

MINISTÉRIO DA SAÚDE
ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE

Introdução à Gestão de Custos em Saúde



Brasília – DF
2013



MINISTÉRIO DA SAÚDE
ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE

Introdução à Gestão de **Custos em Saúde**

Série Gestão e Economia da Saúde, volume 2



Brasília – DF

2013



© 2013 Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde.

Todos os direitos reservados. É permitida a reprodução parcial ou total desta obra, desde que citada a fonte e que não seja para venda ou qualquer fim comercial. Venda proibida. Distribuição gratuita. A responsabilidade pelos direitos autorais de textos e imagens desta obra é da área técnica. A coleção institucional do Ministério da Saúde pode ser acessada, na íntegra, na Biblioteca Virtual em Saúde do Ministério da Saúde: <www.saude.gov.br/bvs>. O conteúdo desta e de outras obras da Editora do Ministério da Saúde pode ser acessado na página: <www.saude.gov.br/editora>.

Tiragem: 1ª edição – 2013 – 2.000 exemplares

Elaboração, distribuição e informações

MINISTÉRIO DA SAÚDE

Secretaria-Executiva

Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento

Esplanada dos Ministérios, bloco G, Anexo B, 4º andar, sala 455

CEP: 70058-900 – Brasília/DF

Tel.: (61) 3315-3682

Site: www.saude.gov.br/economiadasaude

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE (OPAS)

Representação Brasil

Unidade Técnica de Medicamentos, Tecnologia e Pesquisa em Saúde

Setor de Embaixadas Norte, Lote 19

CEP: 70800-400 – Brasília/DF

Tel.: (61) 3251-9595

Elaboração

Márcio Augusto Gonçalves

Márcia Mascarenhas Alemão

Revisão técnica do texto

Álvaro Luis Pereira Ribeiro

Andréa Cristina Rosa Mendes

Andréia de Freitas

Cristina Dolores de Carvalho Amorim

Eduardo Freire de Oliveira

Flávia Poppe de Figueiredo Muñoz

Ligeize Ferreira Lins

Maciene Mendes da Silva

Editora responsável

MINISTÉRIO DA SAÚDE

Secretaria-Executiva

Subsecretaria de Assuntos Administrativos

Coordenação-Geral de Documentação e Informação

Coordenação de Gestão Editorial

SIA, Trecho 4, lotes 540/610

CEP: 71200-040 – Brasília/DF

Tels.: (61) 3315-7790 / 3315-7794

Fax: (61) 3233-9558

Site: www.saude.gov.br/editora

E-mail: editora.ms@saude.gov.br

Equipe editorial

Normalização: Delano de Aquino Silva

Revisão: Eveline de Assis e Silene Lopes Gil

Capa, projeto gráfico e diagramação: Marcelo Rodrigues

Supervisão editorial: Débora Flaeschem

Impresso no Brasil / *Printed in Brazil*

Ficha Catalográfica

Brasil. Ministério da Saúde.

Introdução à Gestão de Custos em Saúde / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. – Brasília : Editora do Ministério da Saúde, 2013.

148 p. : il. – (Série Gestão e Economia da Saúde ; v. 2)

ISBN 978-85-334-2026-7

1. Gestão de custos. 2. Recursos financeiros em saúde. 3. Administração em saúde. I. Título. II. Organização Pan-Americana da Saúde. III. Série

CDU 614.2:338.2

Catalogação na fonte – Coordenação-Geral de Documentação e Informação – Editora MS – OS 2013/0125

Títulos para indexação

Em inglês: Introduction to costs management in Health

Em espanhol: Introducción a la gestión de costes en Salud

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxo dos Conceitos Elementares da Contabilidade de Custos.....	33
Figura 2 – Esquema da Classificação dos Custos e Despesas	35
Figura 3 – Fluxo Básico da Contabilidade de Custos.....	36
Figura 4 – Esquema de Diferenciação de Alguns Conceitos-Chave da Contabilidade de Custos.....	41
Figura 5 – Custeio por Processo de Uma Empresa Departamentalizada.....	43
Figura 6 – Custeio por Ordem.....	43
Figura 7 – Fluxo do Método de Custeio por Absorção.....	45
Figura 8 – Esquema Geral da Contabilidade de Custo.....	61
Figura 9 – Mapa Estratégico, Um Exemplo.....	77
Figura 10 – Representação Esquemática dos Centros de Custos em Hospitais.....	98
Figura 11 – Perspectiva do Modelo Mental do Decisor – Produção de Relatórios....	129
Figura 12 – Relatório Emitido para um Centro de Custo de uma Unidade Assistencial – Exemplo Genérico	132

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Particularidades entre Contabilidade Financeira e Gerencial.....	26
Quadro 2 – Esquema de Diferenciação entre Sistemas de Custeio, Métodos e Tipos de Custos.....	42
Quadro 3 – Compreensibilidade entre Aplicação do Método Absorção em Entidades Públicas e Privadas.....	45
Quadro 4 – Exemplos de Bases de Rateios dos Custos Indiretos	50
Quadro 5 – Repasse dos Custos do CC Utilizando Percentual de Atuação	52
Quadro 6 – Exemplo de Custos de Centro de Custos Distribuído pela Produção	53
Quadro 7 – Exemplificação de Rateio entre CC Utilizando Hierarquização dos CCs....	55
Quadro 8 – Exemplo Apropriação de Custos de Forma Recíproca	57
Quadro 9 – Diferenças entre Custo-Padrão e Custo Estimado	60
Quadro 10 – Exemplos de Grupos de Centros de Custos Produtivos em Razão do Tipo de Atendimento	93
Quadro 11 – Exemplos de Grupos de Centros de Custos Intermediários ou Auxiliares Quanto ao Objetivo Principal	95
Quadro 13 – Classificação dos Custos Quanto à Aplicação aos Centros de Custos ...	101
Quadro 14 – Classificação dos Custos Quanto a Sua Aplicação aos Pacientes	102
Quadro 15 – Classificação dos Itens de Custos Quanto a sua Utilização	102
Quadro 16 – Exemplos de Centros de Custos Produtivos e Suas Unidades de Produção....	103
Quadro 17 – Centros de Custos x Unidade de Medida Simples	104
Quadro 18 – Produção do Centro de Custos SND (Mês x).....	105
Quadro 19 – Critérios de Rateio (Atribuição) de Itens de Custos Indiretos.....	106
Quadro 20 – Critérios de Rateio de Centros de Custos Administrativos e Auxiliares	106
Quadro 21 – Representação da Identificação dos Custos	108
Quadro 22 – Exemplos de Custos Indiretos e Possíveis Critérios de Rateio	110

Quadro 23 – Exemplos de Custos Diretos de Pessoal.....	110
Quadro 24 – Exemplo de Itens de Custos de Material de Consumo	111
Quadro 25 – Apropriação do Custo de Depreciação	112
Quadro 26 – Apropriação do Custo de Depreciação	113
Quadro 27 – Exemplos de Unidades de Produção de Centros de Custos Produtivos ...	114
Quadro 28 – Exemplo de Unidade de Produção Ponderada do Centro de Custos “SND” ...	115
Quadro 29 – Estatística de Produção do Centro de Custos “SND” – Um Exemplo	116
Quadro 30 – Exemplos de Centros de Custos que Podem Vir a Utilizar Unidades de Produção Ponderada	116
Quadro 31 – Consumo de Energia Elétrica por Centros de Custos – Levantamento.	118
Quadro 32 – Apropriação da Metragem e do Nível de Criticidade	119
Quadro 33 – Levantamento do Percentual de Consumo de Gases Medicinais	120
Quadro 34 – Levantamento do Número de Leitos por Centros de Custos	120
Quadro 35 – Representação Sintetizada da Gestão de Custos (em R\$)	124
Quadro 36 – Representação do Processamento da Apuração dos Custos Utilizando a Alocação Reflexiva (em R\$).....	126
Quadro 37 – Relação dos Direcionadores de Custos – Exemplos.....	137

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no Ambulatório de Politraumatizados (em R\$).	138
Tabela 2 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no Bloco Cirúrgico (em R\$).....	139
Tabela 3 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no CTI/ UTI Queimados (em R\$).....	139
Tabela 4 – Custos Mínimo e Máximo do Exame de Raio – X (em R\$).....	140
Tabela 5 – Custos Mínimo e Máximo dos Exames Laboratoriais (em R\$).....	140
Tabela 6 – Frequência do Paciente por Centros de Custos.....	141
Tabela 7 – Custo do Paciente Relativo à Frequência em cada Centros de Custos	142

LISTA DE SIGLAS

ABC – *Activity-Based Costing*

CC – Centros de Custos

CME – Central de Material Esterilizado

DATASUS – Departamento de Informática do SUS

Conasems – Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde

Conass – Conselho Nacional de Secretários de Saúde

DRG – *Diagnosis-Related Group*

FHEMIG – Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais

Noces – Núcleo Observatório de Custos em Saúde

NUC/DES/SCTIE – Núcleo de Comunicação/Departamento de Economia da Saúde/Secretaria de Ciência e Tecnologia e Insumos Estratégicos

Opas – Organização Pan-Americana da Saúde

OS – Organização de Saúde

PIB – Produto Interno Bruto

PNGC – Programa Nacional de Gestão de Custos

SADTS – Serviço de Apoio Diagnóstico e Terapêutico em Saúde

SAS – Secretaria de Atenção à Saúde

SGTES – Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Siape – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SND – Serviço de Nutrição e Dietética

SPP – Serviço de Prontuário do Paciente

SUS – Sistema Único de Saúde

TQM – *Total Quality Management*

UAs – Unidades Assistenciais

UTI – Unidade de Tratamento Intensivo

Sumário

PREFÁCIO MINISTÉRIO DA SAÚDE	15
PREFÁCIO OPAS	17
PRIMEIRA PARTE.....	19
Apresentação	21
1 Introdução	23
2 Contabilidade de Custos.....	25
2.1 Classificação da Contabilidade	25
2.2 Contabilidade de Custos no Setor Público	27
2.2.1 Fundamentos Legais Gerais	27
2.2.2 Fundamentação Legal dos Custos no Sistema Único de Saúde	30
2.2.3 Objetivos do Uso das Informações de Custos no Setor Público.....	30
2.3 Gestão de Custos: Principais Conceitos	31
2.4 Classificação dos Custos e Despesas	34
2.4.1 Em Relação ao Volume de Produtos Fabricados (Comportamento)	34
2.4.2 Em Relação a Sua Aplicação aos Produtos Fabricados (Aplicabilidade)	34
2.4.3 Em Relação a Sua Identificação com a Receita	34
2.4.4 Em Relação ao Volume de Vendas (Receita).....	35
2.5 Pontos Contábeis Aplicados à Gestão de Custos.....	38
2.5.1 Da Realização da Receita	39
2.5.2 Do Custo Histórico como Base de Valor	39
2.5.3 Da Consistência ou Uniformidade	39
2.5.4 Do Conservadorismo ou Prudência	40
2.5.5 Da Materialidade ou Relevância	40
3 Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio, Critérios de Atribuição dos Custos Indiretos e Tipos de Custo.....	41
3.1 Sistemas de Acumulação de Custos	42
3.1.1 Custeio por Processo	42
3.1.2 Custeio por Ordem (Específica, de Produção ou de Serviços)	43

3.2 Métodos de Custeio	44
3.2.1 Custeio por Absorção.....	44
3.2.2 Custeio Pleno	46
3.2.3 Custo Marginal.....	46
3.2.4 Custeio Direto e Custeio Variável	46
3.2.5 Sistema de Custeio ABC ou Custeio Baseado em Atividades	47
3.3 Critérios de Atribuição dos Custos Indiretos	49
3.3.1 Atribuição dos Custos Indiretos sem Departamentalização	49
3.3.2 Departamentalização	50
3.4 Mecanismos de Repasse dos Custos dos Departamentos (ou Centros de Custos) ..	51
3.4.1 Repasse por Meio de Percentual de Atuação	51
3.4.2 Repasse por Meio de Produtos Produzidos	52
3.4.3 Alocação dos Custos dos Centros de Custos Administrativos e Intermediários aos Centros de Custos Produtivos	53
3.4.3.1 Alocação Direta.....	53
3.4.3.2 Alocação Sequencial ou por Hierarquização dos Centros de Custos	53
3.4.3.3 Alocação Recíproca	56
3.5 Tipos de Custo (ou de Mensuração dos Custos)	59
Referência.....	63
SEGUNDA PARTE.....	67
Apresentação	69
4 Introdução	71
5 Estratégia e Implantação de um Sistema de Custos em Organizações Complexas – Hospitais	75
5.1 Ações Estratégicas.....	75
5.1.1 Alinhamento à Estratégia da Organização	76
5.1.2 Definição do Objetivo da Utilização das Informações de Custos e Definição da Metodologia a ser Adotada.....	79
5.1.3 Definição da Metodologia a Ser Adotada	80
5.1.4 Compreensão Situacional	80
5.1.5 Desenvolvimento de <i>Software</i> como Suporte ao Sistema	81
5.2 Ações Táticas	82

5.3 Ações Operacionais.....	83
6 Implantação de Custeio por Absorção (Método) em Organização Pública de Saúde.....	85
6.1 Etapas de Implantação do Sistema de Custeio por Absorção em Hospitais Públicos	86
7 Segmentação de Uma Organização de Saúde em Centros de Custos e a Classificação Quanto as Suas Funções	89
7.1 Centros de Custos	89
7.1.1 Classificação dos Centros de Custos	91
7.1.2 Representação do Comportamento dos Centros de Custos	97
8 Definições e Classificações de Itens de Custo, Unidades de Produção, Critérios de Rateio, Além da Forma de Alocá-los aos Centros de Custos	101
8.1 Itens de Custos	101
8.2 Unidade de Produção.....	103
8.3 Unidades de Medida	103
8.3.1 Medida Simples	104
8.3.2 Medida Ponderada	104
8.4 Critérios de Rateios	105
8.4.1 Critérios de Rateios dos Custos Indiretos	106
8.4.2 Critérios de Rateios dos Centros de Custos Administrativos e Auxiliares	106
9 Produção das Informações de Custos – Coleta de Dados	107
9.1 Dados Mensais	109
9.1.1 Informações de Consumo de Recursos pelos Centros de Custos.....	109
9.1.2 Levantamento de Dados de Suporte para Critérios de Rateio.....	117
10 Cálculos	121
10.1 Alocação dos Custos Diretos aos Centros de Custos.....	121
10.2 Alocação dos Custos Indiretos aos Centros de Custos	122
10.3 Definição das Unidades de Produção dos Centros de Custos	122
10.4 Repasse ou Aplicação dos Rateios entre os Centros de Custos	122
11 Produção de Relatórios	129
11.1 Consolidação do Sistema de Gestão de Custos	130
12 Implantação do Sistema Custos ABC em Uma Unidade de Saúde Pública	135
12.1 Desenvolvimento do Custeamento de Procedimentos pelo ABC	135

12.1.1 Levantamento dos Procedimentos a Serem Custeados.....	135
12.1.2 Mapeamento dos Processos.....	136
12.1.3 Identificação e Definição dos Subprocessos	136
12.1.4 Definição das Atividades Constitutivas	136
12.1.5 Medição dos Recursos e Custos das Atividades Constitutivas	137
12.1.6 Painel de Especialistas	142
12.1.7 Análise das Informações Criadas pelo Mapeamento dos Processos Usando o ABC.....	142
Referências	145

PREFÁCIO MINISTÉRIO DA SAÚDE

O exercício da gestão de custos no Sistema Único de Saúde (SUS) tornou-se imperativo em virtude da necessidade de garantir maior eficiência na aplicação dos recursos e sustentabilidade do sistema.

Recentemente, o Ministério da Saúde, o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (Conass) e o Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (Conasems) definiram que o desenvolvimento de metodologias, instrumentos e sistemas de informação para a apuração de custos, que possibilitem estimar os recursos financeiros para o custeio global do SUS, é essencial ao aprimoramento da gestão interfederativa.

Este reconhecimento revela o quanto a gestão de custos está sendo considerada estratégica para os gestores do SUS, assim como a essencialidade da elaboração de ferramentas, da formação de pessoas e do desenvolvimento de cultura organizacional que favoreça a sua implantação.

Nesse contexto, insere-se o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), um conjunto de ações que visam promover a gestão de custos, no âmbito do SUS, por meio da produção, difusão e aperfeiçoamento de informações relevantes e pertinentes a custos, utilizadas como subsídio para a otimização do desempenho de serviços, unidades, regiões e redes de atenção em saúde do SUS.

A implementação do PNGC torna-se de grande relevância, pois possibilitará aos gestores públicos da Saúde estimar os custos de um novo serviço e/ou procedimento a ser disponibilizado à população; apurar e estimar os custos dos procedimentos já incorporados; analisar regionalmente o desempenho dos estabelecimentos, serviços e redes assistenciais; elaborar o planejamento dos recursos disponíveis para a atenção à saúde; fortalecer o controle social por meio da transparência na utilização dos recursos e, acima de tudo, tomar decisões tendo como subsídio a informação de custo e melhorar a gestão dos recursos disponíveis.

A gestão de custos no SUS visa estabelecer os processos e o consumo adequado de recursos que privilegiem a qualidade, construindo padrões de referência que possibilitem remuneração mais apropriada das ações e serviços públicos de saúde, bem como informação para subsidiar as discussões sobre o financiamento do sistema.

Associar iniciativas de apuração e gestão de custos às políticas atuais significa caminhar em direção à qualificação da gestão, o que leva ao melhor uso dos recursos públicos e, assim, maior valor de uso dos mesmos.

A publicação *Introdução à Gestão de Custos em Saúde* foi elaborada para servir de referência básica sobre conceitos pertinentes à contabilidade de custos e sobre o processo de implantação da gestão de custos em organizações públicas de saúde, para gestores e técnicos do SUS; constitui produto relevante no processo de

implantação do PNGC no SUS, tendo sido elaborada como material de apoio ao Curso de Iniciação à Gestão de Custos em Saúde, que tem por objetivo oferecer a base conceitual necessária ao processo de implantação da gestão de custos, inicialmente, em unidades de saúde.

Os técnicos dos Núcleos de Economia da Saúde das Secretarias de Estado da Saúde, com a equipe do Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento e o imprescindível apoio dos gestores do SUS em cada esfera administrativa serão os grandes propulsores desta iniciativa.

Espera-se que esta publicação possa ser útil ao processo de qualificação da gestão do SUS, por meio da implantação da gestão de custos, contribuindo para o alcance de maior eficiência no uso dos recursos públicos.

PREFÁCIO OPAS

A publicação *Introdução à Gestão de Custos em Saúde* alcança, direta e indiretamente, alguns propósitos da cooperação técnica da Organização Pan-Americana da Saúde (Opas) com o Ministério da Saúde do Brasil: contribui para a capacitação de gestores de Saúde Pública; dissemina conhecimento por meio da disponibilização de material didático em Saúde; e, em função de seu conteúdo, contribui também para o uso mais eficiente dos recursos disponíveis para a Saúde.

A abordagem sobre os Custos em Saúde torna-se uma exigência básica atualmente para os sistemas de saúde de praticamente todos os países do mundo, sem diferença entre ricos e pobres. A introdução contínua de novas tecnologias raras vezes substitui ou transforma processos de trabalhos antigos, a convivência com a dupla carga epidemiológica exige respostas tanto para os problemas endêmicos e de transmissão de infecções preveníveis quanto para as doenças crônicas e degenerativas. A gestão dos custos na Saúde pode lançar uma luz para aumentar a eficiência na utilização dos recursos disponíveis bem como pode contribuir para o uso de evidências na tomada de decisões que envolvam escolhas entre alternativas de tratamento, por exemplo, em relação aos desfechos esperados. São muitas as formas de aproveitamento sobre o domínio das técnicas de contabilização de custos, além de contribuir com o equilíbrio fiscal, a transparência e qualidade dos gastos públicos.

A cooperação com o Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento da Secretaria-Executiva do Ministério da Saúde (DESID/SE) dá-se por intermédio do 4º Termo de Ajuste do Termo de Cooperação 50, cujo objetivo é apoiar o Brasil a desenvolver política de saúde e aplicar instrumentos de gestão da economia da Saúde para eliminar/reduzir barreiras econômicas do acesso, promover proteção financeira, equidade e solidariedade no financiamento de serviços e ações em saúde, com uso eficiente de recurso.

A Opas/Brasil considera que os métodos de apuração de custos propostos nesta publicação irão contribuir para o aprimoramento profissional dos gestores de saúde pública e que estes, por sua vez, deverão se apoderar da missão de zelar pelos recursos que são necessários para cuidar e manter um bom padrão de saúde para a população brasileira.

PRIMEIRA PARTE

Apresentação

Este material foi desenvolvido para ser utilizado como literatura de *Iniciação à Gestão de Custos em Saúde*. A gestão de custos tem se aprimorado no setor público, notadamente, no segmento da Saúde.

É importante notar que os custos são tratados ou geridos no setor privado de forma bastante contundente visando ao corte ou à redução, muitas vezes, de forma sumária. Esta tem sido uma abordagem amplamente justificada pelo ambiente descrito como hipercompetitivo do setor privado. Todos já ouvimos exaustivamente as expressões “é preciso cortar custos” e/ou “é preciso reduzir os custos em X%”. Ao mesmo tempo, a maioria das tecnologias gerenciais ou ferramentas de gestão, incluindo aquelas voltadas ao gerenciamento de custos, foram e continuam sendo desenvolvidas no setor privado. Isso é certo. Defende-se que o setor privado deva mesmo ser o desenvolvedor de ferramentas de gestão e que estas sejam apropriadas pelo setor público.

A “passagem” da aplicação da ferramenta ou tecnologia de gestão de custos do setor privado para o setor público é altamente relevante e merece atenção. A utilização de tecnologias gerenciais desenvolvidas para o setor privado, se aplicadas no setor público de forma descuidada e apressada, poderá produzir, muitas vezes, efeito indesejado quanto à leitura e aplicação de seus resultados.

A compreensão da gestão de custos aplicada no setor privado é importante para que se possa interpretar seus conceitos, ajustando-os à realidade da função pública e, de certa forma, aprimorando-os. A gestão hospitalar vem se destacando nesse exercício de adaptação conceitual no campo da saúde pública. Um dos objetivos desta publicação é apresentar os principais resultados e avanços da aplicação, na gestão hospitalar pública, dos conceitos utilizados no setor privado. Não se trata de revisar ou modificar conceitos, mas da construção de uma coerência conceitual e semântica que permita ganhos de resultado ao setor público e, ainda, viabilize a aplicação de ferramentas de gestão mais avançadas, tais como *Benchmarking* e *Total Quality Management*.

1 Introdução

Este material foi desenvolvido considerando três pontos relevantes de discussão e análise. O primeiro deles assenta-se no fato de que custo ou custos é um conceito tratado no meio privado desde o século XVIII e que somente, a partir de 1980, ganha espaço no setor público brasileiro. Levando-se em conta que o conhecimento sobre custos é a base para o planejamento e para a gestão, seu desenho conceitual torna-se muito importante e não deve falhar, sob pena de prejudicar toda e qualquer proposta de aplicação.

Este primeiro ponto nos leva a um segundo, igualmente relevante. O setor público não dispõe ainda de conceitos únicos e claramente definidos. Ao mesmo tempo, uma análise apressada nos conduziria a uma perspectiva no sentido de desenvolver conceitos únicos para o setor público, sem a certeza de que são realmente necessários. O setor hospitalar público, no entanto, vem demonstrando se beneficiar da unicidade e clareza de conceitos, o que será demonstrado em profundidade adiante.

O terceiro e último ponto a ser ressaltado aqui diz respeito à necessidade de construção de conceitos e métodos. O setor privado já os tem praticamente prontos e acabados, tornando a contabilidade privada segura e sólida sobre seus métodos de custeio e suas variantes. No entanto, no setor público ainda existe debate sobre o tratamento de alguns conceitos clássicos. Um exemplo refere-se ao fenômeno da depreciação. Como tratá-la no setor público? Ou, há necessidade de tratá-la no setor público? Nesse caso deve-se fazer utilizando o mesmo método e conceito do setor privado? Estas e outras perguntas serão estimuladas neste material com o intuito de despertar o leitor para a necessidade de se construir, ainda, elementos-chaves da gestão de custos para o setor público, da área da Saúde e da gestão hospitalar.

Nessa perspectiva, o próximo capítulo discute a Contabilidade de Custos, sua fundamentação no setor privado e sua transposição para o setor público.

2 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos, segundo Camargos e Gonçalves (2004), foi desenvolvida devido à necessidade de adaptação da Contabilidade Financeira ou Tradicional à atividade industrial, iniciada no final do século XVIII com a Revolução Industrial. A Contabilidade de Custos representou novo enfoque na Contabilidade, que se voltava para a mensuração de estoques físicos e monetários da atividade predominante – o comércio (MARTINS, 2003). Foi necessário vencer muitos desafios e praticar muitas adaptações ao novo tipo de estrutura empresarial.

Nessa abordagem, os autores acrescentam que, com o grande desenvolvimento tecnológico e empresarial no decorrer do século XX, a Contabilidade de Custos passou de ferramenta de mensuração e controle, custos e lucro, para um instrumento fundamental para tomada de decisões gerenciais e de gestão empresarial. Isso, num ambiente em constante transformação e cada vez mais competitivo. Assim, o avanço na utilização e a importância gerencial da teoria contábil e das tecnologias de manufatura e produção de bens e prestação de serviços resultaram no desenvolvimento de diferentes sistemas, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custos. Esses conceitos utilizados por muitos autores, de forma indistinta, serão aqui apresentados, buscando a sua diferenciação.

2.1 Classificação da Contabilidade

Para o setor privado, segundo Horngren (1978), a Contabilidade de Custos procura atender a três objetivos distintos: produção de relatórios úteis ao planejamento e controle de operações rotineiras; emissão de relatórios que apoiem a tomada de decisões não rotineiras e formulação dos planos e políticas de ação; além do custeio de produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros.

De acordo com Martins (2003), dependendo do usuário final e do tipo de informação requerida, a Contabilidade pode ser classificada como:

- *Contabilidade Financeira*: dirigida aos *stakeholders* externos da empresa e condicionada às imposições legais e fiscais. Preocupa-se com: a) leis, normas, princípios e convenções contábeis e é obrigatória para as entidades legalmente estabelecidas; b) registros relativos ao patrimônio do que já passou.
- *Contabilidade Gerencial*: voltada aos *stakeholders* internos, principalmente à administração da empresa e não se condiciona às imposições legais. Tem por objetivo produzir informações úteis para a tomada de decisões. Exige a adaptação das informações oriundas da Contabilidade Financeira. Constitui-se de

um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis empregados na Contabilidade Financeira e de Custos.

- *Contabilidade de Custos*: cuida da análise dos gastos – sacrifícios financeiros realizados por uma organização no decorrer de suas operações. Esta análise será útil tanto para a Contabilidade Gerencial quanto para a Financeira.

Martins (2003) enuncia três grandes aplicações da Contabilidade de Custos de modo sintético: *Custos para Avaliação de Estoques*, *Custos para Controle* e *Custos para Tomada de Decisões*. Trata-se de uma visão já consolidada no tocante aos objetivos da Contabilidade de Custos e de um Sistema de Custos. O modelo do Sistema de Custos deve ser planejado e executado de acordo com os objetivos escolhidos pela organização.

O Quadro 1 apresenta as possíveis particularidades entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial.

A despeito de possíveis modificações trazidas pelas International Financial Reporting Standards (IFRS), essa classificação é importante, principalmente para ressaltar ao gestor o contexto externo e interno da organização. Além do mais, obriga-o à busca da compreensão das relações entre planejamento e controle gerencial.

Quadro 1 – Particularidades entre Contabilidade Financeira e Gerencial

Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Visa atender aos <i>stakeholders</i> externos à organização (acionistas, sócios, credores, legisladores etc.).	Visa atender aos <i>stakeholders</i> internos da organização (gestores, <i>controllers</i> etc.).
Ênfase nas consequências financeiras das atividades passadas.	Ênfase nas decisões que afetam o futuro.
Ênfase na objetividade e consistência dos dados.	Ênfase na relevância e flexibilidade dos dados.
Informação precisa.	Ênfase na oportunidade.
Relatórios resumidos e rígidos, em certo grau.	Relatórios flexíveis e detalhados.
Observância dos PCGA.	Não obrigatoriedade de observância aos PCGA.
Obrigatória.	Não obrigatória.
Relatórios com orientação histórica.	Relatórios com orientação histórica e para o futuro.

Fonte: Garrison e Noreen (2001).

A Contabilidade Financeira busca, portanto:

- a) atender à legislação, seguindo normas legais;

b) ser, ainda, instrumento ou ferramenta de gestão.

Ainda, o setor público está sujeito à obrigação legal para implantação de custos, no entanto, a legislação não apresenta normatizações técnicas para tal, sendo assim, utiliza a Contabilidade de Custos, mesmo que de forma ainda incipiente, como ferramenta de gestão, conforme será apresentado.

2.2 Contabilidade de Custos no Setor Público

Alguns aspectos ajudam a compreender o motivo pelo qual o assunto é encarado como novidade na administração pública. Alonso (1999) atribui a não utilização das técnicas de custos pelas organizações públicas no Brasil devido ao legado do cenário macroeconômico vivido pelo País no início dos anos 1970. O autor destaca que o cenário favorável não estimulava o governo a discutir o assunto “custos no setor público”. Tal cenário começou a ser alterado a partir dos anos 1980 com a intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional.

2.2.1 Fundamentos Legais Gerais

Miranda Filho (2003) apresenta outro aspecto que merece destaque: a diferença entre as técnicas contábeis nas duas “esferas” da vida econômica. As empresas privadas seguem a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, por outro lado, as organizações públicas são regidas pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e posteriormente pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dessa forma, a preocupação com a contabilidade de custos na administração pública tem como marco inicial a Lei nº 4.320/1964, em vigor ainda hoje, e que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. A fundamentação legal, porém, não significa que tenham merecido dedicação para a sua efetivação por parte dos órgãos públicos, já que não há obrigatoriedade em sua implantação. Um fator de relevância a ser considerado são os dispositivos legais em relação à previsão de apuração de custos como ferramenta da gestão administrativa, orçamentária, de controle interno e da estratégia. Algumas fundamentações legais podem ser destacadas:

– Lei nº 4.320/1964:

Os artigos 85 e 99 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, determinam:

Art. 85 – Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o

conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 99 – Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

– Decreto-Lei nº 200/1967:

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, reforça em seu art. 70 que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

– Decreto nº 93.872/1986:

Os artigos 137 e 142 § 1º do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, determinam:

Art.137 – A apuração dos custos dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão da contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Art. 142 § 1º – O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.

Pode-se destacar a profunda mudança que o setor público vem experimentando no seu modelo de gestão, por meio de uma ampla agenda de reforma do Estado. Um marco institucional neste cenário é o advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta lei estabelece diretrizes para o equilíbrio fiscal dos entes da Federação. Dessa forma, alguns princípios básicos são preconizados na administração pública, tais como:

Equilíbrio fiscal, transparência dos gastos públicos, a qualidade destes gastos, a avaliação de desempenho das organizações públicas no

tocante a custos e benefícios sociais, dentre outros. Passaram a ser exigidos por um instrumento legal, que revigorou algumas sanções – penais inclusive – para os gestores públicos que não adequarem sua atuação a estes princípios (MIRANDA FILHO, 2003).

A Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio de 2000, preconiza em seu art. 50 § 3º, que “a Administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

A Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, por sua vez, que trata da organização do Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, traz em seu conteúdo a necessidade da identificação dos custos da administração pública, detalhando finalidades e competências, entre elas a de evidenciar “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal” (inciso V do artigo 15).

Este artigo foi normatizado pelo Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que detalha, no inciso XIX de seu artigo 7º, a competência do Sistema de Contabilidade Federal nesta apuração: “manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

O governo federal, por meio do Ministério da Fazenda, alinhado a este contexto, cria o Sistema de Custos do Governo Federal pela Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011, com o intuito de evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Este sistema é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central, e pelos órgãos setoriais, que foram regulamentados em nova portaria do Ministério da Fazenda, que estabelece as competências dos órgãos setoriais nas unidades da Administração Pública Federal (Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011).

As legislações citadas, referentes ao período posterior ao ano 2000, apresentam o enfoque do controle voltado para a avaliação da gestão, onde a apuração de custos se torna tanto uma ferramenta do controle interno quanto de auxílio à gerência para o planejamento e para a tomada de decisões.

Há de se destacar também que a Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011, da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, no seu art. 6º Parte II, parágrafo único, estabelece que:

Cada Ente da Federação divulgará, até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012, em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014, evidenciando os seguintes aspectos que seguem, em ordem cronológica a critério do poder ou Órgão [...]

VI – Implementação do sistema de custos.

Diante dessa nova disposição legal, surge a necessidade de aprofundamento da formulação de um sistema de informações de custos e benefícios que atenda aos anseios dos cidadãos, às necessidades dos administradores públicos e aos ditames da legislação (GONÇALVES et al., 2011).

2.2.2 Fundamentação Legal dos Custos no Sistema Único de Saúde

Especificamente no setor público de saúde a busca pela apuração dos custos dos serviços prestados também está posta. O Sistema Único de Saúde (SUS), em sua Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde, no seu segundo princípio, descreve que é direito do cidadão ter atendimento resolutivo com qualidade, sempre que necessário, tendo garantido, entre outros fatores, informações sobre o seu estado de saúde, incluindo nestas as informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou (BRASIL, 2006).

Também a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, chamada de Lei Orgânica da Saúde, ao definir a competência e atribuição em todas as esferas de governo, apresenta na Seção I, art. 15, inciso V a necessidade de “elaboração de normas técnicas e estabelecimento de padrões de qualidade e parâmetros de custos que caracterizam a assistência à saúde”.

Além disso, durante a “Oficina Nacional: Implantação do Decreto nº 7.508 e aprimoramento do Pacto pela Saúde”, realizada pelo Ministério da Saúde, o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (Conass) e o Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (Conasems), ficou definido como um dos aspectos inerentes ao aprimoramento da gestão interfederativa: “Definir metodologias, instrumentos e sistemas de informação para apuração de custos que permita estimativa de recursos financeiros para custeio global” (MINISTÉRIO DA SAÚDE; CONASS; CONASEMS, 2011). Isto tem sido buscado atualmente.

2.2.3 Objetivos do Uso das Informações de Custos no Setor Público

Segundo Alonso (1999, p. 87), “o conhecimento dos custos dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

Diante do exposto, para a utilização da abordagem de custos do setor privado pelo setor público, é necessária a adequação de conceitos. Mais que isso, é preciso compreender os conceitos, os construtos, os objetivos das criações destes conceitos para que se possa fazer a transposição a mais valiosa possível para o setor público. O que se observa é que, para a apuração de custos no setor público, embora esteja legalmente posta, não há, ainda, normas ou metodologia definidas. Sua utilização como ferramenta de gestão no setor público ainda se encontra de forma incipiente, mas vem sendo cada vez mais necessária, relevante e urgente (GONÇALVES et al., 2011).

No setor privado existem técnicas e conhecimentos referentes à utilização de sistemas de custos e à gestão de custos, consolidadas há muitos anos. Voltadas inicialmente para empresas industriais e mais tarde para o ramo de serviços (MARTINS, 2003), tais práticas têm evoluído por meio de técnicas contábeis e gerenciais que ainda são pouco exploradas no setor público. A própria noção de “custo” é algo novo para os gestores públicos, onde conceitos de “receitas”, “despesas”, “verba orçamentária”, “custos”, “preços” se confundem e nem sempre são tratados de forma distinta.

Assim, algumas considerações devem ser feitas sobre as informações de custos no setor público. Há de se salientar a necessidade de rigor científico e metodológico para validação dessas informações. Também é imprescindível considerar os propósitos na utilização das informações de custos. Sabe-se que, no setor privado, as informações de custos têm como objetivo buscar a “maximização dos lucros”, “redução de gastos”, “aumento de lucratividade”, entre outros. Considerando que o objetivo do setor público é a melhor utilização dos recursos ou *best value for money* (GONÇALVES et al., 2011), a redução dos custos não deveria ser um fim em si mesmo, mas o principal objetivo da gestão hospitalar. Neste enfoque, Gonçalves et al. (2010; 2011) apresentam que a apuração de custos no setor público se fundamenta na utilização das informações de custos como metainformação. Metainformação é comumente entendida como informação acerca de informação (GILLILAND-SWETLAND, 2000; TAYLOR, 2003).

Segundo os mesmos autores, é necessário buscar se apropriar da informação de custos como um sumário sobre “quais” e “como” os recursos são consumidos pelos produtos produzidos ou serviços prestados. Portanto, o custo de uma prestação de serviço público – uma consulta médica ou uma aula, por exemplo (X reais), “traduz” ou “sumariza” o “que” e “como” foram consumidos recursos humanos, materiais, equipamentos etc. para aquele fim.

Assim, a metainformação de custos, conforme apresentada por Gonçalves et al. (2011), constituiu-se em ferramenta essencial, fornecendo informações para o planejamento e a elaboração de indicadores de produto, de resultado e de processo, possibilitando a adequação de consumo e a criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho, garantindo a qualidade final do produto ou serviço entregue à comunidade.

Um sistema de custos, conforme apresentado por Alonso (1999), deve se integrar ao esforço de estabelecer medidas de desempenho capazes de combater o desperdício, aumentar a *accountability* e a transparência da gestão pública, além de considerar ser a existência de um sistema de custos fundamental para o controle social dos atos públicos.

2.3 Gestão de Custos: Principais Conceitos

No setor privado, segundo apresentado por Camargos e Gonçalves (2004), para se ter conhecimento sobre a gestão de custos necessita-se compreensão e

interpretação das Demonstrações Contábeis, sendo as mais relevantes o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício. Estas demonstrações são relevantes, na maioria das vezes, para se apurar custos, lucro total e unitário de um produto ou serviço, margem de contribuição etc. Para tanto, segundo os autores, é relevante que se consiga distinguir de maneira mais clara possível os conceitos fundamentais nos quais a administração financeira e contábil se apoiam, além das diversas formas de classificação de algumas dessas terminologias, como é o caso principalmente dos “custos” e das “despesas”. Não existe uma unanimidade entre os autores da área financeira-contábil quanto aos conceitos básicos da contabilidade de custos. Abaixo estão algumas das definições sugeridas por Bruni e Famá (2002) apresentadas por Camargos e Gonçalves (2004):

- a) **gastos ou dispêndios:** são os termos mais abrangentes da contabilidade de custos que se aplicam a todos os bens e serviços recebidos. Representam todos os sacrifícios financeiros despendidos por uma organização no intuito de obter bens e serviços, mediante a entrega (pagamento a vista) ou promessa de entrega (pagamento a prazo) de parte de seu ativo;
- b) **investimentos:** representam todos os gastos ativados em função da utilidade (vida útil) futura de bens ou serviços obtidos. Isto é, representam todos os sacrifícios ocorridos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização. Em função da época de retorno classificam-se em: circulantes, permanentes e financeiros;
- c) **custos:** são todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Estão diretamente relacionados aos fatores de produção, no sentido de que só se têm custos durante a fabricação do bem ou a prestação do serviço;
- d) **despesas:** são todos os gastos consumidos, direta ou indiretamente na obtenção de receitas após a fabricação. Ao contrário dos custos, não estão associadas à produção, mas sim às vendas;
- e) **perdas:** são bens ou serviços consumidos de forma anormal, de forma involuntária e imprevista. Não são sacrifícios feitos com a intenção de obter receitas.

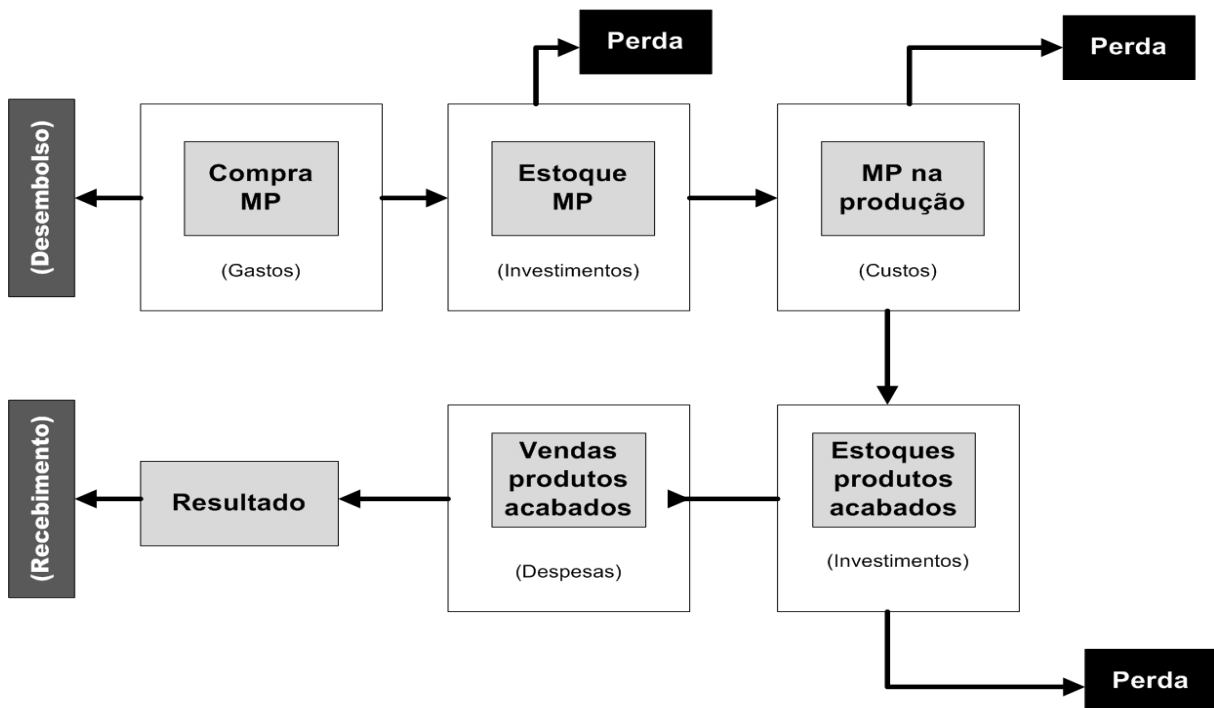
Segundo Martins (2003), as perdas não se confundem com as despesas, tampouco com custos. São caracterizadas pela anormalidade e involuntariedade. Não se trata de sacrifício para obtenção de bens ou serviços.

O desembolso e o recebimento são listados aqui visando chamar a atenção para o fato de o recurso “entrar” ou “sair” da organização.

- a) **desembolso:** é o pagamento do bem ou serviço, independente de quando foi o seu consumo. Constitui-se na efetivação do gasto. Representa, assim, uma saída de recursos da empresa;
- b) **recebimento:** é o recebimento do bem ou serviço vendido, independente de quando foi a venda. Representa, portanto, uma entrada de recursos na empresa.

A Figura 1 busca mostrar as diferenças básicas consideradas entre os conceitos acima.

Figura 1 – Fluxo dos Conceitos Elementares da Contabilidade de Custos



Fonte: Camargos e Gonçalves (2004).

Configura-se gasto no ato da compra da matéria-prima pela empresa. O desembolso é considerado no ato do pagamento, seja ele a vista ou a prazo. Enquanto a matéria-prima permanece estocada, ela é considerada como um investimento feito pela empresa. Ao ser utilizada na produção, passa a ser classificada como um custo. As perdas de parte da matéria-prima podem ser identificadas antes, durante ou depois do processo produtivo. Após ser transformada em um produto acabado e ficar estocado, tem-se novamente um investimento (em ativos circulantes), que permanece nos ativos da empresa na conta estoques, o qual será baixado no ato da venda, ato que provocará despesas. Em seguida, tem-se o recebimento (a vista ou a prazo). O tempo é fator preponderante no tratamento e na análise de custos, pois, como se viu, a matéria-prima, por exemplo, estocada, em transformação ou já transformada, modifica substancialmente suas quantidades e, conseqüentemente, valores em função dele.

O setor de serviços, no entanto, exige adaptações desses conceitos, uma vez que não há como considerar o estoque de produtos acabados. No setor público de serviços, além disso, também não há como se considerar o valor das vendas dos produtos ou a lucratividade, o que imputa ao gerenciamento de custos contornos de maior complexidade.

2.4 Classificação dos Custos e Despesas

Conforme apresentado por Camargos e Gonçalves (2004) e ainda segundo Leone (2000) e Martins (2003), dependendo do objetivo, os custos podem ser classificados de várias maneiras, sendo as duas abaixo as mais importantes neste momento.

2.4.1 Em Relação ao Volume de Produtos Fabricados (Comportamento)

- a) **Custos fixos:** são aqueles cujo valor não se altera quando se modifica o volume produzido, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada. Existem, mesmo que não haja produção (ex.: mão de obra indireta, seguro da fábrica).
- b) **Custos variáveis:** são aqueles cujo valor se altera na mesma proporção das oscilações nos volumes produzidos (ex.: mão de obra direta, matérias-primas e materiais diretos).

2.4.2 Em Relação a Sua Aplicação aos Produtos Fabricados (Aplicabilidade)

- a) **Custos indiretos (CIs):** são aqueles que, por dificuldade de apropriação, irrelevância ou por sua própria natureza, não se identificam com o produto final. Necessitam de aproximações, isto é, algum critério de alocação (rateio) para serem atribuídos aos produtos.
- b) **Custos diretos:** são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva, exigindo para isso uma medida de consumo: quilograma, hora, quilowatt, quantidade etc.

Os mesmos autores anteriormente citados também classificam as despesas. Seguem, igualmente, Oliveira e Perez Jr. (2000), que dizem que as despesas podem ser classificadas quanto a sua relação com a receita e vendas.

2.4.3 Em Relação a Sua Identificação com a Receita

- a) **Despesas diretas:** são aquelas que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação à receita. (ex.: seguros de transporte e despesas de fretes de vendas).

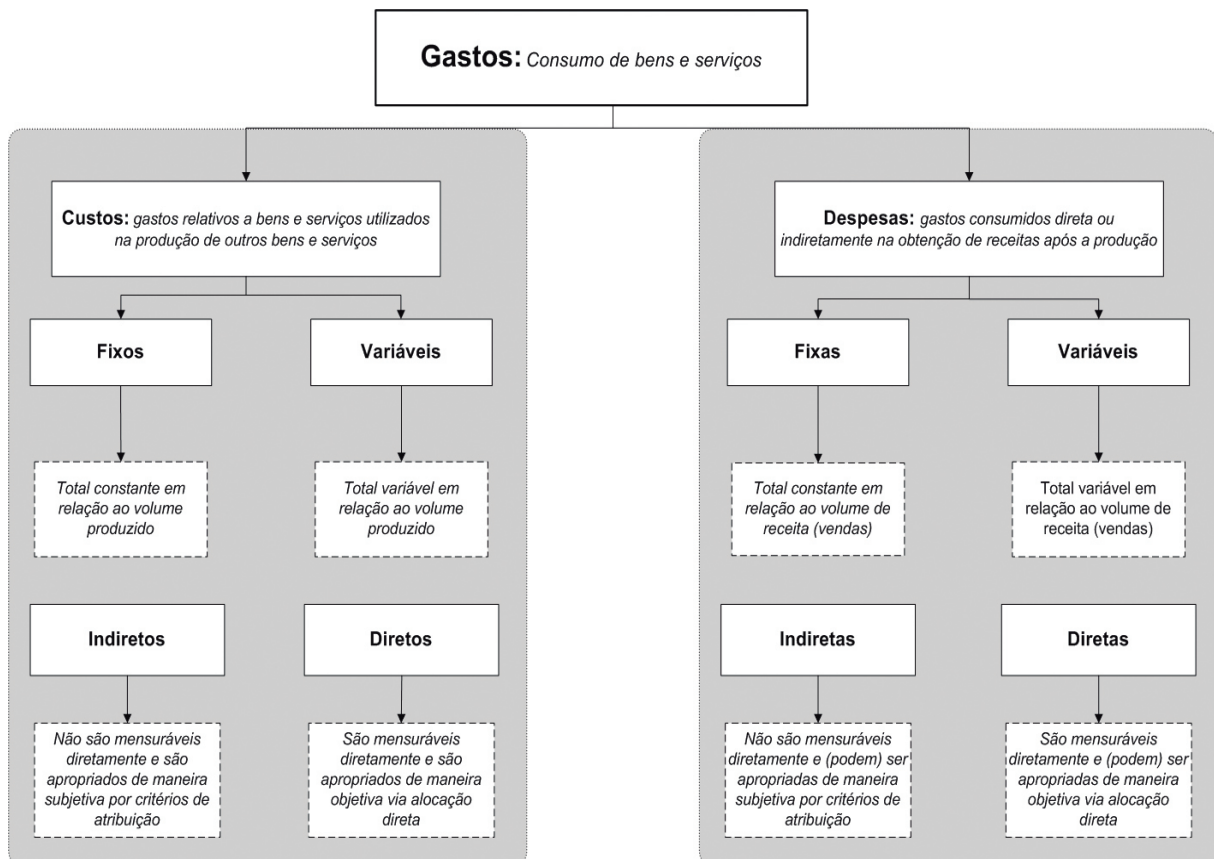
- b) Despesas indiretas:** são aquelas que não podem ser identificadas com precisão com as receitas produzidas, sendo geralmente consideradas como despesas do período em função da área nas quais ocorrem. Podem ser: administrativas; comerciais ou de vendas; financeiras e tributárias.

2.4.4 Em Relação ao Volume de Vendas (Receita)

- a) Despesas fixas:** são aquelas que permanecem constantes dentro de determinado volume de vendas (ex.: aluguel e seguro de lojas).
- b) Despesas variáveis:** são aquelas que variam proporcionalmente à quantidade vendida (ex.: comissões de vendedores e gastos com fretes).

A Figura 2 visa apresentar o esquema da classificação dos custos e despesas.

Figura 2 – Esquema da Classificação dos Custos e Despesas



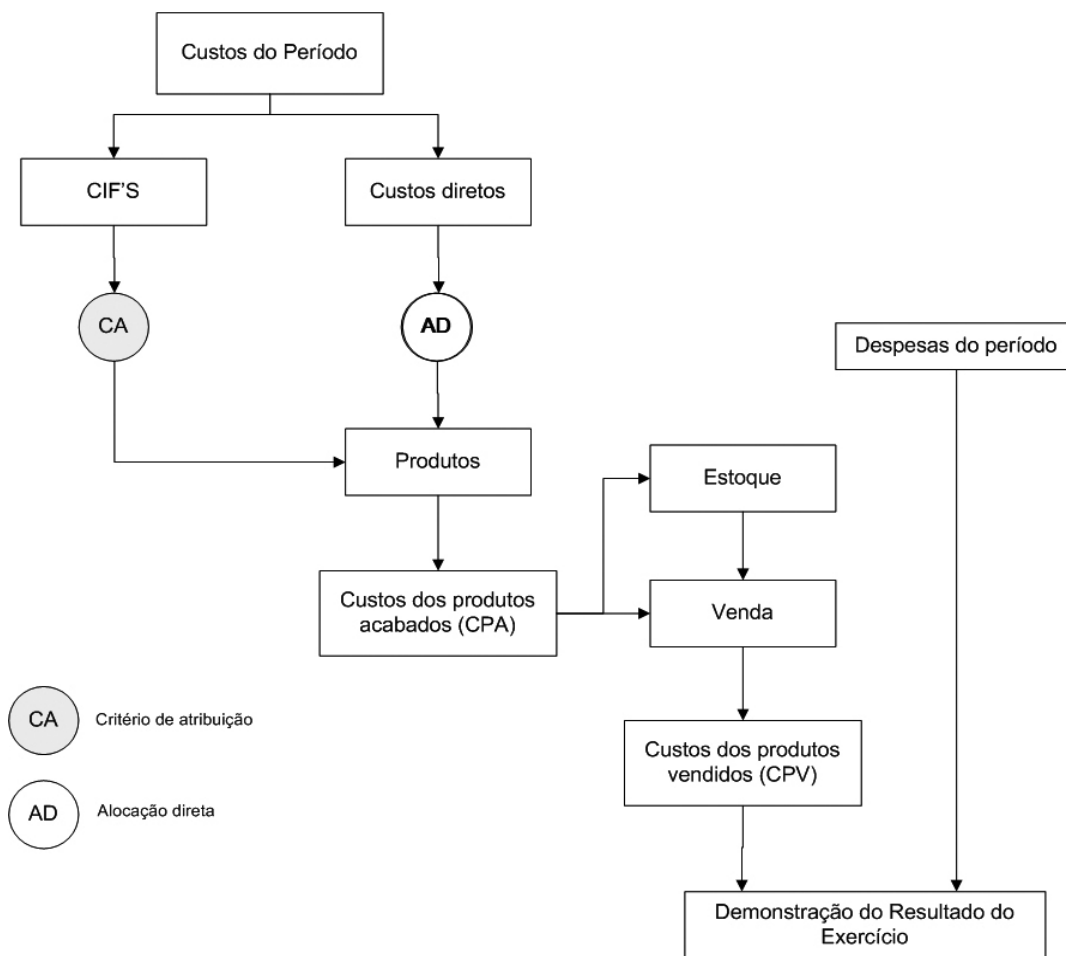
Fonte: Elaborado por Camargos e Gonçalves (2004), adaptado de Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 75).

No setor privado, conforme apresentado por Camargos e Gonçalves (2004), os custos indiretos são importantes de serem considerados, dada a sua representatividade no montante geral dos custos, e também por exigirem a adoção de critérios de

atribuição aos produtos. Como não são mensuráveis diretamente, isto é, não se sabe quanto cada produto consumiu exatamente, os custos indiretos exigem a adoção de critérios de atribuição (rateio). Um dos grandes desafios está em minimizar a arbitrariedade e encontrar critérios de atribuição cada vez mais precisos e objetivos, que reflitam a verdadeira causa e consumo de determinado custo indireto pelos produtos ou serviços. Nesse contexto, pode-se afirmar que a principal característica de um rateio é ser criticável.

A Figura 3 visa apresentar um esquema básico para a contabilização dos custos.

Figura 3 – Fluxo Básico da Contabilidade de Custos



Fonte: Camargos e Gonçalves (2004).

A primeira etapa consiste em classificar e separar os custos das despesas. Depois, procede-se à classificação dos custos em indiretos e diretos. Os diretos são alocados diretamente aos produtos (AD), uma vez que são mensuráveis diretamente, isto é, sabe-se quanto cada produto consumiu. Já os custos indiretos fixos (CIFs) são atribuídos aos produtos com base em algum critério de atribuição (CA) ou critério de rateio.

Uma vez finalizada a produção, parte dos produtos acabados é vendida e outra parte é estocada. Sobre a venda, apura-se o custo do produto vendido (CPV) ou do serviço prestado. Assim, da receita bruta, após deduzidos os impostos sobre vendas, abatimentos e devoluções, é subtraído o CPV e, posteriormente, as despesas, na demonstração do resultado do exercício (DRE), para se chegar ao lucro operacional.

Para o setor público, Alonso (1999, p. 44) define que “despesa é qualquer gasto da organização pública, medida num dado período. É o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão de governo”. Para esse autor, “custos é o valor dos recursos consumidos pelas atividades de órgão ou programa de governo num dado intervalo de tempo” (p. 42). Baseando-se nesses conceitos, Miranda Filho (2003) demarca dois momentos temporais distintos: o momento da “aquisição” dos recursos e o seu efetivo “consumo”. Para esse autor, o importante no âmbito público é diferenciar os gastos que representam consumo de recursos dos demais gastos de outra natureza, que fogem ao escopo de um sistema de custos. O autor acrescenta que:

O caráter inovador de um sistema de custos na área pública reside exatamente na busca da identificação do consumo dos recursos, fator que não é contemplado pela Contabilidade Pública, até porque isto foge ao escopo deste ramo da ciência contábil (seis objetivos estão especificamente ligados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas). O sistema de custos busca agregar novas informações, de caráter gerencial, ao conjunto já existente de informações fornecidas pela Contabilidade Pública (p. 44).

Miranda Filho (2003) apresenta a distinção de gastos em três grandes categorias no setor público:

- gastos de funcionamento do governo como aqueles necessários à manutenção das atividades governamentais, sejam elas atividades-meio ou atividades-fim;
- gastos de investimento do governo, que de algum modo incorporam ao capital público e ao capital social, na forma de projetos;
- gastos de financiamento do governo, destinados a operações de repasse, transferência, subvenções etc. que na ponta acabarão se tornando gastos de financiamento ou de investimento (p. 28).

Nesta ótica, e considerando a proposta de Alonso (1999), os recursos das atividades-meio devem ser direcionados para as atividades-fim do Estado. Miranda Filho (2003) acrescenta, ainda, que devem ficar de fora do sistema de custos todos os gastos referentes às transferências governamentais, pois o objetivo do sistema de custos é

medir o consumo de recursos pela máquina pública e não dimensionar o desembolso financeiro do Estado. Esta função é atendida, de forma bastante eficiente, pela contabilidade pública. Deste modo, ficariam de fora do sistema de custos todos os gastos que oneram os cofres públicos, mas que não representam custos na concepção aqui apresentada, ou seja, não representam sacrifício empregado na prestação de serviços à coletividade. É o caso de gastos relativos às aposentadorias, transferências constitucionais, subvenções, premiações etc.

Miranda Filho (2003) acrescenta que a discussão sobre custos na administração pública envolve duas dimensões básicas: os custos sociais das atividades governamentais, que apresentam uma dimensão macroeconômica, que trata da otimização do gasto público global; e a outra, os custos organizacionais, referentes aos gastos incorridos por cada organização pública, sob a ótica interna, em uma dimensão organizacional. Neste contexto, o autor define um sistema de custos para a administração pública:

sob uma ótica micro, que permite a apuração dos custos organizacionais das entidades governamentais, através de um sistema de coleta, mensuração e tratamento de informações relativas aos gastos de funcionamento de cada uma das organizações públicas. Trata-se, portanto de revelar o custo (sacrifício de recursos) para uma determinada organização pública, das suas diversas atividades. (p. 42)

Esta etapa é relevante para distinguir, até certo ponto, custos relacionados à economia da Saúde e custos relacionados ao financiamento da Saúde. A economia trata os custos de forma mais subjetiva, prospectiva e geral. Utiliza abordagens mais relacionadas ao custo de oportunidade e ao custo marginal. O custo do financiamento sustenta a análise prospectiva e trabalha em uma abordagem mais retrospectiva, ou seja, mais objetiva. Levanta os custos incorridos e o financiamento a curto, médio e longo prazos do setor Saúde como um todo e da gestão hospitalar em particular.

2.5 Pontos Contábeis Aplicados à Gestão de Custos

Há de se considerar que, no setor público, não existe uma uniformidade na apuração dos gastos, conforme já mencionado. Algumas organizações públicas optam, voluntária ou involuntariamente, por desconsiderar ou modificar o conceito de custos e despesas, conforme estabelecido no setor privado, considerando todos os gastos como itens de custos, independente da localização da sua utilização (ALONSO, 1999). Importante salientar, conforme já mencionado, que os conceitos de custos, em alguns sistemas de apuração de custos, se confundem com outros conceitos importantes, tais como: “receitas”, “orçamento”, “preço” e “plano de contas”.

Na Parte 2 será apresentada a utilização de custos no setor público – área da Saúde – indicando que a gestão hospitalar exige coerência conceitual e semântica. O que se pretende evidenciar são as diferenças entre sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custos. Também serão

evidenciadas possíveis adaptações ou concessões a serem feitas ao utilizarmos estes termos no setor privado e no setor público.

Martins (2003) resgata certos princípios que fundamentam a aplicação da gestão de custos, no geral, também para as organizações de serviços, sejam elas privadas ou públicas (ver Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010). Podemos assim fazer algumas analogias que fundamentam o seu uso.

2.5.1 Da Realização da Receita

Determina o reconhecimento contábil do resultado (lucro ou prejuízo) apenas quando da realização da receita. Em geral, a realização da receita ocorre quando da transferência do bem ou do serviço para terceiros, ou seja, quando há transferência dos riscos e recompensas ao cliente. No caso de prestação de serviços, a transferência pode se dar de uma só vez, ao final da execução do serviço ou paulatinamente.

O princípio da competência ou da confrontação entre receitas e despesas correlatas considera que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Isto significa que, após o reconhecimento da receita, deduzem-se dela todos os valores representativos dos esforços para sua consecução (despesas) no período. Estes esforços podem ser divididos em dois grupos distintos, dividindo também as despesas. O primeiro deles refere-se a despesas incorridas para a consecução daquelas receitas, como é o caso de custo de produção do bem ora vendido ou despesas com comissão do vendedor desse bem especificamente. O outro grupo de despesas são aquelas incorridas para a obtenção de receitas genéricas e não necessariamente aquelas que agora estão sendo contabilizadas.

2.5.2 Do Custo Histórico como Base de Valor

Apresenta que os ativos devem ser registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalente de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Alguns países admitem a atualização do valor em função de um índice geral de preços. Em casos de inflação, o uso do custo histórico, como instrumento de controle gerencial, exige a adoção de índices de correção de inflação, de modo a tornar os valores mais constantes, em termos de seu real poder genérico de compra. É o que é chamado de correção integral.

2.5.3 Da Consistência ou Uniformidade

Este princípio (convenção) prescreve a utilização de critérios (de avaliação e de classificação, por exemplo) de forma comparativa entre dois ou mais exercícios. Caso exista mais de uma forma de contabilização, válidas pelos princípios contábeis, as empresas devem adotar uma delas de forma consistente. Isto significa que a alternativa

adotada deve ser utilizada sempre, não podendo a entidade mudar o critério em cada período. Para proceder à mudança de alternativa, deve a entidade reportar tal mudança.

2.5.4 Do Conservadorismo ou Prudência

Os próceres da Ciência Contábil consideram mais seguro subavaliar do que aumentar o lucro e as valorizações. Em caso de dúvida entre contabilização de um gasto como ativo ou redução do patrimônio, deve-se adotar o princípio mais conservador, isto é, contabilizar como redução do patrimônio.

2.5.5 Da Materialidade ou Relevância

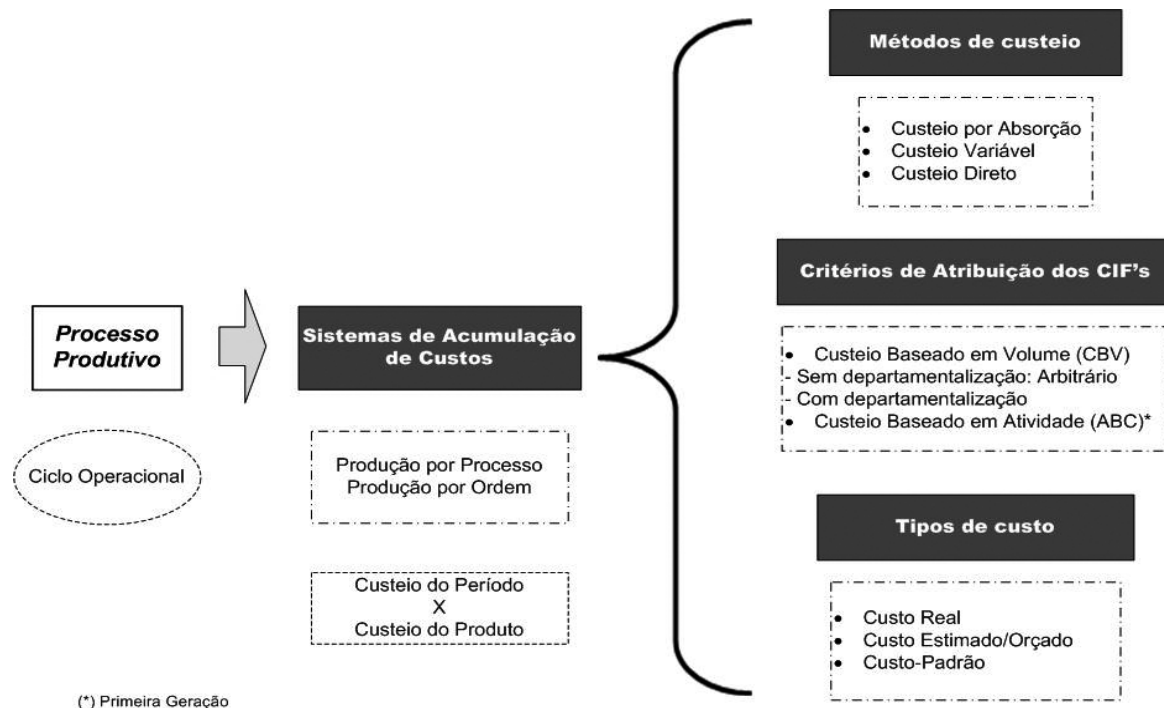
Esta convenção (princípio) desobriga de um tratamento mais rigoroso aqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais. Alguns custos, por serem irrelevantes, podem ser contabilizados, não quando da sua efetiva utilização, mas no seu período de aquisição, simplificando assim o controle e o procedimento de contabilização.

3 Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio, Critérios de Atribuição dos Custos Indiretos e Tipos de Custo

Conforme já tratado na Introdução, é importante conhecer bem os conceitos e a rigidez metodológica utilizados no setor privado para que seu uso no setor público, em especial no setor Saúde e de gestão hospitalar, seja adequado. Desta forma, devemos fazer uma analogia metodologicamente válida na utilização de termos como “custos dos produtos vendidos”, “matérias-primas em estoque”, conforme serão apresentados em cada tópico a seguir.

Inicialmente, Camargos e Gonçalves (2004) enfatizam a necessidade de diferenciação dos conceitos utilizados na Contabilidade de Custos de forma indiscriminada como: sistema de acumulação de custos, método de custeio, critérios de atribuição dos custos indiretos de fabricação e tipos de custo. A maioria dos autores utiliza esses nomes de forma indistinta, dificultando a assimilação dos conceitos e o seu entendimento. A Figura 4 é útil porque esclarece e apresenta um esquema de diferenciação desses conceitos.

Figura 4 – Esquema de Diferenciação de Alguns Conceitos-Chave da Contabilidade de Custos



Fonte: Adaptado de Camargos e Gonçalves (2004).

O Quadro 2 apresenta uma síntese da diferenciação entre o conceito de sistemas de custeio, métodos e tipos de custos.

Quadro 2 – Esquema de Diferenciação entre Sistemas de Custeio, Métodos e Tipos de Custos

Conceitos	Descrição	Aplicação
Sistemas de Acumulação de Custos	É a forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos e serviços (BRUNI e FAMÄ, 2002).	Custeio por processos Custeio por ordem
Métodos de Custeio	Como e quais custos (e despesas) devem ser alocados aos produtos.	Custeio por Absorção Custeio Pleno Custeio Direto Custeio ABC
Tipos de Custos	Opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação.	Custo estimado Custo real Custo padrão

Fonte: Elaborado pelos autores, adaptado de Camargos e Gonçalves (2004).

Os tópicos apresentados na Figura 4 serão descritos em maior profundidade a seguir.

3.1 Sistemas de Acumulação de Custos

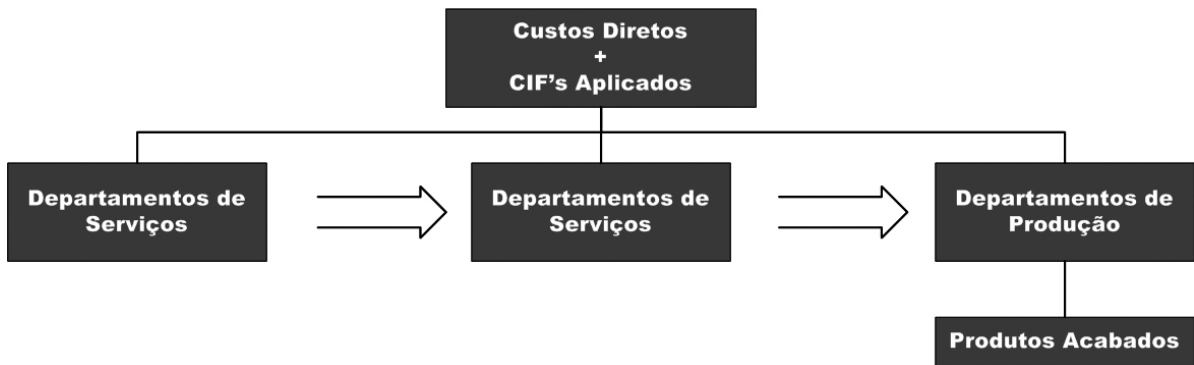
Os sistemas de acumulação de custos referem-se aos mecanismos utilizados nas sucessivas transferências de valores aos produtos ou serviços ofertados pelas empresas. Isto é, consistem na forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos e serviços (BRUNI e FAMÄ, 2002).

Segundo Martins (2003), os dois sistemas de acumulação de custos mais utilizados são:

3.1.1 Custeio por Processo

Indicado para empresas cuja produção seja caracterizada por homogeneidade, com processamento de produtos com as mesmas características e cuja contabilização dos custos é feita no final de determinado período. Para isso, os custos são acumulados em contas ou folhas representativas das diversas linhas de produção, que são encerradas sempre no final de cada período (semana, mês, trimestre, ano). A representação do custeio por processo está representada na Figura 5.

Figura 5 – Custeio por Processo de Uma Empresa Departamentalizada



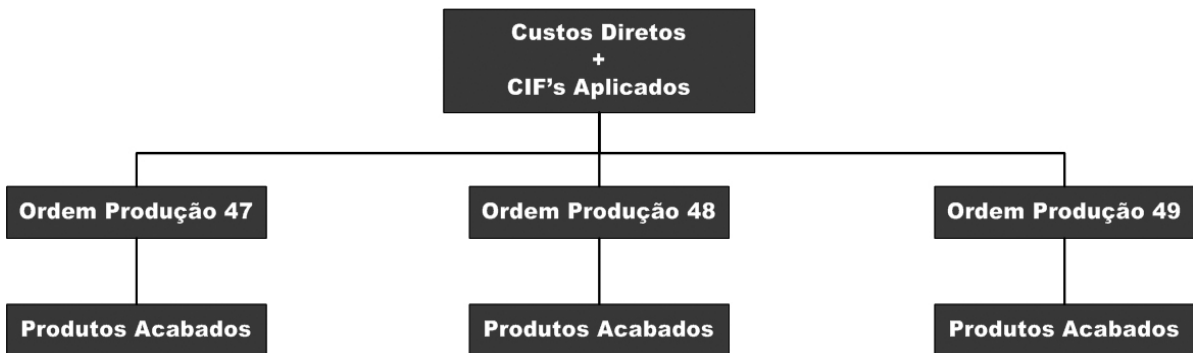
Fonte: Adaptado de Camargos e Gonçalves (2004).

3.1.2 Custeio por Ordem (Específica, de Produção ou de Serviços)

Indicado para empresas cujos produtos processados são diferenciados e cuja contabilização dos custos é feita por produto ou por lotes de fabricação. Para isso, os custos são acumulados em contas ou folhas representativas das diversas linhas de produção, que são encerradas sempre no final da fabricação de determinada encomenda ou lote.

A representação do custeio por ordem está apresentada na Figura 6.

Figura 6 – Custeio por Ordem



Fonte: Camargos e Gonçalves (2004).

Segundo Leone (2004), o sistema de acumulação de custos a ser empregado por uma empresa dependerá das características de seu processo produtivo, uma vez que o objetivo do custeio por ordem é a obtenção do custo total de produção, enquanto que o do custeio por processo, a preocupação principal, é o cálculo do custo unitário por fase do processo de fabricação e do produto acabado.

3.2 Métodos de Custeio

Camargos e Gonçalves (2004) apresentam que os métodos de custeio definem como deve ser feito o custeio dos produtos. Isto é, como e quais custos (e despesas) devem ser alocados aos produtos. Os métodos de custeio podem ter objetivos tanto legais quanto gerenciais, com abordagens distintas, conforme serão aqui apresentados.

3.2.1 Custeio por Absorção

A metodologia de custeio por absorção é definida por diversos autores. Segundo Leone (2000), custeio por absorção é aquele que faz debitar, ao custo dos produtos, todos os custos da área de fabricação, sejam eles definidos como diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Assim, passam a integrar o valor contábil dos produtos elaborados tanto os custos que são variáveis (aqueles que só existem quando cada unidade é produzida) quanto os fixos (aqueles que independem de cada unidade, relacionando-se com a criação das condições de se produzir).

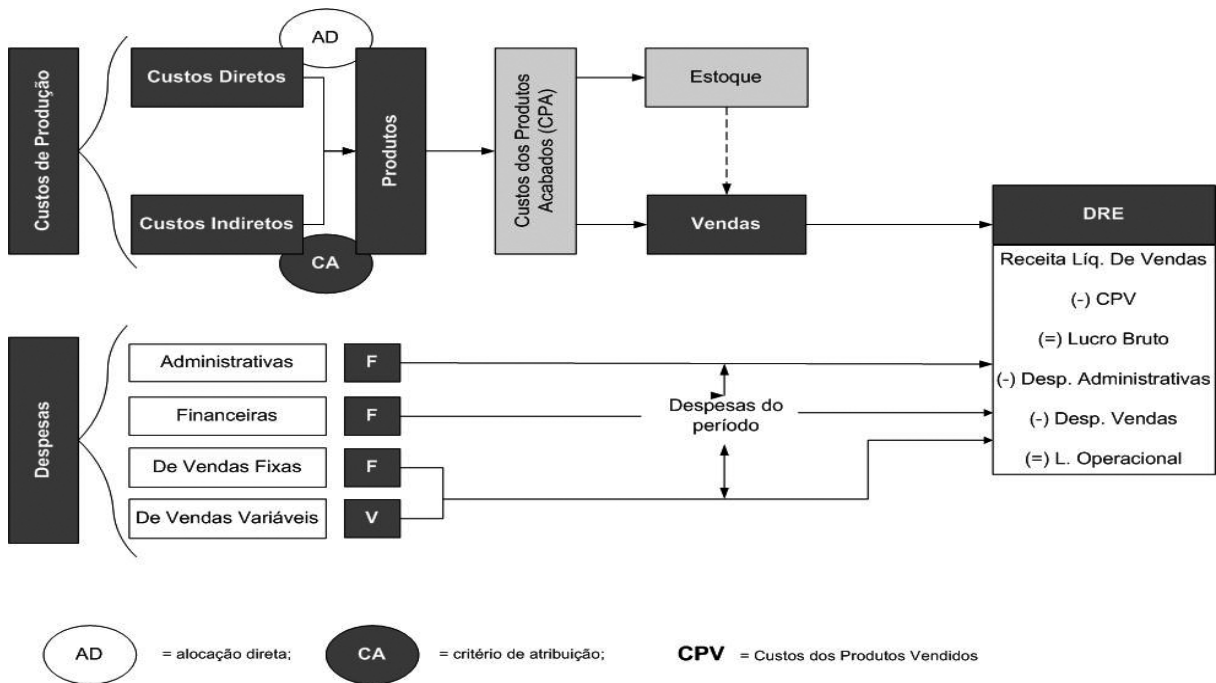
No método de custeio por absorção, conforme apresentado por Camargos e Gonçalves (2004), todos os custos de produção (diretos ou indiretos) são alocados aos produtos. Inicialmente, classifica-se os custos em indiretos e diretos, sendo que ambos são “absorvidos” pelos produtos (acumulados) durante o processo de produção. Desta forma, faz a apropriação somente dos custos, sendo que as despesas (diretas ou indiretas) não são atribuídas aos produtos e serviços e sim, lançadas em sua totalidade na demonstração do resultado do exercício (DRE). Trata-se de um método condizente com os princípios contábeis geralmente aceitos (PCGA) e reconhecido por contadores, auditores e pela legislação fiscal. Este método é apresentado de forma esquemática na Figura 7.

O custeio por absorção

é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2003, p. 34).

No que tange à Gestão Hospitalar no setor público, após estudos e experiência com o desenvolvimento, reconhece-se a importância do arcabouço do custeio por absorção para ser aplicado. A concepção de que os produtos fabricados e/ou serviços prestados devem absorver os custos é coerente com a legislação e com a gestão, tanto estratégica quanto operacional. Entretanto, deste ponto em diante, há a necessidade de se definir construtos com maior rigidez e/ou adaptações e/ou concessões, metodologicamente defensáveis, visando ao fortalecimento legal e gerencial da Gestão de Custos e Hospitalar.

Figura 7 – Fluxo do Método de Custeio por Absorção



Fonte: Adaptado de Camargos e Gonçalves (2004) e Santos (1994).

Pode-se ponderar que o custeio por absorção fundamenta, metodologicamente, sistemas de custeio que podem ser utilizados no setor público. Seguindo o mesmo rigor metodológico, o Quadro 3 sintetiza algumas adaptações e concessões necessárias, metodologicamente defensáveis, para a adoção do arcabouço do custeio por absorção para o setor público.

Quadro 3 – Compreensibilidade entre Aplicação do Método Absorção em Entidades Públicas e Privadas

	Setor Privado	Setor Público
Despesas	Incluídas no DRE e para apuração do lucro operacional	Podem ser classificadas como custo, considerando que toda a estrutura envolvida tem como objetivo o produto final a ser ofertado (seja ele um atendimento médico, uma hora/aula etc.).
	Custo do produto vendido	Produtos ou serviços prestados
Depreciação	Fundamentada na legislação PCGA – apuração legal	Não existe normalização na apuração da depreciação. Pode-se adotar a mesma normatização que o setor privado (análise gerencial).
Estoque	Fundamentado na legislação	Utiliza o conceito de que o material em estoque não é custo, é investimento.

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.2.2 Custeio Pleno

Também denominado integral ou RKW, o custeio pleno difere do custeio por absorção por considerar que devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas todas as demais despesas da organização, inclusive as financeiras (MACHADO, 2002).

Esta metodologia de custeio está aqui apresentada por ser possível a sua utilização no setor público, fazendo algumas concessões. O que se pode verificar é que considera todas as despesas da organização como similares e, conseqüentemente, como custo.

3.2.3 Custo Marginal

Segundo Beulke e Bertó (2001), custeio marginal parte do princípio de que um produto é responsável apenas pelos custos e despesas variáveis que produz. Pode ser entendido como o custo da última unidade fabricada (ou de uma unidade a mais). Os custos fixos de produção são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado. Quanto ao custo marginal, como se emprega o termo aqui, é interessante notar que, o mesmo, deve cair com o aumento da produção. Portanto, pode ser usado para medir o aprendizado com o processo e, em última instância, o domínio tecnológico.

3.2.4 Custeio Direto e Custeio Variável

Apesar de haver divergência teórica nestes dois métodos, em termos práticos e de aplicação, Camargos e Gonçalves (2004) consideram que os dois podem ser considerados como um mesmo. Esta visão é compartilhada por outros autores.

Segundo os autores, no método de custeio direto, inicialmente, classifica-se os custos em indiretos e diretos, mas somente os custos diretos são apropriados aos produtos. Os custos indiretos (CI) não são rateados, mas sim lançados em sua totalidade na DRE, como as despesas. É um método que não é reconhecido pela legislação fiscal. Tem, entretanto, reconhecida importância gerencial, pois fornece informação para criação da margem de contribuição dos produtos em determinado período.

Camargos e Gonçalves (2004) apresentam que o custeio variável considera que somente os gastos variáveis (tanto custos como despesas) são apropriados aos produtos. Os custos fixos e as despesas fixas são lançados, em sua totalidade, na DRE. No método de custeio variável, inicialmente, classifica-se os custos em fixos (geralmente custos indiretos) e variáveis (geralmente custos diretos).

Trata-se de um método que faz a análise dos gastos variáveis (diretos e indiretos, custos ou despesas) e sua confrontação com as receitas, resultando na margem de contribuição (MC) de cada produto. Por priorizar os gastos variáveis, fornece um indicador, a MC, que acompanha a direção das vendas, muito útil para a tomada de decisões gerenciais sobre a lucratividade de cada produto, bem como sobre a eliminação daqueles deficitários. Veremos que, de acordo com a Teoria das Restrições, a MC não constitui informação única a ser considerada no âmbito da produção.

Os métodos de custeio direto e variável são tratados pela teoria contábil e na prática como sendo um só, mas em termos teóricos eles diferem no que se refere ao tratamento dispensado às despesas variáveis de vendas, que no método direto são tratadas corretamente como despesas do período, enquanto que no método variável assumem uma conotação de custos, ao serem somadas aos custos variáveis de produção e deduzidas das receitas de vendas.

3.2.5 Sistema de Custeio ABC ou Custeio Baseado em Atividades

Diferentemente daquelas abordagens, o custeio baseado em atividades (ABC) parte do princípio de que não são os recursos que são consumidos pelo produto, mas sim, as atividades; e estas, por sua vez, consomem os recursos. O sistema de custeio ABC baseia-se na visão sistêmica da empresa e na fragmentação destes sistemas (ou processos) em atividades. Segundo Brimson (2004),

uma atividade é uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço. Desta forma é possível descrever o tempo gasto e os resultados do processo.

Em seguida faz-se a apropriação dos custos de cada uma dessas atividades, criando informação sobre “quais” e “como” os recursos são consumidos em cada atividade mapeada ao longo do processo. Estes recursos podem ser tanto recursos humanos, material de consumo ou equipamentos. A partir daí, identifica-se as atividades que agregam valor ao produto ou serviço prestado (GONÇALVES et al., 2004; 1998; 2010).

Desta forma, o custeio ABC fundamenta o mapeamento do processo em organizações, considerando que um produto ou serviço passa a ter seu custo calculado em função das atividades consumidas para o alcance do objetivo final. Essas atividades são caracterizadas como atividades que agregam valor e que não agregam valor, gerenciáveis e não gerenciáveis, primárias e secundárias, facilitando o controle e a tomada de decisão por parte da empresa, assim como uma gestão dos custos otimizada. Todo o fluxo do trabalho da organização é definido na forma de processos, que ultrapassam as funções definidas nos departamentos ou centros de custos. Além das informações básicas de custos, possibilita a criação de indicadores de desempenho; a mensuração dos custos da não qualidade (falhas internas e externas, prevenção e avaliação); a identificação de oportunidade de eliminar desperdícios, aperfeiçoar atividades e a tomada de decisão (GONÇALVES et al., 2004; 1998; 2009). A implantação do Custeio ABC busca identificar o custo mínimo e o custo máximo consumido por atividade. O custo do processo é definido pelo custeamento de cada atividade que compõe o processo, sendo o custo final do processo a soma dos custos dos recursos consumidos pelas várias atividades que o compõe.

A adoção do custeio ABC no setor público é defendida por Alonso (1999) ao

afirmar que tal método de custeio permitiria ao governo conhecer o custo de determinados produtos/serviços disponibilizados aos cidadãos, tais como o custo de uma aula, da gestão de compras, de uma assistência à saúde etc.

A implantação da metodologia pode ser apresentada em três principais fases para seu desenvolvimento, que são a fase de levantamento das atividades constitutivas do processo, a fase de custeamento do processo e a fase de painel de especialistas.

1 – Fase de levantamento das atividades constitutivas do processo

Esta fase se inicia por meio de entrevistas conduzidas sob a forma de diálogos. As entrevistas são consideradas o elemento-chave para o desenho e a implementação do ABC. São realizadas com profissionais diretamente envolvidos que descrevem as atividades constitutivas do processo. Após a descrição, é possível a representação gráfica desses processos e atividades por meio de fluxogramas, de forma a permitir melhor visualização do fluxo de trabalho.

Tendo todas as atividades documentadas e validadas pelos responsáveis pela execução, a formulação de um “dicionário de atividades” garante o controle de todas as informações referentes a cada atividade. Sua utilização permite total compreensão de cada atividade identificada. O “dicionário de atividades” deve fornecer informações como: nome, descrição detalhada, processo, fonte da informação, departamento, unidade, entre outras.

São também apresentados pelos profissionais os recursos consumidos (recursos humanos, material de consumo e material permanente) e a frequência da utilização nas atividades. Utiliza-se o critério de custeamento dos mínimos e máximos de recursos consumidos nas atividades, o que permite a análise das variações na execução dos processos, causadas por especificidades, tanto do profissional responsável pela execução da atividade quanto do paciente atendido.

2 – Fase de custeamento do processo

Após o levantamento das atividades constitutivas do processo, passa-se à fase posterior que é a do levantamento de custos do processo. Na fase de custeamento são levantados os recursos diretamente ou indiretamente consumidos nas atividades, observando o critério de busca pelas quantidades mínimas e máximas de sua utilização, tendo como direcionadores o tempo para a execução, a frequência da execução e os valores financeiros utilizados na realização da atividade. Os custos diretos estão subdivididos em custos de recursos humanos, custo de materiais de consumo e custo de utilização de equipamentos. O custo de recursos humanos é referente ao custo com o tempo de atuação do profissional. O custo com material de consumo pode ser dividido em: materiais médico-hospitalares (MatMed), medicamentos e outros materiais e corresponde aos recursos diretamente utilizados. Os custos com a utilização dos

equipamentos e sua depreciação (estimada) consideram o tempo de utilização dos bens permanentes, o valor de aquisição do equipamento e o cálculo da vida útil do mesmo. Os custos indiretos correspondem aos custos de maior dificuldade de alocação de forma direta ao processo. Representam os custos com consumo de água, energia elétrica e custos referentes aos serviços de outros setores consumidos no processo, tais como: serviço de esterilização de materiais, serviço de lavanderia, serviço de fornecimento de refeições e serviços de apoio diagnóstico terapêutico. Os custos indiretos são os de maior dificuldade de custeamento por necessitarem de informações mais específicas.

3 – Fase de painel de especialistas

A fase de painel de especialistas é realizada após a definição das atividades constitutivas do processo e do seu custeamento. Consiste em reuniões com especialistas multiprofissionais na realização do processo, objetivando a validação do fluxo levantado do processo. Nesta fase, identifica-se e padroniza-se o fluxo de realização do processo, possibilitando sua normatização dentro da organização.

3.3 Critérios de Atribuição dos Custos Indiretos

Os critérios de atribuição dos custos indiretos merecem ser destacados por, pelo menos, duas relevantes razões. A primeira delas é a importância real do tratamento dos custos indiretos na perspectiva gerencial estratégica, tática/gerencial e operacional. Ou seja, deve-se compreender os objetivos gerenciais postos claramente para se conduzir o tratamento dos custos indiretos (qual o significado gerencial que se busca).

O segundo ponto, igualmente importante, é o desencadeamento de complexidades que pode ocorrer quando da atribuição dos custos indiretos. Quando os produtos fabricados usam de forma similar os semelhantes recursos disponibilizados pela organização, pode-se fazer a atribuição dos custos indiretos sem departamentalização. Entretanto, quando os produtos usam de forma desigual diferentes recursos disponibilizados pela organização, deve-se fazer a atribuição dos custos indiretos com departamentalização. Neste caso, utiliza-se a definição de Centros de Custos ou Centros de Responsabilidade, que são classificados conforme sua relação com áreas-meio (centros de custos auxiliares, de apoio etc.) e áreas-fim (centros de custos produtivos).

Portanto, pode-se utilizar duas abordagens gerais para atribuição dos custos: sem departamentalização e com departamentalização.

3.3.1 Atribuição dos Custos Indiretos sem Departamentalização

A atribuição dos custos indiretos sem departamentalização consiste em tomar-se o total de custos indiretos e dividi-los pelo total de produtos produzidos. Para o caso de diferentes produtos, mantendo-se o pressuposto básico de que consumiram de forma similar os semelhantes recursos da organização, torna-se suficiente, por exemplo,

dividir os custos indiretos totais pelo total de horas de produção. Daí, multiplica-se esse valor pelo número de horas de produção que cada produto consumiu.

Independentemente do tipo de atribuição de custos, deve-se ter em mente o seguinte esquema, conforme Martins (2003):

- 1º passo – separação entre custos e despesas.
- 2º passo – apropriação dos custos diretos aos produtos.
- 3º passo – apropriação dos custos indiretos mediante apropriados rateios.

Os critérios de alocação dos custos indiretos referem-se à forma como esses são distribuídos indiretamente aos produtos, uma vez que não são diretamente alocáveis. Na definição subjetiva de qual critério é o mais adequado, deve-se analisar a composição dos custos indiretos, visando identificar qual(is) tem maior peso e o seu relacionamento com os produtos/serviços para minimizar a sua arbitrariedade subjacente.

O grande desafio é minimizar essa arbitrariedade e fazer a alocação da maneira mais precisa e condizente com a realidade de consumo de insumos no processo produtivo.

As bases de rateio sugeridas no Quadro 4 não são fixas ou aplicáveis a qualquer empresa. Conforme sugerido anteriormente, trata-se de referências a serem adaptadas ao contexto contábil e produtivo de cada uma.

Quadro 4 – Exemplos de Bases de Rateios dos Custos Indiretos

Custos Indiretos	Base de Rateio Apropriada
– materiais indiretos	– materiais diretos
– mão de obra indireta	– mão de obra direta
– energia elétrica	– quantidade produzida
– depreciação	– valor dos ativos imobilizados
– material de limpeza	– área ocupada
– aluguéis	– área ocupada
– serviços de transporte	– número de empregados
– alimentação	– número de empregados

Fonte: Camargos e Gonçalves (2004).

Uma forma de melhorar o controle dos custos incorridos e reduzir a arbitrariedade e a subjetividade dos rateios na metodologia acima é a divisão da empresa em departamentos ou centros de custo: a departamentalização.

3.3.2 Departamentalização

Departamentos são unidades operacionais representadas por um conjunto de homens e/ou máquinas de características semelhantes, desenvolvendo atividades homogêneas de uma mesma área (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR, 2000).

Departamento ou Centro de Custos é a unidade mínima administrativa, caracterizada, segundo Martins (2003), por ter uma estrutura de custos homogênea, por estar centrada num único local e por oferecer condições de coleta de dados de custos.

Segundo Bruni e Famá (2002), os departamentos são divididos em:

- *Departamentos-meio*: correspondem à parte essencial da organização, não trabalhando, porém, na elaboração dos produtos ou dos serviços. Sua função consiste em atender às necessidades dos departamentos de produção ou de outros departamentos de serviços;
- *Departamentos-fim*: elaboram diretamente os produtos transformando fisicamente as unidades em processamento. Como recebem os benefícios executados pelos departamentos de serviços, os custos desses últimos devem ser também incorporados à produção. Assim, o custo de produção será a soma dos custos dos departamentos de produção e dos departamentos de serviços.

A dificuldade de apropriação dos custos indiretos aos produtos daqueles centros de custos que não recebem fisicamente o produto, isto é, que prestam serviços a outros departamentos, exige que haja um sistema de rateio entre os centros de custos. Os custos incorridos originalmente nos departamentos são classificados como custos primários dele e os custos recebidos por rateio de outros departamentos são chamados de secundários (MARTINS, 2003).

3.4 Mecanismos de Repasse dos Custos dos Departamentos (ou Centros de Custos)

Mais importante que a definição de critérios de rateio é a decisão quanto à forma de repasse ou aplicação destes rateios entre os centros de custos. O processo de passagem dos custos dos centros de custos-meio para os centros de custos-fim pode ser feito por diferentes mecanismos que acarretam também diferentes impactos na gestão de custos.

Duas formas podem ser destacadas como mecanismos de repasse dos custos entre os centros de custos: por meio de percentual de atuação ou por identificação dos produtos dos centros de custos.

3.4.1 Repasse por Meio de Percentual de Atuação

O primeiro mecanismo é a passagem dos custos por meio de percentual de atuação. Tomando como exemplo o rateio do Centro de Custos Serviço de Manutenção pelo percentual de atuação do CC, considerando que o percentual financeiro será re-

passado e considerando a atuação do CC para outros CCs, significa, por exemplo, que 35% dos custos do CC Manutenção seriam passados para a Unidade de Internação, 20% dos custos seriam atribuídos à Farmácia, 15% iriam para o Laboratório, 20% para a Diretoria e os restantes 10% passariam ao Serviço de Nutrição e Dietética (SND). Essa forma de repasse não apresenta a riqueza de detalhes necessária para a gestão dos custos. Isso por ser de difícil compreensão e questionamento para os CCs que recebem os valores de rateio. O Quadro 5 apresenta um exemplo dessa abordagem.

Quadro 5 – Repasse dos Custos do CC Utilizando Percentual de Atuação

Centros de Custo Manutenção		
Custo Total CC Manutenção		45.000,00
CCs que recebem percentual de atuação do CC Manutenção	Percentual de atuação por CC	Valor rateado por CC
Unidade de Internação	35%	15.750,00
Farmácia	20%	9.000,00
Laboratório	15%	6.750,00
Diretoria	20%	9.000,00
SND	10%	4.500,00
Total	100%	45.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.4.2 Repasse por Meio de Produtos Produzidos

O segundo mecanismo ocorre por meio da identificação de produtos fabricados ou serviços prestados pelos centros de custos e, a partir daí, do consumo desses produtos ou serviços pelos demais. No caso do exemplo anterior, identificaríamos os produtos (ou serviços) produzidos pelo CC Manutenção, que poderiam ser, por exemplo, horas de manutenção. O repasse dos custos do CC Manutenção estaria vinculado ao que foi produzido de horas de manutenção para cada CC. Desta forma, ao realizarmos o rateio dos custos do CC Manutenção, estaríamos “entregando a conta” dos valores gastos para a realização da manutenção em cada CC. O Quadro 6 apresenta o exemplo do repasse dos custos. A identificação das horas de serviço que compete a cada CC proporciona uma percepção da transferência do serviço prestado de um CC a outro, propiciando uma gestão de custos mais clara. O Quadro 6 evidencia, por exemplo, que o CC Unidade de Internação consumiu 123 horas de manutenção.

Isso, com certeza, traria características informacionais e de complexidade do trabalho muito distintas daquelas aplicadas no primeiro mecanismo.

Quadro 6 – Exemplo de Custos de Centro de Custos Distribuído pela Produção

Centros de Custos Manutenção		
Custo Total CC Manutenção		45.000,00
CCs que recebem serviço CC Manutenção	Número de horas trabalhadas por CC	Valor rateado por CC
Unidade de Internação	123	15.750,00
Farmácia	70	9.000,00
Laboratório	53	6.750,00
Diretoria	70	9.000,00
SND	35	4.500,00
Total	350	45.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.4.3 Alocação dos Custos dos Centros de Custos Administrativos e Intermediários aos Centros de Custos Produtivos

A apropriação dos custos dos centros de custos administrativos e intermediários aos centros de custos produtivos ou finais pode ocorrer de três formas básicas. A escolha da forma de apropriação dependerá da necessidade gerencial, da metodologia a ser adotada e das condições de informatização dos dados.

3.4.3.1 Alocação Direta

Essa forma de alocação determina que o total dos custos dos centros de custos-meio (administrativos e intermediários) seja alocado diretamente aos centros de custos finais. Trata-se de um método simples e rápido. Como se disse anteriormente, a informação produzida depende da necessidade gerencial. Entende-se, neste caso, que os bens ou serviços produzidos usam de forma semelhante os recursos da organização. Ainda, elimina-se as trocas de serviços entre centros de custos-meio.

3.4.3.2 Alocação Sequencial ou por Hierarquização dos Centros de Custos

A hierarquização é o mecanismo mais utilizado. Consiste na estruturação dos centros de custos de tal forma que aqueles que estiverem em mais alto nível na hierarquia vão repassando seus custos para aqueles que estiverem em níveis inferiores até que, finalmente, os custos sejam repassados aos produtos finais. Em uma organização hierárquica, podemos chamar este processo de *top-down*.

Segundo Falk (2001), essa proposta de alocação reconhece que centros de custos de apoio trocam serviços entre si, mas não de forma recíproca. O rateio é feito no sentido unidirecional, do centro de maior prestação de serviços ao centro que serve apenas aos centros de custos produtivos. Martins (2003) defende o modelo *top-down* para o caso da distribuição dos custos dos centros de custos-meio para os centros de custos produtivos. A forma usada para definir os critérios de transferência dos custos entre os centros de custos deverá ser resultado de estudo e compreensão do processo produtivo.

O Quadro 7 apresenta a alocação de custos entre os CCs utilizando a hierarquização. O primeiro procedimento é a ordenação dos CCs, tendo como base a prestação de serviço entre eles. Aquele que presta serviço a maior número de CCs será o primeiro e assim por diante. No exemplo abaixo, o CC Administrativo Diretoria foi ordenado como o primeiro CC. Ele distribui os seus custos a outros e não recebe rateio dos demais. O CC Auxiliar SND recebe o rateio do CC Administrativo Diretoria e será o segundo a ser rateado, não recebendo rateio dos demais. O processamento finaliza quando todos os CCs administrativos e auxiliares tiverem transferido seus custos para os CCs produtivos.

Quadro 7 – Exemplificação de Rateio entre CC Utilizando Hierarquização dos CCs

	Administrativo				Auxiliar		Produtivo		TOTAL GERAL
	Diretoria	SND	Rouparia	UTI	Produtivo	Unidade de Internação			
Custos diretos									
Pessoal	170.658,11	85.377,83	133.735,43	318.551,55	214.321,00				922.643,92
Material de consumo	94.457,96	43.458,62	79.734,69	89.362,51	76.532,00				383.545,78
Despesas gerais	400,00	400,00	1.239,00	5.486,00	8.673,00				16.198,00
Serviços de terceiros	81.456,50	26.684,35	2.189,00	4.327,00	8.756,00				123.412,85
TOTAL (Custos Diretos)	346.972,57	155.920,80	216.898,12	417.727,06	308.282,00				1.445.800,55
Custos indiretos									
Água	7.981,50	9.154,22	8.650,06	7.433,50	2.134,00				35.353,28
Tarifa de energia elétrica	9.788,24	6.546,39	9.725,61	6.929,88	5.432,00				38.422,12
TOTAL (Custos indiretos)	17.769,74	15.700,61	18.375,67	14.363,38	7.566,00				73.775,40
TOTAL (Diretos + Indiretos)	364.742,31	171.621,41	235.273,79	432.090,44	315.848,00				1.519.575,95
Rateios recebidos									
Administrativo	-	99.030,59	76.208,73	116.962,06	72.540,93				364.742,31
SND	-	-	80.202,72	89.195,10	101.254,19				270.652,00
Rouparia	-	-	-	167.418,43	224.266,80				391.685,24
TOTAL (Rateios recebidos)	-	99.030,59	156.411,45	373.575,59	398.061,92				1.027.079,55
CUSTO TOTAL	364.742,31	270.652,00	391.685,24	805.666,03	713.909,92				2.546.655,50
Critério de rateio	895	87.284	153.082	-	-				-
Unidade de produção	-	-	-	954,00	1.324,00				-
Custo Unitário	407,53	3,10	2,56	844,51	539,21				-
Crerios de rateio									
Número de Funcionários	-	243	187	287	178				895
Refeições Servidas	-	-	25.865	28.765	32.654				87.284
Quilo de Roupas Lavadas	-	-	-	65.432	87.650				153.082

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.4.3.3 Alocação Recíproca

A transferência dos custos dos centros de custos administrativos e intermediários pode ser realizada utilizando alocação recíproca. Essa forma de alocação reconhece que há participação ou trocas de recursos entre os centros de custos-meio e leva esse fato em consideração antes de efetuar o rateio aos centros de custo finais (FALK, 2001).

Desta forma, um centro de custos poderá distribuir seus custos para outros (que fizeram uso de seus recursos) e, também, receber custos destes outros. Isso significa que, apesar de já ter distribuído seus custos, o centro de custos receberá novas cargas de custos dos demais e, eventualmente, parcela de seus próprios custos. Neste processo, há um retorno de custos a um centro de custos que já havia distribuído seus custos a outros, ou seja, tinha sido “zerado”.

Uma forma bastante utilizada para proceder à alocação recíproca dos custos dos centros de custos administrativos e intermediários aos centros de custos finais se dá pela utilização de uma sequência de rateios realizados entre os centros de custos. E a conclusão do processo se dá por meio de determinação, após análise e compreensão do processo, do fim da transferência. Pode ser pela definição de que não receberá mais custos aquele centro de custos que já zerou ou, ainda, de que o processo seja finalizado após um determinado número de transferências.

O Quadro 8 apresenta a apropriação, por meio da realização de rateios sequenciais, utilizando os mesmos dados apresentados no Quadro 7. Observa-se que os centros de custos distribuem seus custos aos demais, tendo como base a sua produção. Como existe a prestação de serviços entre eles, os CCs acabam recebendo novamente uma parcela (menor) de rateio. No exemplo abaixo, no primeiro rateio, o custo do CC Diretoria (R\$ 364.742,31) é distribuído aos demais CCs. Porém o CC Diretoria, por receber serviço do CC SND (de volta), recebe novamente uma parcela de custos. Logo, faz-se necessária uma “nova rodada” ou novo rateio. E, assim, se faz sucessivamente, até que os valores dos custos sejam todos transferidos para os CCs produtivos (tendem a zero nos CCs de apoio e administrativos).

Quadro 8 – Exemplo Apropriação de Custos de Forma Recíproca

	Administrativo		Auxiliar		Auxiliar		Produtivo		TOTAL GERAL
	Diretoria	SND	Rouparia	UTI	Produtivo	Unidade de Internação			
Custos diretos									
Pessoal	170.658,11	85.377,83	133.735,43		318.551,55	214.321,00			922.643,92
Material de consumo	94.457,96	43.458,62	79.734,69		89.362,51	76.532,00			383.545,78
Despesas gerais	400	400	1.239,00		5.486,00	8.673,00			16.198,00
Serviços de terceiros	81.456,50	26.684,35	2.189,00		4.327,00	8.756,00			123.412,85
TOTAL (Custos diretos)	346.972,57	155.920,80	216.898,12		417.727,06	308.282,00			1.445.800,55
Custos indiretos									
Água	7.981,50	9.154,22	8.650,06		7.433,50	2.134,00			35.353,28
Tarifa de energia elétrica	9.788,24	6.546,39	9.725,61		6.929,88	5.432,00			38.422,12
Custos indiretos	17.769,74	15.700,61	18.375,67		14.363,38	7.566,00			73.775,40
TOTAL (Diretos + Indiretos)	364.742,31	171.621,41	235.273,79		432.090,44	315.848,00			1.519.575,95
1º RATEIO									
Administrativo	6.881,93	91.759,07	36.703,63		114.698,84	114.698,84			364.742,31
SND	391,38	4.892,29	9.784,57		68.492,01	88.061,16			171.621,41
Rouparia	-	-	-		100.563,32	134.710,47			235.273,79
TOTAL (Rateios recebidos)	7.273,31	96.651,36	46.488,20		283.754,17	337.470,46			771.637,51
2º RATEIO									
Administrativo	137,23	1.829,76	731,91		2.287,21	2.287,21			7.273,31
SND	220,41	2.755,17	5.510,34		38.572,38	49.593,06			96.651,36
Rouparia	-	-	-		19.870,50	26.617,70			46.488,20
TOTAL (Rateios recebidos)	357,65	4.584,93	6.242,25		60.730,08	78.497,96			150.412,87
3º RATEIO									
Administrativo	6,75	89,97	35,99		112,47	112,47			357,65
SND	10,46	130,70	261,40		1.829,79	2.352,59			4.584,93
Rouparia	-	-	-		2.668,13	3.574,12			6.242,25
TOTAL (Rateios recebidos)	17,20	220,67	297,39		4.610,39	6.039,17			11.184,83

Continua

Conclusão

4º RATEIO e, assim, sucessivamente									
	0,32	4,33	1,73	5,41	5,41	17,20			
Administrativo	0,32	4,33	1,73	5,41	5,41	17,20			
SND	0,50	6,29	12,58	88,07	113,23	220,67			
Rouparia	-	-	-	127,11	170,28	297,39			
TOTAL (Rateios recebidos)	0,83	10,62	14,31	220,59	288,92	535,27			
	Administrativo	Auxiliar	Auxiliar	Produtivo	Produtivo	TOTAL GERAL			
	Diretoria	SND	Rouparia	UTI	Unidade de Internação				
5º RATEIO									
Administrativo	0,02	0,21	0,08	0,26	0,26	0,83			
SND	0,02	0,30	0,61	4,24	5,45	10,62			
Rouparia	-	-	-	6,12	8,19	14,31			
TOTAL (Rateios recebidos)	0,04	0,51	0,69	10,62	13,90	25,76			
CUSTO TOTAL	-	-	-	781.416,29	738.158,42	1.519.574,71			
Critério de rateio	895	87.284	153.082	-	-	-			
Unidade de produção	-	-	-	954	1.324,00	-			
Custo unitário	407,53	3,1	2,56	844,51	539,21	-			
Critérios de rateio									
Número de funcionários	15	200	80	250	250	795			
Refeições servidas	200	2500	5.000	35.000	45.000	87.700			
Quilo de roupas lavadas	-	-	-	65.432	87.650	153.082			

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que, apesar de o cálculo ser simples, exige-se que o rateio seja realizado várias vezes (fazendo com que os valores tendam a zero). Desta forma, quando da implementação deste cálculo em uma organização, é mais prudente que se tenha um suporte informatizado que simplifique o processo.

Ainda, conforme afirma Dutra (2010), à medida que aumenta a quantidade de centros de custo-meio, o processo de cálculo torna-se mais trabalhoso e outros métodos matemáticos devem ser utilizados. Assim, outra forma de proceder à apropriação dos custos dos centros de custo-meio para os centros de custo finais é a alocação matricial, realizada por meio de operações com matrizes.

Souza et al. (2010) afirmam que a alocação recíproca ou matricial, operacionalizada por meio de funções que trabalham com matrizes algébricas, é mais complexa que os métodos anteriormente apresentados, devendo, entretanto, ser mais precisa quanto à distribuição dos custos indiretos. Consoante Falk (2001), essa metodologia visa eliminar possíveis distorções contidas em outros métodos. Para tanto, utiliza funções algébricas, deixando em segundo plano o emprego da sequência de rateio dos centros de custos de apoio. Ainda de acordo com esse autor (FALK, 2008), essa abordagem é difícil de ser entendida e implementada, exatamente por se utilizar de álgebra matricial para a realização dos cálculos, o que não é de domínio geral. Souza et al. (2010) afirmam que sua utilização ainda é limitada mesmo em outros países. Ressaltam os autores, no entanto, que, com a utilização dos recursos computacionais atualmente disponíveis, para a realização dos cálculos, as dificuldades podem ser contornadas e o método pode ser aplicado com mais facilidade.

Considerando a diversidade e a complexidade das unidades de saúde que compõem o SUS e especialmente a maior precisão alcançada na distribuição dos custos indiretos, o Programa Nacional de Gestão de Custos utiliza a alocação recíproca matricial no processo de apuração de custos. Este método é perfeitamente operacionalizado por meio do ApuraSUS, *software* desenvolvido pelo Ministério da Saúde para a apuração de custos.

3.5 Tipos de Custo (ou de Mensuração dos Custos)

Por fim, os tipos de custo referem-se às opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação, que foram determinadas pelo processo produtivo de custeio e pelo método de custeio adotado. Os três tipos de custo são:

- a) **Custo estimado** – é o custo estabelecido com base em custos de períodos anteriores, ajustados em função de expectativas de ocorrências futuras, porém sem muito questionamento sobre as quantidades (materiais/mão de obra) aplicadas nos períodos anteriores e respectivos custos;
- b) **Custo real** – é o custo obtido ou observado após a produção;

c) Custo-padrão – é o custo que é cuidadosamente predeterminado e que deveria ser atingido em operações eficientes. Isto é, consiste em uma técnica de fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica. Pode ser utilizado na aferição de desempenho, na elaboração de orçamentos, na orientação de preços e na obtenção de custos dos produtos com razoável economia e simplicidade de escrituração contábil, possibilitando a análise da eficiência produtiva dos processos empresariais (BRUNI; FAMÁ, 2002).

Deve-se destacar que a utilização de custo-padrão não significa a eliminação do custo real, pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que este existe para extrair da comparação de ambos, as divergências existentes.

Entre as diversas vantagens do uso do custo-padrão, destacam-se: eliminação de falhas no processo produtivo; aprimoramento dos controles; instrumento de avaliação do desempenho; contribuição para o aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real e rapidez na obtenção de informações.

As diferenças entre o custo-padrão e o estimado são apresentadas no Quadro 9.

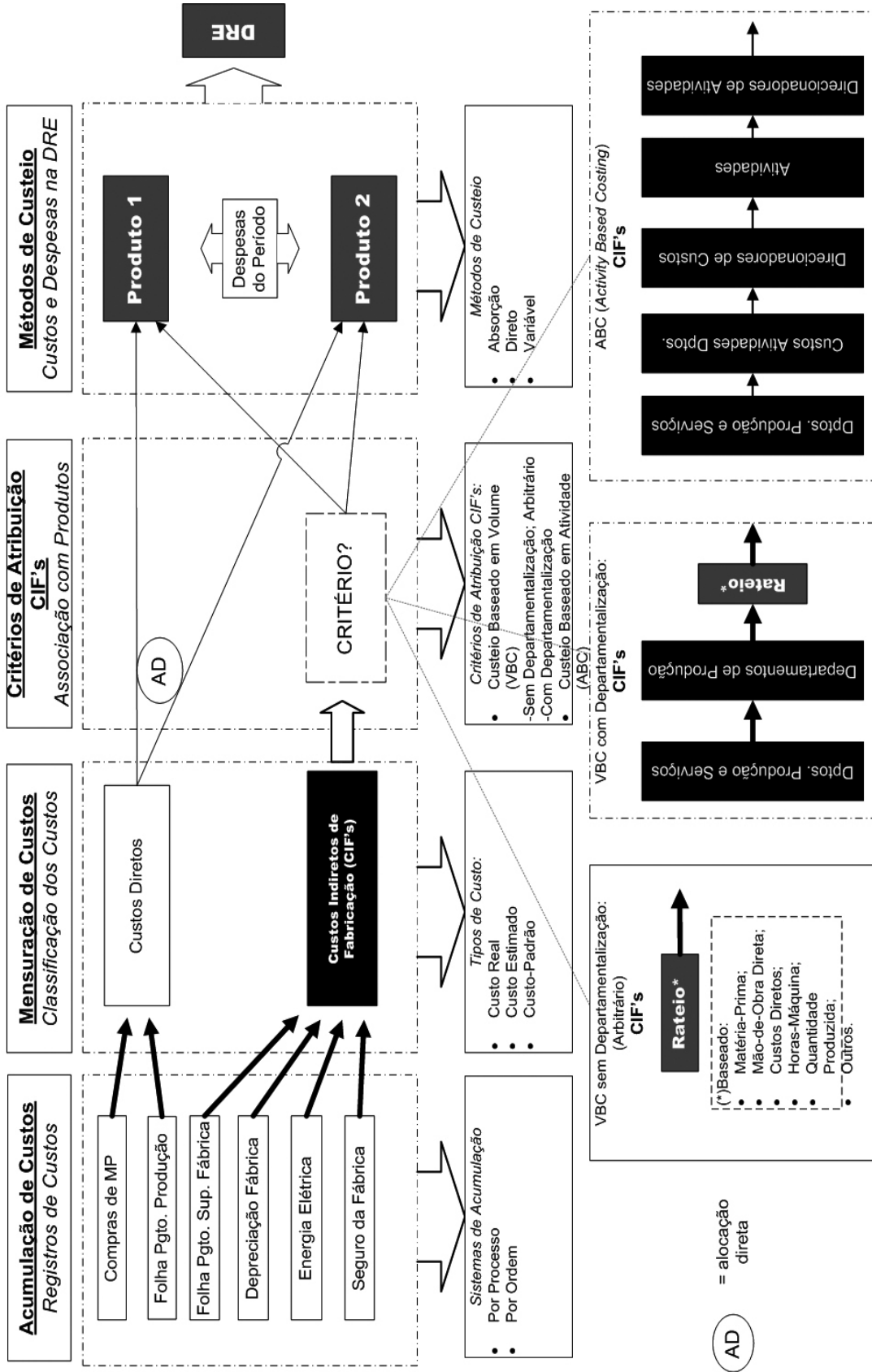
Quadro 9 – Diferenças entre Custo-Padrão e Custo Estimado

Custo-Padrão	Custo Estimado
– É o custo que deveria ser.	– É o custo que deverá ser.
– É o custo que a empresa deveria alcançar se conseguisse os níveis de desempenho determinados.	– É o custo que a empresa deverá obter.
– É mais elaborado, exigindo que determinados estudos sejam feitos (produtividade/máquina; consumo de energia elétrica e lubrificantes etc.).	– Parte da hipótese de que a média do passado é um número válido e apenas introduz algumas modificações esperadas (no volume, equipamentos etc.).
– É mais científico, no sentido de que faz a união entre aspectos teóricos e práticos da produção.	– Só leva em conta aspectos práticos, podendo por isso, nunca apontar defeitos ou ineficiências que seriam sanadas com o custo-padrão.
– É de maior rigor técnico e busca de eficiência em sua obtenção.	– Simplicidade e facilidade.

Fonte: Camargos e Gonçalves (2004).

A Figura 8 apresenta um esquema geral da Contabilidade de Custos que engloba os conceitos discutidos nesta seção.

Figura 8 – Esquema Geral da Contabilidade de Custo



Fonte: Camargos e Gonçalves (2004).

A forma como os custos são registrados (sistema de acumulação de custos) é determinada pelo processo produtivo da empresa e pelos objetivos do custeio. A mensuração dos custos (tipos de custo) pode ser feita ex-ante, por meio do custo-padrão ou de estimativas e orçamentos, as quais são confrontadas com o custo real, apurado na produção, para fins gerenciais e de controle. No cálculo dos custos e do lucro, os custos indiretos podem ser alocados aos produtos por meio de diferentes critérios (baseados em volumes de produção, o chamado VBC – com e sem departamentalização – e ABC), sendo o critério baseado em atividades o mais preciso. No que se refere ao método como os custos e despesas são lançados na DRE, o método mais utilizado e aceito pela legislação é o método de custeio por absorção.

Referências

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. Dissertação (Mestrado)—Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do serviço público**, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

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

BRASIL. **Decreto nº 93.872, de 25 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D93872.htm>. Acesso em: 16 jan. 2007.

_____. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 8 jan. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 4 jan. 2013.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 4 jan. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011**. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2012.

_____. Ministério da Saúde. **Cartilha dos Direitos dos Usuários do SUS**. Brasília, 2006. Disponível em: <http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/cartilha_integra_direitos_2006.pdf>. Acesso em: 13 out. 2011.

_____. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos: conceitos e metodologia. Brasília, 2006.

BRASIL. Ministério da Saúde; CONSELHO NACIONAL DE SECRETÁRIOS DE SAÚDE; CONSELHO NACIONAL DE SECRETARIAS MUNICIPAIS DE SAÚDE. **Oficina Nacional: Implantação do Decreto nº 7.508 e aprimoramento do Pacto pela Saúde: Relatório.** Brasília, 22 e 23 de novembro de 2011. Disponível em: <http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/2b_nov2011.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços.** São Paulo: Atlas, 2002.

CAMARGOS, M. A.; GONÇALVES, M. A.. Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio, Critérios de Atribuição de Custos e Tipos de Custo: uma Diferenciação Didático-Teórica para o Ensino da Disciplina Contabilidade de Custos. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 15., 2004, Florianópolis. **Anais...**, 2004. Páginas 97-118.

_____. Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio, Critérios de Atribuição de Custos e Tipos de Custo: uma diferenciação didático-teórica para a administração contábil financeira, 2011. **Revista ANGRAD**, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 97-118, jan./mar. 2005. Disponível em: <http://www.angrad.org.br/_resources/_circuits/edition/edition_19.pdf>. Acesso em: 8 jan. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.282/10.** Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1282.htm>. Acesso em: 20 nov. 2011.

DORNELLES, Janice de Castro. **A utilização do sistema de custeio por absorção para avaliar custos da atenção básica de saúde reformulações e aprimoramentos metodológicos.** 2000. 213 f. Tese (Doutorado)– Programa de Pós-Graduação em Saúde Coletiva, Faculdade de Ciências Médicas, Universidade Estadual de Campinas, 2000.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2010.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. Oficina nº 80: noções de Contabilidade de Custos. In: VII Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas, 7., 27 jan. 2010. **ABOP Oficina**, 2010. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/VIII_semana-AOFCP/Material_Bento%20Goncalves/Oficina_80_Nocoos_de_Contabilidade_de_Custos_.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2010.

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

_____. **Tecnologia de informação para gestão de custos e resultados no hospital: considerações e dicas para implantação de um modelo brasileiro.** São Paulo: Atlas, 2008.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Sistema de informação de custos na administração pública federal**: uma política de Estado. Organizadores: Victor Branco de Holanda, Fernando Lattman-Weltman, Fabrícia Guimarães. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GILLILAND-SWETLAND, Anne J. **Introduction to Metadata**: Setting the 2000. Disponível em: <http://www.getty.edu/research/conducting_research/standards/intrometadata/pdf/swetland.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2010.

GONCALVES, M. A. et al. Modelo de gestão FHEMIG e o uso da meta-informação custo. In: XII Congresso Internacional de Custos e V Congresso da Associação Uruguaia de Custos (AURCO), 2011, Punta del Este. **Anais...**, 2011. p. 160-161.

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUSTOSA, Marcela Aguiar. **Proposta de Metodologia de Apuração de Custos da Vigilância Sanitária da Secretaria de Saúde do Estado do Ceará**. Disponível em: <<http://143.54.230.147/abres/site/arquivos/anais.php#>>. Acesso em: 4 jan. 2013.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custos**: diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. 2002. Tese (Doutorado)–FAE, USP, São Paulo, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de Custos Hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. 3. ed. São Paulo: STS, 2008.

MATTOS, José Geraldo. **SAC – Sistema de Apuração de Custos**, 2013. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/mensur.doc>>. Acessado em 8 jan. 2013.

MEDICI, André Cezar; MARQUES, Rosa Maria. Sistema de custos como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. **Cadernos FUNDAP**, São Paulo, n. 19, p. 47-59, jan./abr. 2004.

MIRANDA FILHO, C. R. **Sistema de Custos na Administração pública**: uma Análise das Proposições Teóricas Atuais à Luz da Realidade Institucional: o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores.** São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, J. J. **Formação de preços e do lucro: custos marginais para formação de preços referenciais.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 187 p., 1994.

SOUZA, Paulo César; MEDEIROS, Leandro da Silva; SCATENA, João Henrique Gurtler; SOUZA, Robson Silva de. Alocação escalonar ou seqüencial x Alocação recíproca ou matricial: uma análise comparativa. **Revista de Contabilidade**, Salvador, v. 4, n. 2, p. 60-70, maio/ago. 2010.

TAYLOR, Chris. **An introduction to metadata.** Brisbane: University of Queensland Library, 2003.

SEGUNDA PARTE

Apresentação

Deve-se reconhecer o vigor do empenho, a busca pelo conhecimento relativo aos custos no setor público, notadamente no setor Saúde e hospitalar (GONÇALVES et al., 2010; 2011). Pode-se dizer, entretanto, que ainda há muito por fazer. O fato de as organizações públicas de diferentes arranjos administrativos, de modo geral, não terem “finalidade lucrativa” ou, até mesmo, controle sobre o residual orçamentário, desfavorece a ação de gerir seus custos de modo sistematizado (MIRANDA FILHO, 2003). O fato de constituírem-se instituições da administração direta também provoca severas consequências na gestão de custos.

Informações do Ministério da Saúde (BRASIL, 2006) dão conta que as instituições de saúde no Brasil, principalmente as públicas, são as mais distantes do processo de modernização gerencial. Pode-se afirmar que a maioria dessas instituições não faz uso de sistemas de custos que oriente e ofereça parâmetros para controle de suas atividades e decisões administrativas. Deve-se somar a este ponto, o fato do gestor público dessas instituições também não estar devidamente preparado para o uso desses recursos.

Ao mesmo tempo, os gastos no setor Saúde são expressivos e preocupam, não apenas no Brasil, como também em vários países do mundo. O Brasil aplica, em média, 8% do PIB anual para o setor, ainda que apenas 3,6% no Sistema Único de Saúde (BRASIL, 2012). Como os recursos são escassos, é preciso garantir gestão eficiente dos que são aplicados na produção de ações e serviços públicos de saúde.

Pode parecer surpreendente, mas há estudos mostrando que, do montante destinado ao setor Saúde, 67% foram consumidos com a atenção hospitalar. Isto sugere que há mais dinheiro sendo destinado para a média e alta complexidade do que para a Atenção Básica e este é um estudo à parte. Daquele montante, o Sistema Único de Saúde (SUS) constituiu a maior fonte de financiamento de atenção hospitalar, contribuindo com 58% do total de gastos (LA FORGIA; COUTTLOLENC, 2009).

A organização hospitalar é uma das mais complexas, não apenas pela amplitude da sua missão, mas, sobretudo, por apresentar uma equipe multidisciplinar com elevado grau de autonomia para dar assistência à saúde em caráter preventivo, curativo e reabilitador a pacientes em regime de internação, onde se utiliza tecnologia de ponta, crescentemente. E constitui-se, ainda, em um espaço de prática de ensino-aprendizagem e produção científica (AZEVEDO, 1993). A complexidade da organização hospitalar será discutida em momento oportuno neste trabalho.

O setor Saúde, seja por sua complexidade ou por sua representatividade, exige que se proponha uma Gestão de Custos concreta e que produza resultados que fundamentem políticas públicas consistentes e voltadas para resultado. Passos importantes já foram dados em direção à incorporação da gestão de custos no setor público de

saúde. Uma das principais iniciativas do Ministério da Saúde nessa direção foi o desenvolvimento e a implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) no âmbito do SUS.

O PNGC é coordenado pelo Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento (DESID), vinculado à Secretaria-Executiva, e teve, desde sua origem, uma construção debatida com as instituições de saúde e diversos atores com o objetivo de que seja implementado e passe a ser um referencial importante na Gestão de Custos no Brasil. Os estudos para formulação do PNGC, desde que se iniciaram, têm articulação direta com as outras secretarias do Ministério da Saúde, entre elas a Secretaria de Atenção a Saúde (SAS), a Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde (SGTES) e o Departamento de Informática do SUS (DATASUS).

Este material visa apoiar as ações do PNGC, buscando a criação de uma forma de linguagem que sustente uma “comunicação geral” respeitando “dialetos locais”. Em outras palavras, visa criar uma base de conhecimento global e que fundamente a implantação de forma local. Para tanto, apresenta uma linguagem metodologicamente suportada, que objetiva a transparência no uso dos recursos públicos e ações desenvolvidas no setor Saúde.

4 Introdução

Tanto na literatura quanto na prática, é ponto pacífico o entendimento de que, na sociedade globalizada atual, a informação deve ser considerada como recurso-chave nas organizações. Falar da importância da informação nas organizações já se tornou um assunto recorrente. Também é de conhecimento geral que a modernização permanente das tecnologias da informação proporciona maior volume e acesso a elas, conforme descrito por diversos autores.

Gonçalves et al. (1998, p. 12) apresentam, ainda, que a “informação é mais que um fator de produção [...] informação é, de fato, o metarrecurso que coordena a mobilização de outros ativos com a finalidade de otimizar o desempenho organizacional”. Uma gestão efetiva na organização requer a percepção objetiva e precisa dos conteúdos informacionais dos sistemas de informação, conforme aponta Moresi (2000). Ao mesmo tempo, complementando, Repo (1989) apresenta que a informação, para que tenha valor, deve ser usada. Portanto, o usuário da informação ou o gestor precisa dominar os mecanismos de gestão para o uso desse recurso.

A gestão hospitalar é um dos grandes desafios no setor Saúde mundial. A organização hospitalar, como já se disse, é uma das mais complexas. O setor Saúde, especificamente, o setor hospitalar público é também considerado pela sociedade em geral, como tendo uma gestão caótica, conforme amplamente divulgado pela mídia. Ao mesmo tempo, a baixa disponibilidade de informações, especialmente sobre custos hospitalares, constitui fator limitante na criação de indicadores de gestão, essenciais na fundamentação de ações e políticas públicas estruturantes, principalmente no que tange à organização das redes de prestação de serviços, incentivos e pagamentos.

A ausência de informações gerenciais básicas e de qualidade tem sido fator crítico para fundamentar ações que visem corrigir fragilidades apresentadas pelo sistema de saúde brasileiro. Pode-se citar, entre outros:

- a baixa autonomia e a responsabilização dos gestores dos hospitais públicos;
- o sistema de financiamento passivo, diluído e desarticulado com a qualidade dos serviços prestados;
- possíveis distorções entre os valores pagos por procedimentos e os seus custos reais, o que pode provocar oferta excessiva de serviços de alta complexidade e oferta aquém da necessária para serviços de baixa e média complexidade e de longa permanência, hoje um gargalo na atenção à saúde no País;
- investimentos feitos de forma desarticulada, em que não se leva em conta os ganhos de escala, a lógica da assistência em rede, da resolutividade regional,

em que os problemas de saúde dos indivíduos possam ser resolvidos próximo ao seu domicílio, sem, no entanto, haver duplicidade ou sobreposição de oferta (MARTINS et al., 2009).

Portanto, a necessidade de informações dos custos que configurem um quadro norteador para as decisões gerenciais, principalmente no que diz respeito à melhor utilização dos recursos no atendimento à população, torna-se cada vez mais evidente e urgente.

Neste contexto, será apresentada neste material uma proposta de desenvolvimento da informação de custos em organizações de saúde pública, hospitais, principalmente, desde a sua concepção até a sua utilização como ferramenta de gestão. Esta abordagem deve subsidiar processos decisórios vinculados aos objetivos estratégicos, tático/gerenciais e operacionais da organização de saúde pública. Propõe-se, ainda, que as informações sejam organizadas para a criação de uma base de conhecimento de significativa relevância, progredindo na sua forma de interpretação, constituindo-se em ação de fundamental importância para subsidiar políticas concretas voltadas para o resultado e o financiamento de saúde.

Apresentar-se-á como a informação de custos, produzida por meio de implantação de um sistema de gestão de custos no Sistema Único de Saúde (SUS), devendo ser utilizada como metainformação. O uso da metainformação de custos tem como propósito priorizar a eficácia, qualidade e transparência na utilização dos recursos públicos, buscando a qualidade da assistência aos usuários do SUS.

A gestão de custos se confunde com a gestão do sistema de custos. O sistema de custos consiste do conjunto que contém as bases de dados sobre consumos de recursos; os métodos e a metodologia de tratamento destes consumos; o formato de apresentação dos resultados; as características intrínsecas e extrínsecas das informações (indicadores produzidos); e as ações gerenciais esperadas. Ainda, se é gestão, então envolve processos. O que poderia ser visto como confuso a princípio é, entretanto, muito claro e simples. A gestão de custos, para se concretizar, apoia-se (e faz parte ao mesmo tempo) em um sistema de informações de custos (informatizado ou não), alimentado por processos organizacionais – organizados. Então, este material usa como sinônimos a Gestão de Custos e a Gestão dos Sistemas de Custos.

Agrega-se valor à informação basicamente por três ações. Inicialmente, por meio da organização dos processos e dos sítios institucionais de forma a possibilitar a produção da informação. É importante realçar que a produção da informação de custo exige que o lócus esteja minimamente organizado. Ou seja, para se obter custos dos produtos e/ou serviços, faz-se necessário obter dados de consumo, logo, o almoxarifado deve estar organizado, a farmácia deve estar organizada, o Serviço de Nutrição e Dietética deve estar organizado etc. Caso contrário, a informação de custo será produzida com viés, ou seja, deve-se evitar a máxima da Ciência da Informação “*garbage in – garbage out*”.

A segunda ação consiste no desenvolvimento de uma base integrada de Tecnologia da Informação. O que foi posto como ação de organização precisa ter certo nível

de integração. Ou seja, a comunicação inter e intrassetorial passa a ser primordial. Como ação final, devemos considerar a informação de custos como metainformação. O custo passa a ser visto como um indicador de resultado e não somente como uma grandeza monetária. O custo passa ser, grosso modo, um “sumário” de como e de quais recursos foram consumidos para se prestar o serviço ou produzir o bem. Tal fato tem como propósito priorizar a eficácia, a qualidade e a transparência na utilização dos recursos públicos.

O primeiro e mais importante passo ao se implantar um sistema de custos em uma organização de saúde pública é explicitar seus objetivos. Assim, o ponto de partida é ter os objetos de custo definidos, ou o que será passível de mensuração, em termos de custos. Algumas possibilidades são apresentadas por Miranda Filho (2003) como exemplo de objeto de custos:

- pode ser *uma ação governamental* (tratada pela lei orçamentária como um programa), agregando itens de despesas que contribuem para a realização dessa referida ação;
- o objeto de custo pode ser *a prestação de um serviço público de caráter permanente ou contínuo*, sendo o objetivo do sistema de custos identificar o custo necessário para disponibilizar e manter o serviço e o efetivo benefício social criado por ele.

Gonçalves et al. (2010) apresentam que não há como considerar custos no SUS tendo como objetivo “cortar custos”. Os custos (ou a metainformação de custo) devem subsidiar a compreensão e as ações para a otimização dos recursos consumidos. Consequentemente, um sistema de gestão de custos no SUS deve ter como objetivo ser um instrumento de gestão e não “de corte”. Essa definição (ou compreensão de objetivos) prévia define toda a metodologia e a lógica a ser adotada na implantação da gestão de custos na organização pública de saúde.

A adoção de gestão de custos que dê suporte à tomada de decisão e evidencie os princípios básicos da administração pública, tais como, o equilíbrio fiscal, a transparência dos gastos públicos e a qualidade desses gastos, é cada vez mais necessária. É neste enfoque que Gonçalves et al. (2010; 2011) mostram que a apuração de custos no setor público, especificamente no setor de saúde, deve se fundamentar na utilização das informações de custos como metainformação. É importante destacar que a metainformação também pode ser entendida como informação das informações (GILLILAND-SWETLAND, 2000; TAYLOR, 2003).

No setor público, Gonçalves et al. (2010; 2011) defendem que é necessário buscar se apropriar da informação de custos como o “sumário” sobre “quais” e “como” os recursos são consumidos para a obtenção dos produtos e/ou prestação dos serviços. Então, quando se diz que, por exemplo, os custos de um produto (alimentação enteral ou parenteral) ou da prestação de um serviço (apendicectomia) foram R\$ X,XX, esses R\$ X,XX devem “traduzir” ou “sumarizar” o “quê” e “como” foram consumidos materiais, medicamentos, equipamentos, recursos humanos etc., para serem concretizados.

A metainformação de custos, conforme apresentada pelos autores, constituiu-se, portanto, em uma ferramenta de gestão essencial, fornecendo informações para o planejamento e a elaboração de indicadores de produto e de processo. Isto, com certeza, torna possível o ajustamento otimizado do consumo de recursos, bem como a produção de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho. Em última instância, teremos garantido a qualidade final dos produtos e/ou serviços entregues à comunidade.

Portanto, para, efetivamente, implementar a gestão de custos em um hospital, faz-se necessário um conjunto de ações sistematizadas, que envolvem toda a gestão da instituição, independente da metodologia de custeio a ser utilizada. E essas ações devem articular os níveis estratégico, tático/gerencial e operacional.

Assim, visando atender ao objetivo proposto para este material, e assumindo a organização hospitalar como um foco de atenção, esta Segunda Parte será subdividida em nove capítulos. Este Capítulo 4 – **Introdução** – contextualiza e justifica a utilização da metainformação de custo em organizações de saúde pública. O Capítulo 5 – **Estratégias de Implantação de um Sistema de Custos em Organizações Complexas – Hospitais** – apresenta os mecanismos para a implantação de um sistema de custos, considerando a necessidade de alinhamento dos objetivos estratégicos estabelecidos às ações operacionais para alcançá-los, além do envolvimento do corpo diretivo e da equipe operacional. O Capítulo 6 – **Implantação de Custeio por Absorção (Método) em Organização Pública de Saúde** – apresenta as etapas de definições e organização para a produção básica das informações, tendo como referência a metodologia de custeio por absorção. Esta, é claro, devidamente adequada ao setor público. Trata-se de uma abordagem com olhar mais macro, tendo em vista que etapas e roteiros pormenorizados de implantação são disponibilizados no âmbito do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC). O Capítulo 7 – **Segmentação de Uma Organização de Saúde em Centros de Custos e a Classificação Quanto as Suas Funções** – mostra os diversos possíveis tipos de centros de custos, suas unidades de medidas e itens de custos. O Capítulo 8 – **Definições e Classificações de Itens de Custo, Unidades de Produção, Critérios de Rateio, Além da Forma de Alocá-los aos Centros de Custos** – apresenta os itens de custos, critérios de rateio e a alocação aos centros de custos. O Capítulo 9 – **Produção das Informações de Custos – Coleta de Dados** – consiste em mostrar os mecanismos de produção mensal dos dados e a sua atribuição aos Centros de Custos. O **Capítulo 10 – Cálculos** – apresenta os métodos de cálculo. O Capítulo 11 – **Produção de Relatórios** – apresenta tipos de relatórios que subsidiam o uso da informação de custo como metainformação. O Capítulo 12 – **Implantação de Sistema de Custos ABC em Uma Unidade de Saúde Pública** – apresenta as etapas para a produção de informações de custos tendo como base o *Activity-Based Costing* (ABC).

5 Estratégia e Implantação de um Sistema de Custos em Organizações Complexas – Hospitais

Para a implantação da gestão de custos em organizações do SUS, faz-se necessário definir ações capazes de promover a sensibilização, o envolvimento e as mudanças pretendidas, tanto no corpo diretivo da organização quanto nos servidores. Isto se torna claro quando se observa que um sistema de custo hospitalar é uma ferramenta de gestão, logo, como toda ferramenta, seu uso vai depender de quem usa.

Para o sucesso da implantação de um sistema ou da gestão de custos em uma organização, certas considerações iniciais, entre outras, devem ser ponderadas. Primeiramente, quanto à necessidade de incorporação da “cultura de custos” na organização. Isto se torna fundamental na medida em que os gestores, notadamente aqueles da administração pública, são pouco familiarizados (ou interessados) com o assunto. A mudança da concepção de que custos não precisam ser (ou não são) tratados em organizações públicas exige que todos estejam envolvidos e sejam frequentemente lembrados dos objetivos e propósitos.

Em segundo, pode-se destacar o prazo de implantação. Os prazos são todos contingenciais. Qualquer cenário traz um conjunto de variáveis condicionantes e também condicionadas àquela situação específica. Portanto, prazos precisam ser compreendidos como sendo específicos para organizações específicas. Prazos devem ser negociados e metas estabelecidas.

Em terceiro, como já se sabe, a gestão de custos vai cobrar que os processos, os setores ou as áreas organizacionais estejam organizados. Como já se disse, o sistema de custos é “um mensageiro”. Logo, se a farmácia, por exemplo, estiver desorganizada, este fato será refletido pelo sistema de custos.

E, em quarto e último, quanto à abrangência da aplicação. A gestão de custos cobra movimentos nos três níveis de planejamento e controle: estratégico, tático/gerencial e operacional. Os movimentos precisam ser integrados e sinérgicos.

Estas considerações para a implementação devem ser adequadas a cada organização em particular. Sejam quais forem os aspectos considerados, faz-se necessário definir ações que possibilitem o direcionamento e a divulgação dos objetivos propostos em todos os níveis da organização. Ações nos três níveis da organização podem ser apresentadas como um roteiro a ser devidamente adequado a cada realidade organizacional em particular: estratégico, tático/gerencial e operacional.

5.1 Ações Estratégicas

A definição de estratégia é amplamente tratada por vários autores. Pode ter o significado de políticas, objetivos, táticas, metas, programas, entre outros. Todas

as tentativas de fazê-lo aqui resultariam em um empobrecimento desnecessário do assunto. Qualquer que seja a definição, destacam-se palavras-chaves que sempre a permeiam, entre elas: mudanças, competitividade, desempenho, posicionamento, missão, objetivos, resultados, integração, adequação organizacional etc. São palavras que muitas vezes reduzem sua amplitude. Desta forma, ações estratégicas representam ações macro a serem decididas pelo corpo diretivo da organização. Logo, a implementação, mais que a conceituação, tem seu ponto mais sensível. A gestão de custos tem que ser capaz de agir como viabilizadora das ações estratégicas. Assim, a gestão de custos dará sustentação à dimensão financeira (quantitativa) e também àquela não financeira (ou qualitativa).

5.1.1 Alinhamento à Estratégia da Organização

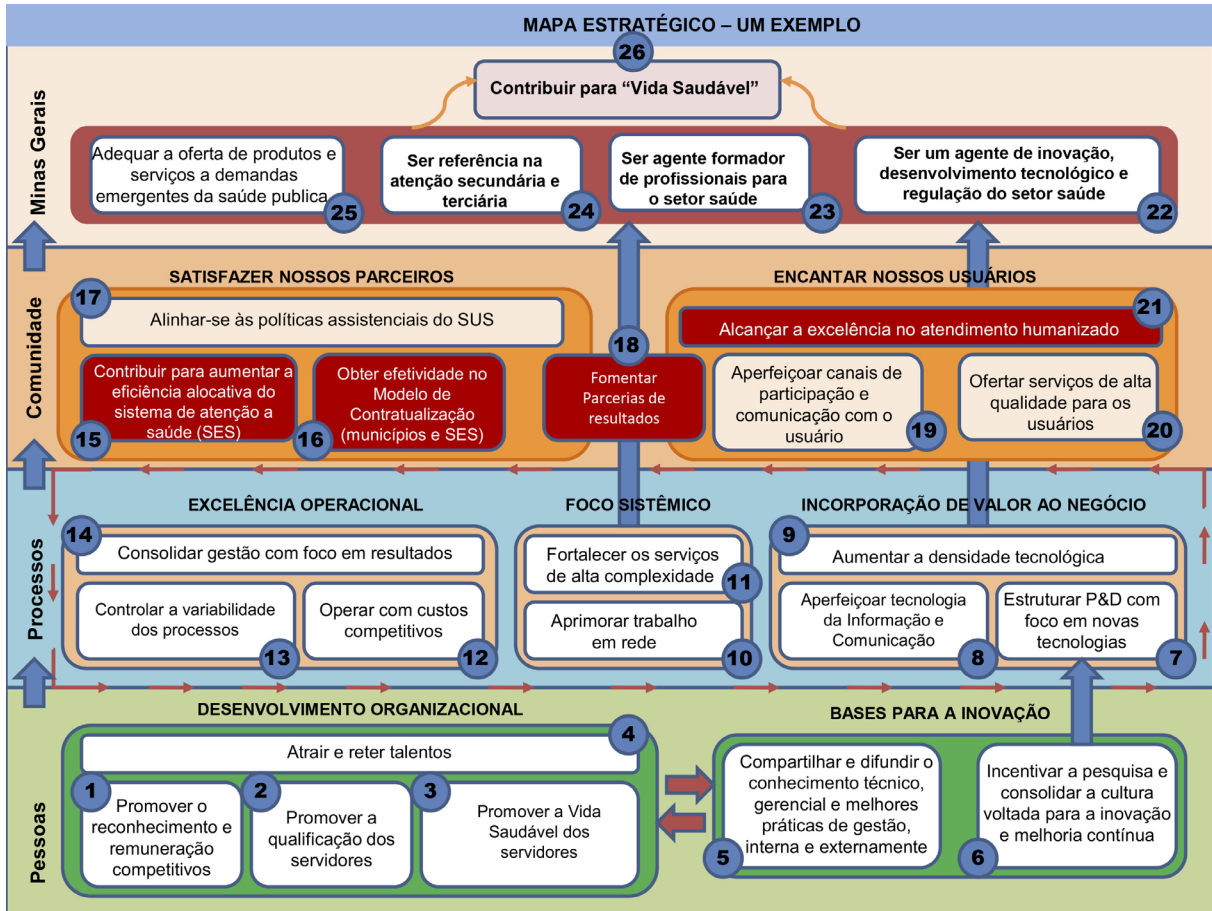
A implementação de um sistema de gestão de custos e, conseqüentemente, o uso das informações que advirão dele devem, idealmente, ter fundamentação nos objetivos estratégicos da instituição de saúde. Tome-se, inicialmente, como exemplo, um possível mapa estratégico, conforme apresentado por Gonçalves et al. (2011) e que consta da Figura 9.

A Figura 9 apresenta perspectivas e eixos gerenciais e ali estão alguns exemplos de objetivos estratégicos que podem ser buscados por um hospital e que devem receber a sustentação das informações de custos. Cada eixo assim como cada objetivo foi numerado para ilustrar a análise feita.

Consideremos a ação 5 do eixo “Bases para a inovação” na perspectiva “Pessoas” – *Compartilhar e difundir o conhecimento técnico, gerencial e melhores práticas de gestão, interna e externamente*. O Sistema de Gestão de Custos Hospitalares proporciona a emissão de Relatórios de *Benchmarking*, onde as informações de consumo e de custos de diversas unidades assistenciais de saúde (UAS) podem ser compartilhadas. Essas informações são a base para a análise de melhores práticas, por meio de mapeamento de processos e alinhamento de ações (GONÇALVES et al., 2010).

A divulgação dos Relatórios Mensais de *Benchmarking* e Cadernos de *Benchmarks* por centros de custos possibilita a troca de experiências e compartilhamento de ações desenvolvidas. Desta forma, proporciona adequação dos processos administrativos e assistenciais que subsidiam uma profunda revisão e definição de atividades, por meio de difusão do conhecimento do trabalho entre as organizações. Esta ação possibilita um ponto de reflexão e de busca, “desestigmatizando” os custos como ferramenta trivial de corte de recursos.

Figura 9 – Mapa Estratégico, Um Exemplo



Fonte: FHEMIG, 2009a.

Suponhamos outra ação (nº 6) – *Incentivar a pesquisa e consolidar a cultura voltada para a inovação e melhoria contínua*. O Sistema de Gestão de Custos Hospitalares permite o estudo e a busca contínua da melhor relação custo-benefício, custo-efetividade etc., dentro das UAS. Estas são, sem dúvida, buscas permanentes no sistema de saúde, inclusive a gestão hospitalar. Nessa, em particular, as possibilidades de propostas de investigação científica baseadas em informações produzidas por sistemas de gestão de custos são imensas e incentivam a pesquisa e a melhoria contínua dos processos (GONÇALVES et al., 2010).

As metainformações de custos criam subsídios a propostas de investigação científica bem fundamentadas. As informações de custos, em formato técnico-científico, possibilitam sua utilização para a consolidação do SUS, produzindo propostas gerenciais que poderão subsidiar ações públicas, ultrapassando os limites da organização. Isso evidencia sua relevância social e econômica, uma vez que possibilita a superação das limitações enfrentadas pelos administradores das organizações hospitalares na gerência de tais instituições.

A ação 12 do eixo “Excelência Operacional” dentro da perspectiva de “Processos” cita – *Operar com custos competitivos*. Esta é a aplicação mais elementar para um sistema de gestão de custos e consiste em evitar desperdícios; identificar perdas contratuais; planejamento de compras; acompanhamento de contratos; elaboração de orçamentos compatíveis com a capacidade operacional da UAS (GONÇALVES et al., 2010).

A utilização das informações criadas para adequação das metas e objetivos estratégicos contribui tanto do ponto de vista de proporcionar custos competitivos quanto nas melhorias de eficiência na parte assistencial e administrativa. Ações como adequação do consumo dos recursos financeiros propiciam a otimização da gestão orçamentária, a melhoria no monitoramento e no controle de estoques, a realização de compras planejadas e mais coerentes com os consumos e a verificação da viabilidade econômica da terceirização¹ de atividades. A evidenciação do conteúdo dos contratos possibilita melhor gerenciamento dos mesmos, possibilitando a reavaliação de seus objetos.

Assim como estas, outras ações propostas devem receber sustentação da Gestão de Custos. O Mapa Estratégico traz um objetivo essencial para um hospital ou conjunto de UAS. Trata-se do *Objetivo Estratégico 13 – Controlar a variabilidade dos processos*. Hospitais lidam com procedimentos continuamente. Importante para a garantia da qualidade da Saúde e do gasto público, a variabilidade pode ser verificada pelo histórico dos custos, principalmente. O custo é um importante indicador dessa variabilidade. O comportamento do custo irregular ao longo de um período pode indicar variabilidade excessiva e, conseqüentemente, falta de gestão da rotina. Logo, um comportamento regular nos custos dos procedimentos deve ser buscado, pois indica o uso de recursos de forma adequada para a execução dos mesmos.

Por outro lado, e deve-se ter atenção para este fato também, o comportamento muito regular do custo ao longo de um período pode indicar falta de ganho de conhecimento na execução da rotina (GONÇALVES et al., 2010).

Ações como padronização e mudança cultural merecem o nosso destaque por sua relevância na qualidade do gasto público e são aqui descritas de forma mais cuidadosa. O conceito de padronizar pode ser obtido em literatura da área de Ciências Sociais Aplicadas; Organização e Métodos, essencialmente, ou, ainda, de busca de Qualidade Total e seu gerenciamento (ver, por exemplo, MINTZBERG, 2003 e CAMPOS, 2004). Neste último ponto, destaca-se o gerenciamento da rotina e melhoria contínua dos processos como preponderantes na busca pela qualidade total. Processo também é um conceito importante e, a literatura já citada, vai defini-lo sob a abordagem técnica que constitui o conhecido ciclo constituído de entrada-transformação-saída e retroalimentação (*feedback*). A definição de processo merece uma atenção maior. Precisa-se compreender, principalmente, a abordagem técnica e a abordagem sociotécnica.

Para padronizar-se, faz-se necessário o entendimento e o mapeamento dos processos. Na medida em que se padroniza os processos de prestação de serviços e a

¹ A terceirização é uma reconhecida ferramenta de gestão que consiste essencialmente em uma ruptura da relação capital-trabalho e na criação de uma relação capital-capital.

produção de bens, atinge-se o patamar de domínio tecnológico. Domínio tecnológico, por sua vez, deve ser entendido aqui, como sendo a habilidade de se repetir os processos padronizados, obtendo-se sempre o mesmo (ou próximo) resultado. Em suma, atinge-se uma baixa variabilidade dos processos o que provoca resultados iguais (ou próximos). Na prestação de serviços hospitalares ou do cuidado hospitalar, deve-se respeitar a ideia do domínio tecnológico como sendo de uma “meta móvel”, ou seja, de estudo permanente e de aproximações sucessivas.

O estudo das informações dos custos possibilita análise, buscando a homogeneização das saídas, entradas e processos ou dos principais centros de custos da organização. Além disso, visa ao alinhamento do conhecimento e da linguagem para todos os envolvidos; a divulgação da cultura de custos, possibilitando ganhos sinérgicos; e, ainda, a divulgação de práticas que poderão ser aplicadas e padronizadas entre as organizações de saúde pública.

5.1.2 Definição do Objetivo da Utilização das Informações de Custos e Definição da Metodologia a ser Adotada

A definição dos objetivos da implantação de um sistema de gestão de custos e do uso das informações de custos produzidas constitui importante ação para qualquer organização, principalmente as organizações públicas de saúde. É de fundamental importância, ao se definir a implantação de um sistema de custos em uma organização pública de saúde, a compreensão de seus objetivos. O ponto de partida é definir o que será passível de mensuração, em termos de custos. Como já se disse aqui, Miranda Filho (2003) apresentou exemplos de objeto de custos.

É importante mostrar que um sistema de gestão de custos está fundamentado na produção de informações e construção de uma base de conhecimento. O uso das informações constitui ação estratégica de fundamental importância no processo de implementação de um sistema de gestão de custos. Questões do tipo: “o que fazer com estas informações?”, “com qual objetivo e/ou como serão utilizadas gerencialmente?” devem ser feitas permanentemente.

Desta forma, voltamos ao que se pretende, ou seja, a abordagem que considera as informações de custos como metainformação. Esta abordagem tem como propósito priorizar a eficiência, qualidade e transparência na utilização dos recursos públicos, buscando a qualidade da assistência aos usuários do SUS. A metainformação de custos evidencia os princípios básicos da administração pública, tais como equilíbrio fiscal, transparência dos gastos públicos, qualidade destes gastos, que são cada vez mais necessários. Esta definição ou compreensão define toda a metodologia e a lógica a ser adotada na implantação de um sistema de custos em organização pública de saúde. Esta abordagem está fundamentada na criação de uma base de conhecimento que possibilite o uso das informações de custos como instrumento de gestão e a redução do grau de incerteza na tomada de decisão (GONÇALVES et al., 2010; 2011).

5.1.3 Definição da Metodologia a Ser Adotada

O alinhamento com os objetivos estratégicos, a definição dos objetivos e, conseqüentemente, o rigor metodológico, farão com que as informações produzidas atendam à legislação vigente e às exigências gerenciais. Muito importante frisar que a gestão de custos é uma ferramenta de gestão e, como tal, depende de quem a usa. Ou seja, ferramenta de gestão, por si só não tem valor nenhum. A metodologia adotada para subsidiar o sistema de custos deve considerar os objetivos pretendidos pelos gestores, principalmente.

Desta forma, a implantação de um sistema de gestão de custos tendo como foco principal o uso gerencial para a solução de problemas e a tomada de decisão deverá estar fundamentada em métodos de custeio metodologicamente válidos e defensáveis. Mas, também é importante que se diga, poderão sofrer adequações para melhor atender à tomada de decisão interna na organização. O importante é que se tenha, de forma clara e definida, o planejamento e o controle.

O Programa Nacional de Gestão de Custos, em seu estágio atual, adota a metodologia de custeio por absorção para a apuração de custos.

5.1.4 Compreensão Situacional

Muito comumente chamada de diagnóstico (principalmente em consultorias), esta fase inicial, que não precisa ser única ou seriada, vai, na verdade, identificar as disponibilidades dos dados² que alimentarão o sistema de gestão de custos. Geralmente, a organização dispõe de bases de dados sobre recursos humanos, equipamentos disponíveis, material médico etc. Desnecessário dizer que, quanto mais organizadas e atualizadas as bases de dados estiverem, disponíveis em meio magnético, melhor será. Deve-se compreender, entretanto, que diferentes hospitais ou instituições de saúde apresentam diferentes estágios de organização de suas bases de dados.

A compreensão situacional ou a identificação desses dados e a sua forma de acesso e disponibilização no hospital constitui importante fase da implantação de um sistema de gestão de custos. Essa fase, então, de compreensão, também constitui uma etapa de estruturação das informações, alinhando “como”, “quais” e “quanto” em termos de recursos estão sendo consumidos. Igualmente, como já foi dito, esta fase desperta e cobra a necessidade de alinhamento tático/gerencial e operacional em toda a organização. É necessário que haja definição dos métodos de coleta de dados para termos rigor científico, que valide, posteriormente, os resultados obtidos.

Este esforço organizacional na obtenção dos dados propicia a preordenação dos processos. Sendo assim, a produção de dados, de forma sistematizada e padronizada, em qualquer instituição, está baseada na organização dos processos internos de trabalho. Para a produção de informações, faz-se necessário um conjunto de ações, que envolvem a gestão da instituição e isto independe do trabalho de gestão de custos

² Dados são diferentes de informações. Entretanto, neste trabalho, esta distinção não será feita e não comprometerá nossos objetivos.

ou de um método de custeio. Pode-se exemplificar, usando a produção de dados de consumo de material, seja de escritório, seja de medicamentos etc. Para se obter os dados de consumo destes materiais e, posteriormente, a sua alocação nos produtos e/ou serviços, faz-se imprescindível que o almoxarifado (quanto ao consumo de material de escritório) e a farmácia (quanto ao consumo de material médico) estejam organizados e em condição de fornecer estes dados.

Ainda, para termos conhecimento de quantas refeições são consumidas em um hospital, faz-se necessário que o Serviço de Nutrição e Dietética (SND) seja capaz de criar estes dados de forma contínua. Isto exige organização dos processos internos – almoxarifado, farmácia, SND etc. Assim, esta fase é importante, relevante e, muitas vezes, parte demorada do processo de implantação da gestão de custos.

Pode-se, assim, perceber que na implantação de um sistema de gestão de custos, a produção dos dados, e, conseqüentemente, a organização necessária para esta produção, já representa ganhos para a instituição de saúde. Esta afirmação considera a riqueza do processo de gestão no qual está inserida a implantação de um sistema de gestão de custos e não apenas a produção dos números e dos custos propriamente ditos. Todo o processo de organização e construção destas informações deve ser considerado como benéfico.

5.1.5 Desenvolvimento *de Software* como Suporte ao Sistema

Implantar um sistema de custos em uma instituição pública de saúde, em condições normais, representa um processo complexo de estruturação, análise e organização. Nesse contexto, a informatização das informações de custos faz-se necessária ou quase imprescindível. O uso de tecnologia informacional visa tratar a informação quanto as suas características intrínsecas, principalmente.

Muitas organizações públicas já contam com soluções informatizadas que dão suporte à criação da base para a apuração de custos. É o caso dos sistemas corporativos informatizados que disponibilizam informações de gastos ou receitas de pessoal e de saídas de estoques. No âmbito do governo federal, temos o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi). Esse sistema informatizado foi implantado em janeiro de 1987, para suprir o governo federal de um instrumento moderno e eficaz no controle e acompanhamento dos gastos públicos.

Com o Siafi, os problemas de administração dos recursos públicos que apontamos acima ficaram equacionados. Hoje, o governo federal tem uma “Conta Única” para gerir de onde todas as saídas de dinheiro ocorrem, com o registro de sua aplicação e do servidor público que a efetuou. Trata-se de uma ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência a utilização dos recursos financeiros da União.

Também é o caso do *site* oficial das informações do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape). O Siape tem como base o conceito de portal, desde outubro de 2006, e disponibiliza um conjunto representativo de funcionalidades e informações sobre os recursos humanos, via *web*. Apresenta a possibilidade de comunicação, por meio dos informes, entre este órgão central e suas unidades setoriais e seccionais.

Outros sistemas e bases de dados existem e devem ser usados como fonte de alimentação do sistema de gestão de custos. Claro que, quanto mais se lançar mão de dados já disponíveis, menor será o trabalho de digitação e manutenção. Quanto ao sistema informatizado de custos especificamente, o mercado apresenta várias opções que se propõem a atender tanto ao setor público quanto ao privado. O Ministério da Saúde está desenvolvendo o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (ApuraSUS).

O ApuraSUS é uma ferramenta pública, parametrizável e passível de integração. Utiliza o método de custeio por absorção, com alocação recíproca matricial, tal como preconizado pelo PNGC. Tem como grande diferencial a capacidade de permitir sua personalização, de forma a se adaptar às características próprias da unidade. A sua primeira versão será capaz de atender a hospitais e, gradativamente, serão desenvolvidos os módulos necessários para atender aos outros tipos de unidades de saúde. O aplicativo será disponibilizado via *web* para toda a rede do SUS.

5.2 Ações Táticas

O envolvimento do corpo técnico ou gerência de nível intermediário é bastante importante na implantação de um sistema de custos em organizações públicas de saúde. Este grupo, pode-se dizer, é responsável por transformar os objetivos estratégicos em linhas de ação (ou projetos) para serem concretizados pelo nível operacional (as ações). As empresas tratam muitos destes profissionais como “key users”. Hospitais precisam destes funcionários-chaves para receber e transferir conhecimento. Trata da disseminação dos aspectos conceituais e práticos da gestão de custos no hospital ou na organização de saúde, buscando influenciar ou introduzir a cultura da gestão de custos, ressaltando a sua importância e esclarecendo a responsabilidade de todo o corpo técnico no processo.

O gerente de nível médio de um hospital público, cujo arranjo administrativo se caracteriza como sendo da administração direta, não dispõe de instrumentos de gestão de recursos humanos capazes de facilitar sua tarefa. Como os hospitais públicos são, em sua maioria da administração direta, as dificuldades são constantes e presentes em todo o País. Assim, toda criatividade e inovação, responsável, é bem-vinda quando se trata de implementar as linhas de ação que deem sustentação aos objetivos estratégicos da instituição.

Existem instrumentos que incentivam o exercício da criatividade e inovação, mesmo em instituições públicas como: transposição por analogia, hibridação, engenharia reversa, *brainstorming*, entre outros. Podem ser buscados, também, por meio de oficinas, palestras, ou outro mecanismo de conscientização do corpo técnico e também da direção da organização, sempre informando sobre o método de custeio a ser utilizado e as ações necessárias para a sua implementação (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009; GONÇALVES et al., 2010).

5.3 Ações Operacionais

A preparação para a implantação da gestão de custos, no nível operacional, constitui, igualmente, importante fase. E que não pode ser feita de forma descuidada. A preparação consiste em, essencialmente, definir o mapa dos conceitos e dos responsáveis por ações e por produção de dados básicos de todo o sistema.

É importante que se diga que, para a implantação de um sistema de custos, utiliza-se métodos já conceitualmente validados, principalmente, no setor privado. Isso já foi apresentado anteriormente. Da mesma forma, também já se discutiu que o setor público de saúde, principalmente, ainda necessita de estudos e avaliações. Porém, é sempre necessário salientar que cada organização corresponde a uma estrutura organizacional única, com objetivos específicos, processos únicos e produtos finais únicos, sejam eles o atendimento a um paciente ou uma prestação de serviços na área de educação. Daí a importância de compreendermos o conceito de equifinalidade e a Teoria Contingencial (HAROLD; GLICK; HUBER, 1993).

Desta forma, o delineamento e a implantação do sistema de gestão de custos, de forma a atender a uma organização em particular, necessitam ser devidamente compreendidos e preparados para serem descritos para ela. É natural que existam elementos comuns entre hospitais, mas sempre haverá particularidades. Como já dissemos, visando atender de forma geral, estabelecemos uma comunicação global que cobra respeito e tolerância por dialetos locais.

Outro importante passo é a documentação de todas as etapas desse processo. Essa documentação normalmente ocorre por meio de manuais ou “manualização”. A “manualização” possibilitará a propagação dos conceitos essenciais, bem como a “visualização” dos atores envolvidos nos processos e suas responsabilizações: produção dos dados necessários, periodicidade na coleta, manutenção, entre outras.

Nesta linha, o assunto discutido nos demais capítulos visa apresentar linhas gerais de uma proposta de manualização na implantação de um sistema de gestão de custos em organizações públicas de saúde, especificamente aqui, focando em organizações hospitalares. Pretende-se, assim, criar um guia geral que possa ser devidamente adequado aos dialetos locais de cada organização. Seguindo essa mesma lógica central, os manuais do PNGC apresentam, de forma pormenorizada, os passos a serem seguidos para a implantação do programa em unidades de saúde.

Dessa forma, aqui se busca mostrar um “roteiro” como eixo central que poderá ser utilizado em qualquer organização de saúde para a implantação da gestão de custos. Será apresentada uma abordagem voltada a organizações públicas de saúde. Ao mesmo tempo, a Teoria Contingencial sentencia que não há solução universal em administração (HAROLD; GLICK; HUBER, 1993). Logo, cada cenário e a particularidade de cada organização exigirão adaptações que poderão (e deverão) ser feitas. O imprescindível é que haja rigor metodológico defensável para cada aplicação e que as dimensões de uso gerencial sejam preservadas.

6 Implantação de Custeio por Absorção (Método) em Organização Pública de Saúde

Para a implantação do Sistema de Custeio, conforme já foi apresentado, é importante a definição e compreensão dos objetivos propostos. A implantação não visa custear apenas um produto final ou serviço produzido. É importante a possibilidade de custear todo e qualquer objeto que, na visão dos gestores, mereçam a sua mensuração. Pode ser o custo de uma atividade-meio, de um centro de custos ou de um produto final. Importante lembrar que no custeio por absorção, conforme compreendido na contabilidade e descrito por Camargos e Gonçalves (2004), todos os custos (diretos ou indiretos) são alocados aos produtos.

A conta-paciente deve ser o objeto final da gestão de custos em todo hospital. Em organizações públicas de saúde, nos hospitais, por exemplo, pode-se considerar como objeto final de análise o custo do procedimento ou atendimento ao paciente. A justificativa é simples, se não houvesse o paciente não haveria toda a estrutura hospitalar necessária para o atendimento. Logo, deve-se buscar, como última instância, a mensuração dos custos por paciente. Ressalte-se que esta consideração não interfere na necessidade de se conhecer as diversas etapas, partes ou fases que compõem o atendimento. Precisa-se conhecer o custo de uma atividade como, por exemplo, o atendimento de uma radiografia, ou de um processo, assim como o custo de uma cirurgia. Além disso, o custo das atividades-meio ou auxiliares também são importantes, como é o caso do custo de manutenção de equipamentos.

Considerando o que foi dito, o custeio por absorção pode ser utilizado como orientador ou condutor da gestão de custos em hospitais públicos. Dessa forma, a escolha do sistema, da metodologia e dos métodos de custeio está atrelada firmemente ao que o gestor dos diversos níveis hierárquicos quer e precisa saber para exercer o planejamento e controle sobre os processos da organização.

A utilização do método de custeio por absorção no setor público, na gestão hospitalar, cobra certas concessões quanto a sua aplicação e a sua utilização. Veja, por exemplo, que Alonso (1999, p. 73) define “despesa é qualquer gasto da organização pública, mensurado num dado período. É o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão de governo”. Ainda, para este mesmo autor, “custo é o valor dos recursos consumidos pelas atividades de órgão ou programa de governo num dado intervalo de tempo” (p. 112). Observe que, na Contabilidade Gerencial, pode-se optar por desconsiderar ou modificar o conceito de custos e despesas, em consonância com a tomada de decisão e solução de problemas, considerando todos os gastos como itens de custos, independente da localização da sua utilização. Esta modificação pode ser considerada, segundo alguns autores, uma concessão benéfica. Da mesma forma se dá o tratamento

da depreciação. Não há, na esfera pública, uma proposta clara de aplicação desta tipificação de gasto.

Baseando-se nesses fatos, Miranda Filho (2003, p. 48) afirma que

o caráter inovador de um sistema de custos na área pública reside exatamente na busca da identificação do consumo dos recursos, fator que não é contemplado pela Contabilidade Pública. O sistema de custos busca agregar novas informações, de caráter gerencial, ao conjunto já existente de informações fornecidas pela Contabilidade Pública.

Logo, as modificações enriquecedoras são bem-vindas na gestão de custos em hospitais, desde que metodologicamente defensáveis.

Aqui é apresentada a proposta de desenvolvimento de sistema de gestão de custos. O sistema está de acordo com a visão apresentada pelo autor, considerando a discussão sobre custos na administração pública e em uma proposta de custos organizacionais, referentes aos gastos incorridos em cada organização pública. Trata-se, portanto, de revelar os custos para uma determinada instituição executar suas diversas atividades e/ou prestar seus serviços.

Acrescentando, tem-se a visão do custo como metainformação, conforme apresentada por Gonçalves et al. (2010; 2011), na qual o custo representa o “sumário”, identificando “o que”, “como” e “quanto” os recursos são consumidos para se produzir o produto ou prestar o serviço. Assim, subsidia-se a elaboração de uma base de conhecimento dos processos desenvolvidos para formatar um “Caderno de *Benchmarks*” e subsidiar a transferência de tecnologia por meio de “*benchmarking*”.

6.1 Etapas de Implantação do Sistema de Custeio por Absorção em Hospitais Públicos

A implantação de um sistema de gestão de custos, tendo como base fundamentos da metodologia de custeio por absorção, exige uma sequência de procedimentos, metodologicamente defensáveis, para sua implementação. Essas ações podem ser realizadas de forma contínua ou paralela, porém não há como desconsiderarmos alguma delas.

De forma macro, a implantação de um sistema de gestão de custos deve, idealmente, estar alinhada aos objetivos estratégicos da organização. Lembrando que a estratégia deve guiar decisões, as ações podem ser sintetizadas, de modo geral, nos seguintes passos:

1. Segmentação do hospital em centros de custos e a classificação destes quanto as suas funções;
2. Definições e classificação de itens de custos, critérios de rateios e de produção, além da forma de alocá-los aos centros de custos;

3. Produção das informações de custos – coleta de dados;
4. Cálculos – definição da transferência dos custos aos centros de custos finais (ou produtivos) de forma a possibilitar a determinação dos custos unitários dos serviços prestados;
5. Produção de relatórios;
6. Análise das informações.

Estes passos serão acompanhados de ações, também importantes. Claro que, como roteiro, tais passos podem ser alterados em outros programas. Por exemplo, centros de custos podem ser chamados de unidades de negócios ou centros de responsabilidade. Uma organização de saúde “menor” ou de “menor complexidade” poderia usar um sistema de gestão de custos que desconsiderasse a departamentalização etc.

O custo criado em uma organização de saúde, mais especificamente, em uma organização hospitalar, representa a prestação de um serviço (em alguns casos pode ser a entrega de um produto, como uma prótese, por exemplo). A prestação de serviço pode ser entendida como o negócio do centro de custos. Ou seja, a segmentação em áreas específicas possibilita uma identificação mais clara da ocorrência do custo, seja ele de uma internação, de uma hora cirúrgica, de um quilograma de roupa lavada ou de uma refeição servida. Para prestar estes serviços, consome-se hora de profissionais, de equipamentos, de materiais médicos e administrativos, bem como de outros recursos necessários para cumprir o negócio do centro de custos.

O custo dos procedimentos médicos nos hospitais, em condições normais, corresponde a uma sequência de prestações de serviços advindas de uma conjunção organizada de centros de custos. Para cálculo do custo dos procedimentos, soma-se as parcelas devidas aos centros de custos que contribuíram direta e/ou indiretamente para a sua execução.

7 Segmentação de Uma Organização de Saúde em Centros de Custos e a Classificação Quanto as Suas Funções

Para a gestão de custos em hospitais esta é, com certeza, uma das fases mais importantes, se não for a mais importante de todas. Nesta fase, deverá ser usada toda a inteligência, criatividade e conhecimento necessários para evitar falhas.

Nesta fase, os objetivos do hospital devem estar bastante claros, assim como os eixos e as perspectivas colocadas. Como já se disse anteriormente, até com certa insistência, a gestão de custos tem que estar alinhada com os objetivos estratégicos colocados. A definição de centros de custos, dos itens de custos, dos produtos, das unidades de mensuração, das transferências são algumas das principais preocupações, conforme serão apresentadas a seguir.

7.1 Centros de Custos

A definição de centros de custos padece de incertezas. Podemos discutir pontos relevantes a serem considerados quando da definição do mapa de centros de custos. Em primeiro lugar, os centros de custos são necessários se e/ou quando diferentes produtos usam, de forma distinta, os diferentes recursos disponibilizados pela organização. Pode parecer confuso em uma primeira leitura, mas, não é.

Vamos explicar iniciando por usar uma situação oposta ou simplificada. Suponhamos que uma empresa faça produtos iguais por meio da utilização de recursos igualmente distribuídos em seus departamentos. Suponha, igualmente, que esta empresa tenha três departamentos produtivos e que eles tenham os mesmos recursos. O custo desses produtos pode ser encontrado por um mecanismo simples: soma-se todos os custos e divide-se pela quantidade de produtos. Teremos, assim, o custo por unidade produzida. Este é um método tratado como sendo Sem Departamentalização (ou, de maneira geral, sem centros de custos). É sempre importante ressaltar que um gestor pode, independentemente dos fatos expostos neste exemplo, solicitar que o custo seja criado desta forma. Sem problemas, o gestor deve saber para quê o quer desta forma.

Chegamos ao ponto em que podemos retornar ao início: centros de custos são necessários se e/ou quando diferentes produtos usam, de forma distinta, os diferentes recursos disponibilizados pela organização. Neste caso, cada departamento produtivo é um centro de custo produtivo e os custos têm de ser identificados (medidos) para cada um deles (pois eles dispõem de diferentes recursos, que são consumidos de forma distinta pelos diferentes produtos). Em seguida, cada produto, de acordo com seu nível de utilização dos recursos destes centros de custos produtivos absorvem os custos.

Outro ponto importante: departamento (como também área, setor, divisão ou outro nome que se dê) e centro de custo não é a mesma entidade. Quer dizer: para construí-los, não se trata de pegar o organograma e tornar os departamentos em centros de custos. Isto não quer dizer que tal fato não possa ocorrer. Logo, um departamento pode ser um centro de custo, mas não é obrigatório. Em consonância (sempre) com os objetivos estratégicos da organização, dois departamentos ou mais podem ser um centro de custos. Assim, centro de custos pode ser um ou mais departamentos devidamente delimitados no organograma da organização ou pode ser um projeto (que terá começo, meio e fim). Um equipamento ou máquina (uma caldeira, por exemplo) poderá ser um Centro de Custos. Veja bem, assim como a departamentalização, o mapa de centros de custos é mais uma ferramenta de gestão para o gestor. E, como tal, seu sucesso depende de quem a usa. Ferramenta, por si só, não tem valor nenhum (como já foi abordado).

Vários autores conceituam centros de custos como departamentos (ou setores ou áreas organizacionais). O departamento (também chamado de setor ou área) é uma manifestação da especialização necessária em estruturas hierárquicas. Tomando-se o organograma³ do hospital, os departamentos são facilmente identificados. Os departamentos, por exemplo, buscam concentrar (ou aglutinar) as atividades correlatas e/ou complementares da função que representam. As estruturas hierárquicas cedem espaço hoje para modelos mais contemporâneos: matriciais, por projetos, em redes, por unidades de negócios, por exemplo. A estrutura apresentada por um hospital é um assunto muito importante e deve ser estudado com cuidado.

Para Oliveira e Perez Jr. (2000), departamentos são unidades operacionais representadas por um conjunto de homens e/ou máquinas de características semelhantes, desenvolvendo atividades homogêneas de uma mesma área. Para Martins (2003), o departamento ou centro de custos é a unidade mínima administrativa, caracterizada por ter uma estrutura de custos homogênea, por estar centrada em um único local e por oferecer condições de coleta de dados de custos.

Porém, a conceituação apresentada por Gonçalves et al. (2010) amplia o conceito de centros de custos para além de departamentos ou de estrutura física. Para esses autores, centros de custos ou centros de responsabilidade são definidos como “tudo aquilo ou algo que mereça a atenção do gestor” e não precisa ser, necessariamente, um departamento (ou setor ou área organizacional). Desta forma, a estruturação da organização em centros de custos visa atender ao interesse estratégico e gerencial da organização. Importante voltar a ressaltar que a definição e a classificação dos centros de custos devem atender às necessidades gerenciais da organização de saúde.

Para a definição de um centro de custos também é necessária a identificação e medição do consumo de recursos efetuado por ele. Desta forma, deverá ser possível a medição dos custos, ou seja, do consumo de recursos humanos, de material, de equipamentos e de outros serviços (de terceiros, por exemplo) pelo centro de custos.

³ O organograma é a representação gráfica da estrutura orgânica do hospital.

Os centros de custos transferem gastos entre si na medida em que prestam serviços (ou fornecem produtos) uns para os outros. O objetivo é conhecer quanto custa os diferentes recursos disponibilizados pela organização.

Quanto à forma de transferência destes serviços ou produtos (na forma de gastos) entre os centros de custos, é sempre importante dizer que existem, basicamente, duas formas de fazê-lo: por meio de percentuais ou por meio de produtos e/ou serviços prestados. Quando formos falar de rateio entre centros de custos auxiliares ou administrativos e centros de custos produtivos certamente recuperaremos este assunto.

O rateio por percentual é a forma mais rápida e também a mais limitada na perspectiva gerencial. Quando se diz que um centro de custos X passará 20% de seus custos para o centro de custos A, 30% para o B e 50% para o C, a gestão fica muito limitada. Empobrece-se muito ou, até mesmo, perde-se, principalmente, a perspectiva de gerenciar o centro de custos como uma unidade de negócio.

Portanto, quando identificamos produtos e/ou serviços passados entre os centros de custos, reforçamos a ideia de unidades de negócio. Ou seja, centros de custos como unidades de negócios, como unidades produtivas, fabricam produtos e/ou serviços que são “adquiridos” ou negociados com os outros centros de custos consumidores. Logo, a perspectiva do cliente interno, e tudo o mais, será reforçada. Assim, é necessário que um centro de custos tenha um indicador de produção a ele associado. Este indicador de produção deverá ser mensurável, possibilitando o levantamento de valores mensais de produção dentro da missão de cada centro de custos especificamente.

Desta forma, a criação de um centro de custos deverá ser metodologicamente afixável sem, porém, desconsiderar a necessidade de criar dados que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da unidade de saúde. Assim, criar um centro de custos, agrupar serviços em um mesmo centro e classificá-los deverá sempre ter como foco a produção de informações gerenciais. As informações deverão “produzir mais luz do que calor”, isto é, deverão subsidiar o gerenciamento e não restringir o gerenciamento para “adequação” à estrutura de centros de custos definida no sistema de custos.

Considerando a metodologia adotada, as especificidades e as atividades desenvolvidas nos centros de custos, estes foram separados segundo sua tipologia, conforme descritos a seguir.

7.1.1 Classificação dos Centros de Custos

A classificação em diferentes tipos tem como objetivo o entendimento e a definição de como os custos serão alocados e tratados. Inicialmente, classifica-se os centros de custos em dois tipos: centros de custos-meio e centros de custos-fim. Essa é a divisão clássica. A partir daí, pode-se subdividir ou fazer da forma que melhor se adapte às necessidades gerenciais da organização, desde que se respeitem os objetivos já amplamente apresentados até aqui.

Essa possível subdivisão é apresentada por diversos autores de forma distinta, porém tendo como correlação a separação entre os centros de custos que estão diretamente ligados à produção dos serviços/produtos finalísticos da organização e aqueles que dão suporte a esta produção. Bruni e Famá (2011) apresentam esta classificação adotando a classificação de “departamentos de serviços” e “departamento de produção”. Outra classificação é apresentada por Beulke e Bertó (2009) e dividem os centros de custos em grupos de apoio geral e de apoio específico.

Na verdade, essa classificação é oriunda do estudo da estrutura orgânica das organizações. Os centros de custos-meio desempenham as funções que dão sustentação aos centros de custos-fim que, por sua vez, são responsáveis pelo cumprimento da “razão de existir” da organização.

No método do custeio por absorção, o produto final absorve todos os custos envolvidos no processo de produção. Considera-se, ao mesmo tempo, que, em uma organização de saúde, se têm como produtos o procedimento médico e o paciente atendido. Como este último pode ser entendido como produto final, ele deve, então, assumir todos os custos da organização.

Dessa forma, é importante classificar os centros de custos por grupo de prestação de serviço ou atividades realizadas. Assim, identifica-se, inicialmente, os centros de custos que atendem diretamente ao paciente. Estes centros de custos podem ser classificados como produtivos, finais ou finalísticos. Eles são considerados responsáveis pela “entrega” do serviço ou do produto final ao paciente. A prestação de serviços ao paciente está associada diretamente aos centros de custos produtivos, finais ou finalísticos.

Por sua vez, os centros de custos que dão sustentação ao trabalho dos centros de custos produtivos podem ser classificados como centros de custos-meio, de apoio ou auxiliares. Os centros de custos-meio, por darem sustentação aos centros de custos produtivos, terão seus custos absorvidos pelos primeiros. Desta forma, os centros de custos produtivos, por exercerem atividades finais da organização de saúde, isto é, o atendimento direto ao paciente, absorverão todos os custos incorridos.

Os centros de custos podem ser também categorizados em grupos, como forma de facilitar a identificação dos serviços prestados. Portanto, o nome dado ou a amplitude concedida para classificar os centros de custos é bastante flexível. Três pontos, entretanto, são considerados cruciais e definitivos:

1. Os centros de custos são classificados entre finais (aqueles que entregam o serviço ou produto ao usuário/cidadão) e os outros. Como “outros”, entenda-se quaisquer abordagens classificatórias que se justifiquem estrategicamente e gerencialmente.
2. A inteligência da gestão de custos encontra-se no desenho e na construção de uma estrutura organizacional que melhor atenda aos objetivos propostos,

e nas formas de repasse dos custos. Não nos nomes dados às classificações dos centros de custos.

3. O nome igual dado a centros de custos de hospitais diferentes não é suficiente para considerá-los minimamente equivalentes.

a. Centros de Custos Finalísticos – Centros de Custos Produtivos

Os centros de custos finais, finalísticos ou produtivos são, usualmente, aqueles que atendem diretamente ao paciente (usuário/cidadão), isto é, são produtores de serviços finais. Por serem finalísticos, os centros de custos produtivos absorvem os custos dos centros de custos administrativos e/ou auxiliares (ou outro tipo que se crie) e não têm seus custos repassados para outros centros de custos e sim para o procedimento (serviço prestado) ou paciente.

Os centros de custos produtivos podem ser categorizados, como já se disse anteriormente, conforme a particularidade dos serviços prestados. Em uma organização hospitalar, a categorização dos grupos pode ser em decorrência do atendimento recebido pelo paciente, conforme exemplos apresentados no Quadro 10. É importante que se considere a particularidade de cada organização de saúde, para que a subdivisão represente a organização, de forma a ter validade na gestão e no uso das informações para a instituição. Portanto, esta subdivisão poderá ser devidamente adequada às particularidades encontradas.

Quadro 10 – Exemplos de Grupos de Centros de Custos Produtivos em Razão do Tipo de Atendimento

Grupos – Centros de Custos Produtivos	Descrição
Ambulatório	Prestam serviços ambulatoriais gerais e de especialidades.
Assistência Domiciliar	Prestam serviços de assistência domiciliar.
Centro Cirúrgico	Desenvolvem atividades no centro cirúrgico (anestesia, centro cirúrgico, recuperação pós-anestésica), exceto atividades pertinentes ao Centro Obstétrico quando houver grupo específico.
Centro Obstétrico	Desenvolvem atividades no centro obstétrico referentes às atividades cirúrgicas da obstetria.
Internação	Representam todas as unidades de internação (cirúrgica, ginecológica, médica, obstétrica, pediátrica, ortopédica, psiquiátrica), exceto berçário e UTI.
Assistência Médica – Unidade de Terapia Intensiva (UTI)	Reúnem todos os centros de custos que desenvolvem atividades de internação intensiva (adulto, pediátrica, neonatal).

Fonte: Elaborado pelo autor.

É sempre importante lembrar que a definição de centros de custos é feita em razão de sua importância estratégica e gerencial. Não há qualquer virtude em se classificar centros de custos e categorizá-los em grupos sem uma defensável justificativa que considere os objetivos da organização.

b. Centros de Custos-Meio

Os centros de custos que dão sustentação à produção podem ser classificados como centros de custos-meio ou intermediários ou de apoio (ou “outros” ainda). O importante é que se tenha conhecimento do objetivo do tipo de serviço prestado por eles, isto é, ter conhecimento que são centros de custos que trabalham para os centros de custos produtivos. Esses centros de custos podem ser subdivididos, de forma a melhor representar os serviços prestados por eles.

São produtores de insumos utilizados por outros centros de custos, isto é, prestam serviços a outros. Esses centros de custos terão seus custos repassados aos demais por meio de critérios de atribuição ou rateio.

Os centros de custos-meio podem ser subdivididos em intermediários ou auxiliares, que executam atividades complementares àquelas desenvolvidas nos centros de custos finais; e administrativos, que compreendem os centros de custos relacionados com as atividades de natureza administrativa.

b1. Centros de Custos Intermediários ou Auxiliares

Os centros de custos intermediários ou auxiliares são aqueles que produzem bens ou serviços que dão sustentação à assistência ao paciente. Para facilitar a compreensão desta situação, tome-se como exemplo o Centro de Custos SND (Serviço de Nutrição e Dietética) de um hospital. Este centro de custos produz e/ou entrega os produtos de nutrição (refeição, lanche, colação, ceia etc.) e/ou, ainda, presta o serviço de nutrição (fornecimento de refeições) tanto para os pacientes quanto para os funcionários e acompanhantes. Portanto, ele presta serviço (ou fornece produtos) aos centros de custos produtivos, ou seja, para os pacientes e funcionários, por exemplo, do Centro de Custos UTI. O mesmo acontece quanto ao fornecimento para os funcionários de um Centro de Custos Administrativo – como no caso do Centro de Custos Compras e, ainda, para outros centros de custos auxiliares – funcionários do Centro de Custos Lavanderia.

Por sua vez, grupos dos centros de custos-meio podem também ser categorizados, conforme a particularidade dos serviços prestados. Pode-se categorizá-los, portanto, por ramo hierárquico: administrativo ou assistencial. O Quadro 11 apresenta esta proposta de categorização dos grupos dos centros de custos intermediários ou auxiliares, suas descrições e exemplos. Esta subdivisão deverá ser adequada a cada organização em particular para atender às necessidades locais.

Quadro 11 – Exemplos de Grupos de Centros de Custos Intermediários ou Auxiliares Quanto ao Objetivo Principal

Grupos – Centros de Custos Intermediários ou Auxiliares	Descrição
Apoio Geral	De apoio geral a todos os outros centros de custos – central de material esterilizado (CME), lavanderia, limpeza, rouparia e costura.
Comissões Técnicas	Reúne todas as comissões técnicas (infecção hospitalar, ética, óbito, outras).
Nutrição	Custos relacionados com a atividade de nutrição e dieta (banco de leite, lactário, nutrição dietética).
Serviço do Prontuário do Paciente (SPP)	Envolve os centros de custos relacionados com a atividade de arquivo de prontuário do paciente e de estatísticas do hospital.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se pode observar, fizemos questão de, no exemplo do Centro de Custos SND (Serviço de Nutrição e Dietética), mostrar que a sua “razão de existir” no hospital pode ser tanto por produtos fabricados (almoço, lanche, jantar etc.) quanto por serviços prestados (nutrição, alimentação). O fato de abrir espaço para esta discussão, é que nos permite igualmente dizer que optaremos por um ou outro (produto ou serviço), sempre em consonância com os eixos e objetivos estratégicos do hospital. A flexibilidade destas determinações não deve ser considerada como ponto fraco da gestão de custos, pelo contrário, esta flexibilidade é, isto sim, ponto forte, pois dá oportunidade para que o hospital responda de forma consistente às diferentes imposições de diferentes ambientes.

b2. Centros de Custos Administrativos

São os centros de custos relacionados com as atividades de natureza administrativa. Também prestam serviços para outros centros de custos administrativos, produtivos e auxiliares. Seus custos são rateados aos demais centros de custos, igualmente, por produtos ou serviços prestados. São exemplos de centro de custos administrativos: apoio à farmácia, à diretoria hospitalar e à telefonia. Os centros de custos administrativos também podem, caso seja útil gerencialmente, ser classificados ou categorizados em grupos.

O Quadro 12 apresenta exemplos dos centros de custos administrativos classificados de acordo com o serviço prestado.

Quadro 12 – Exemplos de Grupos de Centros de Custos Administrativos Quanto ao Serviço Prestado

Grupos - Centros de Custo Administrativos	Descrição
Apoio Administrativo	Relacionado com o apoio administrativo aos outros centros de custos, tais como farmácia, laboratório.
Direção – Administração	Reúne os centros de custos relacionados com as atividades administrativas de direção, tais como: assessorias e planejamento, diretoria administrativa e financeira, diretorias de áreas (medicina, enfermagem), gerência de risco, gerência de custo, superintendência, gerência de recursos humanos, contabilidade, faturamento, tesouraria e outros.
Condomínio	Reúne os centros de custos relacionados com a infraestrutura, tais como: segurança, telefonia, coleta de resíduos, elevadores e transportes.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os hospitais geralmente apresentam duas linhas decisórias e, muitas vezes, hierarquicamente distintas: administrativa e assistencial. Não nos cabe discutir aqui a origem, ou mesmo os benefícios ou os malefícios que essas duas linhas, por estarem tão distintamente configuradas, trazem. Temos, isto sim, que trabalhar no sentido de integrar as linhas de ação e os eixos estratégicos, fazendo valer os objetivos estabelecidos para o hospital independentemente dos diferentes modos de governança (administrativo e assistencial ou hierárquico e assistencial).

c. Outros Possíveis Tipos de Centros de Custos

Alguns centros de custos que não estão diretamente relacionados ao objetivo finalístico da organização hospitalar podem ser do tipo não operacionais ou externos.

c1. Centros de Custos Não Operacionais

Veja o caso da creche do hospital (caso exista). Ela tem custos. Entretanto, uma creche não está, pode-se dizer, diretamente ligada à linha de prestação do serviço hospitalar. Não se discute aqui o quão imprescindível é uma creche. Portanto, quando necessário gerencialmente, pode se verificar situações em que seriam ou são classificados aqueles centros de custos que não estão diretamente relacionados às atividades principais da organização de saúde. Os custos destes centros de custos são identificados, porém, não são rateados a outros. Eles serão ou são classificados como centros de custos não operacionais por não estarem diretamente ligados aos objetivos finalísticos do hospital, mas são consumidores de recursos e mercedores de nossa atenção. Esses custos serão apurados, porém serão separados dos demais centros de custos, facilitando o entendimento gerencial da informação.

c2. Centros de Custos Externos

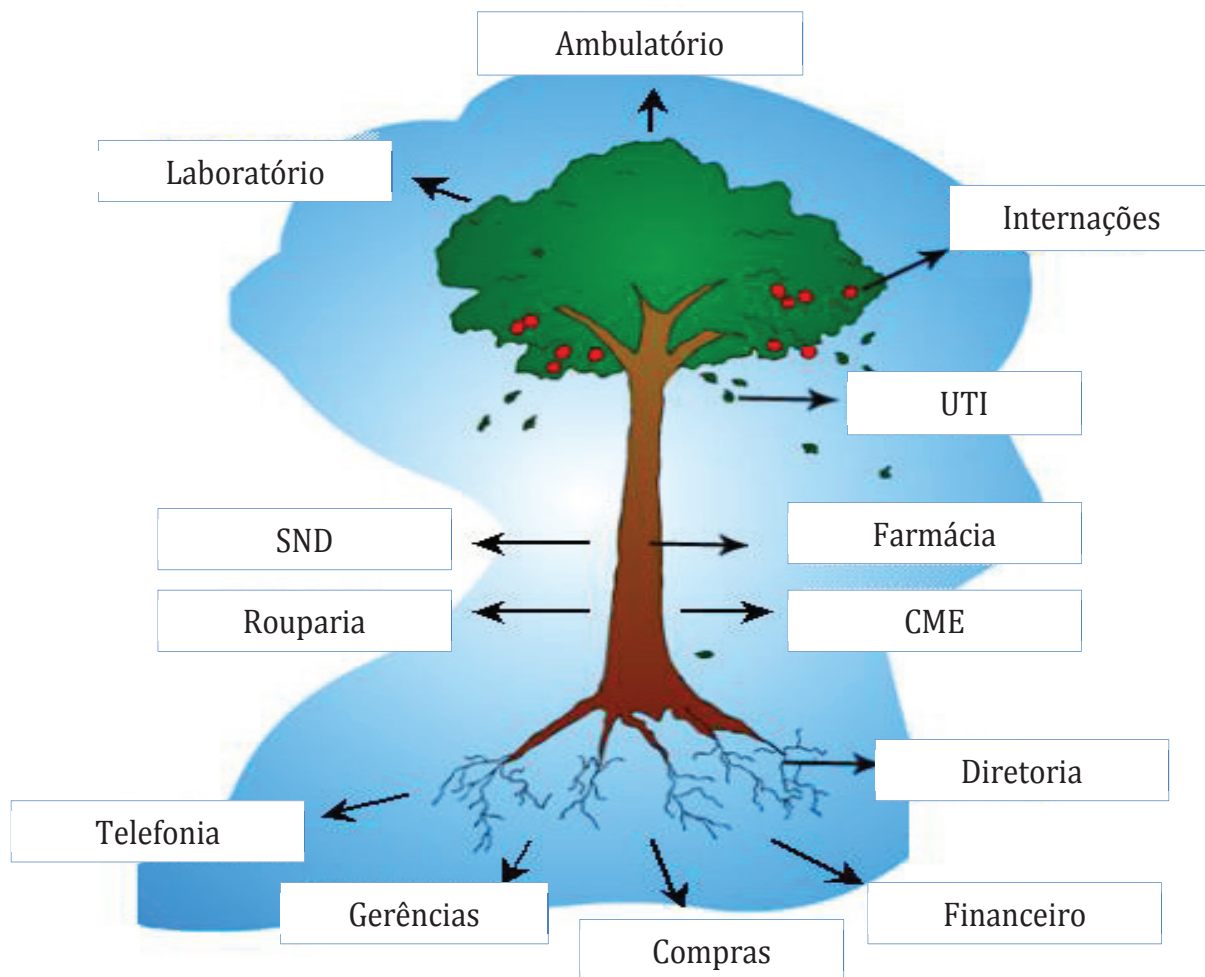
São centros de custos que recebem os custos das atividades ou serviços prestados a pacientes não vinculados ao hospital ou a outras instituições (demandas externas). Isto é, recebem somente os custos das atividades decorrentes dos serviços prestados pelos centros de custos administrativos, auxiliares e intermediários às demandas externas e que não devem ser apropriados aos centros de custos finais, pois não fazem parte das atividades/serviços finais da instituição.

7.1.2 Representação do Comportamento dos Centros de Custos

Para melhor visualizar o comportamento dos grupos de centros de custos, podemos fazer uma analogia entre a estrutura de centros de custos de uma organização de saúde e a estrutura de uma árvore frutífera. A árvore frutífera é uma forma simples, mas útil, de representar a estrutura de custos. A Figura 10 apresenta essa forma.

O objetivo da árvore é produzir frutos (produtos ou serviços primários) em seus galhos e prover sombra (produtos ou serviços secundários). Em uma árvore, as raízes são responsáveis pela obtenção dos nutrientes, fixação e sustentação da estrutura. As raízes não interferem diretamente na produção dos frutos, mas são essenciais para a consolidação do tronco, a provisão de nutrientes e a fixação da árvore. Os centros de custos administrativos podem ser considerados as raízes da árvore. Não são percebidos, à primeira vista, mas, são absolutamente necessários.

Figura 10 – Representação Esquemática dos Centros de Custos em Hospitais



Fonte: FHEMIG, 2009b.

O tronco, por sua vez, é essencial para a sustentação dos galhos e, em conjunto com as raízes, conduzem a seiva até eles. E, por fim, os galhos são responsáveis diretos pela frutificação e sombreamento. Logo, os centros de custos intermediários ou auxiliares formam o tronco que sustenta e alimenta a produção dos frutos. Os trabalhos desenvolvidos por eles aparecem como auxiliares para a produção dos frutos, portanto, os custos destes centros de custos são rateados para outros intermediários ou auxiliares e, por fim, para os centros de custos produtivos, finais ou finalísticos.

Frutos e sombra são de responsabilidade dos galhos – centros de custos produtivos, finais ou finalísticos. Eles fabricam os produtos e prestam os serviços que constituem os objetivos finais da árvore frutífera. Eles só terão condições de produzir se receberem o apoio de todos os demais centros de custos: administrativos e auxiliares. Desta forma, toda a unidade assistencial repassa os custos aos produtos e serviços prestados. Já os centros de custos não operacionais, por não estarem diretamente ligados ao objetivo final da unidade, não fazem parte diretamente desta.

Para implantar um sistema de custos utilizando o custeio por absorção como modelo, em uma organização de saúde, é necessário considerar que os diversos centros de custos são como unidades de negócio (ou, mais grosso modo, empresas) que prestam serviços entre si. Estes centros de custos ou centros de responsabilidade fabricam produtos ou prestam serviços para outros centros de custos, criando ou simulando uma cadeia cliente-fornecedor interna. Portanto, a gestão de unidade de negócio e a integração entre os diversos centros de custos devem ser consideradas e difundidas como uma perspectiva a mais da gestão de custos.

Desta forma, pode-se sintetizar que a implantação de um sistema de gestão de custos em uma organização pública baseia-se na distribuição dos custos entre os diversos centros de custos administrativos e intermediários ou auxiliares (ou outros) até os centros de custos produtivos, finais ou finalísticos. Ou seja, como o objetivo final da organização de saúde é o atendimento ao paciente, é esperado que todos os custos criados sejam repassados aos centros de custos finais ou produtivos, segundo critérios de rateio previamente definidos, e, por último, ao serviço final de atendimento (modelo do custeio por absorção).

8 Definições e Classificações de Itens de Custo, Unidades de Produção, Critérios de Rateio, Além da Forma de Alocá-los aos Centros de Custos

8.1 Itens de Custos

A definição dos itens de custo também é fundamental para a estruturação da implantação de um sistema de gestão de custos. No setor público, a separação dos custos e das despesas pode ser, até certo ponto, desconsiderada, conforme proposto por Alonso (1999), levando-se em conta sua utilização gerencial. Portanto, para efeitos deste material e, levando-se em consideração os trabalhos já desenvolvidos de forma exitosa, todos os gastos decorrentes da produção dos serviços podem ser considerados como itens de custos.

Os itens de custos são classificados em grupos, conforme as suas características, possibilitando ganhos de resultado na atribuição. Logo, os custos podem ser classificados como diretos ou indiretos em relação a um centro de custos ou também em relação ao paciente atendido. No Quadro 13 são classificados os custos em relação à aplicação quanto aos centros de custos.

Quadro 13 – Classificação dos Custos Quanto à Aplicação aos Centros de Custos

Tipos de Custos	Descrição
Custos diretos atribuídos aos centros de custos	Os custos serão diretos quando os recursos consumidos puderem ser identificados diretamente nos centros de custos. São aqueles diretamente incluídos no cálculo dos custos. Apresentam a propriedade de serem mensuráveis de maneira objetiva, exigindo para isso, medidas de consumo: quilogramas, horas (de trabalho), quilowatts etc. Sua identificação é possível sem a utilização de qualquer critério de atribuição (rateio). Um exemplo é o salário dos profissionais alocados no centro de custos.
Custos indiretos atribuídos aos centros de custos	São aqueles custos de recursos que, por dificuldade de apropriação direta, até mesmo irrelevância gerencial, ou por sua própria natureza, não se identificam no centro de custos. Necessitam de aproximações, isto é, algum critério de alocação para serem atribuídos ao centro de custos. Para realizar esta alocação, é preciso definir uma base ou um critério de alocação (rateio). Assim, os custos dos recursos consumidos e que não podem ser atribuídos diretamente aos centros de custos são rateados conforme critérios específicos. Como exemplo, tem-se a energia elétrica consumida com a iluminação.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por sua vez, no Quadro 14, são classificados os custos quanto à aplicação aos serviços ou produtos, e em organização hospitalar, quanto aos pacientes.

Quadro 14 – Classificação dos Custos Quanto a Sua Aplicação aos Pacientes

Tipos de Custos	Descrição
Custo direto atribuído ao paciente	São os custos dos recursos que podem ser diretamente identificados e consumidos pelos pacientes. Os exemplos mais concretos são os medicamentos, exames e consultas médicas.
Custo indireto atribuído ao paciente	São aqueles custos de recursos que não se identificam ou não se vinculam clara e precisamente ao paciente. Isso ocorrerá, geralmente, por dificuldade de apropriação ou pela sua natureza. Para realizar esta alocação, é preciso definir base ou critério de alocação (rateio) aos pacientes. Pode-se citar, como exemplo, o custo de supervisão de enfermagem e, até mesmo, o custo com pessoal no Centro de Custos “Ambulatório” pela impossibilidade de medir quanto um paciente específico usou de horas de serviço.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Desta forma, o custo com medicamento tanto pode ser diretamente relacionado ao paciente quanto a um centro de custo. Ou seja, um medicamento consumido no Centro de Custos “Ambulatório” será custo direto deste centro de custos e poderá também ser custo direto do paciente, se for possível a identificação de forma direta. O tratamento desse custo, claro, não poderá ser duplicado em função disso.

Os itens de custos serão mais facilmente identificados se a organização de saúde já utilizar um plano de contas. Normalmente, as organizações públicas têm como referência um classificador de despesas que possibilita a identificação dos gastos. Neste caso, o importante, no âmbito público, é diferenciar os gastos que representam consumo de recursos daqueles gastos de outra natureza e que, portanto, fogem ao escopo de um sistema de custos.

Assim, a classificação dos itens de custos em grupos tem como objetivo a maior compreensão dos itens que compõem o custo. A subdivisão deve ter como objetivo apresentar informações quanto a sua utilização, conforme o Quadro 15 a seguir. A subdivisão deverá ser adequada às necessidades de cada organização.

Quadro 15 – Classificação dos Itens de Custos Quanto a sua Utilização

Grupo	Descrição
Pessoal (ou Recursos Humanos)	Refere-se a itens como vencimentos, vale-transporte, abono de férias, contribuição patronal, entre outros.
Serviços de Terceiros (ou Despesas Gerais)	Neste caso, tem-se a prestação de serviços de terceiros: segurança, locação etc.
Depreciação	Trata-se, neste caso, da depreciação dos bens móveis e imóveis. Na administração pública, esta classificação ainda é fragilmente compreendida e tratada.

Continua

Conclusão

Grupo	Descrição
Material de Consumo	Refere-se a material em geral, podendo ser subdividido em material hospitalar e despesas gerais, que inclui material de escritório, material de laboratório, entre outros.

Fonte: Elaborado pelo autor.

8.2 Unidade de Produção

A unidade de produção é uma proposta muito importante. Como já se disse neste material, deve-se considerar a perspectiva de se gerenciar o centro de custos como unidade de negócio. Nesta direção, é importante que o centro de custos identifique claramente seus produtos ou serviços prestados e, também, quem são seus fornecedores e clientes.

Na gestão de custos, é importante que os centros de custos produtivos sejam “parametrizados” e, portanto, tenham unidade de produção. Esta parametrização possibilita vincular o que é o “negócio” do centro de custos. O Quadro 16 apresenta exemplo de unidade de produção.

Quadro 16 – Exemplos de Centros de Custos Produtivos e Suas Unidades de Produção

Centros de Custos Produtivos	Unidades de Produção Simples
Ambulatório	Consulta ou Atendimentos
Unidade de Internação	Paciente-Dia
Bloco Cirúrgico	Hora Cirúrgica

Fonte: Elaborado pelo autor.

8.3 Unidades de Medida

As unidades de medida possibilitam a quantificação do que foi produzido (unidades de produção) pelos centros de custos, seja esta fabricação de produtos ou prestação de serviços. Definir unidades de medida é imprescindível para a implementação da gestão de custos, embora se reconheça que, em alguns casos, seja complexo. Para efeito da gestão dos centros de custos como unidades de negócio é bastante oportuna a classificação das unidades de medida. A razão é simples e muito importante. Alguns centros de custos gastam seus recursos (ou a maioria deles) em um único produto principal, outros já gastam seus recursos com vários produtos principais. Assim, podemos classificar, inicialmente, as unidades de medida quanto ao peso do consumo de recursos: simples e ponderado.

As unidades de medida podem ser classificadas como: medidas simples e medidas ponderadas.

8.3.1 Medida Simples

Quando o centro de custo que produz e/ou fornece tem como objetivo um produto ou serviço dito principal ou único. Não produz e/ou fornece unidades diferenciadas. O Centro de Custos “Lavanderia”, por exemplo, tem como unidade de medida o quilograma de roupa lavada. Mesmo que outros produtos ou serviços sejam realizados, um é considerado principal em relação a todos os outros. O Quadro 17 apresenta exemplos de centros de custos que têm unidades de medida simples.

Quadro 17 – Centros de Custos x Unidade de Medida Simples

Centro de Custos	Unidade de Medida
Lavanderia	Quilo de roupa lavada
Transporte	Quilômetros rodados
Telefonia	Número de ramais
UTI	Paciente-dia
Ambulatório	Atendimento ambulatorial
Psicologia	Sessões

Fonte: Elaborado pelo autor.

8.3.2 Medida Ponderada

Neste caso, o centro de custos produz e/ou fornece serviços distintos que consomem de forma diferente os recursos disponíveis. Tal fato, muitas vezes, exige a adoção de um critério de equivalência para definição da produção do centro de custos, ou seja, um número de unidade de referência de consumo. Assim, os diferentes produtos consumirão diferentes quantidades de unidades de referência conferindo “peso” aos produtos.

O “peso”, ou seja, a equivalência ou, ainda, a ponderação, possibilita criar uma relação entre os diversos produtos fabricados por um centro de custos específico. No Centro de Custos Central de Material Esterilizado (CME), a unidade de produção pode, por exemplo, ser definida por “pacotes esterilizados”. Desta forma, é possível a identificação de uma unidade de produção que possa ser gerenciada pelo centro de custos como unidade de negócio. E, como são produzidos diferentes tipos de pacotes esterilizados, eles devem ser classificados e ter seu peso definido baseando-se, por exemplo, na complexidade do preparo, na complexidade de lavagem dos mesmos e no tempo para esterilização em autoclave.

Outro exemplo, o Centro de Custos Auxiliar Serviço de Nutrição e Dietética (SND) tem como objetivo o fornecimento das refeições ou o serviço de nutrição. Porém, o SND produz, pelo menos, cinco tipos de produtos (refeições) de diferentes consumos de recursos e complexidades no seu preparo. O produto “café da manhã” tem um gasto menor que o “almoço”. O produto “jantar”, por sua vez, consome mais e diferentes recursos que o “lanche”, e assim por diante. Desta forma, faz-se necessária

a utilização de um critério de equivalência a “UniRef”, por exemplo. Logo, o produto “lanche” consome uma UniRef e o “almoço”, seis UniRefs. A atribuição de “pesos” a cada tipo de refeição possibilita a transferência dos custos de forma mais criteriosa.

Para se definir o quantitativo produzido pelo Centro de Custos SND, pode-se considerar os pesos dos diversos produtos (refeições) fabricados, conforme apresentado no Quadro 18.

Quadro 18 – Produção do Centro de Custos SND (Mês x)

Refeição	Quantidade Produzida	UniRefs Consumidas	Quantidade X Peso
Café da manhã	150	2	300
Almoço	165	6	990
Lanche	189	1	189
Jantar	170	4	680
Ceia	135	3	405
Total de UniRefs produzidas no Centro de Custos SND (mês x)			2.455

Fonte: Elaborado pelo autor.

Apenas para ilustrar, suponha, agora, que a UniRef tenha o valor de R\$ 1,20 (um real e vinte centavos). Para obter o custo final de cada tipo de produto (refeição) produzido tem-se apenas que multiplicar os pesos correspondentes pelo custo unitário.

Uma observação importante é quanto à construção do critério de referência. Bem, para fazê-lo, deve-se empregar rigor científico, pois o mesmo precisa ser metodologicamente defensável. Cada caso deverá ser estudado criteriosamente.

8.4 Critérios de Rateios

Os critérios de rateio ou atribuição, como já se discutiu anteriormente aqui, são utilizados para a transferência de custos também entre centros de custos. Esses podem ser utilizados tanto para transferência dos custos indiretos aos centros de custos quanto para transferência dos custos dos centros de custos administrativos e auxiliares entre si e para os centros de custos produtivos e centros de custos não operacionais. Não se quer dizer que o processo se dá de forma desorganizada. Muito pelo contrário. A forma de transferência de custos se dá segundo o método *top-down*, ou seja, os custos são repassados dos centros de custos-meio para os centros de custos-fim e, finalmente, aos procedimentos, encerrando o ciclo do processo de transferência.

8.4.1 Critérios de Rateios dos Custos Indiretos

Para a atribuição dos custos indiretos aos centros de custos, estes devem estar associados a critérios de rateios, isto é, a parâmetros de transferência dos custos. O Quadro 19 apresenta alguns exemplos de itens de custos indiretos e seus potenciais critérios de rateio.

Quadro 19 – Critérios de Rateio (Atribuição) de Itens de Custos Indiretos

Item de Custo Indireto	Critério de Rateio (Potenciais) em Função de:
Energia elétrica	Pontos de tomada e luz
Aluguel do imóvel	Metragem dos centros de custos
Seguro do imóvel	Valor dos equipamentos por centros de custos
Depreciação predial	Metragem dos centros de custos

Fonte: Elaborado pelo autor.

8.4.2 Critérios de Rateios dos Centros de Custos Administrativos e Auxiliares

Os centros de custos administrativos e auxiliares, segundo o modelo do custeio por absorção, devem ter seus custos repassados aos centros de custos produtivos. Pode-se utilizar como critério de rateio, a quantidade relacionada à produção, conforme apresentado no Quadro 20.

Quadro 20 – Critérios de Rateio de Centros de Custos Administrativos e Auxiliares

Centros de Custos Administrativos e Auxiliares	Critério de Rateio (Potenciais) em Função de:
Direção	Número de funcionários dos centros de custos
Almoxarifado	Itens dispensados aos centros de custos
Patrimônio	Bens patrimoniados nos centros de custos

Fonte: Elaborado pelo autor.

9 Produção das Informações de Custos – Coleta de Dados

A gestão de custos apresenta objetivos importantes como, por exemplo, disponibilizar aos gestores informações e dados de apoio no processo de tomada de decisões e na solução de problemas. Pode-se, assim, inferir que a gestão de custos pretende construir ou constituir uma base de conhecimento suficiente para a compreensão dos processos gerenciais internos, nas perspectivas de planejamento e controle quanto aos serviços prestados e com os demais indicadores assistenciais.

Nesta perspectiva, a definição de quais informações são necessárias, a forma de coleta dos dados criadores destas informações e a periodicidade são etapas decisivas na construção da gestão dos custos. Deve-se considerar que, para a obtenção de informações relevantes é necessário que se domine o processo como um todo – desde a etapa da captação dos dados até a apresentação final ao usuário gestor.

Assim, faz-se necessário, identificar como serão criadas as informações, além da sua vinculação e suporte aos objetivos estratégicos da organização. Outra importante consideração é quanto à padronização necessária para a composição da base de dados, se por sistema informatizado ou por formatos físicos e manuais. Em alguns casos, estes procedimentos, por si só, já representam importante etapa de avaliação dos processos internos que, em condições normais, já representam ganho de conhecimento e reorganização.

Assim, após as definições iniciais, passa-se à fase de coleta dos dados. Os dados levantados possibilitarão identificar como os custos das unidades hospitalares retratam:

- a) os recursos utilizados (humanos, materiais, serviços e outros);
- b) quais são os serviços/bens prestados/produzidos e seus custos; e
- c) permitem rastrear custos por unidades operacionais (departamentos, divisões, seções) e por objeto (paciente e tipo de serviço em geral).

Estes dados terão levantamentos de formas distintas, com periodicidades também distintas. Sua apuração e classificação serão apresentadas de forma a facilitar a identificação de como são coletados e apropriados. É importante salientar a importância da participação de especialistas para a definição das informações que serão criadas. Entende-se aqui por especialistas as pessoas com expertise ou usuários-chave que são responsáveis, diretamente, pela prestação do serviço, produção do bem, ou seja, produção da informação. Acredita-se que a busca do entendimento do processo, juntamente com aqueles que são responsáveis por ele, enriquece e fortalece o trabalho de produção das informações.

A representação de como os dados de custos podem ser identificados, baseando-se no método de custeio por absorção, encontra-se no Quadro 21.

Quadro 21 – Representação da Identificação dos Custos

Linhas	Composição dos Custos	Descrição
	Custos Diretos	Custos diretamente identificados aos centros de custos.
1	Pessoal	Custos com vencimentos, provisão para 13º salário, provisão para férias, entre outros.
2	Material de consumo	Custos como artigos de limpeza, medicamentos, material médico etc.
3	Despesas gerais	Custos tais como despesas miúdas, entre outras.
4	Serviços de terceiros	Locação de serviços de limpeza, serviços de apoio, manutenção de equipamentos e outros serviços de terceiros.
5 = Total Custos Diretos = 1 + 2 + 3 + 4		Soma de todos os custos diretos aos centros de custos.
6 = Custos Indiretos		Energia elétrica, água, telefonia e outros custos indiretos.
7 = Rateios Recebidos		Rateio de outros centros de custos que prestam serviço aos centros de custos.
8 = Custo Total = (Custos Diretos + Custos Indiretos + Rateios)		Somatório de todos os custos consumidos pelos centros de custos.
9 = Quantitativo Produzido pelo CC - Unidade de Mensuração		Quantitativo produzido pelo centro de custos, seja unidade de produção ou critério de rateio.
10 = (8/9) = CUSTO UNITÁRIO		Valor de custos de uma unidade produzida pelos centros de custos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Inicialmente, os dados podem ser segmentados quanto à periodicidade de seu levantamento. Os dados que não são alterados com frequência podem ser apurados com uma periodicidade maior, semestralmente ou anualmente. São os dados classificados como *dados permanentes*. Este é o caso das áreas (quantidades em metros quadrados) dos centros de custos, por exemplo, que não se alteram, em princípio, de um mês para outro. Os dados que são alterados frequentemente necessitam de uma coleta frequente. Normalmente, os dados são coletados diariamente, porém são compilados mensalmente. São os dados classificados como dados mensais. Estes dados são, por exemplo, as estatísticas (ou quantidades) de produção dos centros de custos, como os custos com folha de pagamento, valores de custos diretos aos centros de custos.

9.1 Dados Mensais

Os dados mensais representam os custos incorridos no mês de referência. A diferenciação entre *desembolso* e *custo* é importante para a produção destes dados. Os desembolsos, isto é, a efetiva transferência de recursos para pagamento de um bem ou serviço, pode não representar o custo, considerando-se o mês em que ocorreu esta transferência. Isto significa que a apropriação de custos de uma prestação de serviços, por exemplo, muitas vezes, deverá ser incluída no mês em que se prestou o serviço e não no mês em que ocorreu o pagamento de sua nota fiscal ou fatura.

Os dados necessários à gestão de custos podem ser agrupados em dois conjuntos. Um deles consiste das *informações de consumo de recursos*, isto é, valores de recursos utilizados pelos centros de custos, sejam eles custos diretos ou indiretos. O outro é formado pelas *informações de serviços prestados* pelos centros de custos, correspondentes à mensuração da prestação de serviços ou produção de bens no período. Estes conjuntos serão descritos com maior profundidade a seguir.

9.1.1 Informações de Consumo de Recursos pelos Centros de Custos

As informações de consumo de recursos pelos centros de custos representam os custos incorridos nestes centros. Estes custos podem ser de identificação direta ou indireta. Na indireta, necessitam de um critério de atribuição ou rateio para sua alocação. Os dois tipos – direto e indireto – apresentam particularidades na sua coleta e alocação aos centros de custos, conforme descrição a seguir.

a. Informações de Recursos Consumidos Indiretamente

A identificação de alguns itens de custos a serem atribuídos aos centros de custos nem sempre se faz de uma forma, digamos, direta. Para alguns itens, adota-se alguma forma arbitrária de alocação, devido, principalmente, à impossibilidade de medir o consumo dos recursos de forma diretamente relacionada aos centros de custos. Geralmente, o consumo destes recursos é feito de forma compartilhada e, o compartilhamento, é imprecisamente medido de forma individualizada nos centros de custos. Como já foi dito, o critério de rateio tem, então, esta função: buscar individualizar ou atribuir os custos indiretos da forma mais criteriosa possível entre os atores que compartilham o recurso disponibilizado.

A identificação de quais recursos consumidos serão considerados como indiretos, dependerá da forma de identificação dos itens de custos atribuídos aos centros de custos em cada organização de saúde. O Quadro 22 apresenta itens de custos normalmente classificados como indiretos. Porém, deve-se ressaltar que, caso alguma organização consiga identificar estes consumos de forma individualizada e alocá-los diretamente aos centros de custos, estes serão assim classificados.

Quadro 22 – Exemplos de Custos Indiretos e Possíveis Critérios de Rateio

Custo Indireto	Critério de Atribuição (Rateio) (em Função de (o) (a))
Energia elétrica	% de consumo de energia elétrica
Água/Esgoto	% de consumo de água
Telefone	Número de ramais
Depreciação predial	Área (m ²)
Seguros	Área (m ²)
Impostos e taxas	Área (m ²)
Aluguel	Área (m ²)

Fonte: Elaborado pelo autor.

b. Informações de Recursos Consumidos Diretamente

As informações sobre recursos consumidos pelos centros de custos, de forma individualizada e diretamente identificável, correspondem aos custos diretos, sejam eles recursos humanos, materiais ou serviços prestados. Os custos diretos, para facilitar a identificação, podem ser classificados como custos de pessoal, custos de material de consumo, custos de serviços de terceiros, conforme descrito a seguir.

Custos Diretos de Pessoal

Os custos de pessoal correspondem a um percentual representativo dos custos totais na prestação de serviços de saúde. Os custos de pessoal são compostos de diversos itens de custos, podendo variar conforme a organização de saúde. Na gestão de custos, os gastos com pessoal devem ser tomados em termos do somatório. Alguns itens de custos de pessoal podem ser identificados no Quadro 23.

Quadro 23 – Exemplos de Custos Diretos de Pessoal

Tipo de Itens de Custos
Abono de férias
Férias
Férias-prêmio
INSS
Vale-transporte
Vencimentos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os custos diretos de pessoal, em um hospital, exigem cuidado maior, devido ao seu alto valor. Por outro lado, é um custo, muitas vezes, classificado como não gerenciável em hospitais públicos. Este fato se dá em virtude do arranjo administrativo. Em hospitais da administração direta, por exemplo, o pessoal, e conseqüentemente seus custos, são gerenciados em função das políticas de recursos humanos do Estado.

Custos de Material de Consumo

Os itens de custos de material de consumo são diversos, com diferentes formas de obtenção, dependendo da particularidade de cada organização. A obtenção de alguns deles, considerando a sua importância, será apresentada com maior detalhamento. O custo com medicamentos e material médico, por exemplo, deverá ser criado pelo centro de custos responsável. Outros tipos de itens de custo de material de consumo podem ser vistos no Quadro 24.

Quadro 24 – Exemplo de Itens de Custos de Material de Consumo

Tipo de Itens de Custos de Material de Consumo
Artigos para confecção em geral
Artigos para limpeza e higiene
Combustíveis e lubrificantes para veículos
Ferramentas, ferragens e utensílios
Hortifrutigranjeiros
Material de laboratório e produtos químicos
Manutenção e reparos de bens móveis
Manutenção e reparos de bens imóveis
Materiais de acondicionamento e embalagem
Material de informática
Material de segurança
Material elétrico
Material gráfico e impressos
Material médico e hospitalar
Material para escritório
Material radiológico
Medicamentos
Peças acessórias para equipamentos
Produtos alimentícios
Utensílios para refeitório e cozinha

Fonte: Elaborado pelo autor.

Custos Diretos de Serviços de Terceiros

O fornecimento de serviços do tipo “prestação de serviços em geral ou de itens não estocáveis” (de manutenção, por exemplo) pode ser realizado de forma esporádica ou por meio de contratos anuais. Para a apuração dos custos de serviços prestados por meio de contratos, os valores podem ser apurados considerando a prestação de serviço efetivamente realizado no período ou por meio de provisionamento, isto é, cotizando os valores contratados pelo número de meses do contrato. O emprego de um ou outro mecanismo pode ser utilizado, sendo necessário, entretanto, definir a forma de obtenção dos dados.

Levantamento de Dados de Depreciação

Como já foi dito anteriormente, a aplicação ou leitura do fenômeno da “depreciação” no setor público é, ainda, iniciante e encontra-se em desenvolvimento. Tal fato exige o uso do conceito com cuidado, talvez ainda maior que outros, quanto ao seu emprego. Logo, a medida do custo da depreciação, por não ter uma normatização específica para o setor público, deve ser considerada, em um contexto gerencial, como será processada.

Como se sabe, em linhas gerais, o objetivo maior da apuração de custo com depreciação é a obtenção de um valor de gasto não desembolsado, como um provisionamento, para a reposição de itens patrimoniais, sejam eles, equipamentos, mobiliários ou bens imóveis.

No setor público, especificamente, no setor Saúde, a apropriação do custo de depreciação pode ser processado de duas formas distintas. A primeira forma corresponde à apropriação de um percentual do custo do bem considerando o seu valor de aquisição; a segunda forma faz uso do valor do bem atualizado. Os quadros 25 e 26 apresentam exemplos da distinção da apuração dos custos de depreciação das duas formas.

Quadro 25 – Apropriação do Custo de Depreciação

Equipamento	Valor de Aquisição (R\$)	Data de Aquisição	Meses para Depreciação	Valor da Depreciação Mensal (R\$)
Depreciação tendo como base o valor de aquisição				
Aparelho de Raio X	15.000,00	jan./2009	48	312,50
Tomógrafo	500.000,00	mar./2010	48	10.416,67

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 26 – Apropriação do Custo de Depreciação

Equipamento	Valor de Aquisição (R\$)	Data de Aquisição	Valor Atualizado (R\$)	Meses para Depreciação	Valor da Depreciação Mensal (R\$)
Depreciação tendo como base o valor do bem atualizado					
Aparelho de Raio X	15.000,00	jan./2009	17.000,00	48	354,17
Tomógrafo	500.000,00	mar./2010	520.000,00	48	10.833,33

Fonte: Elaborado pelo autor.

O levantamento dos bens patrimoniados está aqui apresentado contendo dados permanentes, considerando que não se alteram regularmente e que são de difícil apuração. Porém, se a organização de saúde possuir um sistema informatizado que disponibilize esta informação de forma mensal, este levantamento deve ser realizado mensalmente. Para que não seja necessário o levantamento mensal de todos os bens, pode-se apurar apenas a movimentação patrimonial mensal. Isto é, considera-se os bens que foram adquiridos ou baixados na carga patrimonial, bem como os bens que tiveram movimentação patrimonial entre os centros de custos no período. Desta forma, as informações são atualizadas mensalmente e os custos apurados serão apropriados como custos diretos aos centros de custos, mensalmente.

c. Informações de Produção Prestadas pelos Centros de Custos

Quando da definição de um centro de custos, considerou-se necessária a possibilidade de alocação de gastos a ele e a medida de sua produção. Desta forma, será possível a mensuração dos consumos, normalmente de recursos humanos, material, equipamentos e outros serviços, além de ser possível definir os produtos a ele associados. Este produto (ou produtos) deverá ser quantificável, possibilitando o levantamento de valores mensais de produção. Devemos lembrar que a criação de centros de custos deve ser metodologicamente defensável.

No método de custeio por absorção todos os custos são alocados (absorvidos) aos produtos finais por meio dos centros de custos finalísticos ou produtivos. Desta forma, os centros de custos administrativos e auxiliares, por serem centros de custos-meio, que dão sustentação aos centros de custos produtivos, terão seus custos transferidos entre si (de forma metodológica e gerencialmente defensável) e, finalmente, aos centros de custos produtivos por rateio.

A produção dos centros de custos possibilita medir quanto custa a prestação de bens ou serviços destas unidades (de produção). Para os centros de custos administrativos e auxiliares, a sua própria unidade de produção poderá ser utilizada como critério de rateio para a transferência dos custos a outros centros de custos administrativos e/ou auxiliares e aos centros de custos produtivos.

d. Mensuração da Produção dos Centros de Custos Produtivos

Os centros de custos de produção em organizações de saúde prestam serviços, usualmente, de forma direta aos pacientes. Para a definição dos custos de produção de uma unidade deste serviço é necessário medir o que foi produzido no período. Essa produção, normalmente, será obtida por meio das “estatísticas” de produção, controladas de forma informatizada ou não. Estas informações permitem conhecer a intensidade das atividades, a dimensão e as características operacionais e organizacionais dos centros de custos produtivos.

Muitos centros de custos estão associados a uma única unidade de produção. O Centro de Custos “UTI”, por exemplo, cria ou associa-se à unidade de produção paciente-dia. Desta forma, a informação que deve ser coletada é de quantos pacientes-dia foram atendidos no referido período no Centro de Custos “UTI”. O Quadro 27 apresenta exemplos de centros de custos produtivos e suas possíveis unidades de produção.

Quadro 27 – Exemplos de Unidades de Produção de Centros de Custos Produtivos

Unidade de Produção	Dados Estatísticos de Produção dos Centros de Custos Produtivos	Responsável pela Informação	Exemplos de Centros de Custos
Paciente-dia	Censo ocupacional com número de internações ou número de pacientes-dia por centro de custos	Serviço de Pronto-atendimento do Paciente ou Setor de Estatística	Unidade de Internação Unidade de Tratamento Intensivo
Consulta	Dados estatísticos de produção do número de consultas realizadas por centros de custos	Serviço de Pronto-atendimento do Paciente ou Setor de Estatística	Ambulatório de Especialidades (realiza apenas consulta)
Atendimentos (Ambulatoriais)	Número de atendimentos realizados por profissionais não exclusivamente médicos	Serviço de Pronto-atendimento do Paciente ou Setor de Estatística	Ambulatório – Observação (Centro de Custos que presta serviço de consulta médica, mas que também presta outros serviços, tais como: observação, prescrição de soro, nebulização etc.)
Exames	Estatística de produção de exames por Centros de Custos “SADTS”	Serviço de Pronto-atendimento do Paciente ou Setor de Estatística	Endoscopia Ultrassonografia Raio X
Sessão	Estatística de produção de profissionais não médicos	Serviço de Pronto-atendimento do Paciente ou Setor de Estatística	Psicologia Fisioterapia

Fonte: Elaborado pelo autor.

e. Mensuração da Produção dos Centros de Custos Administrativos e Auxiliares

As informações de produção dos centros de custos administrativos e auxiliares possibilitam que sejam medidos os custos da prestação de serviços destes centros de custos. Além disso, permite que sejam utilizadas como critérios de rateio para a transferência de seus custos, considerando que centros de custos administrativos e auxiliares prestam serviços a outros.

Dados “estatísticos” dos centros de custos correspondem à prestação de serviços mensal de cada centro de custos para os demais. O número de refeições distribuídas pelo Centro de Custos “SND” constitui exemplo.

Alguns centros de custos, dada a particularidade na prestação de serviço, e, considerando a necessidade de melhorar a medição da sua produção, poderão ser associados a uma unidade de produção ponderada, como já foi dito. Essa unidade resulta da utilização de critérios de equivalência. Ou seja, para mensurar os diversos serviços prestados, utiliza-se uma relação entre esses serviços, dadas as condições de complexidade na produção e nos recursos consumidos (recursos humanos, materiais e equipamentos).

Utilizando o Centro de Custos “SND”, como exemplo ainda, pode-se apresentar como a transferência dos custos será processada no sistema de gestão de custos. Normalmente, diversos tipos de refeições são produzidos e apresentam uma relação de proporção, como apresentado no Quadro 28.

Quadro 28 – Exemplo de Unidade de Produção Ponderada do Centro de Custos “SND”

Unidade de Produção	Tipo de Refeição	Ponderação
Número de refeições	Desjejum	2
	Colação	1
	Almoço	5
	Lanche vespertino	2
	Jantar	4
	Lanche noturno	1

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Centro de Custos “SND” deverá considerar os diversos tipos e quantidades de refeições produzidas. Estes dados serão “reduzidos” ao critério de equivalência para posterior ponderação e atribuição aos centros de custos consumidores, conforme apresentado no Quadro 29.

Quadro 29 – Estatística de Produção do Centro de Custos “SND” – Um Exemplo

Tipos de Refeições	Desjejum	Colação	Almoço	Lanche Vespertino	Jantar	Lanche Noturno		
Pesos	2	1	5	2	4	1		
Centros de Custos	Número de Refeições						Total de Refeições	Total Unidade Equiv.
Alojamento Conjunto	20	22	25	23	19	15	124	324
UTI Adulto	35	34	38	29	31	25	192	501
Unidade de Internação Pediátrica	45	42	54	25	32	21	219	601
Total de refeições	100	98	117	77	82	61	535	1.426
Total da Produção do Centro de Custos “SND” – Unidades de Equivalência							1.426	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Outros centros de custos podem utilizar unidades de produção ponderada. O Quadro 30 contém alguns exemplos.

Quadro 30 – Exemplos de Centros de Custos que Podem Vir a Utilizar Unidades de Produção Ponderada

Centro de Custos	Unidade de Produção	Itens Produzidos	Pesos Ponderados
Central de Material Esterilizado	Pacotes Esterilizados	Material avulso	1
		Pacote pequeno	5
		Pacote médio	15
		Pacote grande	20
		Pacote GG	40

Continua

Conclusão

Centro de Custos	Unidade de Produção	Itens Produzidos	Pesos Ponderados
Laboratório	Exames Laboratoriais	Exames tipo 1	1
		Exames tipo 2	3
		Exames tipo 3	5
		Exames tipo 4	7
Raio X	Exames de Raio X	Raio X pequeno	1
		Raio X médio	3
		Raio X grande	5

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os dados “estatísticos” de produção dos centros de custos administrativos serão a base para o levantamento de seus custos e servirão como critérios de rateio. Algumas informações permanentes representam a base para critérios de rateios de centros de custos ou de custos indiretos, conforme será apresentado.

9.1.2 Levantamento de Dados de Suporte para Critérios de Rateio

A principal característica de um critério de rateio é: ser criticável. Isto quer dizer que não há critério de rateio perfeito. Logo, o que se precisa sempre é ter em mente dois pontos principais: 1. reduzir a quantidade de custos indiretos sempre (tornando-os diretos, por exemplo) e 2. reduzir ao máximo a possibilidade de crítica.

Algumas informações são utilizadas como critérios de rateios tanto para alocação de custos indiretos aos centros de custos quanto para a transferência de custos dos centros de custos administrativos e auxiliares para os demais. Geralmente, são informações básicas, que não se alteram mensalmente. Alguns exemplos mais comuns serão aqui apresentados.

Os critérios de rateio aqui apresentados, representam apenas exemplos. Há de se considerar a necessidade de adequação às particularidades de cada organização de saúde. Nem sempre será possível, em princípio, ter um controle mais apurado de cada item ou dos custos de um centro de custo específico. Desta forma, deve-se utilizar aqueles critérios que melhor representam ou que podem ser apurados nas organizações.

a. Percentual de Consumo de Energia Elétrica – Levantamento

O consumo de energia elétrica é classificado, geralmente, como item de custo indireto, considerando a dificuldade de sua alocação direta aos centros de custos. Logo, a alocação dos custos de consumo de energia elétrica aos centros de custos pode utilizar como critério de rateio o percentual de consumo por centro de custo. O percentual de consumo será calculado baseando-se no somatório do consumo dos equipamentos e seu tempo de utilização em todos os centros de custos.

As informações de equipamento por centros de custos e que comporão a base do consumo de energia elétrica são:

- Inicialmente, o centro de custos onde está alocado o equipamento;
- Tipo de equipamento: computadores, lâmpadas, ar-condicionado etc.;
- Potência do equipamento: conforme definido pelo fabricante;
- Tempo de utilização diária – deve-se considerar o tempo de utilização diária e o número de dias efetivamente utilizados. No caso de centros de custos administrativos, considera-se o número de dias úteis e para os produtivos, considera-se o total de dias do mês.

A partir destas informações, calcula-se o consumo e o quanto cabe a cada centro de custos. O Quadro 31 apresenta um exemplo de levantamento de percentual de consumo de energia elétrica por centros de custos. Outras formas de alocação de custos de energia elétrica devem ser consideradas, como o número de tomadas, o número de pontos de luz, entre outros, a exemplo do que foi citado no Manual Técnico de Custos do Programa Nacional de Gestão de Custos (Ministério da Saúde, 2006).

Quadro 31 – Consumo de Energia Elétrica por Centros de Custos – Levantamento

Centro de Custos “Ambulatório de Especialidades”					
Equipamentos	Critério de Rateio				
	Potência (kW)	Quantidade	Núm. de horas utilizadas	Número de dias do mês	Consumo de kW mês
Computadores	200	5	8	22	176.000
Impressoras	150	1	3	22	9.900
Lâmpadas	40	5	8	22	35.200
Total	390	-	-	-	221.100

Fonte: Elaborado pelo autor.

Faz-se levantamento semelhante para todos os centros de custos. O cálculo do percentual de rateio será a base para a alocação dos custos de energia elétrica por centros de custos. Ao mesmo tempo, a mensuração dos custos da energia elétrica será obtida mensalmente, representando informação de custos indiretos incorridos aos centros de custos, conforme será apresentado.

b. Consumo de Água – Levantamento

A informação do custo de água por centros de custos é definida como custo indireto, considerando a dificuldade de mensuração direta aos centros de custos. Como todo custo indireto, necessita que seja adotado um critério de rateio que

reduza a arbitrariedade dessa alocação. Para alocação do custo da água aos centros de custos poderá ser adotado um percentual de consumo médio de água, conforme a atividade desenvolvida no centro de custo ou conforme a assistência ao paciente em unidade hospitalar.

c. Levantamento de Metragem dos Centros de Custos e do seu Nível de Criticidade

O levantamento de medidas (metragem) e do nível de criticidade dos centros de custos poderá ser utilizado como critério de rateio. Este é o caso, por exemplo, de centros de custos que prestam serviço de limpeza nas organizações hospitalares. Desta forma, é possível quantificar a área onde será prestado o serviço de limpeza bem como o grau de dificuldade ou criticidade oriundas deste serviço. O nível de criticidade representará um “peso”, conforme o tipo de serviço de limpeza prestado e/ou onde é prestado.

Há de ser considerado que o grau de dificuldade para a prestação de serviço de limpeza de 1m² de corredor não representa a mesma dificuldade de 1m² em um bloco cirúrgico ou uma unidade de tratamento intensivo. Estes consomem mais recursos tanto humanos quanto de higiene e limpeza, por exemplo. Assim, buscando reduzir o grau de arbitrariedade, estima-se “pesos” para o serviço prestado. O Quadro 32 apresenta uma exemplificação dos centros de custos com seus níveis de criticidade.

Quadro 32 – Apropriação da Metragem e do Nível de Criticidade

Centro de Custo	Metragem (área em m ²)	Nível de Criticidade	Metragem x Criticidade
Diretoria Hospitalar	32	1	32
Ambulatório de Especialidades	65	3	195
Corredores	81	1	81
Serviço de Nutrição e Dietética	124	2	248

Fonte: Elaborado pelo autor.

Não há um manual de critério para os “pesos”. O que se sugere é a observação de experiências, preferencialmente aquelas comprovadamente bem-sucedidas, como *benchmarks*. A partir daí, proceder ao *benchmarking*.

d. Levantamento de Pontos de Gases Medicinais por Centro de Custos

O levantamento de pontos de gases medicinais é usado como base para a apuração e o rateio do consumo de gases nas organizações hospitalares. Estima-se o consumo de gases por ponto e centro de custo, tendo como base o consumo previsto, estimado pelos especialistas. O consumo dos gases medicinais será rateado em função do número de pontos por centro de custos. A estimativa de consumo de gás medicinal por centro de custos considera os valores de referência para dimensionamento de demanda (em litros

por minuto), por pontos de utilização, e poderá ser estimada conforme descrito no Quadro 33, tendo como base o percentual apresentado pelos especialistas na área.

Quadro 33 – Levantamento do Percentual de Consumo de Gases Medicinais

Centro de Custos	Tipos de Gases					Total	%
	Oxigênio	Óxido Nitroso	Vácuo Clínico	Ar Medicinal	Outros		
Ambulatório de Especialidades	20	14	5	20	2	61	34%
Sala de Inalação	25	4	6			35	19%
UTI	50	15	10	5	4	84	47%
Total Estimado						180	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

A alocação dos custos dos gases é aqui considerada como custo indireto e terá como critério de rateio o percentual em relação ao consumo total. Em situações nas quais é possível medir o consumo e atribuí-lo diretamente ao produto, este formato será executado. Ainda, depende ou é contingencial à fase em que se encontra a unidade de saúde.

e. Levantamento de Número de Leitos por Centro de Custos

O número de leitos de cada centro de custo (onde tal fato ocorre) é necessário para sabermos a capacidade disponível de internações por centro de custos. Alguns centros de custos podem utilizar o número de leitos como critério de rateio. Pode ser o caso do Centro de Custos “Gerência Assistencial” e “Coordenação de Enfermagem”.

Para o levantamento dos leitos pode-se utilizar um mapa como foi feito em um hospital de grande porte e ilustrado no Quadro 34.

Quadro 34 – Levantamento do Número de Leitos por Centros de Custos

Centros de Custos Produtivos	Número de Leitos
Ambulatório de Especialidades	32
Ambulatório de Urgência e Emergência	38
UTI – Pediátrica	23
UTI – Adulto	45
Unidade de Internação Pediátrica	58
Unidade de Internação Cardiológica	34
Unidade de Internação de Cuidado Intermediário	28
TOTAL	258

Fonte: Elaborado pelo autor.

10 Cálculos

A apropriação dos custos é um estudo importante. Não se trata de defender este ou aquele método, mas compreender as razões e os objetivos estabelecidos. Vamos estabelecer a seguinte pergunta: vale a pena sacrificar um pouco a exatidão em favor da compreensão? Aqui, já defendemos que o ideal é a inexistência dos custos indiretos. Sabemos que é impossível. Logo, a alternativa é buscar tornar custos indiretos em diretos. Também este passo é insuficiente para eliminar os custos indiretos. Logo, busca-se critérios de alocação (rateios) de forma menos criticável possível. Neste último momento, teremos os centros de custos com seus custos diretos e indiretos definidos e, quando somados, teremos o custo total.

Veja que, após este fato, devemos passar os custos dos centros de custos-meio para os centros de custos-fim. E, então, temos novo cenário e o cenário anterior de imprecisão e insegurança repete-se. Para fazer esta “passagem” dos custos, devemos usar mecanismos semelhantes aos rateios. Neste ponto, surgem as diversas formas: direta, sequencial ou recíproca.

Como afirma Souza (2008), resultados da comparação entre mecanismos de transferência entre centros de custos ratifica a afirmação do Ministério da Saúde (BRASIL, 2006) de que a alocação recíproca, embora mais complexa de ser operacionalizada, apresenta resultados mais precisos.

O autor continua dizendo que os valores, apresentados em seu estudo, não evidenciaram grande expressividade na diferença entre o mecanismo sequencial ou escalonar e a recíproca, mas que embora a diferença não seja tão expressiva, existe.

A apropriação dos custos aos produtos finais, objetivo do método de custeio por absorção exige o processamento dos cálculos de apropriação dos custos dos centros de custos. Posteriormente, dá-se sua transferência aos centros de custos produtivos e, destes, aos produtos finais. Como já foi dito, mais importante que os cálculos é a inteligência empregada na construção do conjunto (envolvendo estratégia, gerência, linhas de ação, recursos, organização de processos e áreas etc.) de gerenciamento dos custos.

A sequência dos cálculos realizados periodicamente pode ser sintetizada nas etapas descritas a seguir.

10.1 Alocação dos Custos Diretos aos Centros de Custos

Esta etapa consiste dos levantamentos dos custos consumidos no, e pelo próprio centro de custos, sejam custos de pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, depreciação e outros. O levantamento poderá ser realizado por meio dos relatórios de coleta das informações.

10.2 Alocação dos Custos Indiretos aos Centros de Custos

Nesta etapa, serão apurados os valores de custos indiretos de consumos gerais. Os custos indiretos gerais serão apurados, por meio de critérios de rateio previamente definidos, transferidos aos centros de custos. Desta forma, por exemplo, o custo com energia elétrica será alocado aos centros de custos, tendo como critério de rateio o percentual de consumo de energia elétrica.

Neste momento, os centros de custos são unidades com toda sua carga de custos alocada ou com o custo total definido. Inicia-se, então, uma nova fase que seria a da distribuição dos custos entre e para os centros de custos. Para tanto, serão dadas as próximas etapas.

Outro ponto importante de discussão seria a “passagem” ou alocação de custos por meio de produtos. Para tanto, deve-se trabalhar com unidades de produção dos centros de custos, sempre que possível, e repassar os custos pelos produtos consumidos.

10.3 Definição das Unidades de Produção dos Centros de Custos

Nesta etapa, apura-se as informações de produção – geralmente consistem das quantidades produzidas e consumidas pelos centros de custos. Faz-se isso tanto para os centros de custos administrativos e auxiliares quanto para os centros de custos produtivos. As finalidades são diferentes. A quantidade produzida pelos centros de custos administrativos e auxiliares servirá para repassar seus custos para os demais centros de custos. Já a quantidade produzida pelos centros de custos produtivos servirá para indicar o volume a receber do repasse final, ou seja, é a informação final do custo do produto produzido ou do serviço prestado.

10.4 Repasse ou Aplicação dos Rateios entre os Centros de Custos

A decisão quanto à forma de repasse ou aplicação dos rateios entre os centros de custos é importante etapa no processo da gestão de custos. Quando se abordou aqui este assunto, desde a primeira vez, buscou-se ressaltar a importância desta etapa para a gestão de custos. O processo de passagem dos custos dos centros de custos-meio para os centros de custos-fim pode e deve ser feito por meio do fornecimento de produtos fabricados ou serviços prestados. Este ato reforça a ideia de gerenciar o centro de custos como unidade de negócio.

Pode-se, por exemplo, identificar os produtos (ou serviços) produzidos pelo Centro de Custos “SND” como: lanche, almoço, colação e ceia, entre outros. Levantaríamos os custos de cada um desses produtos e, só então, a partir daí, repassaríamos

para os demais centros de custos. Ou seja, “Laboratório” e “Farmácia” consumiram 35 almoços e 48 ceias, “Ambulatório” fez uso de 200 almoços, 300 lanches, 302 ceias etc. Isto, com certeza, trará mais luz e riqueza informativa ao trabalho.

Para o cálculo da apropriação dos custos, pode-se utilizar o processo de hierarquização dos centros de custos e a forma de alocação sequencial. Quanto à hierarquização, é o mecanismo mais prático e mais utilizado. Consiste na estruturação dos centros de custos de tal forma que aqueles que estiverem “mais altos” na estrutura ou “mais distantes” do processo produtivo, repassam seus custos para aqueles que estiverem mais “baixos” ou mais “próximos” até que, finalmente, os custos cheguem aos centros de custos produtivos. A partir daí são repassados aos produtos finais. O Quadro 35 representa, de forma sintetizada, a alocação dos custos dos centros de custos utilizando a forma hierarquizada.

Quadro 35 – Representação Sintetizada da Gestão de Custos (em R\$)

	Administrativo		Auxiliar		Produtivo		TOTAL GERAL
	Diretoria	SND	Rouparia	UTI	Unidade de Internação		
Custos Diretos							
Pessoal	170.658,11	85.377,83	133.735,43	318.551,55	214.321,00		922.643,92
Material de consumo	94.457,96	43.458,62	79.734,69	89.362,51	76.532,00		383.545,78
Despesas gerais	400,00	400,00	1.239,00	5.486,00	8.673,00		16.198,00
Serviços de terceiros	81.456,50	26.684,35	2.189,00	4.327,00	8.756,00		123.412,85
TOTAL (Custos Diretos)	346.972,57	155.920,80	216.898,12	417.727,06	308.282,00		1.445.800,55
Custos Indiretos							
Água	7.981,50	9.154,22	8.650,06	7.433,50	2.134,00		35.353,28
Tarifa de energia elétrica	9.788,24	6.546,39	9.725,61	6.929,88	5.432,00		38.422,12
TOTAL (Custos Indiretos)	17.769,74	15.700,61	18.375,67	14.363,38	7.566,00		73.775,40
TOTAL (Diretos + Indiretos)	364.742,31	171.621,41	235.273,79	432.090,44	315.848,00		1.519.575,95
Rateios Recebidos							
Administrativo	-	99.030,59	76.208,73	116.962,06	72.540,93		364.742,31
SND	-	-	80.202,72	89.195,10	101.254,19		270.652,00
Rouparia	-	-	-	167.418,43	224.266,80		391.685,24
TOTAL (Rateios Recebidos)	-	99.030,59	156.411,45	373.575,59	398.061,92		1.027.079,55
CUSTO TOTAL	364.742,31	270.652,00	391.685,24	805.666,03	713.909,92		2.546.655,50
Critério de rateio	895	87.284	153.082	-	-		-
Unidade de produção	-	-	-	954,00	1.324,00		-
Custo unitário	407,53	3,10	2,56	844,51	539,21		-
Critérios de Rateio							
Número de funcionários	-	243	187	287	178		895
Refeições servidas	-	-	25.865	28.765	32.654		87.284
Quilo de roupas lavadas	-	-	-	65.432	87.650		153.082

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na forma de apropriação dos custos entre os centros de custos utilizando a alocação recíproca, um centro de custos pode distribuir custos para vários outros e também para si mesmo. É o caso do Centro de Custos “SND”, pois os funcionários ali alocados também consomem refeições. Assim, apesar de já ter distribuído seus custos, recebe novas cargas de si mesmo e de outros centros. Neste processo, há um “retorno dos custos” que já tinham sido repassados a outros e na “direção” dos centros de custos produtivos. Este fato pode criar um número alto de procedimentos, sobrecarregando o sistema informatizado computacional. Portanto, deve-se estabelecer um limite para a ação reflexiva: zero uma vez, duas vezes etc. Esta etapa será, normalmente, suportada por uma solução informatizada que produzirá os cálculos necessários para a apuração dos custos finais. O Quadro 36 apresenta uma representação do processamento da apuração dos custos utilizando a alocação recíproca, por meio da realização de rateios sequenciais dos centros de custo de apoio, mecanismo que favorece o entendimento do processo.

Quadro 36 – Representação do Processamento da Apuração dos Custos Utilizando a Alocação Reflexiva (em R\$)

	Administrativo		Auxiliar		Auxiliar		Produtivo		TOTAL GERAL
	Diretoria	SND	Rouparia	UTI	Unidade de Internação				
Custos Diretos									
Pessoal	170.658,11	85.377,83	133.735,43	318.551,55	214.321,00				922.643,92
Material de consumo	94.457,96	43.458,62	79.734,69	89.362,51	76.532,00				383.545,78
Despesas gerais	400	400	1.239,00	5.486,00	8.673,00				16.198,00
Serviços de terceiros	81.456,50	26.684,35	2.189,00	4.327,00	8.756,00				123.412,85
TOTAL (Custos Diretos)	346.972,57	155.920,80	216.898,12	417.727,06	308.282,00				1.445.800,55
Custos Indiretos									
Água	7.981,50	9.154,22	8.650,06	7.433,50	2.134,00				35.353,28
Tarifa de energia elétrica	9.788,24	6.546,39	9.725,61	6.929,88	5.432,00				38.422,12
Custos Indiretos	17.769,74	15.700,61	18.375,67	14.363,38	7.566,00				73.775,40
TOTAL (Diretos + Indiretos)	364.742,31	171.621,41	235.273,79	432.090,44	315.848,00				1.519.575,95
1º RATEIO									
Administrativo	6.881,93	91.759,07	36.703,63	114.698,84	114.698,84				364.742,31
SND	391,38	4.892,29	9.784,57	68.492,01	88.061,16				171.621,41
Rouparia	-	-	-	100.563,32	134.710,47				235.273,79
TOTAL (Rateios Recebidos)	7.273,31	96.651,36	46.488,20	283.754,17	337.470,46				771.637,51
2º RATEIO									
Administrativo	137,23	1.829,76	731,91	2.287,21	2.287,21				7.273,31
SND	220,41	2.755,17	5.510,34	38.572,38	49.593,06				96.651,36
Rouparia	-	-	-	19.870,50	26.617,70				46.488,20
TOTAL (Rateios Recebidos)	357,65	4.584,93	6.242,25	60.730,08	78.497,96				150.412,87
3º RATEIO									
Administrativo	6,75	89,97	35,99	112,47	112,47				357,65
SND	10,46	130,70	261,40	1.829,79	2.352,59				4.584,93
Rouparia	-	-	-	2.668,13	3.574,12				6.242,25

Conclusão

TOTAL (Rateios Recebidos)	17,20	220,67	297,39	4.610,39	6.039,17	11.184,83
4º RATEIO e, assim, sucessivamente						
Administrativo	0,32	4,33	1,73	5,41	5,41	17,20
SND	0,50	6,29	12,58	88,07	113,23	220,67
Rouparia	-	-	-	127,11	170,28	297,39
TOTAL (Rateios Recebidos)	0,83	10,62	14,31	220,59	288,92	535,27
5º RATEIO						
Administrativo	0,02	0,21	0,08	0,26	0,26	0,83
SND	0,02	0,30	0,61	4,24	5,45	10,62
Rouparia	-	-	-	6,12	8,19	14,31
TOTAL (Rateios Recebidos)	0,04	0,51	0,69	10,62	13,90	25,76
CUSTO TOTAL	-	-	-	781.416,29	738.158,42	1.519.574,71
CRITÉRIOS DE RATEIO						
Critério de rateio	895	87.284	153.082	-	-	-
Unidade de produção	-	-	-	954	1.324,00	-
CRITÉRIOS DE RATEIO						
Custo Unitário	407,53	3,1	2,56	844,51	539,21	-
CRITÉRIOS DE RATEIO						
Número de Funcionários	15	200	80	250	250	795
Refeições Servidas	200	2500	5.000	35.000	45.000	87.700
Quilo de Roupas Lavadas	-	-	-	65.432	87.650	153.082

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por meio deste procedimento, após todas essas etapas, será possível ter o custo de qualquer produto ou serviço prestado por qualquer centro de custo, de forma unitária. A interpretação da expressão “custo unitário” corresponde ao custo de produção de cada centro de custos em particular, considerando o custo total apurado (custos do próprio centro de custos acrescidos dos rateios recebidos) dividido pela quantidade produzida no período.

Conforme já mencionado, ao ser utilizado o ApuraSUS, o método aplicado será a alocação recíproca, operacionalizada por meio de álgebra matricial, e que oferece maior precisão de resultados.

11 Produção de Relatórios

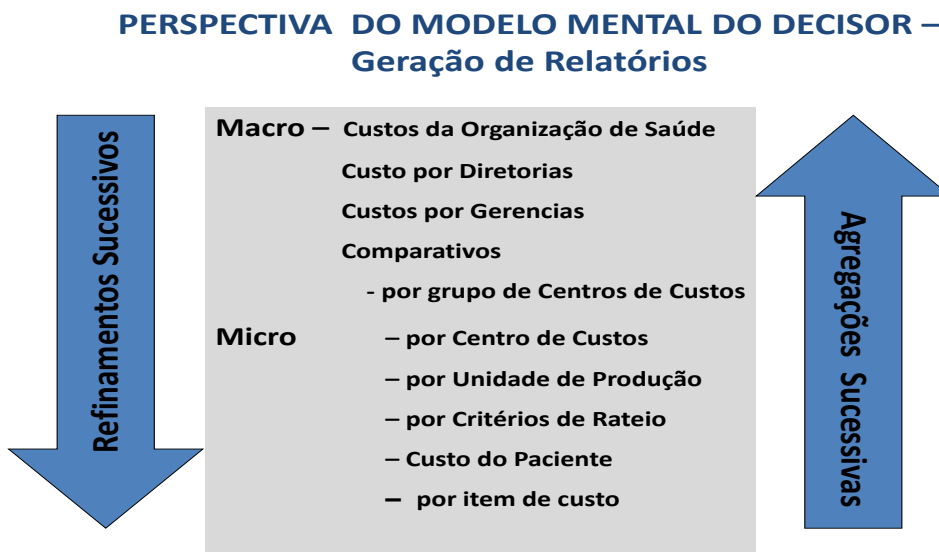
Para uma efetiva gestão de custos, as informações de custos devem ser disseminadas a todos os níveis da organização. Busca-se a apropriação da metainformação de custos nos hospitais, seja no nível estratégico, tático ou operacional.

As informações produzidas devem ser continuamente avaliadas pelos responsáveis pelos centros de custos, os gestores da organização. A compreensão da metainformação de custo, de acordo com parâmetros e perfis próprios de cada centro de custos e objetivos estratégicos, possibilita, em cada nível hierárquico, ter condições de planejar, controlar e decidir para o alcance de maior eficiência e eficácia.

Os relatórios criados devem produzir informações capazes de atender a quatro objetivos maiores: subsidiar o planejamento e o controle de operações, bancar o planejamento estratégico institucional, sustentar a formulação de políticas públicas para a Saúde e promover o desenvolvimento de pesquisas, especialmente aquelas relacionadas com avaliações de custo-benefício e custo-efetividade. Dessa forma, entre outros avanços, é possível a instrumentalização na busca de melhores níveis de produtividade e qualidade, reduzindo o desperdício de recursos e contribuindo para uma melhoria sistêmica do setor Saúde.

Os relatórios devem seguir a perspectiva do modelo mental do decisor, apresentando tanto informações macro quanto micro. As informações de caráter macro, as estratégicas, serão repassadas ao corpo diretivo da instituição. As informações de caráter micro, obtidas por meio de refinamentos sucessivos, subsidiam a decisão estratégica da direção da organização de saúde e decisões de caráter gerencial e operacional dos seus setores. Essa busca pelo modelo mental do decisor está representada na Figura 11.

Figura 11 – Perspectiva do Modelo Mental do Decisor – Produção de Relatórios



Fonte: Elaborado pelo autor.

Os relatórios gerenciais permitem a produção das informações adequadas às diferentes necessidades dos usuários. Alguns possíveis relatórios podem ser apresentados a título de exemplificação.

Para os relatórios, vale retomar, em linhas gerais, a discussão acerca das características intrínsecas e das características extrínsecas da informação. As características intrínsecas da informação estão relacionadas ao emissor, ou seja, os gestores responsáveis por sua produção. São exemplos de características intrínsecas: periodicidade, granulometria, tempestividade, clareza, entre outras. Quanto às características extrínsecas, aquelas relacionadas ao receptor, deve-se destacar a relevância como a mais importante. Aliás, essa característica se justapõe a todas as outras.

11.1 Consolidação do Sistema de Gestão de Custos

A gestão de custos está fundamentada na produção de informações, as metainformações, no nosso caso. A finalidade da informação é apresentada de forma distinta por diferentes autores. A informação tem a finalidade de conhecimento dos ambientes interno e externo de uma organização e para atuação nestes ambientes, conforme descrito por Chaumier (1986). A utilização da informação interfere no processo de gestão por possibilitar mudança organizacional, pois afeta os diversos elementos que compõem tal sistema, conforme apresentado por Marchiori (2002). Segundo este autor, a utilização da informação engloba a sinergia entre a tecnologia da informação, da comunicação e dos recursos/conteúdos informativos, visando ao desenvolvimento de estratégias e à estruturação de atividades organizacionais. Implica mapear as informações necessárias, fazer sua coleta, avaliar sua qualidade, proceder ao seu armazenamento e a sua distribuição, além de acompanhar os resultados de seu uso.

No setor público, especialmente no setor Saúde, a utilização da informação de custos deve ser tratada como metainformação de custos. A metainformação, entendida como informação de informações (GILLILAND-SWETLAND, 2000; TAYLOR, 2003) sustenta o uso da informação de custos como metainformação, conforme descrito por Gonçalves et al. (2010). A metainformação de custos descreve as informações como se fosse um sumário de outras informações, apresentando o “como”, “quanto” e “quando” são consumidos os recursos nos processos.

Assim, em uma visão geral, as informações de custos, ao serem analisadas e compreendidas, devem possibilitar:

- a identificação de quais e como os recursos foram utilizados (humanos, materiais, serviços, tecnologia e outros);
- a composição das atividades constitutivas dos serviços/bens prestados/produzidos nas organizações de saúde;
- o rastreamento dos custos por centros de custos ou unidades operacionais (departamentos e divisões) e por objeto (paciente e tipo de serviço);

- por fim, a construção de um arcabouço de informações suficiente para a compreensão dos processos gerenciais internos na perspectiva dos custos e sua correlação com os serviços prestados e com os demais indicadores assistenciais.

Enfim, busca-se uma visão gerencial para análise das informações criadas, utilizando-as como indicadores de resultados e indicadores de processos, em uma dimensão não apenas financeira.

As informações de custos, ao serem utilizadas como indicadores de resultados, possibilitam identificar o domínio do processo. A leitura e o monitoramento dos indicadores de custos subsidiam o estabelecimento de serviços de alta qualidade na medida em que permitem uma leitura, de forma indireta ou complementar, da qualidade do processo assistencial, e também o *benchmarking* dos serviços de referência. Por exemplo, um custo baixo da alimentação do paciente pode estar relacionado a uma dieta inadequada. Em contrapartida, o custo mais alto de uma dieta pode estar ligado a outros fatores como a redução do tempo de permanência e o ganho de conforto para o usuário.

A metainformação torna-se, então, ferramenta essencial, balizadora das propostas de qualidade que suportam uma base para o conhecimento, o acompanhamento e a avaliação sistemática dos gastos das diversas atividades tanto assistenciais quanto administrativas nas organizações públicas de saúde.

Para análise das informações criadas pela gestão de custos, deve-se considerar métodos adotados para tal. Utilizando o custeio por absorção, faz-se a apropriação integral de todos os custos (diretos e indiretos) aos produtos e/ou serviços finais. Na Fundação Hospitalar de Minas Gerais (FHEMIG), por exemplo, o método adotado para aprimorar o sistema de custos dos hospitais teve como modelo o custeio por absorção. E, este método, assentou-se em uma estrutura de unidades com responsáveis, centros de custos, de tal forma que os objetivos estratégicos fossem privilegiados.

Figura 12 – Relatório Emitido para um Centro de Custo de uma Unidade Assistencial – Exemplo Genérico

Quadro de Alocação dos Custos aos Centros de Custos

Tipo CC / Itens de Custos			
	Janeiro	Fevereiro	Março
Custo Pessoal	2.100,00	2.550,00	2.800,00
Salários	2.000,00	2.500,00	2.700,00
Encargos Sociais	100,00	50,00	100,00
Material de Consumo	4.450,00	3.050,00	350,00
Combustíveis / Lubrificantes / GLP		2.300,00	
Gêneros Alimentícios	4.000,00		
Materiais Diversos	400,00	200,00	300,00
Material de Escritório / Impressos	50,00	50,00	50,00
Material de Manutenção		500,00	
Serviços de Terceiros	-	150,00	-
Serviços de Manutenção e Conservação		150,00	
Depreciação	150,00	200,00	120,00
Depreciação de Equipamentos	150,00	200,00	120,00
Total Custos Diretos	6.700,00	5.950,00	3.270,00
Custos Indiretos	983,89	1.287,95	454,00
Total Custos Indiretos + Diretos	7.683,89	7.237,95	3.724,00
Rateios	2.495,90	5.522,92	6.770,08
Total Custos + Rateios	10.179,79	12.760,87	10.494,09
Quantidade Produzida ou Critério de Rateio	23.000	260	6.600
Custo Unitário	0,44	49,08	1,59

Por que há alterações de valores?

Por que não há lançamentos?

Por que a produção está alterando?

Fonte: Elaborado pelo autor.

As análises gerenciais podem ser conduzidas tomando-se como base as informações de custos, sintetizadas nos relatórios emitidos mensalmente pelas unidades assistenciais (ver Figura 12). Ao analisar os relatórios de custos, pode-se buscar respostas para o controle gerencial. Inicia-se por meio de perguntas básicas:

- Está de acordo com o planejado?
- Corresponde ao orçamento?
- Por que o custo variou de um mês para o outro?
- Por que a produção alterou no mês?
- Por que este ou aquele item de custo não está aparecendo no relatório?
- Por que o custo unitário variou tanto de um mês para outro? Para cima? Para baixo?
- Por que um centro de custos está transferindo o seu custo para este ou aquele centro de custo? Por que não está?

- Será que houve alteração do custo, por que uma máquina não está funcionando este mês?
- O custo pode ser reduzido se comprarmos novo equipamento?
- Se o custo está se comportando assim, devemos produzir? Devemos terceirizar? Devemos nos aprofundar na análise?
- Etc.

O interesse gerencial quanto às dimensões do planejamento e do controle é que possibilita também a busca pelo aprimoramento das informações fornecidas pelo sistema de custos. É um trabalho recursivo, ou seja, desenvolvemos o sistema que traz informações que provocam novos desenvolvimentos para produzir informações e assim sucessivamente. O objetivo final é o aperfeiçoamento da assistência, dos produtos fornecidos e dos serviços prestados. Um sistema de gestão de custos hospitalares, então, em última instância, visa criar informações que beneficiem o atendimento e o paciente. Quando se buscam respostas aos questionamentos, têm-se os elementos necessários para avaliar como se pode melhorar o atendimento ao paciente.

12 Implantação do Sistema Custos ABC em Uma Unidade de Saúde Pública

O sistema de custeio baseado em atividades – do original em inglês *Activity-Based Costing* (ABC) busca uma visão mais orgânica da instituição na origem e na formação de custos dos eventos, procedimentos, pacotes, recursos, alocações, transações e, principalmente, processos por meio de visão sistêmica. Trata-se da construção do custo e, tal fato, assegura uma abordagem inovadora, e não por funções ou centralizações em áreas administrativas (ou centros de custos), de natureza mais tópica. A partir daí, por meio de refinamentos sucessivos, o ABC cobra o mapeamento desses processos por meio da produção de números e dos mecanismos que conduziram a estes números. Isso o caracteriza no seu desenho fundamental a uma obediência à abstração e à modelagem *bottom-up* de concepção de sistemas.

O diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e as correções devidas nos processos internos da organização, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

Na perspectiva do ABC, a visão da organização por áreas (centros de custos ou departamentos) cede lugar à visão por sistemas e processos. O mapeamento dos processos e também o gerenciamento por processos estão em consonância com a abordagem mais eficaz e contemporânea de gestão. Entende-se que os processos executados possuem a realidade objetivamente construída por meio do desempenho das melhores práticas, chegando a um resultado eficiente e eficaz.

12.1 Desenvolvimento do Custeamento de Procedimentos pelo ABC

A implantação do sistema de custeio ABC em organizações hospitalares pode ser descrito em etapas de trabalho, sob a perspectiva metodológica necessária para a sua validação.

12.1.1 Levantamento dos Procedimentos a Serem Custeados

A definição dos procedimentos que serão custeados deve ter como fundamentação a necessidade gerencial de conhecimento deste procedimento com maior nível de detalhamento. Esta escolha pode estar fundamentada na importância deste procedimento, no faturamento ou no consumo de recursos do hospital ou, ainda, por ser um procedimento que exija a atenção da direção. Pode-se utilizar, por exemplo, a análise de Pareto como ferramenta de auxílio para a escolha.

12.1.2 Mapeamento dos Processos

A fonte inicial de trabalho deverá ser os protocolos clínicos. A aplicação da metodologia de custeio ABC exige o conhecimento do macroprocesso e, possivelmente, dos microprocessos, descrevendo as atividades constitutivas dos procedimentos. Para mapeamento das atividades, poderão ser entrevistados membros do corpo técnico (auxiliares de enfermagem, enfermeiros e médicos) que descreverão os passos do processo, desde a atividade inicial correspondente ao procedimento hospitalar até o seu final. O mapeamento dos processos exige o uso de alguns veículos de representação como, por exemplo, o fluxograma.

As atividades constituem as unidades básicas do processo ou os “tijolos” de uma parede (figurativamente falando). O que se busca conhecer é “o quê”, “como”, “quais recursos” são consumidos pelas atividades. Deve-se ter em mente que o grau de detalhamento está atrelado ao nível de abstração e de gerenciamento dos decisores. Desta forma, ao analisar um processo complexo, por exemplo, o “tratamento de um paciente grande queimado”, a “colocação de sonda nasogástrica” pode ser considerada como atividade única. Porém, se for “gerencialmente significativo”, o mapeamento da “colocação de sonda nasogástrica” deverá ser detalhado.

12.1.3 Identificação e Definição dos Subprocessos

Os subprocessos, quando presentes, serão identificados e integrados ao desenho do processo. A identificação de subprocessos dá o grau de sintonia fina ao desenho do processo, considerando o nível de abstração do decisor. A partir daí, são identificadas as atividades constitutivas do processo e o processo de trabalho que compõe o procedimento a ser custeado. Nesta fase, utiliza-se o fluxograma para representar também os subprocessos produtores e aglutinadores de atividades.

12.1.4 Definição das Atividades Constitutivas

Definidas as atividades do processo, passa-se a identificar e levantar os recursos consumidos por estas atividades. Esta é, seguramente, a parte mais demandante do trabalho tanto em termos de atenção e cuidado quanto de esforço. Daí, estabelece-se os direcionadores para apropriar os recursos às atividades. Os direcionadores de recursos são os objetos de estudo relativos aos recursos envolvidos no processo. Os direcionadores de recursos estão associados ao “consumo” de recursos pelas atividades; isto é, representam a quantidade de um recurso para a realização de uma atividade. Para definir seu desempenho é preciso rastrear os recursos até as atividades. Os direcionadores de atividades rastreiam os custos das atividades até o objeto de custo, possibilitando, dessa forma, maior grau de certeza de sua eficiência na alocação das atividades. Para definir esses direcionadores, analisa-se cada um dos recursos e, também, as atividades onde tais recursos são consumidos.

O Quadro 37 – Relação dos Direcionadores de Custos – sintetiza os direcionadores de recursos utilizados.

Quadro 37 – Relação dos Direcionadores de Custos – Exemplos

Recursos	Direcionadores de Recursos (possíveis)
Mão de obra	Tempo em minutos
Materiais de consumo (medicamentos, material médico, órteses/próteses, gases medicinais)	Alocação direta (quantidade)
Equipamentos	Estimativa gerencial (utilização)
Rateio de centros de custos de apoio e auxiliares	Estimativa gerencial (tempo)
Custos indiretos (água e energia elétrica)	Estimativa gerencial (tempo)

Fonte: Elaborado pelo autor.

12.1.5 Medição dos Recursos e Custos das Atividades Constitutivas

Assim sendo, para cada atividade, deve-se definir os recursos consumidos. Ao se analisar serviços, principalmente atendimento hospitalar, a amplitude da variação de tempo e do uso de materiais é normalmente grande. Sabe-se que o tipo de paciente e o nível de conhecimento do profissional que está realizando a atividade influenciarão nos recursos consumidos. Visando mitigar esta amplitude e, ao mesmo tempo, dar maior riqueza à tomada de decisão, os dados devem ser apurados quanto ao mínimo e ao máximo possível de consumo. A utilização de valores médios não deve ser incentivada, considerando que esta medida nem sempre é representativa e/ou reflete informações relevantes ao conhecimento do processo. O uso de valores mínimos e máximos permite estabelecer um intervalo de valor no qual cada procedimento deverá estar enquadrado. Ao mesmo tempo, subsidia estudos e análises de forma mais robusta e metodologicamente defensáveis.

Deve ser considerado o fluxo do procedimento dentro do hospital. Nas entrevistas, deve-se buscar informações que possibilitem desenhar o fluxograma do atendimento, representando a passagem do paciente em cada centro de custos, bem como a maioria dos procedimentos realizados. Profissionais com conhecimento dos processos dos centros de custos serão responsáveis por informar dados da forma mais minuciosa possível.

Tome-se como exemplo o custeamento do “Tratamento de Grande Queimado” – Procedimento Tabela Única do SUS 04.13.01.006-6 (www.datasus.gov.br). As atividades serão custeadas a partir dos direcionadores de custo, ou seja, após o desenho e a validação do processo por meio do Painel de Especialistas (será apresentado em seguida). Foram definidos quais são os recursos consumidos em cada atividade,

identificados os direcionadores de cada recurso, tornando possível a realização do custeio. Para cálculo de consumo de recursos humanos leva-se em consideração, muitas vezes, a quantidade de funcionários e o tempo que gastam para realizar determinada atividade, calculando seus salários em minutos.

As tabelas 1 a 5, a seguir apresentam um exemplo do mapeamento do processo ou “caminho feito pelo paciente”, ou seja, as atividades desenvolvidas em cada centro de custos por onde ele passa ao longo do tratamento. Estão incluídas a descrição e a mensuração das atividades desenvolvidas no “atendimento ao paciente grande queimado”. Estas atividades buscam representar a rotina desenvolvida diariamente com os pacientes.

Apesar das variações de diagnóstico dentro do processo “Grande Queimado” e das possíveis intercorrências que possam agravar o estado do paciente, são consideradas, neste exemplo, as principais atividades (descritas nas tabelas). Estas atividades foram separadas por centros de custos pelos quais o paciente passou. Foram priorizados apenas os custos diretamente relacionados ao atendimento do paciente, tais como: o custo da equipe de profissionais envolvidos no tratamento, os materiais médico-hospitalares e os medicamentos. Foram considerados também, os custos dos serviços de apoio diagnóstico terapêutico e os custos da utilização dos equipamentos.

Tabela 1 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no Ambulatório de Politraumatizados (em R\$)

Centro de Custos	Procedimento	Custo Mínimo	Custo Máximo
Ambulatório de politraumatizados	Puncionar acesso venoso	15,52	51,00
	Monitorizar	1,00	13,81
	Realizar antissepsia	8,41	21,43
	Passar sonda	7,89	30,57
	Entubar	12,69	65,23
	Medicar	0,49	58,20
	Materiais utilizados	0,15	1,30
	Encaminhar paciente para o bloco cirúrgico	7,64	125,30
	Soma		51,01

Fonte: Gonçalves et al. (2010).

Tabela 2 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no Bloco Cirúrgico (em R\$)

Centro de Custos	Procedimento	Custo Mínimo	Custo Máximo
Bloco cirúrgico	Monitorizar	12,00	13,26
	Anestesiari	0,48	1,40
	Medicari	29,92	42,56
	Entubar	10,40	16,02
	Realizar desbridamento cirúrgico	64,67	100,75
	Fazer curativo	65,21	102,72
	Equipe	358,04	1.654,84
	Materiais utilizados	25,54	46,42
	Outros custos	27,12	82,55
	Soma	593,38	2.060,51

Fonte: Gonçalves et al. (2010).

Tabela 3 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no CTI/UTI Queimados (em R\$)

Centro de Custos	Procedimento	Custo mínimo	Custo máximo
CTI/UTI – Queimados	Admitir/receber paciente	13,23	67,05
	Entubar	43,38	63,63
	Administrar dieta	43,05	74,45
	Passar sonda – sonda de Foley	7,32	53,06
	Analisar pele e secreções	10,14	10,14
	Dar banho	22,41	175,08
	Fazer curativo/enfaixamento	59,63	317,45
	Trocar fralda	5,08	14,47
	Medicari	321,62	504,81
	Visitas	1,01	1,01
	Hotelaria	16,73	22,33
	Soma*	178,12	742,09

* No valor da soma não está incluído o custo dos medicamentos de uso direto.

Fonte: Gonçalves et al. (2010).

Tabela 4 – Custos Mínimo e Máximo do Exame de Raio X (em R\$)

Centro de Custos	Procedimento	Custo Mínimo	Custo Máximo
Raio X	Aparelhos	52,56	52,56
	Materiais	9,76	11,28
	Custos indiretos	15,9	15,9
	Equipe	0,27	3,10
	Soma	78,49	82,84

Fonte: Gonçalves et al. (2010).

Tabela 5 – Custos Mínimo e Máximo dos Exames Laboratoriais (em R\$)

Centro de Custos	Procedimento	Custo Mínimo	Custo Máximo	
Laboratório	Equipamentos de proteção individual (EPI)	1,01	32,11	
	Materiais	46,64	53,13	
	Hemograma completo			
	Coletar material	17,09	18,84	
	Analisar e dar o resultado	19,76	123,48	
	Gasometria arterial e venosa central			
	Coletar	0,12	1,87	
	Analisar e dar o resultado	2,24	33,98	
	PTTA e RNI			
	Coletar	27,09	28,84	
	Analisar e dar o resultado	2,52	16,95	
	sódio (Na); potássio (K); cloreto (Cl); magnésio (Mg); cálcio iônico (Ca iônico); Glicemia; Ureia; Creatinina; Albumina; Ck total			
	Coletar material	27,27	49,40	
	Analisar e dar o resultado	2,64	8,96	
	Lactato			
	Coletar material	24,3	37,45	
	Analisar e dar o resultado	4,71	11,91	
	Hemocultura			
	Coletar material	76,76	106,24	
	Analisar e dar o resultado	59,5	289,40	
	Secreção de pele			
	Analisar e dar o resultado	62,89	421,73	
	Secreção traqueal			
	Analisar e dar o resultado	60,28	257,58	
	Soma	354,17	1.318,82	

Fonte: Gonçalves et al. (2010).

Por estas tabelas, pode-se observar o caminho feito pelo paciente e os centros de custos por onde ele passa ao longo do tratamento. Diante desses valores, foi possível averiguar o custeio de cada procedimento e atividade, sendo que o paciente queimado é um grande consumidor de recursos.

O custo dos profissionais, que não está detalhado em separado, encontra-se embutido no valor de cada atividade, com exceção do bloco cirúrgico, que é medido por hora cirúrgica, emitindo, portanto, o custo da equipe. No caso do bloco cirúrgico, ainda como exemplo, o custo de recursos humanos corresponde a 50% do custo total da cirurgia. Levando em consideração o tempo de recuperação do paciente, que é variável, nota-se também que sua permanência na UTI (considerando a sequência dessas atividades ao longo dos dias), acrescida dos exames laboratoriais de rotina e outras intercorrências, apontarão o custo final do paciente. Devido às complexidades de cada paciente, o custo dos medicamentos está exposto de uma forma mais abrangente, quantificando todos aqueles listados e que, geralmente, são usados para este tipo de tratamento.

O custo do paciente é individualizado e está condicionado à complexidade e ao tipo da queimadura, do seu estado físico e psicológico. Alguns demandam pouco tempo para a recuperação, reagindo bem à terapia aplicada e permanecendo poucos dias no hospital. Em contrapartida, existem pacientes com complicações severas que exigem cuidados mais específicos e permanência maior no hospital.

A seguir, a Tabela 6 busca dar uma ideia da frequência do paciente nos centros de custos. Pode-se observar que, em alguns casos, a amplitude é muito grande (UTI/Enfermaria, por exemplo).

Tabela 6 – Frequência do Paciente por Centros de Custos

Frequência do paciente			
Centros de custos	Mínimo	Máximo	Padrão
Ambulatório de politraumatizados	1	1	Veze
Bloco cirúrgico	1	20	Veze (durante todo o tratamento)
Raio X	1	15	Exames
UTI/Enfermaria	20	90	Dias
Laboratório	1	15	Veze

Fonte: Gonçalves et al. (2010).

A passagem do paciente, repetidas vezes pelo mesmo procedimento, tem implicações na produção dos custos (ver Tabela 7), é claro. Daí a importância de se trabalhar com valores mínimos e máximos.

Tabela 7 – Custo do Paciente Relativo à Frequência em Cada Centros de Custos

Custo do paciente relativo à frequência						
Centros de Custos	Mínimo		Máximo		Custo total (R\$)	
	Frequência	Valor (R\$)	Frequência	Valor (R\$)	Mínimo	Máximo
Ambulatório de politraumatizados	1	54,01	1	367,84	80,69	257,41
Bloco cirúrgico	1	1.813,78	20	6.243,57	4.187,26	58.775,10
Raio X	1	34,12	10	34,12	34,12	2.452,20
UTI/Enfermaria	20	196,69	90	708,37	3.933,80	63.753,30
Laboratório	1	354,17	15	354,17	490,21	19.782,30
Soma Geral					8.563,36	145.130,44

Fonte: Gonçalves et al. (2010).

O ABC permite que a instituição se utilize desse método para obter informações mais precisas e otimizadas, identificar os custos relevantes, apontar as restrições (ver Teoria das Restrições), além de suportar o planejamento das atividades, estabelecer as metas de custos e controlar os investimentos. Portanto, auxilia na tomada de decisões, padronizando os procedimentos e, por consequência, a qualidade dos gastos.

12.1.6 Painel de Especialistas

O Painel de Especialistas é uma variação do Grupo de Foco (GONÇALVES; MEIRELLES, 2004). A função precípua do Painel de Especialistas é validar o mapeamento do processo. A partir deste momento, além de validar, todo esforço despendido para otimizar o processo em termos tanto de execução quanto de consumo de recursos é bem-vindo. Considera-se especialista, visando compor o painel, aquele profissional que acumula conhecimento suficiente para ser considerado um *expert* ou juiz do assunto. O Painel é composto por, no mínimo, cinco profissionais. Logo, esta segunda fase é usada para, além da validação dos processos, obter maior exatidão e especificação das informações. São eleitos especialistas para depoimentos sobre os procedimentos adotados, buscando-se as melhores práticas.

12.1.7 Análise das Informações Criadas pelo Mapeamento dos Processos Usando o ABC

A análise das informações criadas é livre e pode ser bastante rica. Por meio da análise das informações apresentadas pelo custeamento ABC, pode-se concluir que

essas informações são representativas para o gerenciamento de qualquer organização. Isto por possibilitar a identificação de onde, quanto e como determinado recurso está sendo empregado. É possível identificar a necessidade de adequação dos processos, seja por meio de treinamento de pessoal, seja por meio de padronização das atividades e dos recursos consumidos.

Desta forma, torna-se possível, além de levantar os custos de procedimentos no hospital, evidenciar falhas e/ou restrições de acesso, que ocorrem nos procedimentos e na estrutura de gestão, uma vez que envolve o mapeamento de todas as atividades críticas internas.

Além disso, pode-se inferir que o custeamento dos procedimentos possibilita a construção de uma base de conhecimento que vai subsidiar ganhos de produtividade para o setor Saúde. Possibilita o planejamento e o controle gerencial a partir do momento em que se definiram as atividades desempenhadas no hospital em termos de recursos consumidos, principalmente em termos de mão de obra, materiais e equipamentos.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do serviço público**, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

AZEVEDO, C. S. **Gerência hospitalar**: a visão dos diretores de hospitais públicos do município do Rio de Janeiro. 1993. Dissertação (Mestrado)—Instituto de Medicina Social, Universidade Federal do Rio Janeiro, Rio de Janeiro, 1993.

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

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 16 jan. 2007.

_____. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos: conceitos e metodologia. Brasília, 2006.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2002.

CAMARGOS, M. A.; DIAS, A. T. Estratégia, administração estratégica e estratégia corporativa: Uma síntese teórica. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 27-39, jan./mar. 2003.

CAMARGOS, Marcos Antônio de; GONÇALVES, M. A. Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. **Revista ANGRAD**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 1, p. 97-118, 2005.

CAMPOS, V. F. **Qualidade total**: padronização de empresas. Belo Horizonte: INDG, 2004.

CHAUMIER, J. **Systemes d`information**: marché et technologies. Paris: Enterprise Moderne, 1986.

CHO, C. W. The Knowing Organization: How Organizations Use Information to Construct Meaning, Create Knowledge and Make Decisions. **International Journal of Information Management**, Guildford, v. 16, n. 5, p. 329-340, 1996.

DORNELLES, Janice de Castro. **A utilização do sistema de custeio por absorção para avaliar custos da atenção básica de saúde reformulações e aprimoramentos metodológicos.** 2000. 213 f. Tese (Doutorado)– Programa de Pós-Graduação em Saúde Coletiva, Faculdade de Ciências Médicas, Universidade Estadual de Campinas, 2000.

EMMANUEL, C. R; OTLEY, D. T; MERCHANT, K. A. **Accounting for management control.** 2nd. ed. London, 1990.

FUNDAÇÃO HOSPITALAR DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Do planejamento ao resultado**, 2009a. Disponível em: <<http://www.fhemig.mg.gov.br/pt/publicacoes/peças-gráficas>>. Acesso em: 7 jul. 2011.

_____. **Gestão de Custos Hospitalares**, 2009b. p. 48. Disponível em: <<http://www.fhemig.mg.gov.br/pt/publicacoes/peças-gráficas>>. Acesso em: 9 jan. 2013.

GILLILAND-SWETLAND, Anne J. **Introduction to Metadata: Setting the 2000.** Disponível em: <http://www.getty.edu/research/conducting_research/standards/intrometadata/pdf/swetland.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2010.

GONÇALVES, C. A. MEIRELLES, A. M. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo: Atlas, 2004.

GONÇALVES, M. A. et al. Gestão Hospitalar: a aplicabilidade do sistema ABC. RAHIS. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, [S.l.], v. 4, p. 73-86, 2010.

_____ et al. Modes of governance and the use of cost information: a comparative study between Brazilian and British hospitals. **Corporate Ownership & Control**, Sumy, v. 7, p. 365-379, 2010.

_____ et al. Gestão estratégica de informações baseada em custos – um estudo de aplicação no setor de serviços. In: ENCONTRO DA ANPAD, 12., 27/30 set, 1998, Foz de Iguaçu, Paraná, **Anais...**, 1998. 1 CD-Rom.

_____; M. A.; ALEMÃO, M. M., ALBUQUERQUE, M. S. Gestão da meta-informação custos como Indicador de Resultados: o caso do Tribunal Regional Federal da 1ª Região do Brasil, 2011. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 12., 2011, Punta Del Leste. **Anais...** Punta Del Leste: Aurco, 2011. 1 CD-Rom.

_____; M. A., GONÇALVES, C. A., ALEMÃO, M. M. Decision making process and modes of governance: a comparative study between Brazilian and British hospitals. **Corporate Ownership & Control**, Sumy, v. 8, p. 177-187, 2011.

HAROLD, D.; GLICK, W.; HUBER, G.. Fit, equifinality, and organizational effectiveness: a test. **Academy of Management Journal**, v. 36, n. 6, p. 1196-1250, dez. 1993.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Conta-Satélite Saúde Brasil: 2007-2009**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. **Desempenho Hospitalar no Brasil em Busca da Excelência**. São Paulo: Singular, 2009.

LUSTOSA, Marcela Aguiar. **Proposta de Metodologia de Apuração de Custos da Vigilância Sanitária da Secretaria de Saúde do Estado do Ceará**. Disponível em: <<http://143.54.230.147/abres/site/arquivos/ABREs/8%20encontro%202007/Mesa%2003%20-%20marcela%20custosVS.doc>>. Acesso em: 4 jan. 2013.

MARTINS, A. C. B.; CHAVES, J. G.; ALEMÃO, M. M. Implantação do sistema de custos na FHEMIG. RAHIS. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, [S.l.], v. 4, p. 50-61, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, A. J. **Gestão de Custos Hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. 3. ed. São Paulo: Editora STS, 2008.

MATTOS, José Geraldo. Unidades de Mensuração, SAC – Sistema De Apuração De Custos, UFSC - 2005 – Hospital Universitário. **Disponível em:** <www.gea.org.br/scf/mensur.doc>. Acesso em: 12 fev. 2010.

MEDICI, André Cezar; MARQUES, Rosa Maria. Sistema de custos como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. **Cadernos FUNDAP**, São Paulo, n. 19, p. 47-59, jan./abr. 2004.

MINTZBERG, H.: **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.

MIRANDA FILHO, C. R. de. **Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional: o caso da secretaria da fazenda do estado da Bahia**. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração)– Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

MORESI, E. A. D. Delineando o valor do sistema de informação de uma organização. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 29, n. 1, p. 14-24, jan./abr. 2000.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores.** São Paulo: Atlas, 2000.

REPO, A. J. The Value of Information: Approaches in Economics, Accounting, and Management Science. **Journal of the American Society for Information Science**, Washington, v. 40, n. 2, p. 68-85, 1989.

SOUZA, P. C. **Avaliação econômica em saúde:** um estudo de caso do Hospital Municipal de Barra do Bugres-MT. 2008. 181 f. Dissertação (Mestrado)–Programa de Pós-Graduação em Saúde Coletiva, Universidade Federal de Mato Grosso, Cuiabá, 2009.

TAYLOR, Chris. **An introduction to metadata.** Brisbane: University of Queensland Library, 2003.

ISBN 978-85-334-2026-7



DISQUE SAÚDE



Ouvidoria Geral do SUS
www.saude.gov.br

Biblioteca Virtual em Saúde do Ministério da Saúde
www.saude.gov.br/bvs



Ministério da
Saúde

