

Custos hospitalares: uma proposta de implantação

Geová José Madeira¹
Maura Fernandes Teixeira²

RESUMO

Embora durante muitos anos o Hospital não tenha sido visto como uma forma empresarial, mas sim como uma instituição cujo único objetivo era a saúde, atualmente, sem a perda de seu caráter de propiciador da saúde, já se tem pensado nele como empresa que deverá gerar rentabilidade.

A rentabilidade deverá acontecer para que o hospital tenha possibilidade de manter adequado exercício de suas atividades, destacando-se a aquisição de equipamentos com maior resolução técnica e a capacitação contínua do corpo clínico e dos demais funcionários. Nesta realidade, temos a preocupação com a apuração de custos, que tem, também, papel importante nas negociações com convênios.

Palavras-chave: Hospitais - Custos. Hospitais - Contabilidade de custos. Custeio baseado em atividades.

¹ Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG. E-mail: geova@face.ufmg.br

² Professora do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG. E-mail: maura@face.ufmg.br

1 INTRODUÇÃO

Em um mundo cada vez mais competitivo onde encontra-se aumentada a velocidade da tomada de decisões, encontramos o hospital como empresa, cujo foco financeiro é, sem dúvida, a prestação de serviços. A venda de medicamentos ministrados aos pacientes é atividade secundária, posto que se liga estritamente aos que estejam em tratamento.

Nosso intuito aqui é observarmos a necessidade e a possibilidade da implantação e efetiva apuração de custos para maior eficiência da tomada de decisões no ambiente hospitalar enquanto segmento empresarial.

A necessidade advém do fato de que atualmente, temos observado, através de dados retirados de jornais, que os custos representam mais de 50% da receita bruta hospitalar, o que demonstra uma real necessidade de seu controle. E a possibilidade, por acreditamos que qualquer hospital, independente do tamanho, pode e deve ter o controle de custos como fundamental na determinação e na análise do custo total dos serviços prestados a cada paciente e também porque pouco se tem feito no campo da administração e gestão hospitalar.

Procuraremos seguir uma linha de raciocínio que nos leve a uma metodologia que permita a implantação de um sistema, informatizado ou não, e a um efetivo controle dos custos.

2 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AOS HOSPITAIS

No âmbito hospitalar, existe forte preocupação quanto à escolha do método de custeio a ser adotado. Destacamos entre os métodos, o custeio por absorção, o custeio variável ou direto e o custeio baseado em atividades, ABC.

O primeiro deles, custeio por absorção, inclui todos os custos diretos e indiretos em um certo período nos custos de suas diferentes atividades, sejam produtos, processos ou serviços. Sua finalidade principal é a apuração de custos totais de cada produto ou serviço e sua destinação é no auxílio quanto à fixação do preço de venda dos produtos ou serviços.

O segundo critério, do custeio direto ou variável, só inclui no custo dos produtos ou serviços os custos diretos e variáveis, perfeitamente identificáveis. A finalidade principal do critério é a determinação da contribuição marginal total ou unitária de cada objeto de custeio. Sua utilização é ampla quando se deseja quantificar a margem de contribuição de um determinado setor ou procedimento em relação à receita obtida para este setor ou procedimento em um período determinado e para um convênio específico.

O terceiro critério, do custeio ABC, trata de administrar os custos indiretos de fabricação ou de serviços, num primeiro momento. Sua idéia básica é mostrar que as operações podem ser subdivididas em atividades, que consomem os recursos disponíveis que são definidos pelos custos e despesas gerais, tratados tradicionalmente como indiretos. E os produtos e serviços consomem essas atividades.

Existe como variação deste o método de custeio denominado como *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW), ou da redução escalar, se aplica à prestação de serviços. Similar ao ABC, também mensura o volume total de atividades produtivas de cada centro de custo, independente da diversificação, permitindo que cada centro de custo transfira, através dos direcionadores de custos, seus custos totais aqueles centros a que tenham prestado serviços.

Como vimos, há três principais critérios de custeio. Em nossa experiência, temos entendido que são muito raras as situações em que se usa um critério único.

No segmento hospitalar, acontece esta utilização híbrida, ou seja, a aplicação simultânea dos critérios. Na alocação dos custos dentro dos setores usaremos o método de custeio por absorção. Na distribuição deste entre os demais usaremos o por absorção ou o ABC, conforme seja ou não possível delimitar-se as atividades desenvolvidas por cada setor.

3 NASCEDOURO DOS HOSPITAIS E A PREOCUPAÇÃO COM CUSTOS

A existência dos hospitais, do latim *hospitium*, data de cinco séculos antes de Cristo, no Ceilão, onde tínhamos os templos-hospitais, cujo primeiro remonta a Atenas. Na era cristã, Constantino os transformou em organizações cristãs. Sob liderança da Igreja Católica, a mais expressiva foi a Ordem Beneditina, situada no Monte Cassino.

A proibição da prática da medicina pela Igreja aconteceu no século XIV, com o Papa Honório III, através do Concílio de Viena.

No Brasil, o primeiro hospital teve sua construção entre 1543 e 1545, em São Paulo e se chamava Santa Casa de Misericórdia de Santos.

O crescimento da rede hospitalar no Brasil foi desordenado, predominando o modelo Santa Casa. Atualmente, o quadro hospitalar é mal distribuído entre as regiões, sendo as mais precárias o Norte e o Centro-Oeste. Censos hospitalares confirmam, o realizado em 1965 revelou que nosso país possuía 2.850 hospitais, sendo cerca de metade localizados na Região Sul, este número sobe para 4.002, com uma distribuição geográfica bastante precária.

No meio hospitalar, a primeira referência a custos está reportada na Portaria de 4 de maio de 1970, do Conselho Interministerial de Preços, que previa a criação de um grupo de trabalho para a área hospitalar, com foco a se

preparar um quadro com critérios de reajustes de preços, com base em um Plano de Contas que fosse disciplinado e disseminado entre hospitais.

Em 13 de janeiro de 1971, através da Resolução nº4/71, o próprio Conselho Interministerial de Preços relacionou o interesse da Administração Pública em face dos convênios firmados, com a necessidade de se proceder à análise dos custos do setor hospitalar, que deveriam ser apurados de um modo padronizado, homogêneo, com foco na determinação dos valores das diárias, das taxas das salas de cirurgia e das demais atividades afins.

Esta Resolução estabelecia não só quesitos informativos e estatísticos sobre a situação hospitalar, como também mapas de receitas e despesas constantes do Balanço. Tratava, ainda, do estabelecimento de bases de rateio e da determinação do custo unitário dos serviços de todas as atividades hospitalares pela divisão em Centros de Custo.

Segundo a Resolução 4/71,

denominam-se Centros de Custo de Base todos aqueles que integram os serviços de apoio de um hospital e que, além de trocarem serviços entre si, trabalham principalmente para os Centros de Custos Intermediários, Especiais e de Produção (CONSELHO INTERMINISTERIAL DE PREÇOS, 1971).

Outros dispositivos legais foram aprovados depois deste, inclusive tentativas de implantação de custos nos hospitais universitários, mas não houve qualquer efeito positivo relevante nesta época.

Cabe observar que somente a partir da década de 90 os Hospitais começaram a ser vistos como Empresas, devendo adotar conceitos contábeis e seguir princípios e técnicas.

4 ELEMENTOS DE UM HOSPITAL GERAL

Neste tópico, descreveremos os departamentos fundamentais para um hospital geral, ou seja, aquele preparado para prestação de serviço em qualquer especialidade médica.

Os departamentos do hospital geral serão organizados em três grupos. O primeiro será o administrativo que vai congrega todos os setores que participam de atividades gerenciais e decisórias de uma organização.

O segundo, os auxiliares de produção. Neste grupo estarão inseridos os setores que de uma forma ou de outra servem de apoio para que a estrutura produtiva geradora de receita funcione.

O terceiro, os produtivos, que concentrarão todos os setores que efetivamente realizam as atividades de prestação de serviços.

Inicialmente, será apresentado um organograma, FIG. 1, para ilustrar a estrutura organizacional criada dentro da perspectiva de um hospital geral.

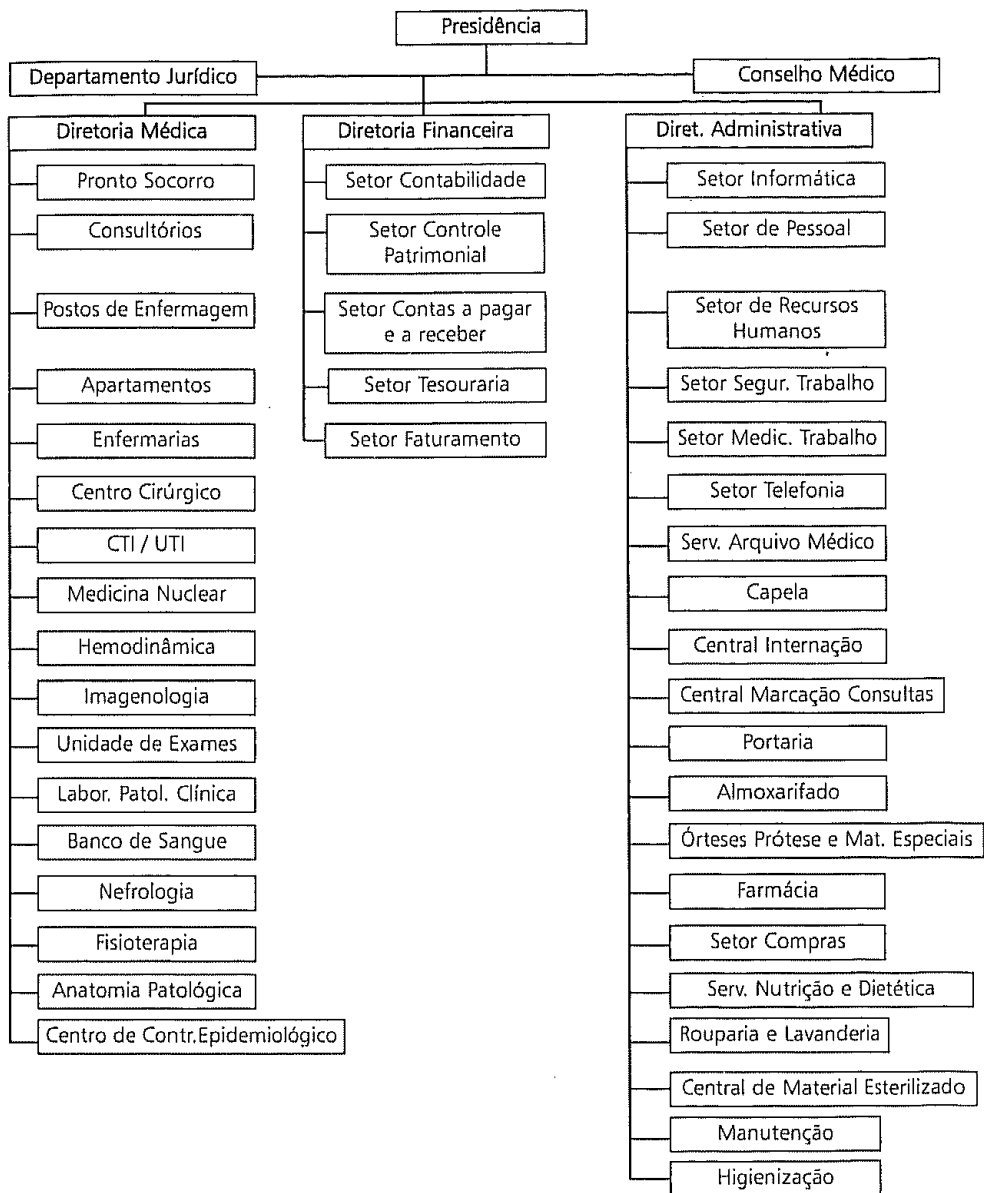


FIGURA 1
Organograma conforme estrutura organizacional criada

4.1 Centros de Custos Administrativos

Presidência: constituída pelo fundador, proprietário ou administrador profissional. É responsável por decisões que afetem toda a Instituição.

Reportando-se diretamente à Presidência temos:

Conselho médico - órgão colegiado constituído por médicos e representante destes junto da alta administração.

Departamento jurídico - responsável por contendas judiciais.

Diretoria médica - constituída por médicos, é responsável por todos os eventos envolvendo área médica. Os setores a esta Diretoria vinculados são os denominados Centros de Custos Produtivos, estão no item 4.3.

Diretoria financeira - responsável por questões financeiras. Em muitos casos, esta atividade também é exercida pela Diretoria Administrativa. Composta por um expert financeiro ou um administrador de empresas.

Diretoria Administrativa - composta por um administrador, responsável por decisões administrativas e operacionais, advindas dos demais centros de custos administrativos, abaixo, e dos auxiliares de produção.

Setor de Contabilidade - efetua os lançamentos contábeis da Instituição. Em muitos casos, atua como gestor de custos e orçamentário.

Setor de Controle Patrimonial - efetua o controle de todo o imobilizado, desde aquisição até saída, além a regularidade de existência.

Setor de Contas a Pagar e a receber - setores distintos que têm respectivamente as tarefas de controlar o que vai ser pago e o que está ou deveria estar sendo recebido, inclusive verificando a motivação dos atrasos.

Setor de Tesouraria - responsável por recebimentos de particulares.

Setor de Faturamento - setor responsável por emissão de conta nosocomial, conta hospitalar, faturas a convênios, bem como recursos de glosas, restrições dos convênios quanto a procedimentos a serem quitados.

Setor de Informática - responsável pela manutenção em equipamentos e sistemas e pelo aprimoramento dos sistemas já existentes.

Setor de Pessoal - efetua o registro admissional, demissional, confecciona as folhas de pagamento e arquivava documentos pessoais.

Setor de Recursos Humanos - responsável pelo recrutamento, interno ou externo, e seleção de candidatos.

Setor de Segurança do Trabalho - atua na prevenção a acidentes de trabalho, com treinamento quanto ao uso de equipamentos de segurança.

Setor de Medicina do Trabalho - promove exames admissionais, demissionais e periódicos, atende, também, funcionários em atividade.

Setor de Telefonia - responsável pelo direcionamento de chamadas e busca de médicos por beep.

Serviço de Arquivo Médico "SAME" - guarda de toda documentação médico-hospitalar dos pacientes. Realizando, ainda, estatísticas médicas.

Capela - local reservado para orações e reflexão.

Central de Internação - responsável pela internação do paciente, seu cadastro, bem como seu encaminhamento ao leito que lhe for destinado.

Central de Marcação de Consultas - local onde uma equipe agenda as consultas que serão realizadas.

Portaria - setor que é a própria porta de entrada de todo e qualquer paciente e acompanhante. É responsável também pela segurança hospitalar.

4.2 Centros de Custos Auxiliares de Produção

Todos os setores abaixo descritos estão subordinados à Diretoria Administrativa.

Almoxarifado - constituído pelo almoxarife e seus ajudantes, responde pelo armazenamento e pela distribuição de bens de consumo e de limpeza e de alimentos não perecíveis.

Setor de Órteses, Próteses e Materiais Especiais - responsável pelo armazenamento e pela distribuição de órteses, próteses e materiais especiais, como por exemplo: catéteres, enxertos cirúrgicos, stents, cânulas.

Farmácia - promove o armazenamento, a distribuição de medicamentos e materiais médico-cirúrgicos, conforme prescrições médicas.

Setor de Compras - é responsável pelas aquisições. Compreende-se, aqui, desde o cadastro dos fornecedores, até a cotação de preços com preparação da ordem de compra e efetivação desta.

Serviço de Nutrição e Dietética - é a cozinha do hospital, responsável pela confecção de alimentos, conforme dieta prevista, além de serviço próprio de acompanhamento nutricional de pacientes. Armazena alimentos perecíveis.

Rouparia e Lavanderia - coleta e lava toda a roupa suja do hospital, efetua atividades de guarda e distribuição de roupa limpa, bem como o serviço de camareira em apartamentos e enfermarias. Nos demais setores esta atividade de camareira é exercida pela própria enfermagem.

Central de Material Esterilizado - destinado à limpeza, à esterilização, à guarda e ao fornecimento de objetos de uso sanitário ou cirúrgico.

Higienização - promove o serviço de limpeza e desinfecção em todas as áreas hospitalares.

Manutenção - é um setor responsável por manutenções prediais, em aparelhos de qualquer espécie e em equipamentos cirúrgicos.

Centro de Controle Epidemiológico - setor responsável pelo controle do nível de infecção hospitalar. É o único deste grupo ligado à Diretoria Médica.

4.3 Centros de Custos Produtivos

Todos os Centros de Custos descritos neste grupo estão subordinados à Diretoria Médica.

Pronto Socorro - é destinado à prestação de primeiros atendimentos e detecção de diagnóstico preliminar. Poderá definir a alta de um paciente ou encaminhá-lo para uma continuidade do tratamento.

Consultórios - local destinado ao atendimento de pacientes previamente agendados.

Postos de Enfermagem - realizam atividades administrativas da unidade de enfermagem, além do ministramento de medicamentos.

Apartamento - é o compartimento destinado a um único paciente.

Enfermaria - é o compartimento destinado à internação de três ou mais pacientes. Há separação dos pacientes conforme sexo e idade destes.

Centro Cirúrgico - é a unidade onde são efetuados todos os atos cirúrgicos do hospital.

Centro ou Unidade de Terapia Intensiva, CTI ou UTI - destinado ao tratamento específico de pacientes críticos ou em fase pós-operatória.

Medicina Nuclear - responsável por exames de diagnóstico e pela realização de tratamentos radioterápicos e na área de oncologia.

Hemodinâmica - efetua exames de diagnósticos e realiza procedimentos específicos e delicados nas áreas cardíaca e neurológica.

Imagemologia ou Centro de Imagens - compreende atividades de raios-X, mamografia, ultra-sonografia, tomografia e ressonância magnética, ou seja, auxilia no diagnóstico e, via de consequência no tratamento.

Unidades de exames - efetuam todos os serviços de exames complementares como endoscopia, neurologia e eletrocardiografia.

Laboratório de Patologia Clínica - local de exames específicos, como sangue, fezes e urina, todos destinados ao diagnóstico e tratamento.

Banco de Sangue - responsável pela coleta, o fracionamento, o armazenamento, o controle de exames e a distribuição de sangue doado.

Nefrologia - pratica atividades de hemodiálise.

Fisioterapia - realiza um trabalho a fim de evitar o enrijecimento dos músculos dos acamados.

Anatomia Patológica - realiza exames de biópsia e de citopatológicos.

Cada hospital, de acordo com seu porte, natureza de prestação de serviços, tipo societário, identificará quais os órgãos necessários ao seu funcionamento.

5 IMPLANTAÇÃO DOS CUSTOS HOSPITALARES

A implantação de um sistema de custos hospitalares deverá atender a oito fases distintas e consecutivas, cada qual com suas peculiaridades próprias.

Poderá haver ou não informatização, mas, com ela, o caminho será mais fácil, devido ao fato de se agilizar a entrada e conciliação de dados.

Deverá existir um plano de custos, preferencialmente integrado a um plano contábil. O plano de custos define os centros de custos passíveis de alocações, enquanto o contábil define as contas contábeis.

5.1 Fase Um - Conhecimento da Instituição.

Deve-se conhecer todos os setores existentes, presentes ou não no organograma, pois um bom sistema de custos deve sempre ter por base o real. Neste momento, devem ser levantadas as informações já existentes, como são preparadas, a quem se destinam e seu grau de confiabilidade.

É preciso, ainda, que se defina junto à alta administração qual o produto final desejado, se será a formação dos custos por centros de custos ou por procedimentos, apurando-se a viabilidade de cada um e o custo-benefício, ou seja, o custo da apuração em confrontação com o benefício daí advindo.

5.2 Fase Dois - Estruturação dos Centros de Custos

Deverá existir, aqui, definição do nome do centro de custos, de sua área ou localização específica, delimitação de pessoal, aparelhos, equipamentos, máquinas e móveis que compreender.

Neste momento haverá, ainda, a definição do responsável por cada centro de custos, com aplicação de treinamento sobre custos, seu enfoque dentro da instituição e qual o papel que caberá a cada responsável, tanto no que tange ao controle quanto na alocação dos custos em si.

Criando, portanto, esses centros de responsabilidade, nós temos a condição de tratarmos todos os nossos custos como Custos Diretos. Mas não é suficiente que tenhamos concluído essa etapa de acumulação de custos.

A adoção dos centros de responsabilidade engloba a definição de centro de custos, envolvendo receitas, resultados e controle.

5.3 Fase Três - Alocação dos Custos Diretos

Nesta etapa deverá ser promovida a conciliação do que pode ser diretamente alocado, já se fazendo a distinção entre custos fixos e variáveis¹.

Deverá haver a criação de formulários que permitam a identificação dos custos diretos.²

Serão custos diretos e fixos aqueles que podem ser alocados diretamente, mas que não variam em função do volume de prestações de serviço realizada. Como exemplo temos: salários e encargos de pessoal, seguros, serviços de terceiros com contratos mensais, entre outros.

¹ Custos fixos são aqueles que não variam em função do volume de serviço prestado. Contrapõem-se aos custos variáveis.

² Custos diretos são aqueles que podem ser diretamente alocados ao procedimento ou ao centro de custos, contrapõem-se aos custos indiretos.

Serão custos diretos e variáveis os diretamente alocados que se modificam com o volume de serviços prestados. Destacamos como exemplos os materiais médico-cirúrgicos e os medicamentos

5.4 Fase Quatro: Identificação dos Critérios de Rateio

Neste ponto teremos a definição de critérios de rateio para os custos indiretos, fixos e variáveis, ou seja, aqueles que não puderam ser diretamente identificáveis ou cuja mensuração não se aproveite da máxima custo-benefício.

Temos como exemplo, a água e a energia, que seguirão o rateio tradicional e, muitas vezes, não científico. Os demais itens não carecerão de rateio, por terem implícitos em si formas apropriadas de alocação. IPTU, pela área, os variáveis, salvo os gases, pelas baixas no ato do fornecimento pelos setores que detém controle de estoques. O estoque é creditado a débito do centro de custo requisitante.

Enfim, todos os demais custos terão uma coerência lógica de alocação, sem necessidade da aleatoriedade do rateio.

É necessário, ainda, irmos bem mais longe, é fundamental que saibamos qual é o nosso custo por unidade de serviço, medido nos Centros de Custo de Produção. Isto, pelo fato de que as receitas são decorrentes dos serviços prestados nos Centros de Produção. Até aqui apuramos os custos diretos e indiretos inerentes a cada um dos centros de custos.

5.5 Fase Cinco - Distribuição dos Custos Comuns

A partir desta fase até a sétima teremos o rateio dos centros de custos entre si, quando somente irão sobrar os custos dos centros produtivos. Aplicaremos, então a regra sugerida por Serra Negra et al. (2001) abaixo descrita, nada mais sendo esta que a aplicação do método RKW ou da Redução Escalar.

Em contrapartida, exige um grande rigor na hierarquização dos centros alocados em cada um dos grupos de forma que, no processo de interação de troca de serviços, tenha prioridade, no rateio de seus custos para demais, aqueles cujos serviços prestados tenha maior relevância econômica do que os recebidos. Por esse método, os centros de custo que já forma rateados, não receberão rateio dos demais centros, evitando-se assim, a formação de resíduos de custo não apropriáveis aos produtos.

A distribuição dos itens de custos que servem a toda a instituição hospitalar e que não podem ser alocados unicamente a um Centro de Custos, como coleta de lixo e manutenção predial deverá ocorrer conforme a área de cada centro de custos. Observamos que reparos específicos já terão sido diretamente alocados aos respectivos setores.

5.6 Fase Sexta - Rateio dos Centros de Custos Administrativos

Salvo alguns centros de custos específicos, que serão mencionados na seqüência, todos serão rateados por critérios não científicos.

É importante observar que na confirmação da malha de rateio deverá haver um consenso entre contador, administração e responsável pelos custos. Somente toda a equipe voltada para um mesmo fim obterá uma malha razoável à satisfação das necessidades Institucionais.

Setores como Telefonia, Serviço de Arquivo e Central de Internação terão seus custos totais distribuídos, respectivamente, pelo volume de chamadas, pela quantidade de prontuários arquivados e pelo número de internados, conforme o local da internação.

5.7 Fase Sete - Rateio dos Centros de Custos Auxiliares de Produção

Nesta sétima etapa procuraremos definir os direcionadores de custos para os auxiliares de produção.

O termo rateio é próprio do método de custeio por absorção, e, como assinalado é aleatório, ou seja, não científico e sujeito a riscos de falhas por má identificação.

Já o direcionador de custos é do método de custeio ABC, próprio para setores que produzam atividades constantes, limitadas e identificáveis.

Sendo assim, de acordo com as afinidades entre os setores, a malha para o direcionador de custos que propomos é da seguinte forma:

QUADRO 1
Malha de direcionadores

Continua

Centro de custos	Forma de direcionamento
Compras	Entre os setores que armazenam as mercadorias adquiridas, conforme o volume de compra total mensal.
Almoxarifado Órteses e Próteses Farmácia	Pelo volume requisitado em cada centro de custo, por isto, seu estoque deve estar constantemente controlado e calculado ao preço do custo médio.
Serviço de Nutrição	Pela quantidade de refeições fornecidas, cujos custos individuais foram verificados e ponderados anteriormente.
Rouparia Lavanderia	Pela quantidade em quilos de roupa suja proveniente de cada setor. A roupa deve ser identificada separadamente nos locais de expurgo e pesada ao entrarem na lavanderia, com anotação discriminada do peso.

Fonte: Os autores

QUADRO 1

Continuação

Forma de direcionamento

Quantidade de material fornecido a cada setor, já conforme o tipo de esterilização utilizada, vapor ou água, tem custos individuais muito diferentes.

Quantidade de pessoas destinadas para limpeza em cada local, despendido no atendimento de cada chamada, por centro de custos.

Quantidade de pacientes em cada setor produtivo, já que em período integral, com atendimento indistinto em todas as áreas do hospital.

Este é um diagrama de como a distribuição dos custos hospitalar, para as alocações no centro de custos

Centro de custos

Objetivos

- Saber o preço de uma diária de apartamento
- Facilitar a negociação com os convênios
- Possibilitar a discussão sobre pacotes

APARTAMENTOS

Custo do Paciente/dia

FIGURA 2

da aplicação do rateio para um centro de custos

5.8 Fase Oito - Custo por Procedimentos

Teremos que, após os rateios e direcionadores que distribuíram os centros de responsabilidade administrativos e auxiliares de produção, somente sobrarão os centros de responsabilidade produtivos.

Os custos dos dois primeiros atribuídos aos centros de custos produtivos serão considerados como indiretos em relação aos mesmos. Podendo-se, se a pretensão for o custo total, ter-se, neste instante, terminado a tarefa de apuração de custos. Pode-se, deste ponto, inclusive, se ter o custo de diárias e de horas de bloco, bastando a divisão de ocupação dos respectivos setores a que se pretenda calcular. Departamento que não possua subdivisão em procedimentos terão, aqui, encerrados seus cálculos.

Quando a instituição busca encontrar o custo procedimental teremos esta fase de maneira mais delimitada. Nela definiremos, em primeiro lugar, quais os procedimentos existentes em cada setor, ou seja, suas atividades, e o que cada uma destas absorve do respectivo setor.

Esta avaliação é feita com base nos fatores tempo de pessoal e de aparelhos gastos, materiais diretos aplicados apurados individualmente para cada procedimento, por exemplo, em cada tipo de raio X. Considerando as diferenças que possam existir em um mesmo exame, conforme o tipo de paciente, é conveniente que tal apuração se repita no mínimo três vezes, para que se apure uma média aritmética simples na constituição de cada exame.

Com a delimitação dos procedimentos ou atividades praticadas e a apuração das bases reais destas, será realizada uma ponderação aritmética para geração de um direcionador que consiga alocar às atividades realizadas pelos centros de custos os custos totais já apurados para o mesmo.

A seguir colocaremos um diagrama representativo:

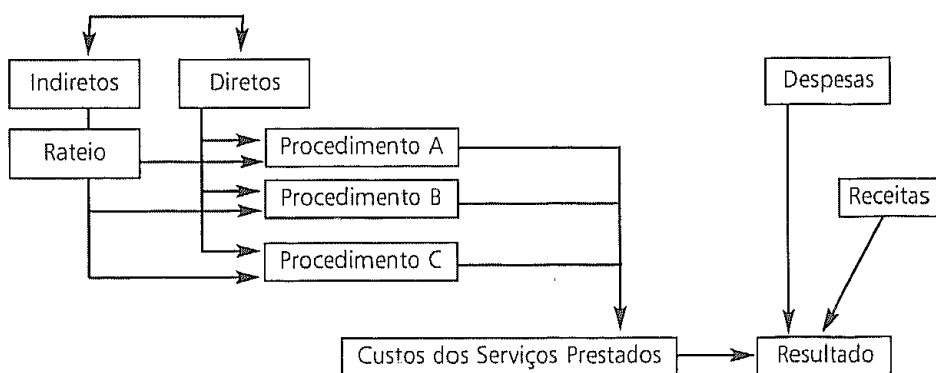


FIGURA 3

Diagrama representativo da alocação de custos ao resultado

Fonte: Os autores

6 GERENCIAMENTO DE CUSTOS

6.1 Importância do Gerenciamento

A importância do gerenciamento dos custos se liga à abstração de informações advindas da apuração e que serão utilizadas nas tomadas de decisões operacionais e estratégicas, incluindo-se a elaboração de orçamento e a negociação de preços junto a convênios, particulares ou governo.

6.2 Elementos da Atividade de Gerenciamento

6.2.1 Escolha do Método de Custeio

A atividade de gerir os custos envolve tomada de decisões, como a opção pela adoção pura de um método de custeio ou a adoção simultânea e organizada de mais de um. Como os métodos de custeio já tiveram sua aplicação demonstrada no tópico 2 supra, não voltaremos a este assunto.

6.2.2 Atualizações de Malhas de Rateio e de Direcionadores

As malhas de rateio e os direcionadores de custos deverão ser atualizados sempre que o assessor de custos ou a administração julgar conveniente, de forma a serem mantidos úteis e atuais.

6.2.3 Modificação de Centros de Custos

Como os centros de custos são criados conforme a Instituição se organiza, cada modificação nesta implicará na modificação naqueles. Uma regra básica deve ser sempre observada, que é a existência real, delineada com localização, pessoal, máquinas, móveis, do centro de custos. Isto para que não se perca o foco principal que é o estabelecimento de custos reais.

6.2.4 Controle e Correção

Corresponde esta seção à conferência das alocações realizadas com base nos centros de custos, na malha de rateio e nos direcionadores definidos, conforme o que foi implantado.

Há, ainda, um controle quantitativo, ou seja, se os custos estão se mantendo constantes ou se estão sofrendo alterações. Ambos devem ser observados. A constância porque se busca uma otimização dos custos, o crescimento porque pode ter como fundamento desperdício e os decréscimos porque tem de se manter a qualidade do atendimento.

6.2.5 Estatísticas

Muitos cálculos estatísticos são possíveis e válidos no gerenciamento dos custos, variando com a Instituição e seus objetivos. São comuns de serem vistos

alguns indicadores hospitalares que a seguir apresentaremos. Estes servirão como base para mapeamento das ocorrências e verificações de suas modificações posteriores.

• **Coefficiente de empregados pela capacidade de leitos**

É a relação entre o número de empregados e a capacidade de leitos³ do Hospital em um determinado período.

Coefficiente empregado = $\frac{\text{Número de empregados do período (dia/mês/ano)}}{\text{Capacidade de leitos no mesmo período (dia/mês/ano)}}$

• **Coefficiente de empregados pela média de pacientes-dia**

É a relação entre o número de empregados do período e a média de pacientes-dia⁴. É calculado de acordo com a seguinte equação:

$\frac{\text{Número de empregados do período (dia/mês/ano)}}{\text{Média de pacientes-dia do mesmo período (dia/mês/ano)}}$

• **Média de pacientes dia**

É a relação numérica entre o total de pacientes-dia e o número de dias de um determinado período. É calculada de acordo com:

$\frac{\text{Total de pacientes-dia do período (dia/mês/ano)}}{\text{Número de dias do período (mês/ano)}}$

• **Percentagem de ocupação**

É a relação percentual entre o número de doentes-dia e leitos dia⁵ num determinado período. É calculada de acordo com a seguinte fórmula:

$\frac{\text{Total de doentes dia num determinado período (dia/mês ano)}}{\text{Total de leitos dia do mesmo período (dia/mês ano)}} \times 100$

• **Custo real da diária de um período**

Varia de acordo com o tipo de dependência, apartamento, enfermarias, CTI, Berçário, CTI Pediátrico, já que os custos totais mensais são variáveis entre os diversos setores.

Coefficiente adotado = $\frac{\text{Custo total do setor em determinado período (dia/mês/ano)}}{\text{Total de ocupação do setor no mesmo período (dia/mês ano)}}$

³ Capacidade de leitos é o número máximo de leitos que poderão ser colocados em cada departamento produtivo, respeitadas as normas da legislação em vigor e o espaço físico existente.

⁴ Paciente ou doentes-dia é a unidade de serviço que representa a assistência prestada a um paciente internado num dia hospitalar (período de trabalho compreendido entre dois censos consecutivos).

⁵ Leitos dia corresponde a unidade de capacidade representadas pela cama à disposição do paciente no hospital.

7 CONCLUSÃO

Em uma tomada geral, podemos dizer que a implantação de uma sistemática apuração dos custos no âmbito hospitalar é não só possível como imprescindível para que decisões empresariais mais acuradas sejam tomadas.

Itens como controle e apuração de estoques, apontamentos manuais e alocação dos elementos de custos aos respectivos centros de custos devem ser minuciosamente verificados, já que deles dependem não só o perfeito funcionamento de um sistema de custos, como também a confiabilidade de que este pode ser usado como base para tomada de decisão.

É justo lembrar que um hospital, independente de seu porte, deverá funcionar como uma orquestra, onde todos os instrumentos musicais, centros de custos, deverão estar em harmonia perfeita. Desta feita, sempre que as notas musicais parecerem descompassadas o sistema de custos carecerá de ser revisado, a fim de que o som volte a ser melodioso. Afinal, os custos, após implantados, não são imutáveis, devendo estar sempre atuais e úteis.

8 REFERÊNCIAS

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. *Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas*. São Paulo: Mc Graw-Hill do Brasil, 1973.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dálvio José. *Gestão de custos e resultados na saúde*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CONSELHO INTERMINISTERIAL DE PREÇOS. Resolução nº 4 de 13 de janeiro de 1971. Dispõe sobre a padronização e a necessidade de custos hospitalares. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 2abr. 1971.

PÔSSAS, Cristina Otaviana da Cruz e; SIQUEIRA, Ingrid de Souza; SOUZA, Antônio Artur de. A contabilidade de custos e a terceirização: um estudo do setor eletroeletrônico. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v.10, n.2, p. 3-10, set. 1999.

DEARDEN, John. *Análise de custos e orçamentos nas empresas*. 2 ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1973.

FERNANDES, Luiz Oswaldo. *Contabilidade hospitalar: custos e seus problemas*. São Paulo: Padronizados Hospitalares, 1971.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, George Sebastião. *Custos: um enfoque administrativo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1974. v.1

MARTINS, Domingos. *Custos e orçamentos hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 6ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1993.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

SERRA NEGRA, Carlos Alberto; SERRA NEGRA, Elizabete Marinho. Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v.12, n.1, p. 31-56, abr. 2001.