

## **Reestruturação do Departamento de Custos de uma Instituição Hospitalar do Sul de Minas Gerais: um Enfoque Gerencial**

### **Restructuring the Department of Hospital Costs of an institution in southern Minas Gerais: a Managerial Approach**

Janderson Martins Vaz

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São João Del-Rei – UFSJ. MBA em Controladoria e Finanças também pela UFSJ, Mestrando em administração pela Universidade Federal de Lavras – UFLA. Membro do Grupo de Economia Industrial e Negócios Internacionais – GEINI/UFLA, Minas Gerais, Brasil  
jandersonmv@hotmail.com

Caroline Miria Fontes Martins

Doutora em Administração pela Universidade Federal de Lavras. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais, Mestrado em Administração pela Universidade Federal de Lavras. Professora da Universidade Federal de São João Del-Rei, Minas Gerais, Brasil  
carolfontesmartins@gmail.com

Naiara Leite dos Santos Sant’Ana

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São João Del-Rei UFSJ. Mestranda em Administração, linha Gestão de Negócios, Economia e Mercados na Universidade Federal de Lavras, bolsista do CNPQ, Minas Gerais, Brasil  
nai\_leite@yahoo.com

Caio Peixoto Chain

Graduado em Ciências Econômicas pela Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. Discente do curso de Mestrado em Administração da Universidade Federal de Lavras – UFLA, Minas Gerais, Brasil  
caiopeixotochain@gmail.com

Editor Científico: José Edson Lara  
Organização Comitê Científico  
Double Blind Review pelo SEER/OJS  
Recebido em 06.11.2012  
Aprovado em 13.05.2013



Este trabalho foi licenciado com uma Licença Creative Commons - Atribuição – Não Comercial 3.0 Brasil

## RESUMO

A contabilidade de custos fornece informações de cunho financeiro e gerencial que se mostram imprescindíveis para as atividades diversas desempenhadas pelo negócio, mas principalmente nas situações em que os recursos são escassos e a necessidade de qualidade no serviço prestado é primordial. Este é o caso da área de saúde, especificamente. O presente trabalho teve como objetivo analisar a gestão de custos em instituições hospitalares, sua metodologia, suas peculiaridades e suas perspectivas e aplicabilidades. Foi realizado um estudo exploratório, um estudo de caso e, previamente à coleta de dados, foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica em torno do tema. Como resultado da pesquisa, foi percebido que o sistema de custeio anteriormente utilizado pelo hospital objeto de estudo não trazia aos diversos usuários das informações contábeis, financeiras e gerenciais as informações necessárias. A implantação do novo sistema de custeio nesse hospital viabilizou informações fidedignas e confiáveis aos *stakeholders*.

**Palavras-chave:** Contabilidade de custos, Informações gerenciais, Instituição hospitalar.

## ABSTRACT

Cost accounting provides information nature of financial and management that is essential to show what the activity performed by the business, but especially where resources are scarce and the need for quality service is paramount, **this** is the case of health specifically. Therefore, **this** study aimed to analyze the cost management in hospitals, its methodology, its peculiarities and its prospects and applicability. We conducted an exploratory study, a case study and prior to data collection, literature searches were made around the theme. As a result of the research was realized that the costing system previously used by hospital study object was not bringing the various users of accounting information, **financial and** management information necessary. The implementation of the new hospital costing system that enabled reliable and accurate information to stakeholders.

**Keywords:** Cost Accounting, Management Information, Institution hospital

## INTRODUÇÃO

Entre as políticas que estão sendo consolidadas em nosso país está a transformação do sistema de saúde brasileira. Nessa nova realidade, os gestores em saúde passam por uma mudança de percepção do processo de produção na área hospitalar. A concorrência trazida pelo mercado causa nos gestores uma crescente necessidade em oferecer serviços com a melhor qualidade possível, aliados aos menores custos. Para priorizar a qualidade dos serviços prestados e otimizar os custos, torna-se fundamental a utilização de elementos que orientem a tomada de decisão gerencial. Contudo, esses elementos necessitam de precisão e garantia de confiabilidade para que não se tornem informações imprecisas ou irreais, que prejudiquem tais decisões.

A implantação de um sistema de custeio requer o seguimento de alguns passos que podem contribuir de maneira positiva ou negativa, dependendo de como são introduzidos no processo.

Este artigo apresenta como objetivo geral analisar a reestruturação do departamento de custos em uma instituição hospitalar no Sul de Minas. Como objetivos específicos, apresentam-se: 1 - avaliação da estrutura do departamento de custos da instituição hospitalar estudada, antes da reestruturação; 2 - identificação das especificidades e atividades de um departamento de custos em instituições hospitalares para atender à reestruturação; 3 - apresentação das informações relevantes do setor para decisões gerenciais.

A importância deste trabalho reside na necessidade de um maior conhecimento da gestão de custos em entidades hospitalares, identificando e analisando os processos utilizados para o controle e gerenciamento desses. Além disso, as atuais condições e a necessidade de mudanças no sistema de saúde no país instigam atenção para este tipo de estudo.

No que concerne à escolha da empresa objeto de estudo, se deve à reestruturação pela qual a mesma vinha sendo submetida em seu método de custeio, processo de coleta de dados e a modificação do sistema tecnológico. Em relação a este sistema, verificou-se que seu emprego na empresa não se adequava

às suas necessidades de informação, visto que era um sistema de pacote fechado e, diante de tal fato, tornou-se necessária a criação de um sistema por meio de planilhas eletrônicas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

As organizações de serviços à saúde acompanham a humanidade desde os seus primórdios. De organizações de saúde destinadas inicialmente a prestarem os últimos cuidados ao paciente que está para falecer, hoje estes estabelecimentos possuem uma alta complexidade técnica e variedade de serviços, abrangendo desde a prevenção e o bem-estar à reabilitação plena ou minimização do sofrimento do paciente terminal (Canazaro, 2007).

As instituições hospitalares possuem características peculiares que as diferenciam de qualquer outra empresa; no entanto, não podem ser desconsideradas como tal. Talvez pelo fato de aliarem em um só empreendimento vários tipos de serviços, como por exemplo, hotelaria, serviço nutricional, lavanderia e farmácia, tornam-se um complexo ambiente administrativo.

Assim sendo, fica clara a necessidade de uma gestão cada vez mais qualificada e estruturada para este tipo de prestação de serviço. Eficiência e eficácia são premissas básicas nos processos de gestão para assegurar uma assistência ideal aos usuários dos serviços.

As organizações necessitam a cada dia de novos sistemas no auxílio à gestão, devido à necessidade de dados e informações para controles e decisões gerenciais, fomentados pela globalização e concorrência.

Segundo Padoveze (2008), o Sistema da Informação Gerencial deve ser planejado através do conhecimento contábil para produzir relatórios com enfoques específicos que atendam aos diferentes níveis de usuários, de forma que possibilite um posterior controle de informações. Para que essas informações sejam utilizadas pelos gestores, devem ser inteligíveis, desejáveis e úteis.

Nesse sentido, Wernke (2004, p. 19), nos diz que:

Atualmente, as organizações inseridas num ambiente econômico globalizado preocupam-se com seus fatores de produção. Buscam constantemente mecanismos, sistemas, procedimentos e formas que contribuam para otimizar a gestão,

no sentido de que possam competir no mercado com o nível de qualidade imprescindível a sua continuidade operacional. Esse ambiente exige informações relevantes relacionadas a custos, desempenho, processos, produtos, serviços e clientes. Com isso as empresas modernas têm dificuldades em desenvolver eficazmente suas atividades sem que mantenham acompanhamento ininterrupto e controle persistente de seus processos por meio de sistemas de informações. O sistema de informações gerenciais deve fornecer informações básicas que os gestores necessitam em suas tomadas de decisões. Assim, quanto maior for a sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas. Nesse sentido, o sistema de contabilidade gerencial deve tentar informar custos precisos dos produtos, de modo que a fixação de preços, a introdução de novos produtos, o abandono de produtos obsoletos e a resposta a produtos rivais possam basear-se na melhor informação possível sobre as necessidades de recursos a serem destinados para tal finalidade.

Não há dúvidas de que nos dias atuais os sistemas de custos eficientes podem garantir e respaldar decisões em níveis gerenciais com mais clareza quando as informações dele resultantes são confiáveis.

Santos (2005) afirma que toda atividade que manipule valores e volumes demanda o controle de custos. Em resumo, é a prática da verdadeira contabilidade.

Para Padoveze (2008), a definição do que seja realmente um sistema de custos pode ser resumida como sendo um sistema que indica os caminhos para a coleta, processamento e saída das informações para o custeamento dos produtos, formando a estrutura de bancos de dados da contabilidade de custos.

Segundo Matos (2002), um sistema de custo hospitalar deve oferecer informações que possibilitem aos gestores condições de melhoria nas funções de planejamento e controle das operações.

Diversos estudos têm abordado a importância da contabilidade de custos e dos sistemas de custeio nas organizações hospitalares, como Beltrame (2005), que procurou avaliar a departamentalização como fonte de informações dos custos fixos de organizações hospitalares. Outras pesquisas apontam para a importância e evolução dos sistemas de custeio no gerenciamento de processos e atividades técnicas de enfermagem e clínica, como em Feijó e Portela (2001), Milman *et al.* (2001) e Lourenço e Castilho (2006). Juntamente com a evolução da chamada “era

digital” nos últimos anos, a contabilidade vem obtendo enormes avanços em sistemas que possibilitam maior agilidade e confiabilidade das informações.

A contabilidade passou a incorporar, cada vez mais, as ferramentas disponibilizadas pela informática para o seu trabalho com a manipulação dos dados para geração de relatórios.

A contabilidade de custos mune-se de algumas metodologias para a alocação dos gastos incorridos na produção aos produtos/serviços finais. Padoveze (2008) define os métodos de custeio como sendo o processo de identificação do custo unitário de um produto ou serviço partindo do total dos custos diretos e indiretos.

A metodologia de custeio adotada por qualquer instituição deve atender aos anseios dos gestores e às necessidades de informações para tomadas de decisões gerenciais.

Wernke (2004) salienta que os métodos de custeio mais utilizados são o custeio por absorção, o custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC), o custeio direto ou variável e ainda o custeio pelo método das unidades de esforço de produção (UEP ou UP) e nessas metodologias podem ser observados três princípios de custeio: variável, integral e por absorção.

Em função de a instituição estudada utilizar os métodos de custeio por absorção, RKW e variável, esses serão os analisados nesse trabalho.

O Custeio por Absorção é um dos métodos mais utilizados por ser aceito pelo Fisco na apuração dos resultados. Segundo Mott (1996 como citado em Reis, 2004, p. 37) “este termo foi escolhido para descrever a abordagem pela qual os produtos absorvem, individualmente, uma parte dos custos com os gastos gerais totais, também chamados gastos indiretos, além de seus custos diretos”.

Existem duas metodologias utilizadas para rateio dos custos indiretos no Custeio Absorção: O método seqüencial e o método recíproco.

O método mais conhecido talvez seja o rateio sequencial, no qual os gastos de um departamento são transferidos progressivamente em uma escala que vai dos setores administrativos para os setores auxiliares de produção até chegarem aos setores produtivos.

Quanto ao rateio recíproco, trata-se de uma metodologia na qual os custos são transferidos entre os setores, mutuamente, e não em uma escala, como no rateio sequencial. Isso possibilita uma análise de quanto um departamento absorve de rateio dos demais e ainda quais os setores demandam mais da estrutura de

empresa. Para Souza e Scatena (2009), esse método de rateio apresenta resultados mais precisos quanto aos valores dos custos e menores distorções nos rateios.

Contudo, o método de custeio por absorção recebe algumas críticas devido à dificuldade de atribuição dos custos indiretos aos produtos por esses rateios (Da Silva, Borgert & Schultz, 2007).

Outra opção de método de custeio é o Custeio Variável ou Custeio Direto. Aliás, quanto à nomenclatura e até mesmo quanto à definição dessa metodologia, Padoveze (2008) orienta que a nomenclatura correta é Custeio Variável, embora seja também conhecido como Custeio Direto, pois esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que têm relação profissional e direta com a quantidade de produtos. A nomenclatura Custeio Direto vem do fato de que a maioria dos custos variáveis são custos diretos, em quase todos os produtos.

Pelo método de Custeio Variável, os custos totais devem ser divididos em dois grupos, sendo que, um grupo abrange os custos que ocorrem em função do volume de produção e outro grupo abrange os custos necessários para manter a estrutura instalada da empresa.

Wenke (2004) diz que esse método atribui ao custo dos produtos apenas os gastos variáveis no período, enquanto os demais gastos são transferidos para apuração do resultado como despesas, sem serem apropriados aos produtos.

Essa metodologia de custeio viabiliza uma série de informações gerenciais possibilitando mais clareza no planejamento e correto controle de custos. Da Silva *et al.* (2007) reforça essa constatação ao afirmar que devido à obrigatoriedade legal do uso do Custeio por Absorção, o Custeio Variável é mais utilizado para fins gerenciais e decisórios. Santos (2005) confirma essa linha de pensamento quando afirma que os resultados apurados com foco no lucro marginal ajudam os gerentes a entender a relação entre custos, volume, preços e lucros e, portanto, auxilia em uma tomada de decisão mais precisa sobre preços.

Martins (2008) mantém o mesmo posicionamento ao afirmar que o Custeio Variável pode proporcionar com mais agilidade informações vitais à empresa, além do fato de o resultado medido dentro do seu critério tender a ser mais informativo à administração, por tratar os custos fixos contabilmente como se fossem despesas, pois, em geral, são repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Entretanto, é importante salientar que, como metodologia, o custeio variável também pode apresentar desvantagens operacionais e até mesmo gerenciais.

A omissão dos custos fixos indiretos na valoração dos estoques acaba por subavaliá-los, além de ferir os princípios contábeis e alterar o resultado do período (Padoveze, 2008). Temos também que

Esse método de custeamento marginal, se conscientemente aplicado, pode constituir-se em um poderoso instrumento de decisão gerencial, desde que utilizado com coerência para determinados ramos de atividade. Entretanto, se ele for introduzido em empresa cujo ativo permanente seja elevado, como é o caso típico de empresas ferroviárias, aeroviárias, hidrovias, rodovias, metrovias e outras com tecnologia operacional avançada, poderá não ser útil em termos de análise se não houver preocupação com relação à absorção dos custos fixos totais, principalmente no que tange às depreciações e amortizações (Santos, 2005, p. 95).

Há ainda de se frisar que o Custeio Variável pode induzir a tomada de decisões prejudiciais no longo prazo, como descreve Padoveze (2008) ao informar que esse conceito de análise se aplica a decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, atrelados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo ocasionar dificuldades de continuidade para a empresa.

Outro problema atrelado ao Custeio Variável é a sua discordância com alguns dos Princípios Contábeis e sua inadmissão junto ao Fisco para fins de demonstrações de resultados e de balanços. Essa desconsideração por parte do Fisco é justificada por Martins (2008, p. 203):

Ele (o Custeio Variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ora, se produzimos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

Outra metodologia existente para alocação de custos e despesas é a do RKW – abreviação de “Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit”, no idioma alemão.

Essa metodologia nasceu no início do século XX, com a finalidade de fixação de preços através dos custos apurados.

Trata-se de uma variação do sistema de Custeio por absorção. Entretanto, consiste no rateio não só dos custos de produção, mas também de todas as despesas ocorridas no período de apuração. As técnicas de rateios são semelhantes às utilizadas no Custeio por Absorção.

Segundo Martins (2008) com esses rateios chega-se ao custo de “produzir e vender” dos produtos/serviços. Adicionando o lucro desejado ao valor encontrado após os rateios dos custos e despesas, têm-se o preço de venda final.

Beuren e Schlindwein (2008) encontraram em seu estudo evidências de que o sistema RKW permite apuração dos custos de procedimentos hospitalares com um nível de precisão considerável, colaborando na gestão de organizações desse setor.

Entretanto, essa metodologia apresenta alguns aspectos que poderiam ser considerados negativos. Como exposto anteriormente nesse trabalho, a alocação dos custos e despesas por meio de rateios podem ser falhas e arbitrárias.

Para Martins (2008, p.220) além dessa deficiência com os rateios, a metodologia RKW apresenta também o seguinte problema:

Ocorre que essa fórmula pode até ser usada numa economia de decisão totalmente centralizada, ou em situação de monopólio ou oligopólio, dificilmente consegue ter sucesso numa economia de mercado, mesmo que parcialmente controlada pelo governo. Afinal de contas, dentro do que se conhece numa economia de mercado (mesmo com restrições), os preços são muito mais decorrência dos mecanismos e forças da oferta e da procura. O mercado é o grande responsável pela fixação dos preços, e não os custos de obtenção dos produtos. É muito mais provável que uma empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia marcadamente ou mesmo fixa, do que ela determinar o preço em função daqueles custos ou despesas.

### 3 METODOLOGIA

Os dados foram obtidos mediante pesquisa documental, pesquisa em arquivos, entrevistas e observações, no período de janeiro a dezembro de 2009.

O estudo é de natureza qualitativa. Para Silva (2006) as investigações qualitativas se diferem das investigações quantitativas por não empregarem dados estatísticos como centro do processo de análise de um problema, mas se preocupam com o significado dos fenômenos e processos sociais.

A pesquisa, no tocante aos objetivos, é do tipo exploratória. Para Silva (2006), um estudo exploratório é normalmente realizado em áreas na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Portanto, tem como objetivo proporcionar uma maior familiaridade com o problema.

Em relação aos procedimentos adotados na pesquisa, a mesma se caracteriza como um estudo de caso. Segundo Vergara (2000), o estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, essas entendidas como uma empresa ou um órgão público, tendo este estudo caráter de profundidade e detalhamento. Muitas vezes, o estudo de caso é usado para se testar algum tipo de ferramenta, como nesse estudo.

Por se tratar de estudo de caso e o objetivo da pesquisa dizer respeito à reestruturação de um departamento de custos em uma instituição hospitalar, o pesquisador utilizou a técnica de observação participante. Para Queiroz, Vall, Souza e Vieira (2007), a observação participante é amplamente utilizada em pesquisas qualitativas e consiste na inserção do pesquisador com o grupo pesquisado, tornando-se parte dele, por determinado período de tempo, buscando compartilhar o seu cotidiano para sentir o que significa estar naquela situação.

A seleção da instituição como objeto de estudo ocorreu por conveniência, em função da acessibilidade a instituição.

O principal fato determinante para a escolha da instituição como objeto de estudo foi em função da reestruturação ocorrida no departamento de custos do hospital. O sistema de custeio e a metodologia até então utilizada estavam passando por uma transformação a fim de atender aos anseios dos gestores da instituição.

## **4 Estudo de caso de uma instituição hospitalar no Sul de Minas Gerais**

### **4.1 Breve histórico da organização hospitalar estudada**

O hospital está situado na região Sul de Minas Gerais. A instituição originou-se na década de 1940, tendo como principais objetivos atender à maternidade e à

criança em sua fase de crescimento, numa seqüência dinâmica de prevenção e manutenção da saúde.

Durante as décadas de 50 e 60, a instituição exerceu importante papel nos serviços de saúde da região, principalmente em relação ao atendimento materno infantil e em cirurgias gerais, assim como em atendimentos cardiológicos e clínicos.

Já no ano de 2004, sob o comando de uma nova equipe administrativa, foram iniciadas diversas mudanças, tanto na estrutura física quanto na estrutura administrativa da instituição. Essas mudanças permitiram a aplicação de modernas ferramentas de gestão hospitalar para atingir uma profissionalização definitiva e abrangente.

O foco de toda mudança estava na reestruturação física e organizacional do hospital e isso só seria possível a partir de um rigoroso controle financeiro.

Novos departamentos, indispensáveis para o bom funcionamento de uma instituição hospitalar foram criados, como os de Marketing, Planejamento, Recursos Humanos, Suprimentos e Manutenção.

Foram estabelecidas políticas de estágio, políticas salariais equitativas e regras organizacionais comuns a todos os colaboradores.

Atualmente com 72 anos, a instituição tem um atendimento médio mensal de 10 mil pessoas. Dessas, são internadas, em média 470, realizadas cerca de 270 cirurgias, além de aproximadamente, 4.100 atendimentos ambulatoriais. Mais de 60% das internações se referem a pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS).

#### **4.2 Aspectos gerenciais e financeiros da organização hospitalar estudada**

O hospital conta com 92 leitos para atender a pacientes conveniados, particulares e do SUS. A distribuição dos leitos oferecidos pelo hospital entre as alas de atendimento pode ser observada na Tabela 1. A instituição oferece serviços como Pronto Socorro Adulto, Infantil e Neonatal; CTIs Adulto, Infantil e Neonatal; Bloco Cirúrgico Geral; Obstétrico; Maternidade para Gestantes de Alto Risco; Berçário; Enfermarias Masculina, Feminina, Infantil; Serviços de Nutrição e Dietética, Psicologia, Fisioterapia, Assistência Social, Raios-X e exames laboratoriais. Apresenta também alas para tratamento em diversas especialidades: neurologia,

ortopedia, otorrinolaringologia, cardiologia, ginecologia-obstetrícia, urologia, pediatria, entre outras.

**Tabela 1** - Distribuição dos leitos entre as alas do hospital

Setor	Número de Leitos
Ala A	20
Ala B	24
Ala C	5
Ala D	5
Maternidade	9
Pediatria	13
UTI Adulto	8
UTI Neonatal	8
<b>Total</b>	<b>92</b>

**Nota.** Fonte: dados da pesquisa

A instituição considera como seu negócio prestar assistência à saúde no âmbito hospitalar na média e alta complexidade. Sua missão é contribuir com a melhoria da qualidade de vida e do bem estar da comunidade, oferecendo cuidado humanizado à saúde por meio da inovação e capacitação dos colaboradores. O objetivo da instituição é ser um dos melhores hospitais do interior de Minas Gerais no que se refere ao atendimento, à capacitação dos colaboradores e à prestação de serviço de saúde, utilizando tecnologias modernas e adequadas à realidade hospitalar.

A instituição possui em sua estrutura organizacional a Diretoria Clínica, a Diretoria Administrativa, departamentos que prestam assistência direta aos pacientes, departamentos de suporte e departamentos administrativos. Além disso, a instituição possui um Conselho Fiscal e uma Comissão de Ética.

As duas diretorias tratam da gestão da instituição, cada uma na sua área de especialidade, clínica e administrativa, respectivamente. Todos os departamentos possuem coordenadores ou gerentes, que são responsáveis diretos pelos serviços prestados dentro dos departamentos.

As instituições hospitalares, em sua prestação de serviços, demandam uma estrutura física com aspectos bem peculiares que, quase sempre, são padronizados e normatizados por órgãos da Administração Pública. Como percebido no estudo de

Beltrame (2005), as organizações hospitalares possuem uma estrutura bastante complexa.

A instituição estudada possui em seu quadro de funcionários 313 profissionais distribuídos em diversas áreas, como medicina, enfermagem, nutrição, fisioterapia, farmácia, administração, contabilidade.

A instituição estudada classifica-se como Instituição Filantrópica. Portanto, os lucros obtidos com a prestação de serviços devem ser investidos na própria instituição.

Os recursos financeiros necessários para a manutenção das atividades do hospital são obtidos através do Sistema Único de Saúde (SUS), além de receitas de serviços prestados a conveniados e a particulares.

Além disso, o hospital possui convênios e programas oferecidos pela Administração Pública, como o Programa de Fortalecimento e Melhoria da Qualidade dos Hospitais do Sistema Único de Saúde em Minas Gerais (Pro-Hosp). O programa foi lançado pela Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais (SES-MG) em maio de 2003 e tem como propósito consolidar a oferta da atenção hospitalar nos pólos macro e microrregionais de Minas Gerais, contribuindo para o desenvolvimento de um parque hospitalar público no estado, socialmente necessário e capaz. Através do repasse de recursos financeiros, o Pro-Hosp vem permitindo investimentos, capacitações e ampliações em todo o complexo do hospital.

O orçamento geral do hospital é realizado anualmente, com revisões mensais no caso de alteração nos componentes de custo.

A Diretoria Administrativa acompanha mensalmente, com o coordenador responsável por cada departamento, o desenvolvimento das atividades de cada setor.

Como foi mencionado anteriormente, gerencialmente os departamentos do hospital estão divididos em três grupos: Departamentos Assistenciais, Departamentos Auxiliares e Departamentos Administrativos. Esses grupos, com seus respectivos departamentos, podem ser visualizados na Tabela 2.

**Tabela 2** - Divisão dos departamentos do hospital nos grupos gerenciais

Departamentos Assistenciais	Departamentos Auxiliares		Departamentos Administrativos
ALA A	ALMOXARIFADO	LACTÁRIO	ASSESSORIA JURÍDICA
ALA B	CCIH	LAVANDERIA	COMPRAS
ALA C	CHEFIA DE ENFERMAGEM	MANUTENÇÃO	CONTABILIDADE
ALA D	DIRETORIA CLÍNICA	NECROTÉRIO	CUSTOS
BLOCO CIRÚRGICO	EDIFICAÇÃO	PSICOLOGIA	DEPARTAMENTO PESSOAL
ECG	ESTERILIZAÇÃO (CME)	RECEPÇÃO	DIRETORIA ADMINISTRATIVA
MATERNIDADE	FARMÁCIA	SAME	FATURAMENTO
PEDIATRIA	FISIOTERAPIA	SERVIÇO SOCIAL	INFORMÁTICA
PSA	FRIGOBAR	SERVIÇOS GERAIS	MARKETING
PSI	GASOTERAPIA	SND	QUALIDADE
RADIOLOGIA	GRÁFICA	TELEFÔNICA	RECURSOS HUMANOS
UTI ADULTO	HEMOTERAPIA	TRANSPORTE	SEGURANÇA DO TRABALHO
UTI NEONATAL	HUMANIZAÇÃO		TESOURARIA

**Nota.** Fonte: dados da pesquisa

Os Departamentos Assistenciais trabalham diretamente com os pacientes prestando o serviço necessário para a cura de suas possíveis enfermidades.

Os Departamentos Auxiliares possibilitam todo o aparato estrutural para os Departamentos Assistenciais, ou seja, esses departamentos são os responsáveis por viabilizar a prestação de serviços dos Departamentos Assistenciais.

Já os Departamentos Administrativos cuidam de toda a parte burocrática, planejamento e gestão da instituição. Esse grupo de departamentos é de fundamental importância para a viabilidade da prestação dos serviços dos demais departamentos.

#### 4.3 Histórico do setor de custos e do sistema de custeio na instituição

A instituição conta com software de gerenciamento integrado de todo o processo da prestação de serviço, nos módulos Financeiro, Controle de Estoques, Departamento Pessoal, Contábil e ainda controle de Entrada/Saída de Pacientes e outros.

A Diretoria Administrativa controla o desenvolvimento de cada departamento através de indicadores de produção. Esses indicadores são definidos pela Diretoria Administrativa juntamente com a coordenação de cada setor, a fim de identificar pontos positivos e gargalos no desenvolvimento da prestação de serviço. Os indicadores são mensurados e tabulados em planilhas eletrônicas que posteriormente serão avaliadas pela Diretoria Administrativa.

O setor de custos foi criado com a finalidade de analisar a estrutura de custos do hospital, mensurar e controlar os gastos ocorridos na prestação de serviços dentro da instituição, além de produzir orçamentos e relatórios para a Diretoria Administrativa e o Gestor Financeiro.

A estrutura de custos da instituição era composta levando-se em conta a divisão gerencial dos departamentos da instituição. Entretanto, aqui, os diversos departamentos da instituição recebiam o nome de “Centros de Custos”, ou seja, setores onde são originados os custos e despesas da prestação de serviço. Para Martins (2008), em geral um departamento pode ser identificado como um Centro de Custo, pois, nele são acumulados todos os custos indiretos para posteriormente serem alocados os produtos e/ou serviços.

Essa nomenclatura se deve ao fato de a atividade fim desses setores ser direcionada à produção – no caso à prestação de serviço – e serem esses setores responsáveis pela geração da receita obtida pela instituição.

Os Departamentos Auxiliares e Administrativos são denominados Centros de Custos Auxiliares e Centros de Custos Administrativos.

O Departamento de custos da instituição adotava a metodologia RKW para o custeio de suas atividades.

O processo de custeamento das atividades do hospital levava em consideração os dados fornecidos pela contabilidade e pelos indicadores de produção da instituição.

Compete ao Departamento de Custos da instituição o recebimento e o controle dos indicadores de produção dos demais departamentos da instituição.

Esses indicadores, recebidos através de planilhas eletrônicas, servem, entre outras finalidades, como base de rateio entre os centros de custos. A partir do recebimento dos indicadores de produção, esses dados eram enviados para um software de gestão de custos. Este software era responsável pelo rateio dos custos

e despesas dos Centros de Custos Administrativos e Auxiliares para os Centros de Custos produtivos, através da metodologia recíproca de rateio.

Os demais dados, referentes aos gastos dos setores durante o período, eram obtidos através do software de gerenciamento contábil e financeiro da instituição.

Após o processamento dos dados pelo software de gerenciamento de custos, este disponibilizava um relatório com os custos absorvidos por cada centro de custos.

A partir daí os dados destes relatórios eram transferidos para uma nova planilha eletrônica. Nessa planilha os valores encontrados para cada Centro de Custo Produtivo eram divididos pela capacidade de produção deles.

Como observamos, até então o setor contava com um software para mensuração de custos. Este software foi adquirido com a intenção de desenvolver as atividades do Departamento de Custos na sua plataforma, sendo estas a mensuração dos valores gastos na prestação de serviços, o custeamento de procedimentos cirúrgicos, a elaboração de orçamentos e relatórios para a Diretoria Administrativa ou o Gestor Financeiro.

No entanto, o software de gestão de custos não era integrado ao software de gerenciamento da instituição. Além disso, o sistema não possibilitava a exportação/importação de dados.

Todas as informações necessárias para os cálculos do custeio eram enviadas manualmente do software de gerenciamento da contabilidade para o software de gerenciamento de custos. Assim ocorria um retrabalho no processamento dos dados. A exportação de dados era comprometida, demandando um dispêndio de mão-de-obra muito grande para esta exportação.

O mesmo ocorria em relação à situação dos dados de produção dos departamentos. Entretanto, o tempo despendido no desempenho da exportação/importação dos dados não constituía no maior problema do método de custeamento utilizado. O maior agravante nesse processo entre os sistemas gerenciais residia na falta de confiabilidade dos dados, pois, uma vez que eram manualmente manipulados, poderiam ocorrer erros que prejudicassem a fidedignidade dos dados apresentados.

Considerando que o Departamento de Custos de qualquer instituição trabalhe com o recebimento, processamento e posterior decisão a respeito da informação, seria prejudicial ao relatório gerencial utilizar dados passíveis de qualquer vício.

Além disso, a metodologia de custeio adotada pela instituição inviabilizava uma série de informações relevantes para decisões gerenciais. A metodologia utilizada não considerava a separação de custos, despesas, custos fixos, custos variáveis, despesas fixas, despesas variáveis e desperdícios na produção. Isso tornava inviável a utilização do sistema de custeio variável, importante ferramenta para tomada de decisões. Informações como Ponto de Equilíbrio, Otimização de recursos, limitação e restrições no volume da prestação de serviço eram totalmente desconsideradas.

O sistema de custeio não era flexível na manipulação de dados, o que impedia a ocorrência de projeções e orçamentos. Qualquer manipulação dos dados nesse sentido teria que ser feita através de planilhas eletrônicas e isso demandaria mais tempo e mão-de-obra.

Não bastando os problemas já mencionados, a coordenação do Departamento de Custos e a Diretoria Administrativa consideravam altos os investimentos dedicados na implantação do sistema utilizado até o momento, bem como na sua manutenção.

A Tabela 3 sintetiza as principais características do sistema de custeio utilizado até então.

**Tabela 3:** Principais características do sistema de custeio utilizado pelo hospital

Características	Item
Métodos	<ul style="list-style-type: none"><li>• Custeio RKW</li><li>• Metodologia de rateio recíproco</li></ul>
Benefícios	<ul style="list-style-type: none"><li>• Fácil operação</li><li>• Visual gráfico</li><li>• Suporte on-line</li></ul>
Problemas	<ul style="list-style-type: none"><li>• Software não integrado ao sistema gerencial da organização</li><li>• Exportação e importação dos dados realizada manualmente</li><li>• Tempo demandado para a exportação e importação dos dados</li><li>• Falta de confiabilidade dos dados</li><li>• Limitações de informação da Metodologia RKW</li><li>• Sistema de informações rígido</li></ul>
Custo	<ul style="list-style-type: none"><li>• Implantação/Instalação</li><li>• Mensalidades para suporte</li><li>• Hora-técnica em caso do suporte presencial</li></ul>

**Nota.** Fonte: dados da pesquisa

#### 4.4 Proposta de um novo sistema de custeio

Ante o exposto, a coordenação do Departamento de Custos da instituição optou por alterar totalmente o processo de custeio nela existente.

Entretanto, para que os novos processos pudessem ser viabilizados, foi necessário um estudo das necessidades e planejamento das ações a serem tomadas.

A partir de entrevistas com a Diretoria Administrativa, com o Gestor Financeiro e com coordenadores de outros departamentos, foram verificadas e pontuadas as informações que a nova metodologia de custeio deveria prestar para suprir as necessidades dos gestores da instituição. As entrevistas com os coordenadores dos departamentos foram feitas com base nos pontos identificados a partir da entrevista com a Diretoria Administrativa e com o Gestor Financeiro. Nesse sentido, o entrevistado respondia apenas à pergunta sobre que informação era necessária para tomadas de decisões gerenciais. Desse modo, obtiveram-se os itens constantes na Tabela 4.

**Tabela 4:** Informações de custos demandadas pelos departamentos do hospital para decisões gerenciais

Informação	Decisão Gerencial
Custo por departamento	Orçamento e controle dos gastos por departamento.
Custo por leito	Orçamento, controle dos custos por leito e precificação por leito.
Custo variável por departamento	Controlar os gastos relativos à produção e confronto com a receita obtida.
Custo fixo por departamento	Controlar os gastos estruturais da produção.
Custo indireto por departamento	Verificar e controlar a estrutura demandada por cada departamento produtivo.
Custo direto por departamento	Verificar e controlar os gastos efetivos de cada departamento.
Ponto de equilíbrio físico	Planejamento, orçamento e controle da taxa de ocupação hospitalar.
Ponto de equilíbrio financeiro	Planejamento, orçamento e precificação dos serviços.
Ponto de equilíbrio econômico	Planejamento, orçamento e precificação dos serviços.
Desperdícios incorridos	Verificar e controlar gargalos e falhas na produção.
Custos por procedimentos clínicos	Controle, orçamento e precificação dos procedimentos realizados.
Custo dos processos na lavanderia	Controle, orçamento, precificação e decisão de produzir internamente ou terceirizar.
Custo dos processos na Central de Material Esterilizado	Controle, orçamento, precificação e decisão de produzir internamente ou terceirizar.
Custo por hora de uso do Bloco Cirúrgico	Controle, orçamento, precificação e decisão de horário de funcionamento e alocação de pessoal.
Relatórios flexíveis para projeções e Orçamentos	Decisões de cunho financeiro, distribuição de pessoal, controle e etc.

**Nota.** Fonte: dados da pesquisa

Os gastos financeiros com o sistema de custeio adotado anteriormente eram considerados muito onerosos para a instituição. E, além disso, o sistema era avaliado pela administração da instituição como sendo pouco eficaz e ineficiente.

Com a possibilidade da exportação dos dados do sistema de gerenciamento contábil e financeiro da instituição para planilhas eletrônicas, começou a se trabalhar a ideia da criação de um sistema de custos em planilhas eletrônicas, já que as informações dos dados de produção dos departamentos também eram feitas em planilhas eletrônicas.

Além da facilidade na exportação/importação dos dados, o sistema de custeio desenvolvido em planilha eletrônica também resolveria o problema da flexibilização da disposição dos dados para análises e projeções gerenciais.

Considerando o fato de no Brasil existir um manual técnico publicado pelo ministério da saúde denominado “Programa Nacional de Gestão de Custos – Manual Técnico de Custos – Conceitos e Metodologia”, e que esse manual sugere o emprego da metodologia de Custeio por Absorção e considerando também o cumprimento de requisitos legais, optou-se pela implantação, em primeiro plano, do Custeio Absorção.

A metodologia do Custeio Absorção solucionaria os problemas da instituição com a legislação vigente. Entretanto, considerando a literatura aqui estudada, os problemas de ordem gerencial da instituição estariam, ainda, sem solução.

Além disso, o fato de o sistema de custeio ser desenvolvido em uma planilha eletrônica possibilitaria a alocação dos dados de forma que o custeamento pudesse ser obtido também pela metodologia do Custeio Variável, sem se perder a automação e dinamismo do sistema.

A metodologia do Custeio Variável poderia munir a Diretoria Administrativa, o Gestor Financeiro e os demais departamentos, de informações úteis para tomadas de decisões gerenciais.

A possibilidade de utilização de uma combinação de metodologias de custeio também foi proposta por Da Silva *et al.* (2007). No entanto esses autores propuseram a junção do custeio ABC e UEP. Os autores concluíram que um custeio híbrido poderia ampliar o número de informações para a tomada de decisão, o que também era almejado pela administração do hospital objeto de estudo.

O primeiro passo foi um estudo da composição dos gastos da instituição. No Departamento de Contabilidade da instituição, os gastos são divididos no plano de contas em dez grupos: Despesas com pessoal; Serviços de terceiros; Materiais clínico-cirúrgicos; Materiais diversos; Gastos gerais; Pacientes não-pagantes; Despesas administrativas; Despesas tributárias; Despesas financeiras; Depreciações e amortizações;

Os valores gastos por cada Departamento são informados ao Departamento de Custos através de Balancete Contábil. No Departamento de Custos os gastos foram classificados em “Custos” ou “Despesas”, como pode-se verificar na Tabela 5.

**Tabela 5** - segregação dos gastos do hospital no novo método de custeio.

Custos	Despesas
<ul style="list-style-type: none"><li>• Pessoal</li><li>• Serviços de Terceiros</li><li>• Materiais Cirúrgicos</li><li>• Depreciações</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Materiais diversos</li><li>• Gastos Gerais</li><li>• Pacientes não Pagantes</li><li>• Despesas Administrativas tributárias e financeiras</li></ul>

**Nota.** Fonte: dados da pesquisa

A classificação dos Departamentos em Centros de Custos, utilizada no sistema de custeio anterior, não sofreu alteração, mantendo-se a divisão destes em três grupos: Centros de Custos Produtivos, Centros de Custos Auxiliares e Centros de Custos Administrativos.

Todos os Centros de Custos da instituição possuem um balancete individualizado, mas que seguem a mesma divisão do plano de contas e conseqüente a mesma classificação entre “Custos” e “Despesas” feita pelo Departamento de Custos.

Dessa forma, estariam definidos os custos diretos e despesas diretas de cada centro de custo. Para cálculo dos custos e despesas indiretas, os gastos – custos e despesas – existentes nos Centros de Custos deverão ser transferidos através de rateios. Para Martins (2008), todos os custos indiretos só podem ser apropriados mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos e etc.

Esses rateios serão pré-definidos pelo departamento de custos através das planilhas de indicadores de produção. Todos os departamentos encaminham planilhas eletrônicas com dados estatísticos relativos à produção, que na verdade passam a representar os rateios propriamente ditos.

Essas planilhas, além de formularem os rateios, ainda servem de subsídios para outras medidas gerenciais, pois apresentam vários indicadores relativos ao setor.

Os valores absolutos referentes à produção de cada Centro de Custo eram transformados em valores percentuais para facilitar os rateios conseqüentes.

Com posse desses dados, foi elaborada uma planilha que proporcionava a automação dos rateios entre os Centros de Custos.

Essa planilha foi elaborada na metodologia de Rateios Recíprocos ou Rateio Matricial, na qual é possível identificar o valor que cada centro de custo “recebe” e “envia” de rateio para os demais. Esse método foi adotado por atender aos preceitos legais e por possibilitar uma visão gerencial transparente aos gestores da instituição. Nesse caso, seria possível identificar quais eram os centros de custos que demandavam mais gastos e, ainda, ter uma visão de todo o processo da instituição.

Para Araújo e Nascimento (2009, p.4)

O rateio recíproco é dado pela equação  $AX=B$ , onde  $A$  é a matriz dos coeficientes de rateios,  $X$  é o vetor dos Centros de Custos (é o valor que se pretende conhecer da absorção de todos os rateios dos departamentos auxiliares e administrativos para os produtivos) e  $B$  é o vetor dos valores conhecidos (gastos de cada Centro de Custo);  $X =$  matriz inversa de  $A$  multiplicada pela matriz  $B$ .

Souza e Scatena (2009) demonstraram o quanto essa metodologia de custeio pode ser útil e aplicável às organizações hospitalares, apesar de não se valerem da técnica de álgebra matricial.

Assim sendo, o sistema de custos funcionaria da seguinte forma: após criada uma planilha para cada Centro de Custo, seriam importados os valores a serem rateados para os demais Centros de Custos. Este processo pode ser visualizado na Figura 1.

	A	O	P	Q	R
1	Rateio	ALMOXARIFADO	CCIH	CHEFIA DE ENFERMAGEM	DIRETORIA CLIN
2	ALA A	-0,061	-0,081	-0,140	-0,081
3	ALA B	-0,061	-0,093	-0,120	-0,093
4	ALA C	-0,007	-0,034	-0,047	-0,034
5	ALA D	-0,008	-0,017	-0,033	-0,017
6	BLOCO CIRÚRGICO	-0,046	-0,160	-0,113	-0,160
7	ECG	0,000	-0,005	0,000	-0,005
8	MATERNIDADE	-0,042	-0,055	-0,073	-0,055
9	PEDIATRIA	-0,041	-0,024	-0,040	-0,024
10	PSA	-0,052	-0,136	-0,073	-0,136
11	PSI	-0,028	-0,021	-0,033	-0,021
12	RADIOLOGIA	-0,020	-0,064	-0,087	-0,064
13	UTI ADULTO	-0,052	-0,168	-0,127	-0,168
14	UTI NEO NATAL	-0,032	-0,142	-0,113	-0,142
15	ALMOXARIFADO	1,000	0,000	0,000	0,000
16	CCIH	-0,006	1,000	0,000	0,000
17	CHEFIA DE ENFERMAGEM	-0,010	0,000	1,000	0,000
18	DIRETORIA CLINICA	0,000	0,000	0,000	1,000
19	EDIFICAÇÃO	-0,006	0,000	0,000	0,000
20	ESTERILIZAÇÃO	-0,071	0,000	0,000	0,000

**Figura 1:** Planilha de rateio dos centros de custos

**Nota:** Fonte: dados da pesquisa

A planilha denominada “Rateio Custos/Despesas” receberia e reuniria a importação de todos os valores percentuais a serem rateados de cada Centro de Custos e demonstraria para qual Centro de Custos seria direcionado o valor a ser rateado, criando assim uma matriz quadrada.

Outra planilha, denominada “Resultado Custos/Despesas” faria o cálculo da matriz inversa da planilha Rateio Custos/Despesas. Logo após, essa mesma planilha multiplicaria essa matriz inversa pela matriz dos valores dos custos e despesas dos centros de custos.

Após este processo, a planilha “Centros de Custos Produtivos” importaria das Planilhas “Resultado Custos/Despesas” os valores de custos indiretos e despesas indiretas.

Os valores dos custos e despesas diretas dos Centros de Custos Produtivos são importados diretamente do Balancete fornecido pelo sistema gerencial da contabilidade, conforme o plano de contas exposto anteriormente.

Assim sendo, procedendo à soma destes valores teríamos o custo total de cada um dos Centros de Custos Produtivos.

Na planilha “Centro de Custos Produtivos” alocaram-se os dados de modo a conseguir comparações dos custos obtidos com o Taxa de Ocupação dos leitos verificada no período. Além disso, o gestor poderá utilizar a ferramenta para obter

projeções de custos com a taxa de ocupação dos leitos. Isso permite ao gestor a comparação para avaliação de possíveis desperdícios.

Ainda na planilha “Centros de Custos Produtivos” os dados foram alocados para o cálculo comparativo das receitas obtidas no período com os custos incorridos na prestação de serviços. Além do mais, o cálculo da margem de contribuição, do Ponto de equilíbrio, Ponto de equilíbrio em percentual de ocupação, e a Receita de Equilíbrio, uma das exigências dos gestores, foram acrescentados para facilitar algumas tomadas de decisões gerenciais. A Figura 2 apresenta a planilha “Centro de Custos Produtivos”.

Essas informações proporcionadas pela flexibilidade do novo método de custeio, que possibilita a utilização do Custeio Variável, reforçam a constatação de Gonçalves, Zac e Amorim (2009) de que o Custeio Absorção não fornece todas as informações necessárias para identificação dos problemas na estrutura de gestão das organizações hospitalares.

Relatório de Custos Junho 20										
	ALA A	ALA B	ALA C	ALA D	BLOCO CIRÚRGICO	ECG	MATERNIDADE	PEDIATRIA		
3	<b>Custo Direto</b>	R\$ 34.692,85	R\$ 38.098,71	R\$ 13.856,13	R\$ 8.225,02	R\$ 73.259,92	R\$ 1.633,12	R\$ 23.542,42	R\$ 9.719,63	R\$ 6.304,03
4	Pessoal	R\$ 20.755,92	R\$ 21.826,50	R\$ 9.198,82	R\$ 6.304,03	R\$ 20.410,88		R\$ 10.285,50	R\$ 3.883,18	R\$ 2.392,00
5	Serviços de Terceiros					R\$ 2.392,00	R\$ 1.575,00	R\$ 8.882,00		
6	Materiais Cirúrgicos	R\$ 8.927,02	R\$ 11.808,62	R\$ 2.024,49	R\$ 1.920,99	R\$ 38.699,43		R\$ 2.154,75	R\$ 1.448,47	R\$ 3.882,00
7	Depreciações	R\$ 5.009,91	R\$ 4.463,59	R\$ 2.632,82		R\$ 11.757,61	R\$ 58,12	R\$ 2.220,17	R\$ 4.387,98	R\$ 3.882,00
8	<b>Custo Indireto</b>	<b>R\$ 34.340,90</b>	<b>R\$ 42.069,88</b>	<b>R\$ 9.099,11</b>	<b>R\$ 5.776,96</b>	<b>R\$ 37.322,18</b>	<b>R\$ 108,62</b>	<b>R\$ 18.492,99</b>	<b>R\$ 15.896,85</b>	<b>R\$ 15.896,85</b>
9	<b>Despesas Diretas</b>	<b>R\$ 4.607,78</b>	<b>R\$ 6.785,21</b>	<b>R\$ 2.460,52</b>	<b>R\$ 94,58</b>	<b>R\$ 4.083,10</b>	<b>R\$ 750,62</b>	<b>R\$ 3.043,46</b>	<b>R\$ 2.065,19</b>	<b>R\$ 2.065,19</b>
10	Materiais Diversos	R\$ 1.205,01	R\$ 1.445,28	R\$ 40,70	R\$ 68,00	R\$ 1.365,59		R\$ 872,13	R\$ 640,26	R\$ 640,26
11	Gastos Gerais	R\$ 2.667,39	R\$ 4.577,50	R\$ 1.718,60	R\$ 26,58	R\$ 1.742,38	R\$ 46,48	R\$ 1.435,72	R\$ 729,14	R\$ 729,14
12	Pacientes Não Pagantes									
13	Despesas Administrativas	R\$ 10,03	R\$ 3,90			R\$ 70,70		R\$ 3,90		R\$ 3,90
14	Despesas Tributárias	R\$ 18,71	R\$ 18,71	R\$ 18,71		R\$ 18,71	R\$ 18,71	R\$ 18,71	R\$ 18,04	R\$ 18,04
15	Despesas Financeiras	R\$ 706,64	R\$ 739,82	R\$ 682,51		R\$ 885,72	R\$ 685,43	R\$ 713,00	R\$ 677,75	R\$ 677,75
16	<b>Despesas Indiretas</b>	<b>R\$ 9.361,62</b>	<b>R\$ 10.318,30</b>	<b>R\$ 3.224,93</b>	<b>R\$ 1.909,54</b>	<b>R\$ 13.190,86</b>	<b>R\$ 353,57</b>	<b>R\$ 5.543,90</b>	<b>R\$ 3.471,86</b>	<b>R\$ 3.471,86</b>
17	<b>Total</b>	<b>R\$ 83.003,16</b>	<b>R\$ 97.272,09</b>	<b>R\$ 28.640,69</b>	<b>R\$ 16.006,10</b>	<b>R\$ 127.856,06</b>	<b>R\$ 2.845,94</b>	<b>R\$ 50.622,76</b>	<b>R\$ 31.153,53</b>	<b>R\$ 31.153,53</b>
19	Capacidade Mês (100%) UN	600	780	150	150	1.620	0	270	390	1.140
20	Capacidade Dia (100%) UN	20	26	5	5	54		9	13	38
21	Custo no mês	R\$ 4.150,16	R\$ 3.741,23	R\$ 5.728,14	R\$ 3.201,22	R\$ 2.367,70	#DIV/0!	R\$ 5.624,75	R\$ 2.396,43	R\$ 2.396,43
22	Custo Unitário	R\$ 138,34	R\$ 124,71	R\$ 190,94	R\$ 106,71	R\$ 78,92	#DIV/0!	R\$ 187,49	R\$ 79,88	R\$ 79,88
24	Custo da Diária	R\$ 123,46	R\$ 109,57	R\$ 177,44	R\$ 93,90	R\$ 55,03	#DIV/0!	R\$ 179,51	R\$ 68,63	R\$ 68,63
26	Ocupação Projetada (%)	90%	90%	90%	90%			90%	90%	
27	Custo projetado	R\$ 137,18	R\$ 121,74	R\$ 197,16	R\$ 104,33	#DIV/0!	#DIV/0!	R\$ 199,46	R\$ 76,26	#DIV/0!
29	Ocupação Real	14	21	4	3	20	535	5	5	
30	Ocupação Real (%)	70%	79%	81%	53%	37%	#DIV/0!	59%	37%	
31	Custo Real	R\$ 175,54	R\$ 138,51	R\$ 218,17	R\$ 178,29	R\$ 148,59	#DIV/0!	R\$ 304,83	R\$ 187,17	#DIV/0!

Figura 2 Planilha Centro de Custos Produtivos

Nota: Fonte: dados da pesquisa

## 5 CONCLUSÕES

Um dos principais objetivos da contabilidade é o fornecimento de informações. Diante disso, essa ciência vale-se de suas diversas ferramentas para oferecer aos seus usuários a mais vasta gama de informações possíveis.

A contabilidade de custos está contida neste arsenal de ferramentas fornecidas pela contabilidade. Ela busca munir gestores e demais usuários de informações relevantes para que decisões em níveis gerenciais possam ser tomadas com o máximo de destreza possível.

Diante disso, tendo em vista a melhoria da gestão na área da saúde e a importância de um sistema de custos neste contexto, procurou-se o desenvolvimento de uma ferramenta mais eficaz e eficiente na geração de dados e informações gerenciais.

Dentro do proposto para este artigo, foi realizado um estudo do sistema e da metodologia de custeio existente em uma instituição de saúde. Foi constatado que as informações prestadas pelo sistema de custos não atendiam às expectativas dos gestores. A observação que pôde ser feita concerne ao custo/benefício do sistema. As informações obtidas pelo sistema de custeio não apresentavam benefícios compensatórios, devido ao alto custo de instalação do sistema, ao seu custo de manutenção e aos valores despendidos com a mão-de-obra para alimentação dos dados no sistema.

Um dos agravantes nessa situação foi o fato de o sistema de custos não ser integrado ao sistema contábil-gerencial da instituição. Isso gerava uma série de transtornos na alimentação dos dados no sistema de custos, inclusive o tempo gasto na apuração dos custos pelos colaboradores do Departamento de Custos.

Foi observado que na área de saúde existem algumas especificidades que devem ser observadas e respeitadas para o bom êxito dos serviços prestados. Na implantação de um sistema de custos não seria diferente. Alguns modelos, sistemas e metodologias de custeios, muito comuns na área industrial, precisam de adaptações para área de saúde, principalmente para o meio hospitalar.

A área de saúde, especialmente no meio hospitalar, trata-se de um ambiente muito peculiar. Trabalha-se ao mesmo tempo com prestação de serviços e venda de produtos. Além disso, devem-se levar em consideração os fatores legais. Por tratar diretamente com a vida de pessoas, as instituições hospitalares sofrem rigorosas

sanções. Todo o processo é controlado por normas que devem ser respeitadas. Inclusive o Departamento de Custos precisa estar atento. Como foi visto, existe um Manual do Ministério da Saúde que normatiza os procedimentos de custeio das instituições hospitalares.

No entanto, é possível observar que a metodologia sugerida pelo Manual de Custos do Ministério da Saúde não contempla as informações gerenciais necessárias para os gestores da instituição. Surge então a necessidade e a dificuldade de adotar processos e procedimentos que contemplem ambos os usuários das informações.

O estudo mostrou a viabilidade da construção de um sistema de custos que pretendeu atender tanto às demandas legais quanto gerenciais. A flexibilidade na gestão dos dados, após a conclusão da reestruturação do sistema de custos, permitirá que os gestores possam fazer diversas análises gerenciais.

Após a reestruturação do Departamento de Custos, torna-se possível aos gestores analisar quais serviços são rentáveis e quais serviços dão prejuízos para a instituição. Informações como Margem de Contribuição e Ponto de equilíbrio podem ser visualizadas tanto com os dados apurados no mês quanto em projeções. Os custos das diárias e serviços podem ser avaliados em comparação com a produção no mês. Com a informação dos custos absorvidos por cada Centro de Custos é presumível aos gestores a avaliação dos custos de cada departamento, individualmente, sendo assim possíveis decisões como terceirizações de etapas do processo.

Para uma instituição hospitalar, uma das grandes vantagens de um sistema de custeio eficaz apresenta-se no tocante às negociações com os convênios, e a reestruturação realizada possibilita meios para que os gestores possam progredir nesse sentido.

Sobretudo pode-se verificar que o custo-benefício da nova ferramenta de custeio é benéfico para a organização objeto de estudo. Esta constatação se baseia no fato de que a nova ferramenta apresenta uma gama maior de informações que a ferramenta anterior

Além disso, a organização terá uma economia de tempo e de recursos financeiros, haja vista que a nova metodologia não apresenta retrabalho na

manipulação dos dados e não se faz necessária a contratação de visitas técnicas para manutenção da ferramenta.

Por fim, conclui-se que a reestruturação do Departamento de Custos permitirá uma nova perspectiva no âmbito gerencial para a instituição.

Percebe-se a grande necessidade e importância de estudos relacionados à contabilidade de custos em organizações de saúde. Esta pesquisa procurou contribuir cientificamente nesse setor. Contudo, a limitação da metodologia de estudo de caso impossibilita que as conclusões aqui verificadas sejam generalizadas para outras organizações hospitalares. Dessa forma, sugere-se a aplicação de estudos quantitativos que possam verificar quais são as metodologias de custeio adotadas pelas organizações hospitalares e quais as reais contribuições dessas metodologias para a gestão das organizações desse setor.

## REFERÊNCIAS

- Araujo, R. G., & Nascimento, D. T. (2009). *Utilização do modelo de alocação recíproca de custos para a verificação do nível de imprecisão no rateio de custos indiretos de uma indústria farmacêutica – Estudo de Caso*. Recuperado em 01 de março, 2012, de <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/213.pdf>.
- Beltrame, L. D. (2005). Análise da departamentalização em uma empresa hospitalar – um estudo de caso. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 2(1), 79.
- Beuren, I. M., & Schlindwein, N. F. (2008). Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. *Associação Brasileira de Custos*, 3(2).
- Canazaro, M. P. (2007). *Desempenho econômico-financeiro de nosocômios brasileiros: uma análise comparativa de hospitais com e sem fins lucrativos*. Dissertação de mestrado, Universidade do Vale do Itajaí, Biguaçu, SC, Brasil.
- Silva, M. Z. da, Borgert, A., & Schultz, C. A. (2007). *Um Método de Custeio Híbrido (ABC/UEP) Aplicado a um Hospital Universitário*. XXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Foz do Iguaçu, PR, Brasil.
- Feijó, M. C. C., & Portela, M. C. (2001). Variação no custo de internações hospitalares por lesões: os casos dos traumatismos cranianos e acidentes por armas de fogo (Cost variation of hospitalization due to injuries: head trauma and fire arm accidents). *Cad. saúde pública*, 17(3), 627-637.
- Gonçalves, M. A., Zac, J. I., & Amorim, C. A. de. (2009). Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. *Revista de Administração Faces Journal*, 8(4), ISSN 1984-6975.

Lourenço, K. G., & Castilho, V. (2006). Classificação ABC dos materiais: uma ferramenta gerencial de custos em enfermagem. *Revista Brasileira de Enfermagem*, 59(1), 52-55.

Martins, E. (2008). *Contabilidade de Custos* (9a ed.). São Paulo: Atlas.

Matos, A. J. de. (2002). *Gestão de Custos Hospitalares, Análise e tomada de decisões*. São Paulo: Editora STS.

Milman, M. H. S. A., Leme, C. B.M., Borelli, D.T., Kater, F.R., Baccili, E.C.D.C., Rocha, R.C.M., & Senger, M-H. (2001). Pé diabético: avaliação da evolução e custo hospitalar de pacientes internados no conjunto hospitalar de Sorocaba. *Arquivos Brasileiros de Endocrinologia & Metabologia*, 45(5), 447-451.

Padoveze, C. L. (2008). *Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil* (5a ed.). São Paulo: Atlas.

Queiroz, D. T., Vall, J., Souza, A. M. A., & Vieira, N. F.C. (2007) . Observação Participante na pesquisa qualitativa: Conceitos e aplicações na área da saúde. *Revista de enfermagem*, 15 (2), 276.

Reis, L. G. (2004). *Análise da Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades em organizações da área hospitalar: Estudo de caso em um hospital privado de Londrina*. Dissertação de mestrado, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

Santos, J. J. (2005). *Análise de Custos: Remodelado com ênfase para Sistema de Custeio Marginal, Relatórios e Estudos de Casos* (4a ed.). São Paulo: Atlas.

Silva, A. C. R. da. (2006). *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Souza, P. C., & Scatena, J. H. G. (2009). Alocação recíproca de custos hospitalares indiretos sem a aplicação da álgebra matricial. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 3(1), 58-71.

Vergara, S. C. (2000). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (3a ed.). São Paulo: Atlas, 2000.

Wernke, R. (2004). *Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática* (2a ed.). São Paulo: Atlas.