



FACULDADE ADVENTISTA DA BAHIA

**PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA E DESENVOLVIMENTO
REGIONAL**

MARCO POLO SCHEFFLER

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO EM UM HOSPITAL
UNIVERSITÁRIO: O CASO DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
PROFESSOR EDGAR SANTOS (HUPES)/UFBA**

CACHOEIRA - BA

2011

MARCO POLO SCHEFFLER

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO EM UM HOSPITAL
UNIVERSITÁRIO: O CASO DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
PROFESSOR EDGAR SANTOS (HUPES)/UFBA**

Artigo apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública e Desenvolvimento Regional da Faculdade Adventista da Bahia, como requisito para a obtenção do grau de especialista em Gestão Pública e Desenvolvimento Regional.

Orientador: Prof. Geovane Santana dos Santos

CACHOEIRA - BA

2011

RESUMO

O presente artigo apresenta as etapas e metodologia utilizada na implantação do sistema de custos do Hospital Universitário Professor Edgar Santos (HUPES). Demonstra, também, a contribuição que a contabilidade de custos oferece para o setor público, fornecendo dados relevantes para constituição dos serviços e contribuindo nas decisões da gestão. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo desenvolvido a partir de uma pesquisa de campo de maneira a colher informações substanciais acerca do problema estudado. Os resultados apontam que o modelo metodológico de apuração de custos desenvolvido para o complexo HUPES tem como origem o custeio por absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Palavras-chave: Hospital Universitário Público; Custos no Setor Público; Custeio por Absorção; Custeio Baseado em Atividades (ABC).

ABSTRACT

This article presents the steps and methodology used in the implementation of the Hospital University Professor Edgar Santos (HUPES) costs system. It also shows the contribution that the cost accounting offers to the public sector, providing relevant data to the services constitution and contributing in management decisions. To this end, a descriptive study was developed from a field survey in order to collect substantial information regarding the studied problem. The results demonstrate that the methodological cost counting model implemented to HUPES has its origin in the costing absorption and the Activity Based Costing (ABC).

Keywords: Public University Hospital; Costs in Public Sector, Absorption Costing, Activity Based Costing (ABC).

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. PROBLEMA DE PESQUISA	7
3. HIPÓTESE.....	7
4. OBJETIVOS	7
5. JUSTIFICATIVA	7
6. CONCEPÇÃO METODOLÓGICA PARA O MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTO NO HUPES	9
6.1 CONSTRUÇÃO DO MODELO.....	9
7. REFERENCIAL TEÓRICO	12
7.1. CONTABILIDADE DE CUSTO.....	12
7.2. CUSTO NO SETOR PÚBLICO	14
8. ESTUDO DE CASO	15
8.1. CONSIDERAÇÕES PARA EXECUÇÃO DO MODELO METODOLÓGICO.....	15
8.2 EXECUÇÃO DO MODELO METODOLÓGICO.....	18
9. ANÁLISE DA PESQUISA.....	22
9.1. MÉTODO DE COLETA DOS DADOS	22
9.2. AVALIAÇÃO DO GESTOR	22
10. CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
REFERÊNCIAS	25

1. INTRODUÇÃO

Os Hospitais Universitários Federais (HUs) são estruturas organizacionais das mais complexas, pois, dentro dela, existem setores de ensino, pesquisa e extensão, além de atendimento a comunidade no âmbito ambulatorial e hospitalar, envolvendo inúmeros profissionais de diversas áreas.

Essas organizações hospitalares são financiadas pelo Ministério de Educação (MEC) e Ministério da Saúde (MS). O primeiro liberava recursos até 2010 através das Universidades, via programas e ação específica para os HUs. Tais recursos eram direcionados para custeio (pessoal e insumos) e investimentos. A partir de 2010, os hospitais universitários passaram a ser unidades gestoras, recebendo, assim, recursos direto do orçamento do MEC. Já o Ministério da Saúde tem liberado recursos via Sistema Único de Saúde (SUS), para a reestruturação (investimento) através de convênio e/ou pela prestação de serviço, para tanto, são contratualizados pelas secretárias de saúde dos municípios e/ou estados pacotes com tipos de procedimentos autorizados e suas respectivas quantidades.

Devido à complexidade organizacional e de financiamento, é fundamental um sistema de custos que seja capaz de suprir as necessidades de uma estrutura organizacional que possui distintas atividades; isso requer vários instrumentos gerenciais que possam fornecer informações confiáveis para a tomada de decisão em nível estratégico ou operacional.

Embora o controle de custos tenha aumentado no setor público, uma vez que essa informação é de grande relevância no processo decisório, pois a qualidade da decisão está associada à utilização racional dos recursos e expansão das atividades de forma sustentável, ainda é muito frágil a utilização de informações de custos para tomada de decisões.

É de suma importância adquirir informações acerca dos gastos e despesas dos Hospitais Universitários, buscando, dessa forma, uma ação efetiva de controle dos órgãos públicos em favor da sua continuidade, pois estes executam um papel fundamental na sociedade.

O presente estudo consiste na pesquisa bibliográfica dos principais autores que abordam o tema, bem como artigos, documentos eletrônicos, revistas, jornais e periódicos que tratam do assunto em pauta. No segundo momento, procede-se a um estudo descritivo desenvolvido a partir de uma pesquisa de campo realizado no Hospital Universitário Professor Edgar Santos (HUPES), visando à coleta de informações substanciais acerca do problema em análise. Os dados coletados são analisados de forma a responder aos questionamentos acerca do funcionamento do sistema de gerenciamento de custos adotados no hospital.

2. PROBLEMA DE PESQUISA

Uma adequada gestão de custos pode contribuir para o gerenciamento de uma Unidade Hospitalar?

3. HIPÓTESE

Uma adequada gestão de custos fornece aos gestores elementos para a tomada de decisão na aquisição de insumos, na gestão dos serviços e no processo de expansão das atividades, contribui, assim, para melhoramento da gestão nos hospitais universitários.

4. OBJETIVOS

Apresentar o processo de implantação das rotinas de apuração de custos hospitalares no HUPES bem como, a importância dessas rotinas para uma gestão eficiente.

5. JUSTIFICATIVA

A ausência de um método eficiente de controle de custos gera dificuldades para a aferição dos gastos envolvidos nos processos de trabalho e de possíveis controles; tais fatos conduzem o gestor à insegurança no momento da autorização dos recursos para investimentos em melhorias e nas aquisições de material e/ou

serviços para o hospital. Assim sendo, a gestão de custos na organização se apresenta como ferramenta essencial de administração, pois proporciona meios confiáveis para balizar futuros investimentos, orientar a implantação de instrumentos de gestão e subsidiar a avaliação dos resultados.

A estrutura hospitalar é, por natureza, diferenciada; nela são realizadas atividades que podem ser realizadas por empresas independentes, tais como, lavanderia, manutenção, laboratórios de análises clínicas, ambulatórios, entre outras. Logo, tal complexidade exige da administração a geração e um fluxo maior de informações para auxiliá-la na tomada de decisão, tanto no nível estratégico quanto no operacional. Neste contexto, é fundamental um método de custeio adequado que permita conhecer sua realidade e ofereça informações que possibilitam a realização de levantamentos acerca dos custos em todos os setores do hospital, buscando, com isso, maior eficiência e eficácia na utilização dos recursos necessários à prestação de serviços de saúde.

A presente discussão encontra justificativas no fato de haver uma crescente exigência do governo e da sociedade no sentido de se estabelecer uma maior racionalização dos gastos e despesas, aumento da produtividade e melhoria da qualidade dos atendimentos nos Hospitais Universitários (HUs). Em dezembro de 2010 foi editada a Medida Provisória 520/2010, que cria a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), Subordinada ao Ministério da Educação (MEC). A medida provisória tem como principal objetivo resolver o impasse na regularização dos funcionários contratados através das fundações de forma irregular e mudar o modelo de gestão dos 46 hospitais universitários públicos de todo país.

6. CONCEPÇÃO METODOLÓGICA PARA O MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTO NO HUPES

O modelo metodológico de apuração de custos desenvolvido para o complexo HUPES tem como origem o custeio por Absorção e o por atividade que são: para Guerreiro & Catelli(1995) “é uma metodologia de custeio onde todos os custos e despesas operacionais são rateados às unidades individuais de serviços” e para Andersen (1997, p.211) “é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetivos de custeio. Os recursos são atribuídos às atividades que são, na seqüência, atribuídas aos objetivos de custeio. O custeio por atividade reconhece a relação causal existente entre os geradores de custos e atividades.”, respectivamente.

6.1 CONSTRUÇÃO DO MODELO

Para a implantação do modelo apresentado acima, foram desenvolvidas as seguintes atividades:

1. Análise do método de custeio existente no HUPES: a estruturação dos dados, a apropriação dos custos diretos e indiretos, os critérios de rateio utilizados e a demonstração dos resultados;
2. Identificação, organização e avaliação das fontes de dados de despesas;
3. Agrupamento dos Centros de Custos (CC) por natureza da atividade.
 - a. Produtivo - onde se realizam as atividades fins: enfermarias, ambulatórios, UTI's, centro cirúrgico, laboratórios, etc;
 - b. Apoio técnico, auxiliares e administrativo - dá suporte a realização das atividades fins: administração superior, seções técnicas administrativas, lavanderia, serviços técnicos auxiliares, etc;

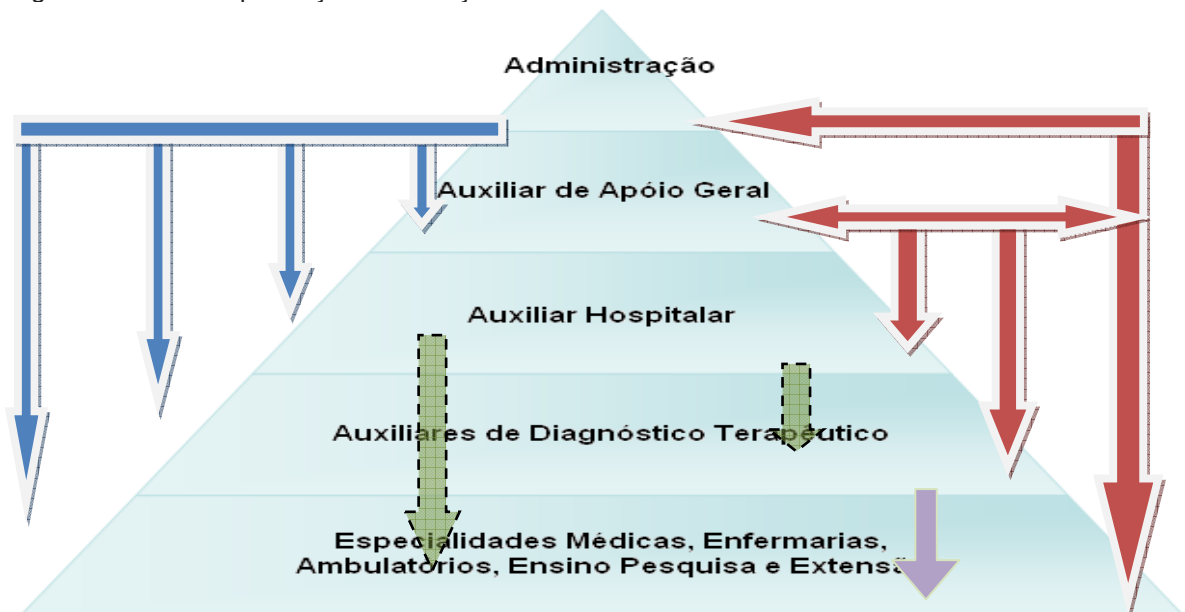
Quadro 1: Grupo de Atividades

ADMINISTRATIVOS	AUXILIARES E DE APOIO	PRODUTIVOS
Administrativo	Auxiliar de Apoio Geral	Especialidade Médicas, Enfermarias, Ambulatórios e Ensino, Pesquisa e Extensão
	Auxiliar Médico Hospitalar	
	Auxiliar Diagnóstico Terapêutico	

Fonte: Elaboração Própria

4. Definição dos Indicadores de produção para os setores auxiliares e de apoio e construção do modelo de relatório de atividade. Esta etapa foi fundamental para a implantação do modelo de apuração proposto, haja vista, que estes indicadores serão usados para o rateio dos custos indiretos hospitalares;
5. Construção do fluxograma de prestação de serviço, indicando como se dá a relação de prestação de serviço internamente no hospital;

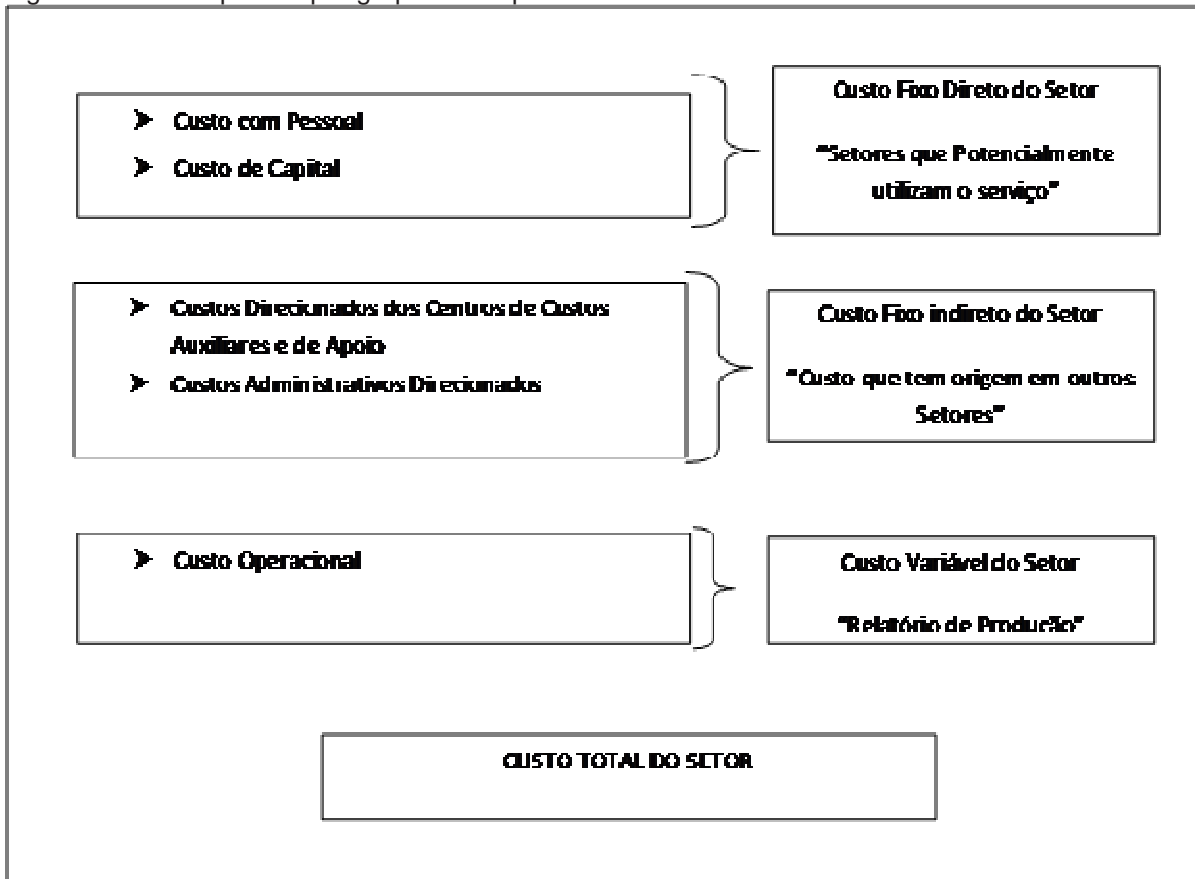
Figura 1 - Fluxo de prestação de serviço no HUPES



Fonte: Elaboração Própria

6. Redefinição da codificação dos centros de custos;
7. Construção da planilha modelo para apuração de custos nos setores, os itens 9 e 10 detalham a planilha;

Figura 2 - Modelo padrão por grupo de despesas



Fonte: Elaboração Própria

8. Coleta de dados de Pessoal, Patrimônio, Almoxarifado e Farmácia nos sistemas existentes;
9. Apuração dos custos diretos: nesta etapa houve a apropriação dos recursos nos Centros de Custo levando em consideração o consumo médio no período de material e medicamento, despesas com pessoal e a depreciação do período;
10. Apuração dos custos direcionados: Os custos do agrupamento administrativos são rateados para todos os centros de custos. Já os CC dos agrupamentos de apoio geral, auxiliares hospitalares, diagnósticos terapêuticos, o modelo implementado considera custos fixos e variáveis: o primeiro são os custos de pessoal e depreciação destes setores, que são rateados para todos os centros de custos que potencialmente podem fazer uso do serviço do setor, já o segundo são os custos dos insumos utilizados rateados de acordo com o volume de serviço demandado por cada setor.

7. REFERENCIAL TEÓRICO

7.1. CONTABILIDADE DE CUSTO

No mundo competitivo de hoje, a Contabilidade de Custos desempenha um papel de vital importância nas organizações, onde se pode identificar de que forma os recursos são consumidos no processo de produção e, principalmente, quanto foi gasto para gerar o produto e/ou serviço. Em um ambiente competitivo, o gerenciamento de tais informações é primordial para atingir objetivos traçados em seu planejamento estratégico. A aplicação não correta e/ou a ausência de métodos podem representar um dos fatores determinantes para o insucesso dos Hospitais Universitários.

A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para a comparação com os valores anteriormente definidos. (MARTINS, 2003, p. 15)

O modelo teórico adotado para o HUPES tem como base o custeio como método de apropriação de custos quais sejam: Custeio por Absorção total e Custeio Baseado em Atividade. São apresentados a seguir os conceitos de tais métodos segundo os principais autores desta área de conhecimento.

Para Martins:

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens/serviços: todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. (MARTINS, 2003, p. 24).

Em Ching:

O método por absorção total consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens produzidos ou serviços prestados. Estes se classificam em diretos e indiretos. Onde o primeiro é associado diretamente aos produtos ou serviços e o segundo podem ser apropriados de forma indireta, mediante critérios de apropriação arbitrários: uma previsão e/ou estimativa. (CHING 1997)

Já o sistema de custeio baseado em atividades (ABC) busca melhorar essas informações. Na apuração de custos através deste método, os recursos serão alocados via direcionadores de custos ao invés de rateios, produzindo, assim, uma informação de custo mais próxima da realidade.

Segundo Martins (2003, p. 72), “O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro das empresas e suas respectivas relações com os produtos”.

Em Nakagawa:

ABC é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC. (Nakagawa, 2001),

A utilização desta metodologia possibilita melhorar essas informações, uma vez que os recursos gastos pela organização são consumidos pelas atividades desenvolvidas, e que os produtos e serviços consomem estas atividades.

Conforme Silva (1998 apud KAPLAN; COOPER; 1997 INGRAM; ALBRIGHT; HILL, 2007, p. 212) afirma que os hospitais precisam entender os custos com o fornecimento dos vários serviços para seus pacientes para melhorar a qualidade, a pontualidade, a efetividade e a eficiência de seus processos. Adicionalmente, os hospitais devem gerenciar seus volumes de produção, porque grande proporção de seus custos tende a ser indireta e, aparentemente, fixa.

De acordo com Martins (2003, p. 208), a utilidade do método ABC não se limita ao custeio de produtos ou serviços, ele é uma poderosa ferramenta utilizada na gestão de custos e tomada de decisão dos principais executivos das organizações, devendo ser analisado sob duas perspectivas:

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical à medida que apropria os custos dos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento;
- b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, visto que, capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

O método de custeio ABC tem como base o fundamento do princípio da motivação, ou seja, procura tornar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo para lhe atribuir o valor. A idéia básica é associar primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos.

Dado a complexidade na formação do sistema de custos baseado em atividades (ABC), as organizações encontram muitas dificuldades de implantação devido às peculiaridades de cada instituição no tocante à diversidade de estrutura. Neste contexto, o método misto implementado no HUPES tem como objetivo preencher as lacunas apresentadas pelo ABC quando implementados em instituições com uma grande diversidade de serviços, como no caso dos Hospitais Universitários.

7.2. CUSTO NO SETOR PÚBLICO

A utilização de um sistema de custos no setor público ainda é incipiente, o que torna necessário a promoção da implementação por parte da administração pública de um sistema capaz de fornecer informações acuradas que possibilite o gestor público a tomar decisões e avaliar a instituição.

Vale salientar que já dispomos de uma legislação bastante ampla sobre o assunto: estende-se da Lei nº 4.320 de 1964, passando pela nossa Carta Magna de 1988 até chegar à Lei de Responsabilidade Fiscal. Isso explicita o caráter imprescindível de um sistema de custo que possa avaliar os recursos utilizados pelo governo.

A Lei Complementar 101, de 04/05/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), apresenta no seu artigo 50, parágrafo 3º, a seguinte redação: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Nesse sentido, a referida lei atesta a necessidade de melhoria no controle dos gastos no setor público na busca da qualidade e eficiência.

A mensuração e o controle dos custos permitem ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços públicos, o que dará a ele fundamentos para as decisões diárias, sempre observando as alternativas mais vantajosas para a sociedade. (MAUSS E SOUZA, 2008, P. 18)

A ausência de pessoal qualificado e recursos financeiros é um grande obstáculo ao gestor público no momento de implementar um sistema de custos capaz de controlar e melhorar a qualidade do gasto público, evitar o desperdício e prestar um serviço de melhor qualidade aos cidadãos.

O crescimento dos gastos na área hospitalar exige a adoção de um sistema de custos capaz de fornecer informações úteis, possibilitando, assim, que os Hospitais Públicos, além de atender suas necessidades, possam prestar contas dos recursos utilizados.

O sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é a metodologia mais apropriada a ser utilizada pela Administração Pública, uma vez que o referido método é amplamente empregado por diversas empresas privadas e órgãos públicos; uma tendência adotada em vários países conforme relatado nas literaturas sobre o tema em pauta.

8. ESTUDO DE CASO

Os resultados aqui apresentados tiveram origem em um trabalho iniciado em 2007 cujo objetivo foi a reestruturação do setor de custo hospitalar no HUPES. Esta reorganização consistia em implementar a rotina de apuração de custos e capacitar os servidores que, direta e indiretamente, faziam uso da informação e/ou disponibilizavam-na para a realização das atividades.

8.1. CONSIDERAÇÕES PARA EXECUÇÃO DO MODELO METODOLÓGICO

Para execução do modelo proposto, construiu-se uma Estrutura padrão para a planilha e agrupou-se os centros de custos conforme detalhamento abaixo.

No tocante aos itens da estrutura das planilhas de custos, tem-se a seguinte observação: A planilha está dividida em dois níveis. No primeiro nível as despesas estão classificadas por natureza (pessoal, capital, direcionados, administrativa e operacional); já no segundo nível as despesas estão classificadas quanto ao volume (fixa e variável), conforme descrito abaixo:

Por Natureza:

- a) Custo com pessoal:** Recursos humanos ligados direta ou indiretamente ao procedimento. (médicos, enfermeiras, auxiliares, recepcionista, etc);
- b) Custo de Capital:** Equipamentos utilizados no procedimento e/ou atividades administrativas (máquinas, equipamentos, instalações, etc);
- c) Custo Direcionado:** Despesas indiretas rateada de setores auxiliares e/ou de apoio;
- d) Custo Operacional:** São os itens utilizados na realização do procedimento e/ou processos administrativos (medicamentos e materiais envolvidos no tratamento);
- e) Custo Administrativo:** São os recursos consumidos pela alta administração do HUPES.

Por volume:

- a) Fixo:** São os custos de pessoal e depreciação dos setores administrativos, de apoio e auxiliar que serão rateados para todos os centros de custos que potencialmente podem fazer uso do bem e/ou serviço produzido no setor;
- b) Variável:** São os custos dos insumos utilizados e rateados de acordo com o volume de serviço demandado por cada setor individualmente.

A planilha resultante da estruturação supracitada estar disposta a seguir:

Figura 3: Planilha de Custos Padrão

PLANILHA DE CUSTOS PADRÃO		
DESCRIÇÃO / NATUREZA	CUSTO TOTAL	PARTICIPAÇÃO EM (%)
	CC	Análise Vertical
	Em R\$ 1,00	sobre Custo Total (+) Desp.
1. CUSTOS COM PESSOAL		
1.1 Salários e Remunerações - Servidor		
1.2 Encargos Sociais - Servidor		
1.3 Salários e Remunerações - Terceirizados		
1.4 Encargos Sociais - Terceirizados		
2. CUSTOS DE CAPITAL		
2.1 Depreciação de Máquinas e Equipamentos		
2.2 Manutenção de Máquinas e Equipamentos		
2.3 Instalações		
2.4 Manutenção de Instalações		
3. CUSTOS DIRECIONADOS DOS CENTROS AUXILIARES/APOIO		
3.1 Auxiliares Médico-Hospitalares		
3.1.1 Auxiliares Médico- Hospitalares -Fixos		
3.1.2 Auxiliares Médico- Hospitalares -Variável		
3.2 Auxiliares - Apoio em Geral		
3.2.1 Auxiliares - Apoio em Geral - Fixos		
3.2.2 Auxiliares - Apoio em Geral - Variável		
3.3 Auxiliares - Diagnóstico Terapêutico		
3.3 .1 Auxiliares Diagnóstico Terapêutico - Fixo		
3.3 .2 Auxiliares Diagnóstico Terapêutico - Variável		
4. CUSTOS ADMINISTRATIVOS DIRECIONADAS		
4.1 Administração Geral		
4.1.1 Administração Geral - Fixos		
4.1.2 Administração Geral - Variável		
4.1.3 Outros		
5. CUSTOS OPERACIONAIS		
5.1 Medicamentos		
5.2 Materiais de Uso Médico		
5.3 Materiais de Consumo		
6. CUSTOS TOTAIS		

Fonte: Elaboração Própria

No tocante á organização dos Centros de Custos (CC), agrupamos os CC do HUPES por natureza da principal atividade desenvolvida, afim de que os rateios pudessem ser executados conforme o método proposto. Abaixo são elencados os principais CC:

Administrativo: responsável pela administração, coordenação das atividades desenvolvidas no hospital – diretoria, recursos humanos, setor de contabilidade, tecnologia da informação e etc.

Auxiliar de Apoio Geral: setor que responde pela manutenção da instituição hospitalar - manutenção de bens móveis e imóveis, higienização e etc.

Auxiliar Hospitalar: presta assistência para as atividades fins do hospital, entre elas central de internação, serviço de nutrição e dietética, serviço social, comissão de controle de infecção hospitalar – hupes e etc.

Auxiliar de Diagnóstico Terapêutico: é voltado para os serviços de laboratórios e resultados - hemoterapia, anatomia patológica, laboratório central, eletrocardiograma, eletroencefalografia e etc.

Especialidade Médica, Enfermaria, Ambulatório e Ensino, Pesquisa e Extensão: destinado às atividades fins do hospital, ao atendimento ao paciente e sua reabilitação e ao centro de ensino - serviço de clínica médica, medicina preventiva, ortopedia, neurologia; centro cirúrgico, unidade de tratamento intensivo; ambulatório da dor; residência médica, mestrado e etc.

8.2 EXECUÇÃO DO MODELO METODOLÓGICO

Para testar o modelo implantado, foram utilizados os dados referentes ao mês de junho/2010. Para que os rateios dos custos variáveis (material de consumos e médico) fossem possíveis de ser realizados, foi necessária reorganização de alguns relatórios de produção apresentados pelos setores auxiliares e de apoio

As tabelas apresentadas a seguir remetem ao encadeamento das planilhas de apuração de custos seguindo o fluxo de serviço apresentado anteriormente cuja origem encontra-se nas atividades administrativas e termino nas atividades fim do hospital; ou seja, ensino pesquisa e extensão através da assistência a saúde. A primeira tabela agrega todos CC de suporte á atividade fim e a segunda representa o setor de urologia.

Administrativo: Conforme relatado acima, os CC que compõem este agrupamento tem como característica prestar serviços a todos os centros, inclusive a ele próprio (vide administração geral fixo). Dado esta característica, foi definido que o método para o rateio dos custos a ser utilizado seria absorção, no qual os custos referentes a pessoal, capital e operacional seria distribuído entre todos os CC de forma proporcional; ou seja, R\$ 486.792 será dividido para todos os centros de custos ativos (109), neste caso R\$ 4.466 para cada CC. As áreas pintadas em amarelos

não receberão valores, seja por conta da própria natureza do serviço ofertado, seja porque não existe a demanda por serviços, ou, ainda, porque estes são insumos não utilizados pela administração e/ou não serão rateados dado a impossibilidade de criar critérios seguros. Os auxiliares médico-hospitalares e os auxiliares de diagnóstico terapêutico são o primeiro caso, material de uso médico o segundo e administração geral-variável o terceiro.

Auxiliar de Apoio Geral: São CC que prestam serviço de infra-estrutura e manutenção de toda estrutura da unidade hospitalar, inclusive aos seus próprios setores (vide auxiliar de apoio geral fixo). Quanto ao critério de rateio, são adotados os mesmos do agrupamento administrativos, exceto no que se refere aos custos operacionais, ou seja, os custos de pessoal e capital serão divididos para todo o centro de custos ativos (109). O operacional será direcionado através da utilização dos relatórios de produção elaborados para este fim. Nestes documentos, cada setor que compõem um núcleo auxiliar de apoio geral identifica quem, no período, fez uso de algumas das atividades que o CC desenvolve. Tendo em vista que para cada atividade sabe-se o quanto de insumos é consumido, estes valores são rateados para o seu demandante.

Auxiliar Hospitalar: São os CC que assistem as atividades fins dos HU. O rateio dos custos de pessoal e de capital deste agrupamento é dirigido para os centros de custos que potencialmente podem fazer uso dos respectivos serviços, ou seja, os agrupamentos auxiliar de diagnóstico terapêutico, especialidades médicas, enfermarias e ambulatórios. Assim, os custos de pessoal e capital serão divididos para todos os usuários potenciais e os custos operacionais são direcionados para os usuários efetivos de acordo com os relatórios de produção gerados pelos CC deste agrupamento seguindo o mesmo roteiro apresentados para o auxiliar de apoio geral.

Auxiliar de Diagnóstico Terapêutico: São CC que tem sua atividade de suporte à atividade médica. O rateio dos custos de pessoal e de capital deste agrupamento, assim como o auxiliar hospitalar são direcionados para os centros de custos que potencialmente podem fazer uso dos serviços, neste caso, especialidade médica enfermarias e ambulatórios. Vale ressaltar que os valores de custo variável serão direcionados seguindo os critérios de consumo de recurso por cada atividade executada para os CC que efetivamente fizeram uso dos recursos.

Tabela: Planilha de Centro de Custos Suporte Atividade Fim

PLANILHA DE CUSTOS				
AGRUPAMENTOS DOS CENTROS DE CUSTOS DESCRIÇÃO / NATUREZA	TOTAL	TOTAL	TOTAL	TOTAL
	Administrativo	Auxiliar de Apoio Geral	Auxiliar Hospitalar	Auxiliar de Diagnóstico Terapêutico
1. CUSTOS COM PESSOAL	469.779	96.305	483.969	842.542
1.1 Salários e Remunerações - Servidor	398.259	82.459	414.128	714.971
1.2 Encargos Sociais - Servidor	71.520	13.846	69.841	127.571
1.3 Salários e Remunerações - Terceirizados		-	-	-
1.4 Encargos Sociais - Terceirizados		-	-	-
2. CUSTOS DE CAPITAL	-	-	-	-
2.1 Depreciação de Máquinas e Equipamentos			-	-
2.2 Manutenção de Máquinas e Equipamentos			-	-
2.3 Instalações			-	-
2.4 Manutenção de Instalações			-	-
3. CUSTOS DIRECIONADOS DOS CENTROS AUXILIARES/APOIO	18.562	7.089	11.602	79.757
3.1 Auxiliares Médico-Hospitalares		-	-	68.198
3.1.1 Auxiliares Médico- Hospitalares -Fixos		-	-	62.916
3.1.2 Auxiliares Médico- Hospitalares -Variavel		-	-	5.282
3.2 Auxiliares - Apoio em Geral	18.562	7.089	11.602	11.559
3.2.1 Auxiliares - Apoio em Geral - Fixos	18.554	7.068	11.486	11.486
3.2.2 Auxiliares - Apoio em Geral - Variavel	8	21	116	73
3.3 Auxiliares Diagnostico Terapeutico		-	-	-
3.3 .1 Auxiliares Diagnostico Terapeutico - Fixo		-	-	-
3.3 .2 Auxiliares Diagnostico Terapeutico - Variavel		-	-	-
4. CUSTOS ADMINISTRATIVAS DIRECIONADAS	93.786	35.728	56.029	56.029
4.1 Administração Geral	93.786	35.728	56.029	56.029
4.1.1 Administração Geral - Fixos	93.786	35.728	56.029	56.029
4.1.2 Administração Geral - Variavel		-	-	-
4.1.3 Outros		-	-	-
5. CUSTOS OPERACIONAIS	17.013	132.707	194.932	217.129
5.1 Medicamentos		-	-	34.867
5.2 Materiais de Uso Medico		-	629	-
5.3 Materiais de Consumo	4.381	97.895	182.853	178.192
5.4 Contratos	12.632	34.812	11.450	4.071
6. CUSTOS TOTAIS	599.139	271.830	746.532	1.195.457

Fonte: Elaboração Própria

Especialidades Médicas, Enfermarias, Ambulatórios e Ensino Pesquisa e Extensão: Estes agrupamentos são tratados como CC final, ou seja, devem receber todos os custos dos agrupamentos anteriores apresentados, tanto fixos como variáveis. São apresentados como exemplo, os custos da especialidade médica Urologia incluindo atendimento ambulatorial e hospitalar. Ressalta-se que os valores referentes ao custo de capital não foram inseridos por estar passando por um processo de atualização financeira conforme previsto na Resolução CFC nº 1.136/08 – aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. No que tange aos custos operacionais, as estruturas das planilhas serão adaptadas para que seja possível visualizar os principais insumos utilizados para a produção dos serviços. O modelo apresentado é meramente ilustrativo.

Tabela: Planilha de custos da Urologia

PLANILHA DE CUSTOS PADRÃO			
DESCRIÇÃO / NATUREZA	Enfermaria	Especialidade	Total
1. CUSTOS COM PESSOAL	115.283	15.667	130.949
1.1 Salários e Remunerações - Servidor	97.895	13.390	111.285
1.2 Encargos Sociais - Servidor	17.388	2.277	19.665
1.3 Salários e Remunerações - Terceirizados			-
1.4 Encargos Sociais - Terceirizados			-
2. CUSTOS DE CAPITAL			-
2.1 Depreciação de Máquinas e Equipamentos			-
2.2 Manutenção de Máquinas e Equipamentos			-
2.3 Instalações			-
2.4 Manutenção de Instalações			-
3. CUSTOS DIRECIONADOS DOS CENTROS AUXILIARES/APOIO	17.272	17.265	34.537
3.1 Auxiliares Médico-Hospitalares	4.840	4.840	9.679
3.1.1 Auxiliares Médico- Hospitalares -Fixos	4.840	4.840	9.679
3.1.2 Auxiliares Médico- Hospitalares -Variavel	-	-	-
3.2 Auxiliares - Apoio em Geral	891	884	1.774
3.2.1 Auxiliares - Apoio em Geral - Fixos	884	884	1.767
3.2.2 Auxiliares - Apoio em Geral - Variavel	7	-	7
3.3 Auxiliares Diagnostico Terapeutico	11.542	11.542	23.083
3.3 .1 Auxiliares Diagnostico Terapeutico - Fixo	11.542	11.542	23.083
3.3 .2 Auxiliares Diagnostico Terapeutico - Variavel	-	-	-
4. CUSTOS ADMINISTRATIVAS DIRECIONADAS	4.120	4.120	8.241
4.1 Administração Geral	4.120	4.120	8.241
4.1.1 Administração Geral - Fixos	4.120	4.120	8.241
4.1.2 Administração Geral - Variavel			-
4.1.3 Outros			-
5. CUSTOS OPERACIONAIS	16.175	-	16.175
5.1 Medicamentos	8.874	-	8.874
5.2 Materiais de Uso Medico			-
5.3 Materiais de Consumo	6.894	-	6.894
5.4 Contratos	407	-	407
6. CUSTOS TOTAIS	152.850	37.052	189.903

Fonte: Elaboração Própria

O encadeamento das planilhas, aqui apresentadas, representa a utilização do método de absorção conforme proposto no método misto. As etapas seguintes incluem redepartamentalização (os centros de custos deverão apresentar as característica: “são aqueles setores de atividade da unidade que realizam uma despesa (pessoal, material de consumo e outras despesas) claramente atribuível, desempenhando funções que expressam, de modo adequado, a sua finalidade.”¹,

¹ (Em <<http://www.pqualidade.hucff.ufrj.br/artigos/termrefinanceiros.pdf>>. Acesso em: 01 de agosto de 2011.)

refinamento do tratamento das atividades contidas nos relatórios de produção dos CC auxiliares e aplicação do ABC para as atividades fins.

9. ANÁLISE DA PESQUISA

9.1. METODO DE COLETA DOS DADOS

Os dados, obtidos através da aplicação de um questionário estruturado para este fim, são fornecidos pela Diretoria Financeira do HUPES, principal usuário das informações geradas no setor custos.

O instrumento de coleta apresenta blocos de questões referentes a: processo de implantação do modelo, resultados do processo de implantação e custos para a decisão. As questões são objetivas, mas há comentários complementares. No primeiro bloco estão questões referentes ao início do processo de implantação, ao fato gerador, aos objetivos, ao referencial para o modelo e a relação entre equipe de implantação e as demais equipes. Já no segundo bloco, estão os resultados alcançados, é avaliada a qualidade do trabalho executado desde a implantação até as primeiras versões dos relatórios de custos. Por fim, o terceiro bloco apresenta a seção “custos para decisão”, sendo analisada a forma como a direção trata e utiliza as informações geradas pelo setor de custos.

9.2. AVALIAÇÃO DO GESTOR

O Hospital Universitário Professor Edgar Santos (HUPES), mais conhecido pela população como Hospital das Clínicas, atua na formação complementar de vários profissionais da área de saúde, realizando atividades acadêmicas de Ensino, Pesquisa e Extensão, e prestando serviços à comunidade por meio da assistência à saúde, de média e alta complexidade.

Sua inauguração ocorreu em novembro de 1948, proporcionando uma revolução no ramo hospitalar. O complexo HUPES foi certificado como hospital de ensino pelo Ministério da Educação e o Ministério da Saúde em 2004.

Atualmente, o HUPES atende ao Sistema Único de Saúde (SUS) e é remunerado pela produção de serviços realizados. Essa produção é paga com base em uma tabela fixada pelo referido Sistema, que não guarda sintonia direta com as despesas dos insumos e serviços demandados por cada serviço de saúde. A ferramenta custo é relevante para as decisões da administração e tende a evitar os desequilíbrios entre receita e despesa.

A implantação do sistema de custos produz informações confiáveis para a tomada de decisão, possibilita a revisão das metas físicas atingidas, define os custos de produção e permite comparar o preço pago, além de subsidiar as solicitações de recursos adicionais etc.

O atual sistema de custos utilizado pelo hospital teve como base trabalhos publicado que tratam do assunto e uma ampla discussão interna. A equipe técnica realizou treinamento com os diversos setores, e houve a aceitação da proposta entre os profissionais que integram o quadro da instituição, no entanto, ainda são muito incipientes os resultados desejados, haja vista a dificuldade de organização interna dos diversos CC, com vistas a produzir informações confiáveis.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados encontrados no presente estudo demonstram a importância de um sistema de custos para uma entidade, vez que este sistema é suprido com informações da empresa, analisados e transformados em relatórios gerenciais capazes de revelar a situação real de cada CC.

O conhecimento sobre custos da instituição é indispensável para a sobrevivência de uma entidade, visto que, os recursos públicos são limitados e a necessidade de ensino, pesquisa, extensão e assistência a saúde é cada vez mais crescente.

Os custos são os gastos que a entidade incorre para alcançar a sua principal finalidade. Assim, o trabalho expõe o método de apuração dos custos no HUPES, além de apresentar a estruturação dos dados, a apropriação dos custos diretos e indiretos, os critérios de rateio utilizados e a demonstração dos resultados.

O HUPES utiliza-se de um sistema de custos misto: o custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Apesar das formas tradicionais serem bastante utilizadas, este método procura um melhor proveito dos resultados, uma vez que o mesmo informa todos os custos do produto ou serviço na sua amplitude, dentro da realidade de um hospital de ensino.

A relevância do trabalho apresentado esta na forma pioneira de utilização dos métodos de apuração de custos, trabalhando de forma complementar. Também, por conta do agrupamento diferenciado dos itens dos custos de cada CC, que facilita o entendimento dos termos técnicos adotados na literatura.

Assim, espera-se que o modelo de apuração de custos e de organização dos dados nos CC venha a contribuir para supressão da lacuna hoje existente no que concerne à apuração de custos no setor público.

REFERÊNCIAS

- ANDERSEN, Arthur. **ABM lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books 1997. 216p.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Brasília: Senado Federal, 2000.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília: Senado Federal, 1964.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. Activity based management. São Paulo: Atlas, 1997.
- GUERREIRO, R. ; CATELLI, Armando . Uma Análise Crítica do Sistema ABC - Activity Based Costing. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p. 15-23, 1995.
- HOSPITAL UNIVERSITÁRIO CLEMENTINO FRAGA FILHO. **Administração de Recursos Financeiros**. Disponível em <<http://www.pqualidade.hucff.ufrj.br/artigos/termrecfinanceiros.pdf>>. Acesso em: 05/08/2011.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAUSS, César Volnei & SOUZA, Marcos Antonio. **Gestão de custos aplicados ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo; Atlas, 2008.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio baseado em atividades**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio (organizador). **Custos no setor público**. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.