

Gestão de custos hospitalares em instituição pública: um estudo de caso

Tânia Maria Stoffel (UFMT/CUR) - tania.stoffel@terra.com.br

José Ribeiro Viana Filho (UFMT) - msc.ribeiro@bol.com.br

Izabel Augusta Moreira de Oliveira (UFMT) - izabel_guta@hotmail.com

Bruno Pereira dos Santos (UFMT) - bruno_p_s@hotmail.com

Resumo:

O foco principal desta pesquisa é a gestão de custos e sua importância para a tomada de decisões em uma instituição hospitalar pública. Objetiva-se demonstrar por meio da aplicação de um modelo de rateio de custos por departamento e por procedimento a importância da gestão de custos para a geração de informações úteis à tomada de decisões. Para tanto, foi realizado um estudo de caso em um hospital público municipal do interior do Estado de Mato Grosso com fluxo de atendimentos diários de aproximadamente 380 pacientes. A coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa documental cuja análise foi de natureza qualitativa. Após a mensuração dos gastos incorridos e definição dos centros de custos utilizados, apropriou-se a estes os custos do período para apurar o custo unitário dos serviços prestados pela unidade hospitalar. Os resultados permitiram identificar que a gestão de custos é um elemento fundamental na busca pela eficiência, bem como para se adotar medidas de melhoria na organização hospitalar no sentido de aumentar a sustentabilidade e a consequente economia nos serviços prestados.

Palavras-chave: Custos hospitalares. Gestão de Custos. Mensuração.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

Gestão de custos hospitalares em instituição pública: um estudo de caso

Resumo

O foco principal desta pesquisa é a gestão de custos e sua importância para a tomada de decisões em uma instituição hospitalar pública. Objetiva-se demonstrar por meio da aplicação de um modelo de rateio de custos por departamento e por procedimento a importância da gestão de custos para a geração de informações úteis à tomada de decisões. Para tanto, foi realizado um estudo de caso em um hospital público municipal do interior do Estado de Mato Grosso com fluxo de atendimentos diários de aproximadamente 380 pacientes. A coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa documental cuja análise foi de natureza qualitativa. Após a mensuração dos gastos incorridos e definição dos centros de custos utilizados, apropriou-se a estes os custos do período para apurar o custo unitário dos serviços prestados pela unidade hospitalar. Os resultados permitiram identificar que a gestão de custos é um elemento fundamental na busca pela eficiência, bem como para se adotar medidas de melhoria na organização hospitalar no sentido de aumentar a sustentabilidade e a consequente economia nos serviços prestados.

Palavras-chave: Custos hospitalares. Gestão de Custos. Mensuração.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

Esta pesquisa visa demonstrar, por meio da aplicação de um modelo de rateio de custos por departamento e por procedimento, a importância da gestão de custos para a geração de informações úteis para a tomada de decisões no sentido de aumentar a sustentabilidade e a consequente economia nos serviços prestados. O estudo foi desenvolvido em um hospital público municipal, instituição de saúde integrada ao Sistema Único de Saúde (SUS).

É crescente o número de hospitais que utilizam as informações de custos para auxiliar na tomada de decisões, transformando-as em um instrumento de eficiência técnica e gerencial, integrando as ações estratégicas da instituição para melhor utilização dos recursos, sem pôr em risco o funcionamento e a qualidade dos serviços oferecidos aos pacientes.

A utilização das informações de custos para uma gestão com qualidade, transparência e um bom desempenho exige um sistema que, com clareza e precisão, relate todos os custos do período e/ou dos serviços solicitados de acordo com a necessidade do gestor para a análise e tomada de decisão, porém isso nem sempre ocorre. A verificação e o controle de custos em saúde, a princípio, deve servir de base eficiente de gestão e acompanhamento do trabalho, em segundo plano, garante a adoção de medidas que cobrem o desempenho das unidades, definindo as necessidades mais relevantes no incremento da produtividade e na melhor utilização do uso de recursos dentre outras ações administrativas. Portanto, considera-se que a análise e utilização das informações do sistema de custos dão suporte estratégico à tomada de decisões e por essa razão, melhorias para a excelência da gestão.

Com a globalização da economia, a redução de custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas, utilizada como estratégia. Hoje, com as mudanças no mercado consumidor, podemos observar o crescimento das empresas e as formas utilizadas para chamar a atenção do cliente. É possível perceber que existem mais facilidades na hora de

adquirir um bem ou serviço, os preços são discutidos entre cliente e vendedor e as formas de pagamento são diversas, fatos que influenciam na fidelização do cliente com a empresa e motivam os gestores a buscarem o menor custo sem afetar a qualidade de seu produto.

Diante do exposto, norteia este estudo descobrir se a gestão de custos fornece informações para o processo decisório no sentido de reduzir os custos hospitalares em uma instituição pública gerando economia nos serviços prestados.

A descrição desta pesquisa será realizada em cinco partes, iniciando com esta introdução. Em seguida, faz-se uma incursão teórica abordando os componentes da gestão de custos hospitalares, bem como suas formas e os resultados que podem ser alcançados com seu uso a partir da visão de autores renomados. Na seqüência, está descrita a metodologia da pesquisa e depois estão apresentadas a descrição e análise dos dados e as conclusões do estudo realizado.

2 Contabilidade de custos

São diversas as definições para contabilidade de custos, porém apresentam o mesmo fundamento, descrevem-na como um mecanismo utilizado para fins fiscais e também como ferramenta gerencial.

Autores como Leone (2000) e Martins (2001) enfatizam que a contabilidade de custos proporciona informações úteis na tomada de decisões. Porém, muitas vezes as instituições não a utilizam ao máximo, desperdiçando assim, um meio muito útil na agilidade e confiabilidade dos dados que podem qualificar os setores existentes dentro delas.

De modo específico, Sá (2006, p. 98) afirma que: “contabilidade de custos é a parte da contabilidade que estuda o fenômeno dos custos, ou seja, dos investimentos feitos para que se consiga produzir um bem de venda ou um serviço”.

Assim, apreende-se que o papel da contabilidade de custos na administração é servir de auxílio na informação de custos para o controle e o planejamento dentro da organização, apresentando os resultados obtidos com um modelo estruturado de gestão.

A apuração e o controle de custos são de suma importância e também dizem respeito às instituições hospitalares que cada vez mais estão preocupadas em obter resultados na distribuição dos recursos e manutenção da qualidade dos serviços.

2.1 Custos

Cada vez mais a competitividade das empresas em relação aos concorrentes faz com que as mesmas desenvolvam e criem estratégias que as diferenciem e proporcionem vantagens que permitam aos consumidores mais opção de escolha. Uma delas é a redução de custos com a manutenção da qualidade dos serviços prestados.

Sá e Sá (1995, p.119) definem custos como: “um investimento para que se consiga um bem de uso ou de venda; o mesmo que gasto, despesa; aplicação de meios para a produção.”

Ao passo que Beulke e Berto (2005) vão além do conceito e enfatizam que não basta apenas conhecer os custos gerados, há que se ter também uma ferramenta adequada para gerir esses custos. O controle dos custos, na gestão estratégica da organização, tornou-se um diferencial no que se refere ao controle de despesas e gestão do dinheiro da organização. Ferramenta considerada indispensável às instituições hospitalares, uma vez que coloca em prática um plano que serve para fazer correções e realinhar as necessidades mais urgentes no uso dos recursos existentes.

Em instituições hospitalares os custos são representados pelos gastos com folha de pagamento, farmácia, higienização, lavanderia, nutrição, ultra-sonografia, raio-x, material de

escritório (recursos humanos e faturamento), além da depreciação dos aparelhos e equipamentos.

O conhecimento sobre custos facilitará o gestor a entender melhor as informações que serão repassadas, com isso ele conseguirá diferenciar e determinar medidas através das ferramentas que esse controle proporcionará para traçar um dispositivo eficaz na organização. Com essas medidas será possível identificar as necessidades da instituição.

2.2 Gestão de custos

Gestão de custos pode ser definida como a ação de gerir meios e recursos técnicos, metodológicos e funcionais, para gerar informações sobre custos e dar subsídio à avaliação de desempenho na apuração dos custos.

A gestão de custos é um elemento fundamental no alcance da eficiência das instituições hospitalares, por isso existe a ligação da informação com a gestão de custos, que também é um meio importante no processo de apuração dos custos sendo utilizado para tomada de decisões. Destaca-se, além disso, a importância do conhecimento dos custos para adoção de medidas que tenham resultados dentro da organização.

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”.

Para melhor gerir os custos é de extrema importância que as entidades façam um melhor monitoramento deles, coletando e relatando os dados necessários e os utilizando no planejamento e no processo decisório. A gestão de custos hospitalares é um instrumento gerencial essencial para o controle dos recursos da organização hospitalar sejam eles financeiros, materiais ou patrimoniais.

2.3 Custos hospitalares

Para utilizar as informações de custos com o objetivo de planejar, controlar e na tomada de decisões é necessário implantar um sistema de gestão. “[...] esses sistemas assumem especial relevância como subsídio à complexa gestão de recursos das empresas do segmento de saúde” afirma Matos (2002, p.25).

Além da adoção de um sistema apropriado para armazenar as informações é necessário assumir a função de reduzir custos e combater prejuízos para evitar um possível desequilíbrio financeiro da organização. Faz-se necessária a criação de medidas de redução de custos fundamentadas nas experiências dos servidores de cada setor do hospital. A observação crítica de cada membro é de grande importância para um resultado positivo das medidas. Informar os custos da instituição para os servidores é uma forma de conscientizar sobre o desperdício de materiais, que, reduzido proporciona economia à instituição.

Ao se iniciar um processo de apuração de custos é preciso definir qual o objeto de custo que se deseja mensurar. Ching (2001, p.20), define objeto de custo como: “[...] qualquer coisa que se deseja medir o custo ou que necessite de uma medida de custo separado.”

Em hospitais, pode-se desejar conhecer o custo por especialidades, departamentos ou centros de custos, pacientes/dia, exames, atendimentos, procedimentos, entre outras possibilidades. No entanto, algumas informações são básicas para qualquer objeto de custo escolhido.

Após a formação estratégica de todas as informações é possível fazer o levantamento dos dados e análise dos resultados obtidos, lembrando que é de suma importância que o administrador tenha conhecimento na área de custos para o direcionamento correto das

atividades e recursos. Dessa forma a instituição poderá trabalhar regularmente, com noção da distribuição de todo recurso e manutenção dos setores e atividades exercidas.

O controle e a apuração dos custos hospitalares são de absoluta necessidade da instituição, pois ambos são essenciais nas medidas administrativas.

2.4 Hospital

As instituições hospitalares possuem características únicas e próprias devido as suas atividades de tratamento e cuidado com a saúde do ser humano, controlada e orientada por um médico. Segundo Martins (2002), os hospitais atuam na prestação de serviços por meio de pessoas (médicos, farmacêuticos, enfermeiros, administradores), equipamentos e instalações médicas.

Os hospitais públicos são mantidos pelo governo, já os particulares através da iniciativa privada (empresas, associações e entidades). As instituições públicas direcionam o retorno aos atendimentos à sociedade, aperfeiçoando os serviços por elas prestados, sempre atentos ao aumento da procura pela instituição hospitalar. Já nas instituições privadas o objetivo primordial é o retorno do capital investido. Na economia, os hospitais estão inclusos no setor terciário, formado por entidades prestadoras de serviços e venda de mercadorias de forma geral.

As organizações hospitalares públicas atendem três tipos de pacientes: os do SUS, os particulares e os conveniados. Cada tipo de paciente tem suas características próprias, no que diz respeito ao recolhimento da receita, proveniente da prestação de serviços.

As atividades em hospitais públicos através da prestação de serviços não almejam apenas um atendimento de qualidade, mais também melhorias frequentes nos serviços. Para tanto, exige a utilização de um instrumento de gestão, como a gestão de custos, para dar suporte no processo de tomada de decisões.

2.5 Processo Decisório

Entende-se por processo decisório a necessidade de escolher uma ou algumas entre muitas alternativas para as ações a serem realizadas em diferentes situações. E a decisão, de acordo com autores da área, pode ser tomada a partir de muitas probabilidades, possibilidades e alternativas.

Segundo Oliveira (2004, p.171): “[...] tomada de decisões nada mais é do que a conversão das informações em ação [...]”, assim, decisão é a ação tomada com base na apreciação de informações.

As influências poderão ter interferência de seus valores pessoais, pela situação do momento ou outros fatores de ordem social. Por isso, é necessário que se conheçam os objetivos da organização e a forma como as informações são apresentadas, se falta ou tem excesso de conteúdo. Assim, os gestores devem analisar com atenção as alternativas disponíveis e optar pela melhor para a organização.

Sempre existirão dúvidas quanto a decisão a tomar. Pelos resultados, pode-se perceber se a decisão tomada foi a melhor ou se deveria ter ido por outro caminho. Por isso o conhecimento das ferramentas de gestão de custos que existem na instituição é valioso para um bom resultado.

3 Percorso Metodológico adotado no desenvolvimento da pesquisa

A metodologia utilizada para a realização deste estudo tomou como base a sistemática apresentada por Beuren *et al* (2006, p. 79) que a classifica em três categorias: “quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema”.

No que se refere aos objetivos, esta pesquisa é de natureza descritiva. De acordo com Gil (2002, p.44): “uma pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinadas populações ou fenômenos.” Assim, primeiramente foi observada a instituição selecionada para o estudo, depois se procedeu à coleta dos dados relacionados a custos, para somente então, realizar a análise dos mesmos.

Os procedimentos referem-se à maneira pela qual se obtêm os dados, isto é, o delineamento adotado para sua coleta que foi o estudo de caso, que segundo Fachin (2001, p.42): “[...] é caracterizado por ser um estudo intensivo. É levada em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado [...].” E ainda, Lakatos e Marconi (2006, p. 108) preceituam que “[...] qualquer caso que se estude em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou até de todos os casos semelhantes [...]”, razão pela qual se optou este método a ser aplicado em um hospital público municipal, escolhido pela facilidade de acesso.

A pesquisa foi realizada a partir da coleta de dados com os responsáveis pela gestão administrativa, por meio de análise documental que ocorreu no mês de maio de 2009 no Hospital Municipal de Referência à Saúde da Família, popularmente conhecido como Pronto Atendimento (PA). É uma instituição integrada ao SUS, instalada num município da região sul do Estado de Mato Grosso, onde são atendidos aproximadamente 68.000 pacientes a cada seis meses. Atua nas seguintes especialidades: clínico geral, pediatria e ortopedia com procedimentos de média complexidade. Presta atendimento a população em situação de doença nos casos de urgência e emergência. Dispõe para atendimento aos pacientes com idade superior a 13 anos (atendimento clínico) os seguintes ambientes: uma sala de triagem, três consultórios clínicos, um consultório ortopédico, um box de emergência, uma enfermaria, uma sala para medicação, uma sala para procedimentos, uma sala para inalação, uma sala para descanso onde são colocados os pacientes que estão em observação (durante um período máximo de 24 horas), três quartos para internação de pacientes com cinco leitos cada e um isolamento com dois leitos. Já o atendimento pediátrico é realizado aos pacientes com até 12 anos. O ambiente é constituído por dois consultórios pediátricos, uma sala para procedimentos (inalação, sutura e vacina), uma enfermaria e uma sala de repouso.

Quanto à abordagem do problema, ou seja, a descrição da análise dos dados da pesquisa ocorreu forma qualitativa. Para responder as questões propostas pela pesquisa, decidiu-se pela apresentação de quadros seguidos de análises.

4 Descrição e análise dos dados

Nesta seção será demonstrada a análise dos dados coletados junto à unidade hospitalar que compreendem aspectos relacionados à sistematização dos custos na organização de estudo, identificação dos centros de custos, agrupamento de gastos com cada centro de custo e critérios de rateio utilizados.

4.1 Sistematização dos custos

A primeira etapa na sistematização dos custos foi o reconhecimento dos principais gastos ocorridos dentro da instituição. A subdivisão destes gastos foi realizada num agrupamento reconhecendo os gastos mais significativos do hospital. Os gastos foram divididos em quatro grupos que são identificados pelas letras “A”, “B”, “C”, “D” e “E, conforme apresentado no Quadro 1.

GRUPOS DE GASTOS	TOTAL
A – PESSOAL	R\$ 422.134,99
Pessoal e encargos (Folha de Pagamento)	R\$ 422.134,99
B - SERVIÇOS DE TERCEIROS	R\$ 6.756,50
Contrato de serviços técnicos e manutenção de software	R\$ 1.250,00
Manutenção veículo	R\$ 635,50
Serviços de lavanderia	R\$ 4.871,00
C - MATERIAIS DE CONSUMO	R\$ 206.294,45
Medicamentos e material médico hospitalar	R\$ 147.153,30
Nutrição/Copa	R\$ 49.437,64
Higienização	R\$ 4.005,73
Material informática/Escritório	R\$ 2.635,67
Material gráfico	R\$ 2.313,36
Combustível	R\$ 748,75
D - EQUIPAMENTOS E MATERIAIS PERMANENTES	R\$ 40,28
Aquisição de equipamento e materiais permanentes	R\$ 40,28
E – GERAIS	R\$ 17.340,12
Água	R\$ 38,31
Energia Elétrica	R\$ 17.301,81
Total Geral (A+B+C+D+E)	R\$ 652.566,34

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1 – Grupos de gastos do Hospital Municipal – maio/2009

Vale detalhar que o grupo “B” agrupa os gastos que a instituição possui com empresas terceirizadas. São exemplos destes gastos: contrato de serviços técnicos e manutenção de software, manutenção de veículo, serviços de lavanderia e outros. A efetivação do serviço se dá por meio de contratos que ocorrem ou não mediante processo licitatório e seu pagamento ocorre mediante a apresentação de nota fiscal.

O grupo “C” considera o material de consumo utilizado na manutenção das instalações e concretização dos serviços (medicamentos e materiais médico-hospitalares, higienização/copa, material informática/escritório, material gráfico, outros materiais de consumo e manutenção, combustível, despesas financeiras e outros). Os medicamentos são provenientes de compras efetuadas pelas entidades governamentais. Os alimentos representados pela nutrição hospitalar têm a responsabilidade de alimentar os pacientes, acompanhantes e servidores.

No grupo “D” está agrupada a demanda de aquisições de materiais ou equipamentos permanentes, buscando agilidade em certas compras, com mesas, cadeiras, cadeados (equipamentos, mobiliários, instrumentais, etc.).

Os gastos gerais, representados pelo grupo “E”, levam em consideração os gastos com água, luz e telefone.

4.2 Identificação dos centros de custos

Os centros de custos foram agrupados de acordo com as afinidades entre os setores, bem como os serviços desenvolvidos por eles. A apuração de custos do Hospital Municipal ocorre através dos seguintes centros de custos:

- Centro de custos administrativos: atividades administrativas e de direção (assessoria, direção técnica, gerência de enfermagem, gerência de recursos humanos e faturamento);
- Centro de custos de base: prédio, Serviço de Nutrição e Dietética (SND), Manutenção, Higienização, Combustível, Farmácia, Centro de Material Esterilizado (CME), Setor de Arquivo de Prontuários;
- Centro de custos auxiliares: Serviço Social, Psicologia, Radiologia (exame), Ultrasonografia (exame) e Eletrocardiologia (exame – métodos gráficos);
- Centro de custos permanentes (depreciação): Equipamentos diversos como máquinas, aparelhos e utensílios de escritório; e
- Centro de custos final/produtivo - Ambulatorial/Pronto Atendimento de Urgência e Emergência (Clínico, Pediátrico e Ortopédico) e Internação.

4.3 Agrupamento de gastos de acordo com cada centro de custo

Com a apresentação dos gastos e a definição da estrutura dos centros de custos exposta, foi alocada a divisão desses gastos a cada centro de custos. Alguns dos gastos necessitaram de rateio e outros foram apropriados diretamente aos centros de custo de origem.

No grupo “A” a alocação foi determinada de acordo com o número de funcionários por setor em cada centro de custo. Para esta identificação utilizou-se a escala de trabalho dos profissionais da área da saúde para verificar o tempo de trabalho dedicado a cada centro e, logo após, realizar o rateio por meio de percentuais.

Para o grupo “B” levaram-se em conta os contratos efetuados entre o Hospital e as empresas contratadas para serviços terceirizados. São serviços técnicos e de manutenção de software, manutenção de veículos, serviços de lavanderia e outros.

O grupo “C” refere-se aos gastos realizados com medicação e foram rateados com base em requisições solicitadas ao setor de farmácia responsável pela guarda e solicitação desses materiais. Já os gêneros alimentícios não possuem critério de rateio: seu valor é totalmente alocado no setor de nutrição e dietética.

O grupo “D” representa material de menor porte que é alocado para cada centro de custos de acordo com a utilização.

Quanto ao grupo “E”, composto pelos gastos com água, luz, e telefone há que se ressaltar que no período pesquisado não se teve acesso à informação sobre o valor pago, de modo que apenas foi alocado os gastos com água e luz.

Para a alocação dos gastos de água o critério de rateio foi baseado em pontos de saída de água atribuindo peso a eles de acordo com o grau de utilização (torneiras, chuveiros, bebedouros, vasos sanitários etc.). A partir de um levantamento em toda a estrutura física do hospital foi possível determinar o número de pontos de saída disponíveis em cada centro de custos. Para o processo de rateio da energia elétrica adota-se o mesmo princípio de proporção do rateio da água, por meio de um levantamento da quantidade de tomadas, bocais de lâmpadas, saídas exclusivas, entre outros, de acordo também com o grau de utilização.

Apesar de não ser realizado o rateio dos gastos com telefone a alocação poderia ser feita por meio de dois critérios: a) os ramais que efetuam ligações diretas e recebem fatura individual da operadora de telefonia; b) os ramais que não efetuam ligações diretas solicitam as mesmas para o setor de recepção da instituição, tendo este que efetuar um controle mensal por meio de relatório contendo dados sobre o número discado, data, horário e setor solicitante. Atividade para a qual se sugere a utilização de um software específico.

O grupo de gastos com pessoal é identificado como custo direto por não poder ser rateado diretamente ao serviço prestado. No caso dos serviços de terceiros o critério de rateio

não foi realizado em função dos contratos serem tabelados e não foi possível obter a fonte utilizada pelos fornecedores.

Os serviços técnicos e manutenção de software são realizados para os setores de recepção (cadastro de pacientes e emissão de prontuários) e faturamento (pesquisas de informações dos pacientes e relatórios de dados dos atendimentos). Foram identificados como custo fixo por não alterarem seu valor em função da variação da quantidade utilizada.

A manutenção de veículo foi considerada um custo direto, por se tratar de veículo, pode ter seu custo alterado e por ser dependente do volume de produção, pois, pode ocorrer alteração em curto prazo devido ao desgaste (depreciação).

Os serviços de lavanderia foram considerados como custo direto porque podem ser identificados de acordo com o volume de produção, por pesagem ou por peça de roupa lavada e esterilizada.

Para o grupo de gastos com materiais de consumo não foi possível realizar a alocação pelos centros de custos que utilizam esses materiais, pois, além de não ser feito um controle de saída dos materiais os mesmos são solicitados para o almoxarifado da Secretaria de Saúde, de acordo com a necessidade de cada setor do hospital. Assim, foram alocados pela medida de consumo, ou seja, de acordo com a quantidade de unidades consumidas por setor.

Os gastos com material de consumo foram identificados como sendo custo direto. Por não ser necessária nenhuma metodologia de rateio seu custo é apropriado diretamente ao produto ou serviço prestado no caso do hospital pesquisado.

O valor do gasto com equipamentos e materiais permanentes, que em média podem apresentar duração superior a dois anos e em geral constituem o patrimônio da instituição, podem ser caracterizados como custo direto.

Os gastos com água e energia elétrica são identificados como custo indireto devido uma parcela desse custo não poder ser alocada diretamente em um produto ou serviço específico, porque depende dos critérios de rateio e estão relacionados com um ou mais produtos ou serviços.

A seguir serão exemplificados os critérios de rateio que poderão ser utilizados no hospital. O levantamento foi realizado de acordo com o consumo de cada grupo de gastos e distribuição conforme a utilização de cada centro de custos. As alocações foram feitas por meio da identificação das unidades de medidas que cada setor possui.

4.4 Critérios de rateio utilizados

Na distribuição dos gastos de cada centro os critérios utilizados se baseiam na identificação das unidades de medidas que cada centro possui conforme preconizado pelo Programa Nacional de Gestão de Custos do Ministério da Saúde (Quadro 2). Alguns centros de custos como nutrição e centro de material esterilizado devem ser analisados em função de suas características particulares.

Para o rateio do serviço de nutrição e dietética e o centro de material esterilizado utiliza-se de controle realizado de acordo com a disponibilidade de material por parte do almoxarifado da Secretaria Municipal de Saúde e necessidade de cada setor. Os componentes físicos foram expressos em unidades físicas. Como por exemplo: unidades de materiais consumidos, número de paciente/dia, número de exames (raio-x e ultra-sonografia), kg de roupas lavadas, etc.

São identificados dois tipos de alocação de gastos, o primeiro é a alocação dos gastos diretos dentro de um mesmo centro de custos com o objetivo de conhecer melhor o custo total da atividade desenvolvida por este centro de custos. O outro tipo é a alocação dos gastos totais de um determinado centro de custo para outro centro de custos. Para realizar esta alocação é necessário definir apenas uma base de critério de alocação (rateio).

Tipo	Centro de Custos	Critério de Rateio
Centro de Custos Administrativos	Administrativo	Servidores lotados por centro de custos
Centro de Custos de Base	SND/Copa	Nº. de refeições ponderadas
	Manutenção	Hora trabalhada
	Higienização	Metro quadrado de área limpa
	Farmácia	Requisições/Solicitações
	CME	Nº Pacotes e caixas esterilizados
	Arquivo de Prontuários	Prontuários Manuseados
Centro de Custos Auxiliares	Serviço Social	Atendimento realizado
	Psicólogo	Atendimento realizado
	Raio-x	Exames realizados
	Ultra-sonografia	Exames realizados
	Recepção	Nº de atendimentos processados
Centro de Custos Finais	Ambulatório Clínico	Atendimento realizado
	Ambulatório Pediátrico	Atendimento realizado
	Clínica Médica	Paciente/Dia
	Ortopedia	Atendimento realizado

Fonte: Brasil (2006).

Quadro 2 – Unidades de medida dos centros de custos

Grupo A - Pessoal	
Setor	Valor
Administrativo	R\$ 17.887,95
Ambulatório clínico	R\$ 172.033,87
Ambulatório pediatria	R\$ 100.690,83
Clínica médica	R\$ 32.751,20
CME	R\$ 2.288,12
Farmácia	R\$ 10.779,16
Arquivo de prontuários	R\$ 1.583,00
Higienização	R\$ 7.111,50
Manutenção	R\$ 660,00
Ortopedia	R\$ 15.079,89
Psicologia	R\$ 2.613,33
Raio-x	R\$ 22.674,13
Recepção	R\$ 13.133,91
Serviço social	R\$ 1.749,00
SND	R\$ 9.164,53
Ultra-sonografia	R\$ 11.934,57
Total "A"	R\$ 422.134,99

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 3 – Alocação dos custos do grupo de gastos "A" do Hospital Municipal – maio/2009

A alocação do grupo de gastos "B" de acordo com o setor que utiliza os serviços de terceiros está apresentada no Quadro 4.

As informações foram levantadas de acordo com a utilização dos serviços e a distribuição foi feita de acordo com cada setor (centro de custos) que utiliza esses serviços. O valor atribuído a cada setor foi encontrado ao multiplicar o valor total da distribuição e dividir o resultado por 100 para obter o valor monetário.

De acordo com os dados levantados no hospital, a distribuição e o rateio dos gastos realizados com o grupo A – pessoal, encontra-se disposto no Quadro 3.

Essas informações foram extraídas de um relatório geral do Departamento de Recursos Humanos da Secretaria Municipal de Saúde. Com o mesmo foi realizado um levantamento de servidores pertencentes ao hospital no período da pesquisa (maio/2009).

No período do levantamento de dados, de acordo com as informações obtidas, havia 214 servidores compondo o quadro de pessoal do hospital.

O critério de rateio foi realizado de acordo com o setor, funcionários e salários, obtendo assim informações que possibilitaram descobrir qual o gasto da folha de pagamento do mês pesquisado por centro de custos.

Grupo B - Serviços de terceiros							
Centro de Custos	Manut. software		Manut. veículo		Serv. lavanderia		Saldo
Sector	Dist.	Valor	Dist.	Valor	Dist.	Valor	
Administrativo (faturamento)	50%	R\$ 625,00	-	-	-	-	R\$ 625,00
Ambulatório clínico	-	-	30%	R\$ 190,65	20%	R\$ 974,20	R\$ 1.164,85
Ambulatório pediatria	-	-	20%	R\$ 127,10	15%	R\$ 730,65	R\$ 857,75
Clínica médica	-	-	25%	R\$ 158,87	30%	R\$ 1.461,30	R\$ 1.620,17
CME	-	-	-	-	-	-	-
Farmácia	-	-	10%	R\$ 63,55	-	-	R\$ 63,55
Arquivo de prontuários	-	-	-	-	-	-	-
Higienização	-	-	-	-	10%	R\$ 487,10	R\$ 487,10
Manutenção	-	-	-	-	-	-	-
Ortopedia	-	-	15%	R\$ 95,33	10%	R\$ 487,10	R\$ 582,43
Psicologia	-	-	-	-	-	-	-
Raio-x	-	-	-	-	5%	R\$ 243,55	R\$ 243,55
Recepção	50%	R\$ 625,00	-	-	-	-	R\$ 625,00
Serviço social	-	-	-	-	-	-	-
SND	-	-	-	-	-	-	-
Ultra-sonografia	-	-	-	-	10%	R\$ 487,10	R\$ 487,10
Total "B"	100%	R\$ 1.250,00	100%	R\$ 635,50	100%	4.871,00	R\$ 6.756,50

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 4 – Alocação dos custos do grupo de gastos “B” do Hospital Municipal – maio/2009

O contrato de serviços técnicos e manutenção de software foram distribuídos aos centros de custos recepção e faturamento com 50% de utilização cada um, pelo fato de serem os únicos que o utilizam e tem acesso ao sistema de informações dos pacientes, dentro do hospital.

A manutenção de veículo foi distribuída para ambulatório clínico, com 30%, por ser utilizado no transporte de pacientes para outros hospitais para transferência ou encaminhamento, 20% para pediatria no caso de transferência, encaminhamento ou atendimento ortopédico, 25% para clínica médica, utilizado quando nos casos de exames fora do hospital, encaminhamento, transferência entre outros, 10% para a farmácia no transporte de medicamentos e 15% para a ortopedia, utilizado quando algum paciente tem que ser atendido em outro hospital local.

Os serviços de lavanderia receberam uma porcentagem média que foi estipulada de acordo com os atendimentos dos centros de custos.

Na alocação dos custos do grupo de gastos com materiais de consumo foi distribuído um percentual a cada centro de custo que é referente a utilização proporcional dos materiais, conforme porcentagem parcial dos gastos com os mesmos, demonstrado no Quadro 5, que devido seu tamanho, encontra-se dividido em duas partes, apresentadas de forma seqüencial.

Os medicamentos e materiais médico-hospitalares são utilizados pelo ambulatório clínico (7.960 atendimentos), ambulatório pediátrico (4.400 atendimentos), clínica médica (125 atendimentos), ortopedia (195 atendimentos) e ultra-sonografia (760 atendimentos). A partir do número de atendimentos realizado em cada um dos ambulatórios foi atribuído um percentual aos centros de custos que utilizam esses materiais.

Quanto à nutrição/copa atribuiu-se a todos os centros de custos exceto para pediatria. A porcentagem atribuída foi estipulada pela quantidade de funcionários e atendimentos realizados por setor que usufruem dos gêneros alimentícios do hospital.

Para a higienização foi lançado um percentual de acordo com a área utilizada por centro de custo, sendo que a área total do hospital é de 1.518 m².

Grupo C – Materiais de consumo - Parte 1						
Centro de Custos	Medicamentos e mat. méd. hosp		Nutrição/copa		Higienização	
Setor	Dist.	Valor	Dist.	Valor	Dist.	Valor
Administrativo	-	-	8%	3.955,02	6%	240,34
Ambulatório clínico	30%	44.145,99	17%	8.404,40	30%	1.201,72
Ambulatório pediatria	20%	29.430,66	0%	-	12%	480,69
Clínica médica	25%	36.788,32	21%	10.308,91	26%	1.041,49
CME	-	-	2%	988,75	3%	120,17
Farmácia	-	-	5%	2.471,88	2%	80,11
Arquivo de prontuários	-	-	3%	1.483,13	1%	40,06
Higienização	-	-	9%	4.449,38	1%	40,06
Manutenção	-	-	1%	494,38	1%	40,06
Ortopedia	15%	22.073,00	6%	2.966,26	2%	80,11
Psicologia	-	-	1%	494,37	2%	80,11
Raio-x	-	-	3%	1.483,13	4%	160,23
Recepção	-	-	9%	4.449,38	1%	40,06
Serviço social	-	-	1%	494,38	2%	80,11
SND	-	-	10%	4.943,77	4%	160,23
Ultra-sonografia	10%	14.715,33	4%	1.977,50	3%	120,17
Total “C”	100%	147.153,30	100%	49.364,64	100%	4.005,73

Fonte: Dados da pesquisa.

Grupo C – Materiais de consumo - Parte 2							
Centro de Custos	Material		Material gráfico		Combustível		Saldo total do setor
Setor	Dist.	Valor	Dist.	Valor	Dist.	Valor	
Administrativo	15%	395,35	5%	115,67	30%	224,63	4.931,01
Ambulatório clínico	8%	210,86	25%	578,34	20%	149,75	54.691,06
Ambulatório pediatria	6%	158,14	15%	347	25%	187,19	30.603,68
Clínica médica	10%	263,57	20%	462,67	-	-	48.937,95
CME	2%	52,71	-	-	-	-	1.161,63
Farmácia	5%	131,78	5%	115,67	10%	74,88	2.874,33
Arquivo de prontuários	15%	395,35	-	-	-	-	1.918,54
Higienização	3%	79,07	-	-	-	-	4.568,51
Manutenção	2%	52,71	-	-	-	-	
Ortopedia	1%	26,36	10%	231,34	15%	112,31	25.489,38
Psicologia	2%	52,71	-	-	-	-	
Raio-x	5%	131,78	-	-	-	-	1.775,14
Recepção	13%	342,64	15%	347	-	-	5.179,08
Serviço social	2%	52,71	5%	115,67	-	-	
SND	6%	158,14	-	-	-	-	5.262,13
Ultra-sonografia	5%	131,78	-	-	-	-	16.944,79
Total “C”	100%	2.635,67	100%	2.313,36	100%	748,75	206.294,44

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 5 – Alocação dos custos do grupo de gastos “C” do Hospital Municipal – maio/2009

O material de informática/escritório teve a distribuição feita para todos os centros de custos, uma vez que todos utilizam de algum material de informática ou de escritório nos serviços que realizam como canetas, papel, caixa arquivo, tinta para carimbo, etc..

Como material gráfico considera-se os impressos que apenas alguns setores utilizam nesse caso representados pelo administrativo (blocos de solicitações de materiais ao almoxarifado), o ambulatório clínico (blocos de receitas, de encaminhamentos e de prescrição médica), o ambulatório pediátrico (blocos de receitas, de encaminhamentos e de prescrição médica), a clínica médica (bloco de prescrição médica e documentos para acompanhamento de pacientes internados), farmácia (bloco de solicitação de medicamentos), ortopedia possui os mesmos que o ambulatório clínico e pediatria, recepção (bloco de solicitação de prontuários e declaração de óbito), serviço social possui os mesmos materiais que a recepção.

O combustível teve sua distribuição realizada pelos setores que utilizam do serviço de transporte. No período da coleta de dados, no grupo de gastos com aquisição de equipamentos e materiais permanentes, foi detectado que apenas o centro de custos Recepção fez a aquisição de uma cadeira para a rotina de trabalho no hospital, por esse motivo, foi alocado diretamente a ele e a distribuição é total.

A alocação dos custos dos centros de custos água e luz foram rateados para todos os setores identificados no hospital, conforme demonstra o Quadro 6.

Grupo E – Gerais (R\$ 1,00)							
Centro de custos	Critério de rateio	Água		Critério de rateio	Luz		Saldo
Setor	Pontos de saída de água	Índice para rateio %	Valor a alocar ao centro	Pontos de saída de luz	Índice para rateio %	Valor a alocar ao centro	
Administrativo	19	0,28	5,39	77	32,64	2.513,67	2.519,06
Ambulatório clínico	20	0,28	5,68	87	32,64	2.840,12	2.845,79
Ambulatório pediatria	15	0,28	4,26	75	32,64	2.448,37	2.452,63
Clínica médica	22	0,28	6,24	50	32,64	1.632,25	1.638,49
CME	3	0,28	0,85	13	32,64	424,38	425,24
Farmácia	3	0,28	0,85	22	32,64	718,19	719,04
Arquivo de prontuários	7	0,28	1,99	22	32,64	718,19	720,17
Higienização	16	0,28	4,54	27	32,64	881,41	885,95
Manutenção	3	0,28	0,85	35	32,64	1.142,57	1.143,42
Ortopedia	9	0,28	2,55	16	32,64	522,32	524,87
Psicologia	3	0,28	0,85	12	32,64	391,74	392,59
Raio-x	4	0,28	1,14	21	32,64	685,54	686,68
Recepção	0	0,28	-	15	32,64	489,67	489,67
Serviço social	3	0,28	0,85	10	32,64	326,45	327,3
SND	5	0,28	1,42	25	32,64	816,12	817,54
Ultra-sonografia	3	0,28	0,85	23	32,64	750,83	751,68
Total “E”	135	-	38,31	530	-	17.301,81	17.340,12

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 6 – Alocação dos custos do grupo de gastos “E” do Hospital Municipal – maio/2009

Os dados da quantidade de pontos de saída de água e de luz foram informados pelo supervisor responsável da manutenção. Foi feito um levantamento e constatou-se que existem 135 pontos de saída de água sendo eles: 3 bebedouros, 12 chuveiros, 20 vasos sanitários e 100

torneiras. Também foram detectados 530 pontos de saída de energia, sendo: 220 tomadas e 310 bocais de lâmpadas.

Para determinar a média por ponto de água (índice de rateio) foi realizada a divisão do valor total do centro de custos (água) que é de R\$ 38,31 pelo número de pontos de saída de água (135) e chegou-se ao valor unitário de R\$ 0,28377. O mesmo critério foi utilizado para o índice de rateio por ponto de luz. Onde o valor total do centro de custos luz (R\$ 17.301,81) dividido pelo número de pontos de luz (530) resultou no valor unitário de R\$ 32,64492. Nos dois casos foram consideradas cinco casas após a vírgula para obter o valor exato.

Após a alocação (rateio) de todos os centros de custos encontrou-se o valor total dos custos por centro de custos e o valor dos gastos em cada grupo de gastos por setor, dados demonstrados no Quadro 7.

Centro de custos	"A"	"B"	"C"	"D"	"E"	Valor
Setor	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor
Administrativo	17.887,95	625	4931,01	-	2519,06	25963,02
Ambulatório clínico	172.033,87	1164,85	54691,06	-	2845,79	230735,57
Ambulatório pediatria	100.690,83	857,75	30603,68	-	2452,63	134604,89
Clínica médica	32.751,20	1620,17	48937,95	-	1638,49	84947,81
CME	2.288,12	-	1161,63	-	425,24	3874,99
Farmácia	10.779,16	63,55	2874,33	-	719,04	14436,08
Arquivo de prontuários	1.583,00	-	1918,54	-	720,17	4221,71
Higienização	7.111,50	487,1	4568,51	-	885,95	13053,06
Manutenção	660,00	-	587,14	-	1143,42	2390,56
Ortopedia	15.079,89	582,43	25489,38	-	524,87	41676,57
Psicologia	2.613,33	-	627,2	-	392,59	3633,12
Raio-x	22.674,13	243,55	1775,14	-	686,68	25379,5
Recepção	13.133,91	625	5179,08	40,28	489,67	19467,94
Serviço social	1.749,00	-	742,87	-	327,3	2819,17
SND	9.164,53	-	5262,13	-	817,54	15244,2
Ultra-sonografia	11.934,57	487,1	16944,79	-	751,68	30118,14
Total Geral	422.134,99	6.756,50	206.294,44	40,28	17.340,12	652.566,33

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 7 – Valor total dos custos por centro de custos do Hospital Municipal – maio/2009

O custo unitário dos serviços prestados pelo hospital no mês pesquisado (maio/2009) foram demonstrados no quadro 8. Observa-se particularidades nos critérios de rateio adotados.

Centro de Custos	Ambulatório Clínico	Ambulatório Pediátrico	Ambulatório Ortopédico	Clínica Médica/Internação	TOTAL (R\$ 1,00)
Custo Total	230.735,57	134.604,89	41.676,57	2.740,25	409.757,28
Unidade de Rateio	Consulta	Consulta	Consulta	Paciente/Dia	
Nº de serviços	7.132	4.143	195	3	11.473
Custo Unitário (R\$)	32,35	32,49	213,73	913,42	35,71

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 8 – Custo unitário dos centros de custos finais – maio/2009

Ao final do processo obtiveram-se os custos dos centros produtivos. Com essas informações foi possível determinar o custo unitário dos serviços prestados pelo hospital no

mês de maio/2009. O custo unitário nesse caso foi identificado apenas com os gastos dos centros de custos finais.

Foram estabelecidos, para cada centro de custo produtivo, os critérios de avaliação dos serviços prestados com base nas características de todos os serviços. Determinou-se que para os Ambulatórios (Clínico, Pediátrico e Ortopédico) a unidade de serviço é representada pelo número de consultas efetuadas, para a Clínica Médica/Internação é o número de pacientes/dia.

O custo total do Ambulatório Clínico, por exemplo, no mês base (maio/2009) foi de R\$ 230.735,57 ao passo que nesse mesmo período foram registradas 7.132 consultas. A obtenção do custo unitário se deu a partir da divisão do custo total pela quantidade de consultas efetuadas. Com isso, obtém-se o custo unitário de R\$ 32,35 por consulta efetuada.

Todo o processo de apropriação dos custos seguiu o sistema de departamentalização por centros de custos.

5 Para finalizar

O presente estudo teve como objetivo demonstrar a importância da gestão de custos para a geração de informações úteis para a tomada de decisões por meio da aplicação de um modelo de rateio de custos por departamento e por procedimento realizado em um Hospital Municipal com fluxo de atendimentos diários de aproximadamente 380 pacientes.

Percebeu-se a partir dos autores estudados que a gestão de custos é uma ferramenta gerencial eficaz que direciona corretamente o planejamento e controle dos custos. O sistema por centro de custos busca melhorar as informações e demonstrar transparência nos recursos gastos pela organização com produtos ou serviços prestados pela organização.

Para o gerenciamento dos custos é imprescindível conhecê-los, pois a eficiência nas organizações ajuda a melhorar os serviços, identificar possíveis fraudes, corrigir falhas no processo de prestação de serviços e, principalmente, obter informações relevantes para a tomada de decisões. A gestão de custos oferece um conjunto de informações acerca dos custos unitários dos serviços prestados, bem como o controle dos mesmos.

A partir da coleta de dados realizou-se a mensuração dos gastos incorridos e dos centros de custos utilizados. Num segundo momento, os custos foram apropriados aos centros de custos para então apurar os custos das consultas/internações realizadas pela unidade hospitalar. Controle que evidenciou o custo unitário por consulta no ambulatório clínico no valor de R\$ 32,35 e no pediátrico por R\$ 32,49. Ao passo que o ambulatório ortopédico evidenciou a consulta ao custo de R\$ 213,73 e a internação na clínica médica pelo custo de R\$ 913,42.

Ao relatar os achados da pesquisa para a gestão administrativa do hospital pesquisado, houve grande interesse no modelo utilizado, uma vez que demonstra a realidade dos custos incorridos por procedimento. E ainda, os valores encontrados são superiores em um terço do que é pago por procedimento de acordo com as tabelas de preços fixadas pelo SUS. A equipe administrativa reconhece que o detalhamento dos custos por procedimento gera parâmetros para decidir melhor sobre as ações que precisam ser tomadas para reduzir os custos dos serviços prestados e buscar convênios para cobrir o déficit gerado pelo pagamento efetuado pelo SUS. Assim, a implantação desse método para levantamento mensal dos custos é importante para controlar os gastos e realizar comparações de custos nos serviços similares oferecidos na rede particular e pública em nosso município e em outros do Estado e País.

A pesquisa evidenciou a estrutura de um método específico de rateio utilizado para a apuração de custos no hospital estudado, servindo como uma ferramenta imprescindível nesse processo. Conhecer o verdadeiro custo de cada serviço, do valor de cada conjunto de atividades que compõem os procedimentos médicos torna-se um diferencial competitivo. A exemplo dos outros segmentos de negócios, também a área hospitalar demanda uma administração profissional de negócios.

Diante dos resultados, conclui-se que a gestão de custos fornece informações úteis para o processo decisório no sentido de melhor gerir os custos hospitalares em uma instituição pública.

Reconhece-se a limitação desse estudo por analisar apenas um caso específico, muito embora a metodologia utilizada nesta pesquisa possa ser replicada, especialmente na área de saúde. Nesse sentido, sugere-se para pesquisas futuras, juntamente com a mensuração e rateio dos custos, a análise do repasse dos recursos públicos para ampliar o poder decisório da administração hospitalar quanto a prestação de excelentes serviços de saúde de forma mais sustentável e econômica.

Referências

BEULKE, R.; BERTO, D. J. **Gestão de custos e resultado na saúde:** hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. 3. ed. ver. ampl. São Paulo: Saraiva, 2005.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e pratica.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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 de Saúde, 2006.

CHING, Y. H. **Manual de custos de instituição de saúde:** sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

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

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico:** Procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de custos:** inclui o ABC. São Paulo: Atlas, 2001.

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

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

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais:** estratégias, táticas, operacionais. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes. **Dicionário de Contabilidade.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade.** 4º edição. São Paulo: Atlas, 2006.