetuando-se a Mão-de-Obra e Materiais, que são totalmente identificáveis; como os equipamentos médico-hospitalares necessários aos exames e manutenção do paciente, de acordo com o ambiente hospitalar: equipamentos de centro cirúrgico, equipamentos de unidade de terapia intensiva, equipamentos neonatais, equipamentos de diagnoses e exames laboratoriais, e outros, manutenções preventivas e corretivas destes equipamentos; acessórios e materiais para os equipamentos.

Portanto os itens envolvidos, com os equipamentos supramencionados, caso façam parte do imobilizado, devem ser apropriados todos valores correspondente à depreciação, caso sejam arrendados, os valores correspondentes devem ser reconhecidos como custos do centro de custos.

Os centros de custos auxiliares – apoio operacional, também se classificam em custos gerais, podemos mencionar os seguintes centros de custos: farmácia, dietética e nutrição, lavanderia, manutenção e higiene e limpeza, pois sem esses centros de custos auxiliares não é possível cumprir as ordens médicas.

Os custos dos centros de custos auxiliares devem ser apropriados conforme a ordem médica de cada paciente.

O ambiente físico – imóvel, deve ser apropriado consoante a ocupação do centro de custos supramencionados.

Custos Indiretos Hospitalares

Todos custos não identificados junto a Ordem Médica ou não identificados com os Centros de Custos Produtivos ou Auxiliares serão considerados como Custos Indiretos Hospitalares.

Todos os Custos Indiretos Hospitalares, devem ser rateados em consideração ao serviço que consumiu em termos de tempo, de materiais, ou da ordem médica.

Para cada tipo de custos indiretos deve haver uma base objetiva para o devido rateio.

Custo Hospitalar Padrão

O controle de custos hospitalares, necessita de um parâmetro para análise das variações, constituindo-se o primeiro passo para o controle. Quando os orçamentos hospitalares têm por base os padrões adotados para materiais médicos, medicamentos e outros custos, incluindo-se os custos indiretos, gera-se uma ferramenta para o controle e redução de custos. Com o uso do custo-padrão, o orçamento hospitalar transforma-se em um resumo de padrões para todos os itens de custos. O custo padrão hospitalar preocupa-se com as atividades hospitalares e complementa o orçamento hospitalar, cujo objetivo é macro.

Martins (2000:145) define custo padrão hospitalar:

“Custo-padrão hospitalar é o custo predeterminado para a produção de um procedimento médico ou, preferencialmente, para um grupo significativo do mesmo procedimento médico durante um período específico, do futuro imediato. Deve ser baseado em condições ideais de eficiência e qualidade. Um custo hospitalar padrão de um procedimento médico compõe-se de duas partes: padrão e um custo. O padrão é a forma de medir cuidadosamente a execução do procedimento médico, isto é, executar um parto normal, um parto cesariano, uma curetagem uterina, etc. As medições quantitativas e os métodos da técnica médica devem ser traduzidos em custos, com o propósito de se atingir um custo-padrão, por procedimento médico. Deve-se pensar em um padrão em termos de quantidades de materiais médicos, medicamentos, energia elétrica, água, telefone, manutenção, impostos, pessoal, treinamento, gêneros alimentícios, materiais de limpeza e lavanderia, programa de combate à infecção hospitalar, etc. Esse padrão físico que formam a base de cálculo de um custo hospitalar padrão deve ser fixado com precisão e o padrão deve ser modificado somente quando ocorrerem mudanças nas técnicas médicas. Apenas a parte monetária poderá sofrer modificações”

No caso do procedimento médico ser alterado em face de novas técnicas e novos equipamentos, o contador de custos, deve ficar atento para poder alterar o custo hospitalar padrão.

Usa-se o custo hospitalar padrão para:

- 1.- promover e medir a eficiência médica;
- 2.- controlar e reduzir custos hospitalares;
- 3.- simplificar os procedimentos dos custos hospitalares; e
- 4.- fixar preços de vendas aos procedimentos médicos.

Os padrões devem ser fixados com base na engenharia médica com base em estudos cuidadosos de todos procedimentos médicos em relação há tempos, operações, materiais médicos, medicamentos, equipamentos médicos e a equipe de funcionários paramédicos, médicos e administrativos necessários a cada procedimentos médicos.

Conclusão

Especialmente nas duas últimas décadas o recrudescimento da competição global tem sido de tal ordem que as empresas vêm sendo compelidas a se comprometerem seriamente à chamada “Filosofia da Excelência Empresarial”,

Uma atenção cada vez mais adequada à qualidade de produtos e processos, níveis de inventários e melhoria de políticas de gestão de recursos humanos tem convertido novamente a produção no elemento-chave das estratégias das empresas, que pretendem transformar-se em competidoras da classe mundial.

Todavia, o que se tem constatado é que esta verdadeira revolução na organização das empresas, através da utilização de tecnologias avançadas de produção, tem encontrado forte obstáculo, que tem inviabilizado o seu sucesso continuado. Muitas empresas, na verdade, ainda se utilizam de sistemas de custeio e de controle gerencial, que foram desenvolvidos há muitas décadas atrás para um ambiente competitivo, drasticamente diverso do que se observa na atualidade.

Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborarem demonstrações contábeis e fiscais, e tem sido continuamente aperfeiçoado através do tempo. Entretanto, tais sistemas já não estão proporcionando aos gerentes que buscam a eficiência e eficácia das operações de suas áreas funcionais a informação precisa e oportuna que eles necessitam para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades em um ambiente de tecnologias avançadas de produção.” Nakagawa (1993:15)

Os administradores para avaliar as novas situações criaram modelos de simulação qualitativa e quantitativa, visando melhorar alguns aspectos críticos, tais como:

- melhor desenho de produtos
- maior sensibilidade para o mercado
- melhor desenho do processo
- melhor gestão estratégica
- melhor gestão operacional

Para aplicar esta abordagem, entretanto, perceberam que há alguns pré-requisitos a serem satisfeitos:

- necessidade de novos paradigmas para a análise, desenho e operação de sistemas de produção
- necessidade de novas e aperfeiçoadas metodologias para analisar, desenhar e operar tecnologias avançadas de produção
- necessidade de uma base científica para desenhar sistemas de produção, que permitam incorporar as novas e aperfeiçoadas metodologias
- necessidade de aumentar a capacidade das universidades, de formarem profissionais preparados para contribuir para o sucesso das empresas que buscam a melhoria de suas potencialidades competitivas.

Neste novo contexto empresarial, as empresas querem resolver alguns problemas:

- o sistema tradicional de custeio tem gerado distorções no custo dos produtos ao alocarem os custos indiretos de fabricação –CIF utilizando critérios de rateios geralmente arbitrários, além de um número muito limitado de bases de apropriação, que usualmente tem sido horas de mão-de-obra direta;

- enquanto o custo indireto de fabricação CIF vem crescendo, as bases utilizadas para sua apropriação vêm diminuindo sensivelmente, não só elevando as taxas de aplicação desses custos, como também aumentando o risco de erros na apuração do custo dos produtos;
- os sistemas tradicionais de custeio não permitem a identificação e eliminação de atividades que não adicionam valor ao produto, além de induzirem a produção em larga escala para a diluição de custos fixos, gerando, assim, estoques excessivos;
- os custos da qualidade, em termos de falhas internas e externas, prevenção e avaliação, não são identificados e mensurados pelos sistemas atuais;
- os sistemas atuais concentram-se mais nos custos correntes de produção em prejuízo da análise do impacto do custo no ciclo de vida dos produtos, deixando, assim, de levar em conta o custo-meta através do qual se analisa a viabilidade do produto no mercado;
- pelos sistemas atuais os gestores não obtêm dados e informações sobre as oportunidades de eliminar desperdícios e promover o contínuo aperfeiçoamento de atividade, dificultando, assim, importantes decisões de investimentos em tecnologias avançadas de produção;
- as mensurações de desempenho feitas pelos atuais sistemas, freqüentemente, são até mesmo conflitantes com os objetivos estratégicos da empresa; e
- finalmente, não avaliam adequadamente desempenhos operacionais, não mensuráveis financeiramente, tais como: qualidade, flexibilidade, ciclo de produção e atendimento de ordens.

Verificamos que a aplicação de Custos Padrão é totalmente defendida nos Estados Unidos, conforme posicionamento e citações de Peleias (1999:113):

“- serviços hospitalares: Chandler apresenta a utilização conjunta do custo-padrão e dos orçamentos flexíveis na mensuração de custos diários de internação de pacientes e de grupos de serviços relacionados a diagnósticos. Rezaee aponta a preocupação dos hospitais norte-americanos em refinar suas técnicas de custeio com o emprego de custo-padrão, após a implementação de serviços de saúde baseados na modalidade pré-pagamento. Sua pesquisa demonstra uma crescente utilização do custo-padrão para suporte ao processo decisório (principalmente para definição de preços de serviços), orçamentos e previsões, avaliação de desempenhos e análise de variações.

- empresas prestadoras de serviços de saúde: Cleverley propõe a implementação de dois sistemas: 1- perfis de custo-padrão, voltados para a mensuração da eficiência operacional, relativos à oferta de produtos intermediários departamentais destas empresas (especialidades médicas e serviços relacionados), e 2 – protocolos de tratamento padrão, voltados para a eficácia gerencial, relativos aos protocolos de tratamento aplicáveis a categorias de pacientes pré-definidas. Demonstra que os sistemas estão interligados através das unidades de serviços diretas (produtos e serviços associados a um dado paciente) e indiretas (produtos e serviços prestados entre departamentos, diferentes daqueles proporcionados aos pacientes). Cooper & Suver apresentar um modelo de estimação de custo para linhas de produtos intermediários (assistência por enfermeiros, médicos, radiologistas) e finais (planos de saúde com cobertura específica e serviços relacionados a diagnósticos) oferecidos por empresas de serviços médicos, utilizando custo-padrão e orçamentos na determinação dos níveis de atividade. Destacam a necessidade de envolver os profissionais de medicina na determinação dos custos-padrão dos produtos a serem oferecidos. Suver, Jessee & Zelman propõem uma série de 5 passos a serem implementados a curto prazo, para minimização dos riscos financeiros das empresas de serviços médicos à modalidade de pré-pagamento, dentre os quais o desenvolvimento de um sistema de custo-padrão para grupos de serviços relacionados a diagnósticos. Observam que estes passos devem estar vinculados a estratégias de longo prazo, formuladas através da cooperação entre gestores, corpo médico e

os mantenedores destas empresas. Meeting, Saunders & Curcio sugerem utilizar custo-padrão e orçamentos flexíveis para controle dos custos dos serviços especializados de enfermagem, no atendimento a pacientes cobertos por planos de saúde na modalidade pré-pagamento.”

Concluimos que a aplicação de Custos Padrão no ambiente hospitalar vem reforçar as técnicas de gestão empresarial para a melhor análise dos resultados.

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Maria Hélia de. Custos Hospitalares na Enfermagem. Rio de Janeiro. Cultura Médica. 1984.

ASSOCIAÇÃO DE CONTADORES DA INGLATERRA E PAÍS DE GALES. Custo-Padrão. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 1972.

BACKER, Morton e JACOBSEN Lyle E. . Contabilidade de Custos – Um Enfoque de Administração de Empresas. São Paulo. McGraw-Hill. 1978

BITTAR, Olimpio José Nogueira Viana. Produtividade em Hospitais. Tese – Livre Docência. Faculdade de Saúde Pública. USP. Departamento de Prática de Saúde Pública. 1994.

CHINEN, Cecília Akemi Kobata. Contribuição à Gestão Financeira Hospitalar no Brasil. Tese de Doutorado. São Paulo. FEA USP. 1987

COSTA, Heraldo. Tópicos de Administração Hospitalar. 1ª ed. São Paulo. Renovarum. 1998.

FALK, James Anthony. Gestão de Custos para Hospitais. Conceitos, metodologia e aplicações. São Paulo. Atlas. 2001.

HENDERSON, James W..Health Economics and Policy. Cincinnati.South Western College. 1999

HORNGREN, Charles T.. Contabilidade de Custos – Um Enfoque Administrativo. São Paulo. Atlas. 1978.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M.. Contabilidade de Custos.9ª ed. São Paulo. Atlas. 2000.

GUERREIRO, Reinaldo. Sistema de Custo Direto Padrão, Estruturação e Processamento Integrado com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceito. Dissertação de Mestrado. FEA-USP. São Paulo. 1984

MADEIRA, Clóvis Ailton e VERTAMATTI, Roberto. Sistema de Custos Padrões: Aplicações, Limitações e Análise das Variações. Revista Álvares Penteado – nº.4 – 2000 – pág.69.

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

MATOS, Afonso José. Manual de Custos Hospitalares. Uma Metodologia Simplificada. Federação Brasileira de Hospitais.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Manual de Apuração de Custos Hospitalares – Normas e Manuais Técnicos. Brasília. Centro de Documentação do Ministério da Saúde. 1985

NAKAGAWA, Massayuki. Gestão Estratégica de Custos-Conceitos, Sistemas e Implementação- JIT/TQC 1ª ed. São Paulo. Atlas. 1993

PELEIAS, Ivam Ricardo. Contribuição à formulação de um sistema de Padrões e Análise de sua Aderência ao Processo de Gestão, sob à Ótica do Modelo GECON. Tese de Doutorado. FEA USP. São Paulo. 1999

TAKATORI, Ricardo Sussumu, Gestão Estratégica de Custos: Conjugação do Custeio ABC e a Técnica do Custo Padrão, uma Ferramenta de Avaliação da Produção. In VIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 10., 2001. São Leopoldo. Anais - CD Rom. São Leopoldo. Unisinos. 2001