



APURAÇÃO DO CUSTO DA DIÁRIA DE INTERNAÇÃO HOSPITALAR: UM ESTUDO DE CASO¹

CALCULATION OF COST OF DAILY HOSPITAL HOSPITAL: A CASE STUDY

DETERMINACIÓN DEL COSTO DIARIO DE INGRESO AL HOSPITAL: UN ESTUDIO DE CASO

PAULO CESAR SOUZA
Professor da UNEMAT
paulobbg@unemat.br

JOÃO HENRIQUE SCATENA
Instituto de Saúde Coletiva/UFMT
jsctena@terra.com.br

RESUMO

A apuração de custos em hospitais é um processo complexo, em virtude da complexidade inerente à própria organização que tem em seu bojo uma multiplicidade de serviços e profissionais gerando simultaneamente um volume expressivo de dados que necessitam ser capturados e processados. Este artigo apresenta os resultados de uma dissertação de mestrado que se propôs a apurar o custo da diária de internação de um hospital público. Assim, são apresentados os resultados desse estudo de caso com abordagem quantitativa, descrevendo objetivamente os passos metodológicos percorridos para a apuração do custo do paciente-dia ou diária de internação hospitalar, acompanhados dos resultados. Ficou evidente a importância do sistema de informação no processo de apuração de custos hospitalares e também a importância da informação produzida pela contabilidade na gestão dos hospitais públicos. Através da pesquisa, foi produzida uma informação de grande importância, mas que o gestor da unidade não dispunha, ou seja, o custo da diária de internação de um paciente e adicionalmente apresentou-se a comparação desse custo com a receita obtida.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de custos; Gestão de custos; Administração hospitalar.

ABSTRACT

The calculation of costs in hospitals is a complex process, because of the complexity inherent in the organization which has within it a multitude of services and professionals while generating a significant volume of data that needs to be captured and processed. This article presents the results of a dissertation to be proposed to determine the daily cost of hospitalization in a public hospital. Thus, we present the results of this case study with a quantitative approach, describing objectively the methodological steps traversed to calculate the cost of day-patient or day hospital stay, accompanied by the results. It was evident the importance of the information system in the process of determination of hospital costs and also the importance of accounting information produced by the management of public hospitals. Through research, it was produced information of great importance, but the manager did not have the drive, the daily cost of hospitalization of a patient and additionally presented a comparison of that cost with the revenue earned.

KEYWORDS: Cost Accounting; Cost Management; Administration hospital.

RESUMEN

El cálculo de los costes en los hospitales es un proceso complejo, debido a la complejidad inherente a la organización que tiene en su interior una multitud de servicios y profesionales, mientras que la generación de un volumen importante de datos que necesita ser capturada y procesada. En este artículo se presentan los resultados de una tesis que se propone para determinar el costo diario de hospitalización en un hospital público. Por lo tanto, se presentan los resultados de este estudio de caso con un enfoque cuantitativo, que describe objetivamente los pasos metodológicos atravesadas para calcular el costo de los días-paciente o días de hospitalización, acompañado por los resultados. Era evidente la importancia del sistema de información en el proceso de determinación de los costos hospitalarios y de la importancia de la información contable producida por la gestión de los hospitales públicos. A través de la investigación, se produce información de gran importancia, pero el director no tiene la unidad, es decir, el coste diario de la hospitalización de un paciente y, además, se presenta una comparación de ese coste con los ingresos obtenidos.

PALABRAS-CLAVE: Contabilidad de Costos, Gestión de Costes, hospital de la Administración.

¹ Submetido em 12 de junho de 2013. Aceito em 15 de setembro de 2014. O artigo foi avaliado segundo o processo de duplo anonimato e avaliado pelos editores. Editores responsáveis: Márcio Augusto Gonçalves e Lucas Maia dos Santos. Reprodução parcial ou total e trabalhos derivativos permitidos com a citação apropriada da fonte.



INTRODUÇÃO

Um dos grandes desafios da gestão de hospitais públicos é o aumento da eficiência. Esta eficiência é entendida como “a relação favorável entre os resultados obtidos e os recursos alocados” (MENDES, 1998, p.57). Assim, um hospital eficiente é aquele que é capaz de obter o máximo de resultados consumindo o mínimo possível de recursos. Dessa forma, a eficiência é a busca pela maximização de resultados com os mesmos recursos ou a redução do consumo de recursos mantendo-se os resultados.

Num contexto onde as necessidades são praticamente ilimitadas e os recursos são escassos, como é o caso da saúde pública, a principal preocupação deve ser no modo como estes recursos são utilizados, ou seja, a minimização dos recursos mantendo ou maximizando os resultados. Diante disso, a contabilidade de custos, mostra-se como um importante instrumento de apoio à gestão. Visando especificamente a implantação de medidas que visem aumentar a eficiência de organizações hospitalares, as informações sobre apuração e controle dos custos dessas organizações são fundamentais (BEUREN E SCHLINDWEIN, 2008). Mesmo diante da importância do sistema de apuração e gestão de custos, grande parte das organizações hospitalares não utilizam sistema de custos que seja capaz de fornecer informações úteis para a tomada de decisão ou o fazem de forma precária (ABBAS, 2001).

Assim, se o desejo é minimizar recursos e maximizar resultados o ponto de partida do processo é saber quais são os recursos empregados (custos), ou seja, quais foram os gastos com bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços (MARTINS, 1996), em nosso caso, serviços hospitalares.

Diante da escassez de informações sobre custos no âmbito do hospital público em estudo, houve a necessidade de estruturar um sistema a fim de verificar o custo de operação do referido hospital. Diante desse desejo, a principal pergunta foi: qual objeto de custo deseja-se mensurar? O objeto de custo é definido como “qualquer coisa de que se deseja medir o custo ou que necessite de uma medida de custo separado” (CHING, 2001, p. 20). Desse modo, um objeto de custo pode ser fornecedor, linha de produtos, departamento, projeto, processo de negócio ou conjunto de atividades que realiza.

No âmbito dos hospitais, esse objeto de custos poderia ser o paciente, o procedimento, a doença, o setor, a clínica ou o hospital como um todo. Este trabalho apresenta os resultados de uma dissertação de mestrado que se propôs a apurar o custo médio da diária de internação das quatro clínicas do referido hospital. Assim, este artigo apresenta de forma objetiva os passos percorridos para a apuração desse objeto de custo escolhido, ou seja, “diária de internação hospitalar”. Tecnicamente a diária de internação é chamada de paciente-dia, ou seja, é a unidade de medida que representa a assistência prestada a um paciente internado durante um dia hospitalar (MS, 2002, p. 6).

ELEMENTOS FUNDAMENTAIS PARA A APURAÇÃO DE CUSTOS HOSPITALARES

Um dos elementos fundamentais para a apuração de custos é a existência de um sistema de apuração e controle de custos. Segundo Tanaka *et al.* (2001, p.45) “para calcular os custos das atividades ou procedimentos é necessário existir um controle contábil, por meio da organização e da sistematização dos custos, com o registro dos gastos por setor ou serviço”.

Para que seja possível o levantamento dos dados necessários à apuração e gestão de custos, faz-se necessário a existência na organização de um sistema de informação, baseado na sua maioria na Tecnologia da Informação (CAMPOS, 2008). A Tecnologia da Informação (TI) em Saúde corresponde a todas as formas de conhecimento relacionadas à produção, gestão e



disseminação de informações que possuem valor de uso para solucionar ou amenizar problemas de saúde de indivíduos ou populações (VASCONCELLOS, 2002). Com a utilização de um sistema de informação baseado em recursos computacionais facilita-se a obtenção dos valores dos custos diretos, um importante elemento na formação do custo total.

De acordo com Falk (2001), existem alguns elementos que são imprescindíveis para a existência de um sistema apuração de custos. Esses componentes são: folha de pagamento, registro contábil, controle de inventário e consumo, faturamento e contas a receber, prontuário médico, controle de demanda de pacientes. Todos esses elementos geram dados para o sistema de apuração de custos hospitalares, o qual poderá gerar informações que irão orientar as decisões estratégicas.

As informações necessárias para a conformação de um sistema de apuração de custos são divididas por Beulke e Bertó (2008) em dois grupos: componentes monetários e componentes físicos, os quais são descritos a seguir.

Componentes monetários

Materiais - Nessa perspectiva, as informações sobre materiais abrangem todos os tipos de materiais que são adquiridos, estocados e consumidos pelo hospital. Esses materiais são medicamentos, materiais médico-hospitalares, materiais de limpeza, materiais de escritório, combustíveis, gases, gêneros alimentícios, peças de reposição, materiais de expediente e outros.

Em virtude do volume de informações que geralmente produzem essas movimentações, se faz necessário a existência de sistema de controle de estoque informatizado, o qual pode ser descentralizado. Dessa forma, cada setor que adquire, armazena e consome materiais tem o seu próprio sistema de controle ou esses materiais podem ser centralizados num único local, onde estaria funcionando o sistema de controle de estoques. Em geral os hospitais dividem esse trabalho com dois setores, farmácia e almoxarifado. Na farmácia há o armazenamento e controle do consumo dos medicamentos mediante as solicitações feitas pelos demais setores. No almoxarifado há o armazenamento e controle do consumo dos demais itens que não se configuram como medicamentos, registrando as saídas mediante as solicitações dos demais setores.

A informação monetária que interessa à apuração de custos no caso dos materiais é o valor dos materiais em geral consumidos no período, seja por setor, ou por pacientes específicos, dependendo de qual é o objeto de custo em foco.

Quanto à avaliação dos materiais, a mesma será realizada de acordo com o objetivo do controle de materiais, se para fins fiscais ou gerenciais. Se para fins fiscais o ideal seria pelo método estabelecido pela legislação do imposto de renda chamado custo médio, pelo qual o valor de cada produto será o valor médio de cada produto em estoque, especificado pelo tipo de produto. Se para fins gerenciais, o ideal é utilizar-se do valor atual dos produtos, ou seja, se não for possível o preço de mercado, o último valor de aquisição.

Pessoal - As informações sobre gastos com pessoal que interessa ao sistema de custos são fornecidas pelo sistema de gerenciamento de pessoal. Tais informações necessitam ser encaminhadas no formato necessário dependendo do sistema de custeio adotado. Em geral esses custos são agrupados por centro de custos. Assim, a informação monetária que a apuração de custos necessita geralmente se refere aos valores gastos com pessoal por centro de custos. Os valores considerados serão todos os gastos com pessoal, ou seja, salários, encargos, férias, adicional de férias, décimo terceiro e outros.

Depreciação - Os custos com depreciação são fornecidos pelo sistema de controle patrimonial, o qual deverá controlar o registro e avaliação de todos os bens que compõem o patrimônio da instituição. Com base nos valores dos bens, geralmente registrados por centro de



custos calcula-se a taxa de depreciação, a qual representa o desgaste do bem no período que foi utilizado nas atividades da organização. Em hospitais públicos, muitas vezes no momento do cálculo do custo esse elemento é desconsiderado.

Custos Gerais - No item custos gerais, são agrupados os itens de custo que não estão incluídos nos demais grupos acima, como energia, água, serviços de terceiros, etc. Esses custos terão seus valores obtidos junto à contabilidade e quando for possível identificar com exatidão para qual centro de custos foi alocado o referido gasto ele poderá ser apropriado diretamente. Caso isso não seja possível, será necessária a utilização de algum critério de rateio. No caso do consumo de água, por exemplo, a forma mais simples de distribuição do gasto por rateio seria de acordo com a representatividade dos metros quadrados ocupados por cada setor.

Custos de comercialização - Os custos de comercialização são custos que ocorrem geralmente em hospitais privados, tendo como principais fontes a legislação e os contratos de serviços.

É importante lembrar que a classificação proposta pelos autores Beulke e Bertó (2008) é característica de instituições hospitalares privadas. No entanto, ao aplicar essa classificação às instituições hospitalares públicas pode-se suprimir o último item, restando então como principais componentes dos custos hospitalares os materiais, pessoal, depreciação e custos gerais.

Convém ainda destacar que o montante dos três primeiros componentes monetários na classificação proposta por Beulke e Bertó (2008), ou seja, materiais, pessoal e depreciação, representam os tipos de custos diretos mais comuns da atividade hospitalar.

Nesse processo de classificação dos custos em grupos, o Ministério da Saúde (MS, 2006, p. 31) propõe os seguintes grupos: pessoal, serviços de terceiros, materiais de consumo, despesas gerais e depreciação.

Alguma variação em geral pode acontecer quanto à forma de classificação, no entanto, os principais elementos são sempre os mesmos.

Componentes físicos

Os componentes físicos que estão presentes nas organizações hospitalares demonstram inúmeras circunstâncias e podem ser agrupados segundo Beulke e Bertó (2008) nos seguintes itens:

- Quantidade de materiais movimentados pelo sistema de materiais;
- Montante de tempo de trabalho por procedimento como horas de cirurgia, número de pacientes-dia, tempo de duração de um exame, etc.
- Produção mensal: número de internações, número de exames realizados, número de atendimentos, kg de roupa lavada, peça esterilizada, etc.

Resta verificar como todos esses componentes monetários e físicos são processados para que finalmente seja possível o conhecimento dos custos dos serviços.

METODOLOGIA

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa realizada no Hospital Municipal “Roosevelth Figueiredo Lira”, em Barra do Bugres, cidade localizada a 155 km de Cuiabá, capital de Mato Grosso. O Hospital Municipal de Barra do Bugres é uma instituição pública, mantida com recursos municipais, convênio com a SES/MT e vinculado ao Sistema Único de Saúde. De acordo com Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES (CNES, 2007), o hospital tem sua estrutura composta por 80 leitos, sendo estes divididos entre as clínicas médica, cirúrgica, obstétrica e pediátrica.



A pesquisa foi do tipo “Estudo de Caso”, pois segundo MARTINS (1994, p. 04), no estudo de caso “dedica-se a estudos intensivos do passado, presente e de interações ambientais de uma (ou de algumas) unidade social: indivíduo, grupo, instituição, comunidade...”.

O processo de apuração de custos foi realizado através do desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado para coletar parte dos dados, sendo os demais dados necessários à apuração dos custos levantados mediante relatórios preenchidos manualmente pelos diversos setores do hospital. Foi utilizado o método de do custeio por absorção do tipo RKW, com classificação dos custos em fixos e variáveis. Os custos apurados referem-se ao período compreendido entre 15/10/2008 e 14/11/2008. Assim, são delineados neste artigo, de forma didática os passos metodológicos desse trabalho, bem como seus resultados, a fim demonstrar o caminho a ser percorrido no processo de apuração do custo da diária de internação hospitalar.

PASSOS PARA APURAÇÃO DO CUSTO DA DIÁRIA DE INTERNAÇÃO

Passo preliminar

a) **Definição do método de custeio:** O método de custeio escolhido foi o RKW. Nesse método são alocados aos produtos e serviços todos os gastos, ou seja, custos fixos, variáveis, diretos e indiretos e também as despesas do período. O custeio por absorção, do qual o RKW é um subtipo é o método de custeio mais utilizado pelos hospitais públicos no Brasil, pois segundo pesquisa realizada por Nunes (MS, 2006), em 175 hospitais, no período de 18/10/2005 a 13/12/2005, 43,50% das instituições utilizam custeio por absorção.

c) **Definição do objeto de custo:** O objeto de custo deste trabalho é o custo médio por unidade de serviço prestado nas clínicas e pronto-socorro/ambulatório. Essa unidade de serviço tem nomenclatura e característica peculiar de acordo com o centro de custo. No caso das unidades de internação, clínica médica, pediátrica, cirúrgica, ginecológica e obstétrica, o objeto de custo é o paciente-dia, ou seja, o custo médio de uma diária de internação no período. Para o pronto-socorro/ambulatório o objeto de custo é a consulta, ou seja, o custo médio por consulta realizada no período.

d) **Preparação do sistema de informação:** A fim de obter os dados necessários à apuração dos custos parte dos processos foram informatizados, visto que quase todos os registros gerenciais no hospital eram realizados manualmente. Através da contratação de um bolsista aluno do Curso de Ciências da Computação, foi desenvolvido um software denominado Sistema de Informação Para Gestão Hospitalar (SIGHO). O software foi estruturado para funcionar em rede, com os dados num servidor central, contendo os seguintes módulos: recepção, farmácia, nutrição, limpeza, administração, estatística, gerenciamento e custos. Com esses módulos, foi realizado o controle das internações e altas dos pacientes e através desses dados gerado parte dos relatórios estatísticos, os chamados componentes físicos por Beulke e Bertó (2008). Também foi possível realizar o controle de estoques, registrando o consumo dos produtos para cada centro de custos do hospital, etc.

Primeiro passo

Classificação dos centros de custos: Neste trabalho, foi utilizada a classificação apresentada pelo Manual Técnico de Custos (MS, 2006), o qual divide os centros de custos por tipo: administrativo, intermediário, final (produtivo) e externo. Com base nessa publicação, após a análise do processo de trabalho na organização, os centros de custos foram classificados (Quadro 1).



Utilizando esse tipo de classificação, o objetivo é que após o levantamento do custo total por cada centro de custos, tais custos sejam rateados entre eles, de acordo com a metodologia a ser utilizada de modo que os custos dos centros administrativos e intermediários sejam transferidos para os finais e externos.

Quadro 1 - Classificação dos centros de custos por tipo, H. M. Barra do Bugres, 15/10 a 14/11/2008.

Administrativo	Intermediário	Final	Externo
Administração	Centro cirúrgico	Clínica Cirúrgica	Unidades Externas
Farmácia	Centro de Mat. Esterilizados	Clínica Ginecológica e Obstétrica	
Faturamento/estatística	Estabilização	Clínica Médica	
Gasoterapia	Laboratório	Clínica Pediátrica	
Gerência de Enfermagem	Lavanderia	Pronto Socorro /Ambulatório	
Manutenção	Limpeza		
Recepção	Nutrição		
Telefonia	Radiologia		
Transporte	Ultra-sonografia		

Segundo passo

Apuração dos custos diretos: Conforme já destacado, as informações básicas para o processo de apuração de custos podem ser divididas em componentes monetários e componentes físicos. Os componentes monetários se dividem nos seguintes grupos de informações: materiais, pessoal e custos gerais. Estes devem ser expressos em moeda corrente.

Os custos diretos existentes na instituição eram os seguintes: Materiais, pessoal e encargos e serviço de terceiros, os quais são expressos em moeda corrente e fazem parte dos componentes monetários apresentados. Assim, esses três elementos que compõem os custos diretos serão apresentados a seguir.

Materiais diretos: No que tange ao controle de materiais, o ideal é que ele seja realizado de forma centralizada. No caso de um hospital, esse controle deveria ser realizado pelo almoxarifado central e pela farmácia. No entanto, no hospital em análise isso não foi possível, em virtude da inexistência de almoxarifado. O software desenvolvido foi utilizado para controlar o material consumido em todo o hospital, especificando em cada saída de material o setor ou centro de custo de destino. Esse controle possibilitou a emissão de relatórios demonstrando o valor dos materiais consumidos no período por cada um dos centros de custos.

As informações sobre pessoal não foram levantadas através do sistema de informação desenvolvido para o hospital, em virtude do pouco tempo disponível para o seu desenvolvimento. Através do acesso à relação de funcionários com seus respectivos salários e encargos, foi possível apurar o custo com pessoal por centro de custos.

Os custos diretos com os serviços de terceiros tiveram seus valores obtidos junto à administração do hospital e junto à contabilidade da prefeitura municipal.

Pessoal e encargos: O custo com pessoal e encargos é um elemento de grande importância na composição dos custos totais do hospital. Eles foram obtidos junto ao departamento de pessoal da prefeitura e organizados em planilha de modo a permitir o cálculo do custo com pessoal e encargos por centro de custos. É importante destacar que a classificação de custos com pessoal e encargos foi utilizada neste trabalho se referindo ao custo com os servidores com vínculo com o hospital, seja concursado, contratado ou nomeado. Existem ainda outros custos que são classificados contabilmente como serviço de terceiros, como por exemplo,

a remuneração dos médicos plantonistas do pronto-socorro, os quais na verdade também representam custos com pessoal, no entanto, para os fins deste trabalho foi mantida a classificação contábil.

Assim, o Quadro 2 apresenta o resumo dos valores apurados com materiais de consumo para o hospital no período analisado.

Quadro 2 - Distribuição dos custos (em R\$) com materiais de consumo, segundo centro de custos e tipo de material, H. M. Barra do Bugres, 15/10 a 14/11/2008.

Centro de custo	Med. e materiais limp.	%	Materiais de limpeza	%	Impressos e mat. escritório	%	Gêneros aliment. E descart.	%	Comb. e energia	%	Mat. Manut.	%	Total	%
Administração	0,00	0,00	103,79	14,74	447,61	63,59	121,71	17,29	0,00	0,00	30,80	4,38	703,91	100
Farmácia	0,00	0,00	0,00	0,00	4,14	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,14	100
Faturamento/estatística	0,00	0,00	0,00	0,00	353,60	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	353,60	100
Gasoterapia	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.116,50	100	0,00	0,00	6.116,50	100
Ger. de Enfermagem	0,00	0,00	0,00	0,00	1,24	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,24	100
Manutenção	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0
Recepção	2,39	5,96	0,00	0,00	1,73	4,31	0,00	0,00	0,00	0,00	36,00	89,73	40,12	100
Telefonia	0,00	0,00	0,00	0,00	41,22	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	41,22	100
Transporte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.316,42	100	0,00	0,00	2.316,42	100
Centro cirúrgico	3.043,42	86,39	239,50	7,37	220,04	6,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.522,96	100
CMI	370,05	43,53	389,47	45,82	90,57	10,65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	850,09	100
Estabilização	2.980,97	99,06	6,61	0,22	21,73	0,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.009,31	100
Laboratório	379,76	59,66	162,44	25,32	94,38	14,83	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	636,58	100
Lavanderia	29,45	2,01	1.432,16	97,85	4,96	0,34	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.466,57	100
Limpeza	121,10	99,76	0,00	0,00	0,29	0,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	121,39	100
Nutrição	893,28	5,70	235,85	1,51	44,34	0,28	14.469,25	92,34	0,00	0,00	26,20	0,17	15.668,92	100
Radiologia	2.831,84	99,48	0,00	0,00	14,82	0,52	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.846,66	100
Ultra-sonografia	80,40	46,80	0,00	0,00	91,38	53,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	171,78	100
Clinica Cirúrgica	5.126,62	92,22	409,29	7,36	22,96	0,41	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.558,87	100
Clinica G.O.	4.991,38	92,58	156,59	2,90	182,95	3,39	0,00	0,00	0,00	0,00	60,50	1,12	5.391,42	100
Clinica Médica	6.205,90	91,19	463,22	6,81	136,29	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.805,41	100
Clinica Pediátrica	5.111,21	85,38	629,79	10,52	190,66	3,18	0,00	0,00	0,00	0,00	55,00	0,92	5.986,66	100
P.S./Ambulatório	11.176,50	93,02	627,20	5,22	211,07	1,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12.014,77	100
Unidades externas	70,74	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	70,74	100
Total	43.415,01	58,91	4.875,90	6,62	2.175,98	2,95	14.590,96	19,80	8.432,92	11,44	208,50	0,28	73.699,27	100

Desse modo, a Tabela 1 apresenta o valor do custo com pessoal e encargos levantados no período em análise para cada centro de custo do hospital.

Tabela 1- Distribuição dos custos com pessoal e encargos, segundo centro de custo, H. M. Barra do Bugres, 15/10 a 14/11/2008.

Centro de custo	Valor	%
Administração	3.891,79	1,45
Farmácia	10.108,24	3,78
Faturamento/estatística	4.714,64	1,76
Gasoterapia	0,00	0,00
Gerência de Enfermagem	22.251,15	8,31
Manutenção	2.495,05	0,93
Recepção	14.803,27	5,53
Telefonia	614,10	0,23
Transporte	5.208,86	1,95
Centro cirúrgico	12.123,96	4,53
Centro de Mat. Esterilizados	9.519,37	3,56
Estabilização	0,00	0,00
Laboratório	13.076,92	4,88
Lavanderia	4.261,55	1,59
Limpeza	11.895,09	4,44
Nutrição	14.337,75	5,36
Radiologia	4.123,64	1,54
Ultra-sonografia	4.564,59	1,70



Clínica Cirúrgica	17.431,45	6,51
Clínica Ginecológica e Obstétrica	33.946,15	12,68
Clínica Médica	26.828,17	10,02
Clínica Pediátrica	22.460,65	8,39
P.S./Ambulatório	29.079,25	10,86
Total	267.735,65	100,00

Serviço de terceiros: Nesse item serviço de terceiros estão inclusos os serviços prestados ao hospital por pessoas físicas e também pessoas jurídicas, não havendo a distinção segundo a classificação jurídica.

Assim, a Tabela 2 apresenta a distribuição dos valores de serviço de terceiros por centro de custo do hospital no período em análise.

Tabela 2 - Distribuição dos custos com serviço de terceiros, segundo centros de custos, H. M. Barra do Bugres, 15/10 a 14/11/2008.

Centro de custo	Valor	%
Administração	1.173,62	1,27
Farmácia	16,00	0,02
Faturamento/estatística	1.914,45	2,08
Recepção	3.567,22	3,87
Telefonia	3.657,34	3,97
Transporte	1.125,00	1,22
Centro cirúrgico	6.500,00	7,05
Laboratório	22.281,05	24,17
Limpeza	1.341,17	1,46
Nutrição	4.671,04	5,07
Clínica cirúrgica	350,00	0,38
Clínica G. O.	1.640,09	1,78
Clínica Médica	3.750,00	4,07
Clínica Pediátrica	50,00	0,05
P.S./Ambulatório	40.130,00	43,54
Total	92.166,98	100

Terceiro Passo

Apuração dos custos indiretos gerais: Os principais custos gerais, ou custos indiretos gerais, geralmente presentes nas organizações hospitalares são: telefonia, água e energia.

Em virtude do setor de telefonia ser classificado como um centro de custo e do hospital não pagar pela água utilizada por possuir poço artesiano e receber ainda água do serviço municipal de distribuição de água, foi considerado como custo indireto geral apenas o custo com energia, o qual totalizou R\$ 11.924,57 no período. Este custo foi rateado aos diversos centros de custos através da aplicação da metodologia apresentada por Saraiva (2006). O ponto inicial da metodologia é o levantamento dos pontos de luz e equipamentos existentes nos centros de custos, bem como a carga horária de trabalho de cada um deles, e com base nisso o estabelecimento dos seguintes pesos:

Peso 1: utilizado para identificar cada ponto de luz existente por centro de custo;

Peso 2: identifica os equipamentos que demandam um consumo de energia não superior a doze horas, como os computadores, impressoras, televisores, máquina de xérox, equipamento de som, balanças digitais, exaustores, ar-condicionado, etc.

Peso 3: considerando-se que alguns setores do hospital funcionam 24 horas, esse peso é aplicado aos equipamentos semelhantes aos do peso 2, mas que funcionam de forma ininterrupta;

Peso 4: aplicado aos equipamentos de uso diário, que demandam um consumo maior de energia: máquinas de lavar, secadoras e geladeiras industriais, autoclaves, esterilizadoras, etc.

Quarto Passo

Apuração dos custos totais: Após o levantamento dos itens anteriores e antes de realizar o rateio entre os vários centros de custos, a Tabela 4 apresenta de forma consolidada os custos totais por cada centro de custo e também o valor do custo indireto geral, o qual também será rateado a seguir aos centros de custos.

Tabela 4 - Distribuição dos custos totais, segundo centro de custos, H. M. Barra do Bugres, 15/10 a 14/11/2008.

Centro de custo	Mat. De Consumo		Pessoal e Encargos		Serv. de Terceiros		Total	
	R\$	%*	R\$	%*	R\$	%*	R\$	%
Administração	703,91	12,2	3.891,79	67,5	1.173,62	20,3	5.769,32	1,3
Farmácia	4,14	0,0	10.108,24	99,8	16,00	0,2	10.128,38	2,3
Faturamento/est.	353,60	5,1	4.714,64	67,5	1.914,45	27,4	6.982,69	1,6
Gasoterapia	6.116,50	100	0,00	0,0	0,00	0,0	6.116,50	1,4
Gerência de Enf.	1,24	0,0	22.251,15	100	0,00	0,0	22.252,39	4,9
Manutenção	0,00	0,0	2.495,05	100	0,00	0,0	2.495,05	0,6
Recepção	40,12	0,2	14.803,27	80,4	3.567,22	19,4	18.410,61	4,1
Telefonia	41,22	1,0	614,10	14,2	3.657,34	84,8	4.312,66	1,0
Transporte	2.316,42	26,8	5.208,86	60,2	1.125,00	13,0	8.650,28	1,9
Centro cirúrgico	3.522,96	15,9	12.123,96	54,7	6.500,00	29,4	22.146,92	5,0
Centro de Mat. Est.	850,09	8,2	9.519,37	91,8	0,00	0,00	10.369,46	2,3
Estabilização	3.009,31	100	0,00	0,0	0,00	0,0	3.009,31	0,7
Laboratório	636,58	1,8	13.076,92	36,3	22.281,05	61,9	35.994,55	8,1
Lavanderia	1.466,57	25,6	4.261,55	74,4	0,00	0,0	5.728,12	1,3
Limpeza	121,39	0,9	11.895,09	89,1	1.341,17	10,0	13.357,65	3,0
Nutrição	15.668,92	45,2	14.337,75	41,4	4.671,04	13,4	34.677,71	7,8
Radiologia	2.846,66	40,8	4.123,64	59,2	0,00	0,0	6.970,30	1,6
Ultra-sonografia	171,78	3,6	4.564,59	96,4	0,00	0,0	4.736,37	1,1
Clínica Cirúrgica	5.558,87	23,8	17.431,45	74,7	350,00	1,5	23.340,32	5,2
Clínica G.O.	5.391,42	13,2	33.946,15	82,8	1.640,09	4,0	40.977,66	9,2
Clínica Médica	6.805,41	18,2	26.828,17	71,8	3.750,00	10,0	37.383,57	8,4
Clínica Pediátrica	5.986,66	21,0	22.460,65	78,8	50,00	0,2	28.497,31	6,4
P.S./Ambulatório	12.014,77	14,8	29.079,25	35,8	40.130,00	49,4	81.224,02	18,2
Unidades externas	70,74	100	0,00	0,00	0,00	0,0	70,74	0,0
Sub-Total	73.699,27	17,0	267.735,65	61,8	92.166,98	21,2	433.601,90	97,3
Custos ind. Gerais							11.924,57	2,7
Custos totais	73.699,27	16,5	267.735,65	60,1	92.166,98	20,7	445.526,47	100

* Percentual em relação ao total do centro de custo específico.

Quinto Passo

Rateio dos custos entre os centros de custos: Após a distribuição do custo com a energia entre os centros de custos utilizando a metodologia de rateio especificada acima, obtém-se o custo total por cada centro de custos. A partir de então será realizado o rateio dos custos dos centros administrativos e intermediários para os centros finais e externos, embora os externos não sejam nosso foco de análise.

Para realizar isso, duas coisas são importantes: os componentes físicos (BEULKE e BERTÓ, 2008), que serão utilizados como critério de rateio (Quadro 3) e a definição da metodologia de alocação dos custos.

Para a realização do rateio dos custos dos centros administrativos e intermediários aos finais (produtivos) e externos foi necessário definir qual metodologia de alocação seria utilizada. De acordo com Falk (2001) e MS (2006) existem três tipos de metodologia: alocação



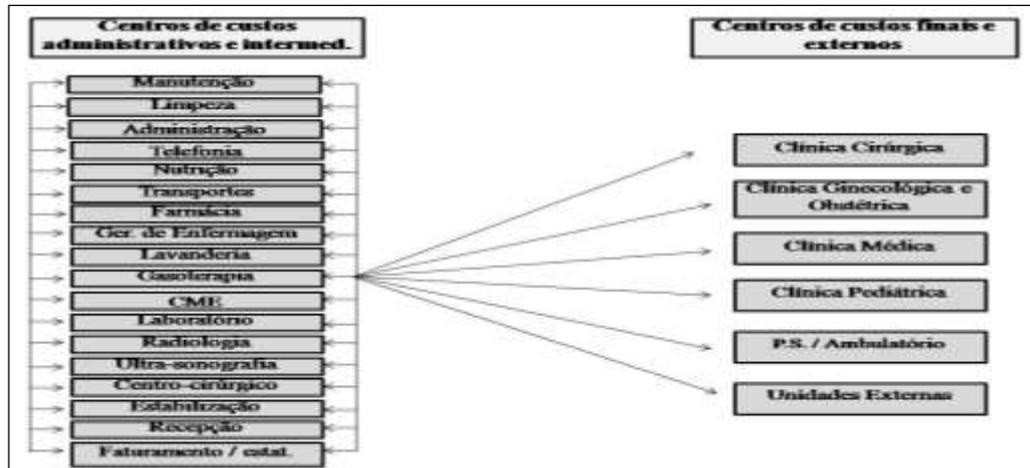
direta, alocação seqüencial ou escalonar e alocação recíproca ou matricial. Neste trabalho foi utilizada a metodologia de alocação recíproca ou matricial, por se mostrar a mais adequada para o que se propunha.

Quadro 3 - Componentes físicos utilizados com critério de rateio, H. M. Barra do Bugres, 15/10 a 14/11/2008.

Tipo de Centro de Custos	Centro de Custos	Critério de rateio
Administrativo	Administração	Servidores por centro de custos
Administrativo	Farmácia	Nº. de itens encaminhados aos centros de custos
Administrativo	Faturamento/estatística	Internação faturada por centro de custos
Administrativo	Gasoterapia	Pontos com fluxômetro ponderados pela utilização
Administrativo	Ger. de Enfermagem	Servidores por centro de custos subordinados
Administrativo	Manutenção	Metros quadrados por centro de custos
Administrativo	Recepção	Número de internações processadas por clínica
Administrativo	Telefonia	Ramais por centro de custos
Administrativo	Transporte	Km rodados para cada centro de custos
Intermediário	Centro cirúrgico	Horas de cirurgia ponderadas por tipo de proced.
Intermediário	CME	Nº. de pacotes e caixas por centro de custos
Intermediário	Estabilização	Nº. de pacientes ponderados pela permanência
Intermediário	Laboratório	Nº. de exames solicitados por centro de custos
Intermediário	Lavanderia	Kg de roupa lavada destinada ao centro de custos
Intermediário	Limpeza	M ² por centro ponderados pelo grau de severidade
Intermediário	Nutrição	Nº. de refeições ponderadas para cada centro
Intermediário	Radiologia	Nº. de exames solicitados por centro de custos
Intermediário	Ultra-sonografia	Nº. de exames solicitados por centro de custos
Final	Clínica Cirúrgica	Nenhum
Final	Clínica G. O.	Nenhum
Final	Clínica Médica	Nenhum
Final	Clínica Pediátrica	Nenhum
Final	P.S./Ambulatório	Nenhum
Externo	Unidades externas	Nenhum

Essa metodologia, reconhece a reciprocidade entre os centros de custos, ou seja, ela reconhece que os centros de custos administrativos e intermediários não apenas transferem seus custos até que eles cheguem aos centros finais ou produtivos, mas que um centro administrativo ou intermediário pode tanto prestar como receber serviços. Essa metodologia é complexa já que se utiliza de álgebra matricial para a realização dos cálculos, em virtude disso, foi desenvolvido no software implantado junto ao hospital um módulo para apuração de custos que calcula essa distribuição recíproca dos custos de forma facilitada. O processo realizado pelo sistema é demonstrado na Figura 1.

Figura 1- Aplicação da alocação recíproca dos custos indiretos, H. M. Barra do Bugres, 15/10 a 14/11/2008.



Sexto passo

Cálculo do custo da diária de internação hospitalar: O cálculo do custo da diária de internação foi operacionalizado através da divisão do custo total de cada clínica pelo total de pacientes-dia. Com esta operação, obteve-se o custo médio da diária de internação (Tabela 5).

Tabela 5 - Distribuição do custo médio por paciente-dia comparado com a receita média, segundo centros de custos finais, H. M. Barra do Bugres, 15/10 a 14/11/2008.

Custos	Clínica Cirúrgica	Clínica G. O.	Clínica Médica	Clínica Pediátrica
Custo total por centro de custos	63.410,28	88.637,06	73.830,31	61.769,64
Pacientes – dia (diárias)	343	273	350	375
Custo médio da diária	184,87	324,68	210,94	164,72
Receita média da por diária	134,64	145,67	122,41	119,55
Déficit médio	50,23	179,01	88,53	45,17

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme verificado, o processo de apuração de custos em hospitais públicos é bastante complexo, principalmente pela indisponibilidade de informações nos moldes necessários. Essa é uma deficiência destacada por Falk (2008) ao afirmar que cerca de apenas 15% dos hospitais possuíam sistema informatizado de gestão. A experiência com este trabalho evidenciou a importância de um sistema informatizado para a apuração de custos num hospital, esse tipo de organização agrupa vários serviços dentro uma só unidade de saúde, além de reunir uma multiplicidade de profissionais. Essa estrutura produz simultaneamente um volume muito grande de dados que demandam um sistema de informação para processá-lo. E a contabilidade de custos é parte desse sistema de informação como um todo e depende das outras partes ou módulos do sistema para alcançar seus fins. Assim, mesmo diante da necessidade de criar mecanismos para levantar os dados necessários à apuração de custos, o trabalho proposto pela dissertação de mestrado em questão foi realizado alcançando o objetivo principal que foi calcular o custo da diária de internação hospitalar. Ressalta-se que o custo encontrado foi o custo médio, não representando com exatidão o custo da diária de cada paciente, no entanto é uma informação importante diante de uma instituição que não dispunha de nenhuma informação



sobre seus custos. Os dados mostram o centro de custo que apresentou o maior custo da diária foi a clínica Ginecológica e Obstétrica e na comparação com as receitas médias, verifica-se que o menor déficit foi registrado pela Clínica Pediátrica.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. Gestão de custos hospitalares. Dissertação de mestrado em engenharia de produção. Santa Catarina: UFSC, 2006.

BEULKE, R; BERTÓ, J.D. Gestão de custos e resultados na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. 4. ed. rev. atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2008.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. Associação Brasileira de Custos, Vol. III, nº. 2, 2008. Disponível em: www.abcustos.org.br.

CAMPOS, M. Apostila de sistema de informação. Disponível em: <http://www.marcelocampos.com.br/academico/tur/download/aula007sistema.pdf> (acesso dia 16.09.2008).

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

DA SAÚDE. Secretaria de Atenção à Saúde. DATASUS. **Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES**. Brasília; 2007. [acesso dia 27 de novembro de 2007]. Disponível em: http://cnes.datasus.gov.br/Lista_Es_Nome.asp?VTipo=0

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

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

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 5ª. ed. rev. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, G.A. Métodos convencionais e não-convencionais e a pesquisa em administração. Caderno de pesquisas em administração. V. 00, Nº. 0, 2º. Semestre, 2004.

MENDES, EV. A organização da saúde no nível local. São Paulo: Hucitec, 1998.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Gabinete Ministerial. Portaria 312 de 02 de maio de 2002. Dispõe sobre a Padronização da Nomenclatura do Censo Hospitalar. Brasília, DF; 2002.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. Programa Nacional de Gestão de Custos. Manual Técnico de Custos: conceitos e metodologia. Brasília, DF; 2006.

SARAIVA, M.C. Investigação da mensuração de custos na formação dos preços dos serviços hospitalares: um foco na diária hospitalar [dissertação de mestrado]. Natal: Programa



Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UNB, UFPB, UFPE, UFRN, 2006.

TANAKA, Y.O., MELO, C. Avaliação de Programas de Saúde do Adolescente: um modo de fazer. Editora da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2001.

VASCONCELLOS, M.M; MORAES, I. H.; CAVALCANTE, M.T.L. Política de saúde e potencialidades de uso das tecnologias de informação. Saúde em Debate 2002; 26 Supl. 61: 219-235.