

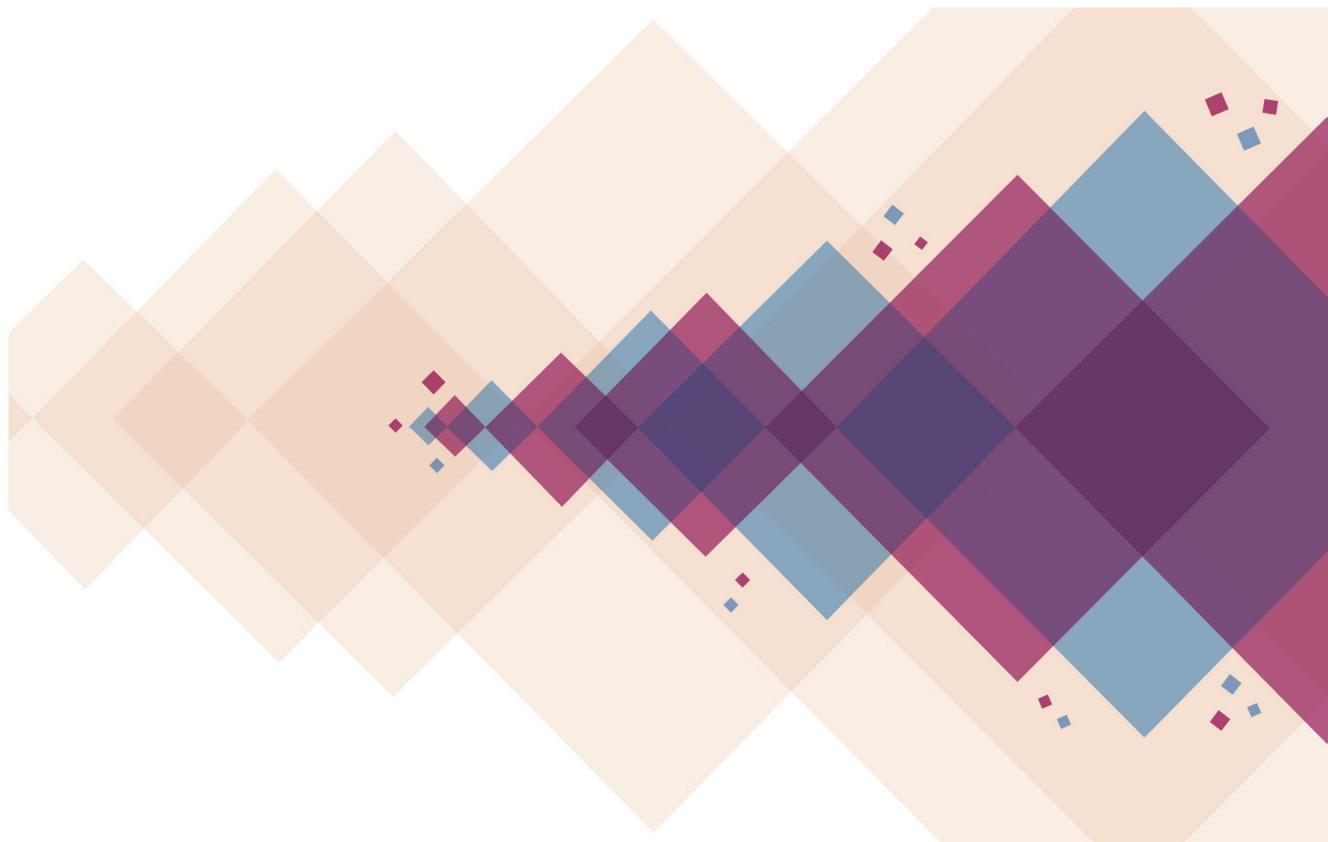
*Contabilidad y Finanzas*



# 2.



*La Calidad Académica,  
un Compromiso Institucional*



## *Gestão de custos como instrumento de governança pública: um modelo de custeio para os hospitais públicos*

*Antonio Gonçalves de Oliveira  
Christian Luiz da Silva  
Márcia Beatriz Schneider Blanski*

de Oliveira, Antonio Gonçalves; da Silva, Christian Luiz; Schneider Blanski, Márcia Beatriz. (2016). Gestão de custos como instrumento de governança pública: um modelo de custeio para os hospitais públicos. *Critério Libre* 14 (24), 57-87. ISSN 1900-0642.

Critério Libre • Vol. 14 • No. 24 • Bogotá (Colombia) • Enero-Junio 2016 • Pp. 57-87

# GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA PÚBLICA: UM MODELO DE CUSTEIO PARA OS HOSPITAIS PÚBLICOS

LA ADMINISTRACIÓN DE GASTOS COMO INSTRUMENTO DE GOBERNANZA PÚBLICA: UN MODELO DE COSTEO PARA HOSPITALES PÚBLICOS

EXPENSE MANAGEMENT AS AN INSTRUMENT OF PUBLIC GOVERNANCE: A MODEL FOR PUBLIC HOSPITALS COSTING

L'ADMINISTRATION DE FRAIS COMME INSTRUMENT DE GOUVERNANCE PUBLIQUE: UN MODELE DE FINANCEMENT POUR DES HÔPITAUX PUBLICS

ANTONIO GONÇALVES DE OLIVEIRA\*  
CHRISTIAN LUIZ DA SILVA\*\*  
MÁRCIA BEATRIZ SCHNEIDER BLANSKI\*\*\*

FECHA DE RECEPCIÓN: 29-10-2015  
FECHA DE APROBACIÓN: 27-05-2016

## RESUMO

A gestão de custos em qualquer organização proporciona uma série de benefícios, como a segurança na boa administração dos recursos, porém é pouco utilizada na área pública e, especialmente na área hospitalar pública, o que configura-se como um paradoxo, frente à complexidade da organização hospitalar, a situação de subfinanciamento da saúde e a necessidade de máxima eficiência do sistema de saúde público brasileiro, tendo em vista os direitos universais garantidos pela Constituição Federal. Este estudo tem como objetivo propor um modelo de custeio para a gestão

Artículo producto de investigación.

- \* Doutor em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); professor e coordenador do Programa de Mestrado em Planejamento e Governança Pública (PPGPGP), Curitiba – PR/Brasil. [agoliveira@utfpr.edu.br](mailto:agoliveira@utfpr.edu.br)
- \*\* Pós-doutor em Administração, doutor em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); bolsista produtividade do CNPq; professor do programa de pós-graduação em Planejamento e Governança Pública (mestrado profissional) e do Programa de Mestrado e Doutorado em Tecnologia da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba – PR/Brasil. [christiansilva@utfpr.edu.br](mailto:christiansilva@utfpr.edu.br)
- \*\*\* Mestre em Planejamento e Governança Pública (mestrado profissional) da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba – PR/Brasil. [marciablanski@brturbo.com.br](mailto:marciablanski@brturbo.com.br)

de custos em hospitais públicos como instrumento de governança pública. A metodologia utilizada é a pesquisa-ação, com base no levantamento de resultados de pesquisas similares e na aplicação em dois hospitais públicos estaduais. Tal estudo mostra-se relevante, tendo em vista que a avaliação dos resultados se constitui num importante instrumento diante dos desafios impostos na gestão, no financiamento e na operacionalização dos hospitais públicos.

**PALAVRAS-CHAVE:**

custos hospitalares, financiamento da saúde, governança pública, planejamento.

**CLASSIFICAÇÃO JEL:**

H83

**ABSTRACT**

The cost management in any organization provides a number of benefits, such as Security in the good management of resources, but it hasn't been usually applied to public sector in Brazil. This fact is more evident in the public hospital for many problems: complexity hospital organization, health underfunding and efficiency problem in the Brazilian public health system from universal rights guaranteed by the Constitution. This study aims to propose a costing model for public hospitals as Public Governance instrument applied to Brazilian public hospitals. The methodology used is action research, based on survey results of similar research and application in two public hospitals. This study shows how is possible to applied the model proposal and how its results could help to develop new instruments for management, financing and operation of public hospitals.

**Keywords:** health financing, hospital costs, planning, public governance.

**JEL Classification:** H83

**RESUMEN**

La administración de gastos en cualquier organización proporciona un conjunto de beneficios, como la seguridad en la buena administración de los recursos; sin embargo, se emplea poco en el área pública, y especialmente en el área de los hospitales públicos, lo que constituye una paradoja, frente a la complejidad de la organización hospitalaria, la situación de financiamiento deficitario de la salud y la necesidad de máxima eficiencia del sistema brasileño de salud pública, considerando los derechos universales garantizadas por la Constitución federal. El objetivo de este estudio es proponer un modelo de costeo para la administración de gastos en hospitales públicos como instrumento de gobernanza pública. La metodología utilizada es la investigación - acción, con base en el examen de los resultados de investigaciones similares y en la aplicación en dos hospitales públicos estatales. Dicho estudio aparece relevante, ya que la evaluación de los resultados constituye un instrumento importante ante los desafíos planteados en la administración, la financiación y la operacionalización de los hospitales públicos.

**Palabras clave:** custos hospitalarios, financiación de la salud, gobernanza pública, planificación.

**Clasificación JEL:** H83

### RÉSUMÉ

L'administration de frais dans quelle organisation fournit un ensemble de bénéfiques, comme la sécurité dans la bonne administration des recours; cependant, il s'emploie peu dans l'aire publique, et spécialement dans le domaine des hôpitaux publics, ce qui constitue un paradoxe, en face de la complexité de l'organisation hospitalière, la situation de financement déficitaire de la santé et la nécessité d'efficacité maximale du système brésilien de santé publique, en considérant les droits universels garanties par la Constitution fédérale. L'objectif de cette étude c'est de proposer un modèle de financement pour l'administration de frais des hôpitaux publics comme instrument de gouvernance publique. La méthodologie utilisée est la recherche - action, basée dans l'examen des résultats de recherches similaires et dans l'application dans deux hôpitaux publics. La dite étude apparaît importante, puisque l'évaluation des résultats constitue un instrument important devant les défis projetés dans l'administration, le financement et l'operacionalisation des hôpitaux publics.

**Mots clés:** financement de la santé, frais hospitaliers, gouvernance publique, planification.

**Classification JEL:** H83

## 1 . INTRODUÇÃO

O financiamento frente a um Sistema Único de Saúde (SUS) com direitos universais e abrangentes e os custos a ele inerentes, envolve um grande desafio para a saúde pública no Brasil.

A mudança no perfil epidemiológico e demográfico da população, bem como a alavancagem tecnológica na saúde, impulsionam cada vez mais o aumento de custos dentro de um sistema cujo subfinanciamento tem sido apontado como a causa principal da falta de oferta de serviços com qualidade à população. As políticas de financiamento da saúde no federalismo brasileiro apresentam-se como mais uma problemática ao tema, pois observa-se uma curva decrescente nos gastos com ações e serviços de saúde do governo federal e uma oneração na participação dos estados e municípios.

Nesse contexto encontram-se os hospitais, organizações públicas ou privadas que, pela natureza dos serviços prestados, se tornam instituições complexas, com custos cada vez mais crescentes e que deveriam ser a última porta de entrada num sistema de saúde que tem a hierarquização como um dos seus princípios basilares, cuja atenção primária seria o eixo orientador. Na prática não funciona assim, pois se verifica que as causas primárias das doenças da população ainda não recebem a atenção necessária em vários municípios e

*Nesse contexto encontram-se os hospitais, organizações públicas ou privadas que, pela natureza dos serviços prestados, se tornam instituições complexas, com custos cada vez mais crescentes e que deveriam ser a última porta de entrada num sistema de saúde que tem a hierarquização como um dos seus princípios basilares, cuja atenção primária seria o eixo orientador.*

regiões do país, impulsionando as soluções para a concentração do atendimento nos hospitais (hospitalocentrismo).

Diante desse cenário, verifica-se a necessidade de se aprofundar e contribuir para as práticas de gestão dos equipamentos hospitalares de saúde, tendo em vista que a análise e a proposição de políticas públicas para uma gestão com informações mais estruturadas para tomada de decisão, são objetivos necessários com impactos positivos para o cidadão. Um sistema único de saúde traz uma importante contribuição do governo para a sociedade, mas é um importante desafio ter uma gestão melhorada continuamente para lidar com o crescimento da demanda de serviços associado à restrição de recursos.

O desenvolvimento de um modelo de custeio para a gestão de custos em hospitais públicos busca contribuir como proposta de aprimoramento para o controle, transparência, orçamentação e planejamento das ações estratégicas de saúde. Sendo assim, a perspectiva da pesquisa é que o modelo de custeio proposto possa ser utilizado como instrumento de governança pública e contribuir para tornar as organizações hospitalares públicas mais responsivas para o cidadão e para a sociedade.

A metodologia de pesquisa é concernente à abordagem qualitativa por meio da natureza de pesquisa aplicada, na qual os conhecimentos adquiridos são utilizados para a aplicação prática e dirigidos para a solução dos problemas específicos, de acordo com as verdades e interesses locais, utilizando-se como procedimento a pesquisa-ação, com a participação planejada dos pesquisadores na situação problemática a ser empiricamente investigada.

Busca-se o desenvolvimento e a aplicação de um modelo de custeio para os hospitais públicos, partindo-se dos conceitos teóricos de custos para compreensão dos casos aplicados e geração de elementos para uma melhor compreensão do problema, por isso se trata de um estudo exploratório.

*A metodologia de pesquisa é concernente à abordagem qualitativa por meio da natureza de pesquisa aplicada, na qual os conhecimentos adquiridos são utilizados para a aplicação prática e dirigidos para a solução dos problemas específicos, de acordo com as verdades e interesses locais, utilizando-se como procedimento a pesquisa-ação, com a participação planejada dos pesquisadores na situação problemática a ser empiricamente investigada.*

Frente ao objetivo de propor um modelo de custeio aplicável às organizações hospitalares públicas, é importante frisar que não se obstina exaurir o assunto, pois, além de serem incipientes os estudos sobre a temática central – custos em hospitais públicos – demonstrar-se-á que o assunto possui campo fecundo para inserções futuras sob os mais diversos enfoques.

Dessa maneira, cientes das limitações em busca do objetivo proposto, este artigo estrutura-se em cinco partes/seções, sendo a primeira delas esta introdução em que se sintetiza a contextualização, o problema e o objetivo do estudo. A segunda seção perfila o aporte teórico e encontra-se subdividida em duas subpartes: a primeira trata do sentido geral de custos e suas apropriações, e a segunda se encarrega de abordar os aspectos teóricos referentes as metodologias de custeio aplicáveis. A terceira seção aprofunda os aspectos metodológicos para evidenciar o caminho percorrido pela pesquisa, enquanto que a quarta parte dedica-se em estabelecer os resultados, ou seja, a demonstração do modelo de custeio proposto para aplicação nos hospitais públicos. A última parte refere-se às considerações finais, seguida do referencial bibliográfico que sustenta o estudo realizado.

## 2. CUSTOS E CRITÉRIOS PARA SUA APROPRIAÇÃO

Leone (2000, p. 20) define a contabilidade de custos como “[...] o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão”.

Vem ao encontro dessa visão a análise de Megliorini (2012, p. 1) ao afirmar que uma empresa apura seus custos com o objetivo de exercer o controle e tomar decisões e acrescenta a questão do atendimento às exigências legais de apuração de resultados e avaliação de estoques. As regras e princípios iniciais da contabilidade de custos foram criados para a mensuração monetária dos estoques e do resultado e evoluiu

nas últimas décadas para “importante arma de controle e decisões gerenciais”. A evolução se deu após a Revolução Industrial, no século XVIII, ocasionado pelo crescimento das empresas e pelo advento do mercado de capitais e consequente ao surgimento da figura de auditoria independente (Martins, 2010, pp. 21-22).

Essa evolução da contabilidade de custos possibilitou que ela fosse ampliada para outros campos, como a administração pública, sendo disciplinada no aspecto legislativo brasileiro a partir da Lei n.º 4.320/1964, porém restrito o seu uso à área industrial.

Novas regulações foram criadas e o tema de custos foi sendo ampliado e sua utilização disciplinada, como por exemplo, o Decreto-Lei n.º 200/1967, que proporciona o abandono do seu uso somente à área industrial e direciona a sua utilização de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Registre-se ainda na contemporaneidade, as regulações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em especial a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT) 16.11 que estabelece as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

O crescimento das empresas proporcionou modificações na sua administração, tanto em termos de tamanho quanto em complexidade, o que faz da contabilidade um instrumento indispensável para a sua segurança e desenvolvimento (Oliveira, 2004, p. 81).

A informação gerencial contábil exerce um papel fundamental para as empresas, pois possibilita medir o desempenho de suas unidades de negócios, departamentos e divisões e o alinhamento das suas estratégias individuais à estratégia da empresa (Atkinson et al., 2000, p. 37).

Nesse sentido Leone (2000, p. 43) esclarece que “o custo de produção ou de realização de um produto ou serviço é a soma do consumo de três recursos: os materiais, a mão de obra e as despesas gerais” e complementa que a administração pode

*Nesse sentido Leone (2000, p. 43) esclarece que “o custo de produção ou de realização de um produto ou serviço é a soma do consumo de três recursos: os materiais, a mão de obra e as despesas gerais” e complementa que a administração pode usar diferentes técnicas de avaliação, aplicação e controle para cada um desses recursos, sendo a contabilidade de custos uma dessas técnicas, além do que oferece flexibilidade para adaptação aos diferentes cenários.*

usar diferentes técnicas de avaliação, aplicação e controle para cada um desses recursos, sendo a contabilidade de custos uma dessas técnicas, além do que oferece flexibilidade para adaptação aos diferentes cenários.

Estas técnicas se aplicam, inclusive, às organizações hospitalares, uma vez que o volume de recursos materiais ou humanos necessários na prestação do serviço hospitalar, aliados à diversidade de atendimentos prestados e diferentes técnicas, torna o hospital uma organização complexa (Martins, 2000, p. 15; Falk, 2001, p. 16; Mattos, 2005, p. 25).

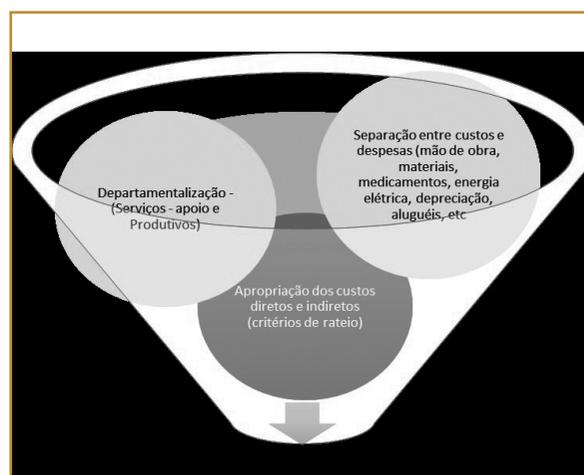
Há que se considerar ainda que, inserido neste contexto de grande volume de recursos materiais e humanos dispendidos na assistência hospitalar, é reconhecido o fenômeno de aumento de preços (e custos) do setor de saúde, caracterizado como uma inflação intrínseca ao setor que pode ser ocasionado pelo desequilíbrio entre a demanda e a oferta de serviços, bem como a pressão por novas tecnologias (Neto; Malik, 2007, p. 3). A gestão de custos torna-se útil e imprescindível dentro de qualquer organização, em especial as hospitalares, pois fornece subsídios para uma visão mais acurada da realidade financeira e, dessa forma, proporciona não somente a maneira de gastar menos, mas gastar melhor, pois identifica os exageros e fornece subsídios para a destinação dos recursos na quantidade certa (Almeida; Borba; Flores, 2009).

Para a proposição do objeto deste estudo, utiliza-se a taxionomia de Matos (2005, pp. 42-48), para quem os custos aplicados à área hospitalar são classificados como diretos e indiretos, quando relacionados aos insumos utilizados na operação do hospital e como fixos e variáveis, quando relativos ao comportamento dos custos em relação ao volume das operações. Observa-se com relação à terminologia adotada pelo autor com relação aos insumos na classificação de custos diretos e indiretos, que os mesmos dizem respeito à mão de obra (salários), consumo de medicamentos e materiais, telefone, aluguel e outros custos utilizados na operação (Mattos, 2005, p. 43).

Registre-se que para a classificação dos custos em diretos e indiretos, faz-se necessário fundamentar-se em critérios de rateio e na departamentalização da organização, uma vez que as atividades de apoio, realizadas nos departamentos de serviços, possuem custos que são distribuídos às áreas de produção por intermédio de rateios adequados às características de suas atividades (Matos, 2005, p. 65).

Procura-se compreender essa apropriação de custos diretos e indiretos (por intermédio dos critérios de rateio) e despesas nos devidos departamentos produtivos ou de serviços (apoio), conforme ilustrado na Figura 1.

**Figura 1. Esquema básico da contabilidade de custos.**



(Fonte: Adaptado de Perez Junior, Oliveira e Costa, 2001, p. 9; Mattos, 2005, p. 65).

Por sua vez, os critérios de rateio são aqueles utilizados para distribuição dos gastos indiretos aos produtos, centros de custos, centros de despesas ou receitas geradas. Estes, muitas vezes são subjetivos e arbitrários, podendo provocar distorções no resultado final, interferindo no valor do custo final de cada produto ou serviço (Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001, p. 26; Martins, 2010, p. 83). Pode-se compreender que não há critério subjetivo perfeito e que a escolha das alternativas de critérios de rateio parte da premissa da mais aceitável (menos injusta) ou por não haver alternativas melhores (Martins, 2010, p. 79).

Essa visão é corroborada por Megliorini (2012, pp. 26, 56), quando afirma que “[...] a principal regra para determinação de critérios de rateio é o bom senso” e alerta para o fato de que há necessidade de se ter em mente que as bases de rateio estabelecidas devem ser duradouras, procurando-se evitar mudanças frequentes, pois estas podem provocar flutuações nos custos dos produtos nos períodos, o que impossibilita as comparações e confunde a análise pelos destinatários dos centros de custos.

## 2.1 CUSTEIO E METODOLOGIAS APLICÁVEIS

Um sistema de custos é eficiente na medida em que serve como ferramenta de apuração, análise e controle sobre as atividades produtivas, em todas as suas fases e seus departamentos, definindo-se controle, em sentido amplo, como um conjunto de normas e procedimentos administrativos que uma organização realiza para proteger seus bens e direitos (Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001, p. 153).

A apropriação de custos aos produtos por meio de um sistema de custos pode ser escolhida pelas empresas dentre os vários métodos existentes conforme a literatura, com destaque para: o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio pleno ou integral, o custeio padrão, a unidade de esforço de produção, e o custeio baseado em atividades (Beuren, Souza; Raupp, 2003). Não obstante os diversos métodos apontados, verifica-se que os mais relevantes para as necessidades gerenciais e mais utilizados, de acordo com as características do segmento de saúde, são o custeio por absorção, custeio direto e custeio baseado em atividades (Martins, 2010, p. 198; Mattos, 2005, p. 97; Clemente; Souza, 2000, p. 63).

### 2.1.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Advindo da Alemanha no século XX, o custeio por absorção era conhecido por RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit), em que inicialmente utilizava-

*Advindo da Alemanha no século XX, o custeio por absorção era conhecido por RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit), em que inicialmente utilizava-se para apuração dos custos do período, todos os gastos (custos e despesas) e apropriava-se à produção por meio das técnicas de rateio. Após o crescimento das despesas, consequência do desenvolvimento da economia norte-americana, estas foram segregadas dos custos e apropriadas diretamente ao resultado do exercício (Perez Junior, Oliveira; Costa, 2001, p. 64).*

se para apuração dos custos do período, todos os gastos (custos e despesas) e apropriava-se à produção por meio das técnicas de rateio. Após o crescimento das despesas, consequência do desenvolvimento da economia norte-americana, estas foram segregadas dos custos e apropriadas diretamente ao resultado do exercício (Perez Junior, Oliveira; Costa, 2001, p. 64).

Mattos (2005, p. 98) defende o que ele denomina como uma “adaptação a esta versão clássica”, tendo em vista que para a apuração de custos hospitalares utiliza-se como base de cálculo a totalidade dos insumos, quais sejam os custos e as despesas. Essa adaptação é denominada de “custeio por absorção pleno”.

Observa-se este conceito também em Megliorini (2012, p. 2) como sendo “(...) o método de custeio pelo qual se apropriam aos produtos fabricados em determinado período todos os custos e despesas incorridos neste período”.

Verifica-se que a metodologia de custeio por absorção, para uma maior eficácia e menos subjetividade, utiliza-se do critério de departamentalização que são as áreas envolvidas para a elaboração do produto ou serviço, cujos processos são divididos em centros de custos que absorvem os custos indiretos, podendo estes centros ser classificados em centros de custos produtivos e auxiliares ou administrativos (Mattos, 2005, p. 102; Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001, p. 69). Compreende-se como centros de custos as áreas em que os custos ou despesas são acumulados, sendo necessária a distinção entre centros de custos auxiliares, administrativos e produtivos. Na área hospitalar, para configuração de um centro de custo como produtivo faz-se pertinente a realização da prestação de serviços ao paciente e a remuneração pelos serviços prestados. Já os centros de custos auxiliares e administrativos não são objetos de remuneração por seu papel de prestação de serviços internos (Megliorini, 2012, p. 55; Mattos, 2005, p. 102).

## 2.1.2 CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

Por sua vez, o custeio direto ou variável consiste em apropriar somente os custos variáveis aos produtos ou serviços, sejam diretos ou indiretos, diferentemente do custeio por absorção que rateia os custos fixos aos produtos (Megliorini, 2011, p. 137).

Dessa maneira, como os custos fixos deixam de integrar o produto/serviço, estes passam a integrar a estrutura de despesas, indo diretamente para o resultado (Martins, 2010, p. 198).

Segundo Mattos (2005, p. 201), o custeio direto oferece uma abordagem com relação ao “custo-volume-lucro”, considerando no custo do produto ou serviço somente as parcelas dos custos variáveis, sendo os custos fixos tratados como despesas da empresa na sua totalidade (Mattos, 2005, p. 202).

Nota-se que a literatura é uníssona quanto ao fato de que a inclusão dos custos fixos aos produtos pode dificultar gerencialmente o conhecimento dos seus custos, tendo em vista que a demanda e o mix de produção se modificam em diferentes períodos. Nesse sentido, reconhece-se custo fixo como sendo da estrutura e não do produto, uma vez que produzindo-se ou não, o custo fixo é latente.

## 2.1.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O custeio por atividades, também chamado de ABC (Activity Based Costing), teve sua origem na década de 1980, quando as empresas tiveram que adequar sua estrutura tradicional para um mundo mais competitivo. Essa mudança provocou um novo modelo de produção, com novas tecnologias e diversificação, no qual os principais elementos de custos como mão de obra direta e matéria-prima passaram a competir com os custos indiretos que começaram a ter um aumento significativo, culminando na criação de um novo sistema que contemplasse as necessidades de novas informações gerenciais que objetivassem o controle, classificação e análise dos custos indiretos da produção (Megliorini, 2011, p. 188; Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001, p. 224).

*O custeio por atividades, também chamado de ABC (Activity Based Costing), teve sua origem na década de 1980, quando as empresas tiveram que adequar sua estrutura tradicional para um mundo mais competitivo. Essa mudança provocou um novo modelo de produção, com novas tecnologias e diversificação, no qual os principais elementos de custos como mão de obra direta e matéria-prima passaram a competir com os custos indiretos que começaram a ter um aumento significativo, culminando na criação de um novo sistema que contemplasse as necessidades de novas informações gerenciais que objetivassem o controle, classificação e análise dos custos indiretos da produção (Megliorini, 2011, p. 188; Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001, p. 224).*

Dessa forma, surge o conceito do ABC como uma técnica de controle e adequação de custos que permite identificar os processos e as atividades nos setores da organização, realizar a identificação e análise dos custos envolvidos nessas atividades e atribuir os custos aos produtos utilizando-se os direcionadores de custos (Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001, p. 227).

Megliorini (2011, p. 189) faz referência ao que ele chama de “filosofia” asseverando que “[...] os recursos de uma empresa são consumidos pelas atividades executadas, e os produtos, serviços ou outros objetos de custeio resultam das atividades que requerem esses recursos [...]”

Como já verificado nas subseções anteriores a problemática da questão da arbitrariedade e subjetivismo que podem ocorrer na definição de critérios de rateio, verifica-se que uma das diferenças entre rateio de custos, utilizadas no custeio por absorção e direcionadores de custos e atividades utilizados no custeio ABC, é uma maior precisão, deste último, da apropriação dos gastos (Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001, p. 230).

No entanto, a complexidade do sistema ABC e o dispêndio maior de tempo e de recursos, pode ser um fator dificultante na sua implantação e manutenção, tendo em vista a relação custo-benefício (Ferreira, 2007, p. 208).

As etapas para o custeio ABC relatadas por Megliorini (2011, p. 190), são: “(i) identificar as atividades mais relevantes realizadas em cada departamento; (ii) atribuir os custos dos recursos às atividades; e (iii) atribuir os custos dos recursos aos objetos de custeio”.

Para tanto se realiza a apropriação direta (quando é possível identificar o recurso à atividade), por meio de direcionadores que permitem relacionar o recurso à atividade e em último caso utiliza-se o rateio, quando não possibilita a apropriação direta nem rastreamento.

Conforme Mattos (2005, p. 239) são bastante visíveis os benefícios da aplicação da metodologia ABC, dentre elas a adequação dos custos frente

a formação de preços, a análise de custos da capacidade ociosa e a possibilidade de identificar custos e atividades que agregam e não agregam valor.

## 2.1.4 CONSOLIDAÇÕES TEÓRICAS

Com base nesses conceitos e análises extraídos da bibliografia estudada, tem-se um resumo das considerações teóricas no quadro 1, com o objetivo de comparar os métodos de custeio descritos, suas vantagens e limitações. Após justifica-se as razões pelas quais se optou pelo método de custeio aplicado neste estudo.

Quadro 1. Resumo das características dos métodos de custeio.

CUSTEIO POR ABSORÇÃO Apropria os custos fixos e variáveis aos produtos	Vantagens	Método adotado pelas legislações comercial e fiscal. Departamentalização é inerente aos serviços hospitalares.
	Desvantagens	Crítérios de rateio podem envolver subjetividade.
CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL Apropria somente os custos variáveis aos produtos	Vantagens	A distribuição dos custos fixos aos produtos leva em conta o volume da produção, que é variável.
	Desvantagens	Pode dificultar o conhecimento do custo final do produto. Sistema não é aceito para fins fiscais.
CUSTEIO ABC Realiza a análise dos custos envolvidos nos processos/atividades.	Vantagens	Maior precisão da apropriação dos gastos. Análise dos custos da capacidade ociosa. Possibilidade de identificar custos de processos que agregam e não agregam valor.
	Desvantagens	Complexidade de implantação e manutenção.

(Fonte: Elaborado pelos autores com base em Perez Junior, Oliveira e Costa, 2001; Mattos, 2005; Megliorini, 2011; Martins, 2010; Ferreira, 2007).

A aplicação do método de custeio por absorção, cujo objetivo é a proposição de um modelo para hospitais públicos, justifica-se tendo em vista que para o emprego do custeio ABC necessita-se de um maior detalhamento das atividades por processo de trabalho e, por conseguinte a sua aplicação depende de maior organização e disponibilidade das informações, não sendo também aplicável

o custeio variável direto pelo fato de que neste método parte-se somente do custo variável total, o que se torna uma limitação em alguns casos onde o custo fixo necessário à atividade é significativo. Mas, em situações onde não há nenhuma estruturação da informação de custos, opta-se normalmente por aplicar o custeio por absorção que, por sua vez, é muito útil na área hospitalar devido

suas características de departamentalização, mas com extrema interligação entre as áreas.

Dessa forma, o custeio por absorção, não obstante suas reconhecidas limitações para fins gerenciais, haja vista a incorporação do custo fixo ao produto/serviço, proporciona subsídios para os controles anteriormente inexistentes, e, nos casos em que inexistente sistema de custeio, é ele a base para implantação de qualquer outro método, fato observado nos hospitais objetos da pesquisa.

### 3. METODOLOGIA APLICADA AO DESENVOLVIMENTO DO MODELO

Neste estudo, consoante a problemática e objetivos propostos, buscou-se o desenvolvimento de um modelo de custeio para os hospitais públicos, partindo-se dos conceitos teóricos de custos para compreensão dos casos aplicados e geração de elementos para uma melhor compreensão do problema, por isso se trata de um estudo exploratório.

O procedimento de pesquisa utilizado foi o de pesquisa-ação, com a participação planejada dos pesquisadores inseridos na problemática que foi investigada (Thiolent, 2011, p. 20).

O problema que motivou o presente trabalho é a situação pela qual passa um grande número de instituições hospitalares públicas no Brasil, que conforme mostra o senso comum, vem enfrentando dificuldades na gestão motivadas pela falta de recursos, o que pode também ser motivada pela falta de gestão dos recursos, resultando assim no uso irracional dos mesmos, com impacto na degradação dos processos assistenciais.

Tem-se por obviedade que os indicadores de custos devem ser cuidadosamente analisados, os quais quando elevados podem indicar desperdícios. Por outro lado, custos excessivamente baixos podem indicar a execução de procedimentos sem a qualidade mínima necessária.

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema a ser pesquisado, este estudo caracteriza-

se como qualitativo, com base na interpretação de fenômenos e atribuição de significados no ambiente natural (Silva, 2005, p. 20).

O método também se caracteriza como bibliográfico, uma vez que a referência teórica se insere na problemática do estudo, com o papel de gerar ideias e diretrizes para orientar a pesquisa e as interpretações utilizadas na técnica empírica. A investigação não deixa de ser também documental, tendo em vista a análise de documentos internos à organização que auxiliaram no delineamento do modelo proposto.

#### 3.1 PLANEJAMENTO DA PESQUISA

Para Thiollent (2011, p. 62), a fase inicial de uma pesquisa-ação é o momento de se analisar os problemas dentro de um campo teórico e prático, procurando-se soluções para se chegar a alcançar um objetivo ou transformação dentro da realidade observada.

Para tanto, na fase de planejamento da pesquisa-ação foi realizado o levantamento e análise de pesquisas similares por meio do estudo bibliográfico e o levantamento do atual sistema contábil e de custo nos dois hospitais selecionados para a aplicação da pesquisa proposta.

Por meio do estudo bibliográfico realizou-se o levantamento de pesquisas similares e os métodos de custeio utilizados na área hospitalar e na literatura, com o objetivo de compreender o fenômeno e resultados, trazendo subsídios para o delineamento da ação proposta de desenvolver e aplicar um modelo de custeio nos hospitais objetos da pesquisa.

Para a realização do levantamento do atual sistema contábil e de custos nos dois hospitais selecionados utilizou-se um questionário enviado aos diretores gerais e/ou administrativos das dezenove instituições estaduais paranaenses. Como componente de envolvimento dos hospitais selecionados, a proposta foi apresentada à direção dos hospitais e realizada a indicação,

*Para a realização do levantamento do atual sistema contábil e de custos nos dois hospitais selecionados utilizou-se um questionário enviado aos diretores gerais e/ou administrativos das dezenove instituições estaduais paranaenses. Como componente de envolvimento dos hospitais selecionados, a proposta foi apresentada à direção dos hospitais e realizada a indicação, por esta, dos componentes do grupo de pesquisa participante no estudo.*

por esta, dos componentes do grupo de pesquisa participante no estudo.

Assim, o grupo de pesquisa contou com representantes das seguintes áreas, em cada um dos dois hospitais selecionados: i) direção administrativa; ii) gestão financeira (inclui faturamento e contratos); iii) gestão de pessoas; iv) gestão da tecnologia da informação.

Iniciaram-se as reuniões do grupo de pesquisa com o objetivo de analisar o atual sistema contábil e de custos existente nos dois hospitais selecionados, por meio da técnica de discussão em grupo dos instrumentos existentes para subsidiar a definição do modelo de custeio a ser proposto, bem como a sua forma de aplicação, culminando na definição do modelo de custeio por absorção pleno.

Para operacionalização do estudo foram realizadas reuniões semanais com o grupo condutor nos dois hospitais selecionados, coordenados pelos pesquisadores da Secretaria de Estado da Saúde do Paraná, SESA/PR e Universidade Tecnológica Federal do Paraná, UTFPR. As reuniões semanais de trabalhos com os hospitais ocorreram no período de abril a agosto de 2014, totalizando 4 reuniões a cada mês. O tempo médio dispensado para cada reunião foi em torno de 3 horas.

A técnica utilizada foi a entrevista coletiva, que ocorreu no local de trabalho; e a entrevista individual entre os participantes na busca da informação necessária para o andamento da pesquisa e para o andamento das atividades, supondo uma capacidade de aprendizado dos participantes.

### 3.2 DEFINIÇÃO DA METODOLOGIA DE CUSTOS E DO TRATAMENTO DOS DADOS

Com base na coleta de dados, à luz da teoria de pesquisas similares e bibliografia referente ao tema de custos hospitalares, realizou-se a discussão do grupo de pesquisa frente ao modelo proposto, que utiliza-se da metodologia de custeio por absorção.

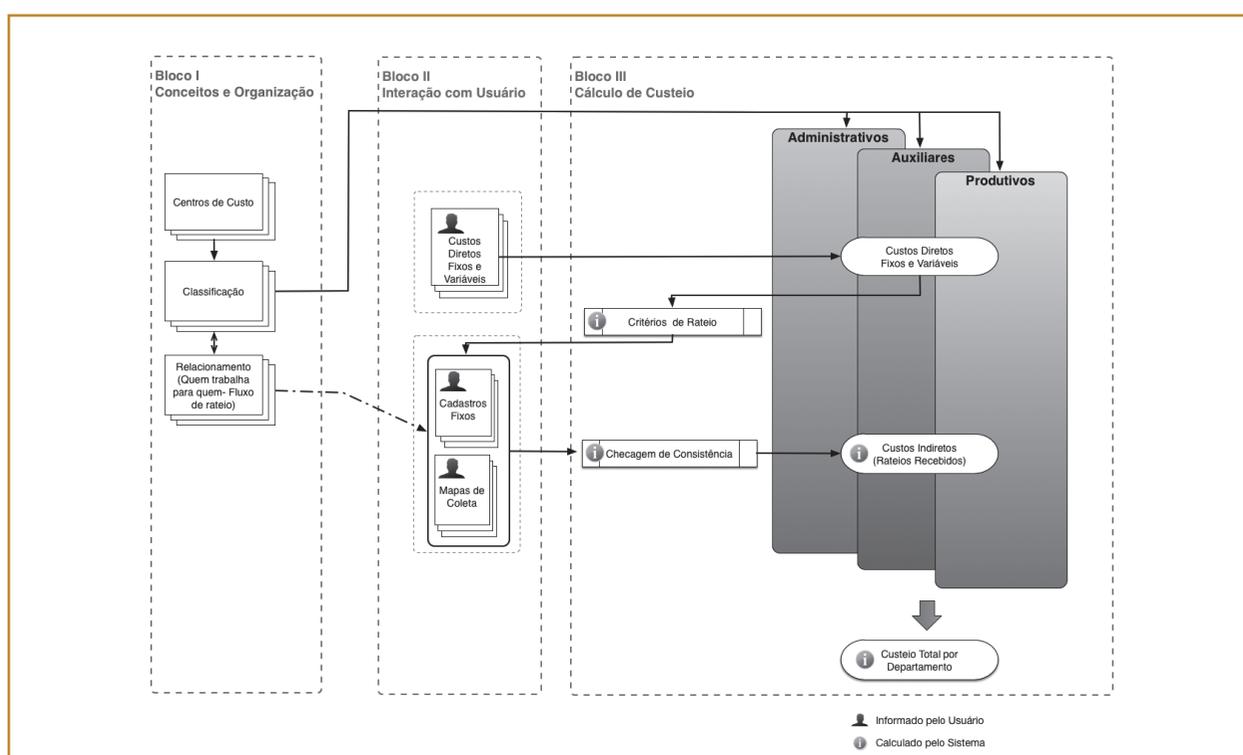
Após a análise prévia das informações existentes e disponíveis em cada hospital, constatou-se a necessidade da aplicação inicial do custeio por absorção pela própria demanda de organização destes dados e para melhor compreensão dos gastos gerados nessas unidades.

Para tanto, na segunda fase da pesquisa definiu-se os centros de custos, os critérios de relacionamento (quem trabalha para quem) e os critérios de rateio,

culminando na criação do mapa de custos que norteou o modelo a ser aplicado, a partir dos relatórios de coleta de dados pelos diversos centros de custos.

Assim, resume-se o modelo de custeio, utilizando-se a metodologia do custeio por absorção pleno, conforme o fluxo propositivo demonstrado na Figura 3.

Figura 2. Fluxo propositivo para metodologia de custeio por absorção pleno.



(Fonte: Elaborado pelos autores).

A partir da criação do fluxo propositivo, que compreende as etapas de conceituação e a interação com o usuário, foram realizadas as atividades para o detalhamento da classificação e critérios necessários para o cálculo de custos, e, assim, a criação do modelo proposto.

## 4. RESULTADOS

Do aporte teórico foi possível identificar que a gestão de custos em hospitais figura como um relevante

instrumento gerencial de acompanhamento e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Não obstante a importância desse instrumento gerencial, no Sistema Hospitalar Público, SHP, ele é pouco utilizado, o que pode acarretar distorções na avaliação dos gestores públicos quando da organização de sua rede pública de saúde dentro de um determinado território.

*Não obstante a importância desse instrumento gerencial, no Sistema Hospitalar Público, SHP, ele é pouco utilizado, o que pode acarretar distorções na avaliação dos gestores públicos quando da organização de sua rede pública de saúde dentro de um determinado território. Nesta perspectiva, realizou-se o levantamento das informações contábeis e de custos nos hospitais públicos estaduais, que culminou nos resultados a seguir apresentados.*

Nesta perspectiva, realizou-se o levantamento das informações contábeis e de custos nos hospitais públicos estaduais, que culminou nos resultados a seguir apresentados.

#### 4.1 MÉTODOS DE CUSTEIO NO SISTEMA HOSPITALAR PÚBLICO ESTADUAL

No SHP do Paraná, estão em funcionamento dezenove hospitais administrados diretamente pelo Estado, distribuídos nas vinte e duas regiões de saúde e com diferentes perfis de atendimento. Para estes hospitais, objeto deste estudo, foi aplicado um questionário sobre a utilização da metodologia de custos.

De acordo com o perfil de atendimento e a distribuição geográfica, os hospitais têm sua abrangência definida em atendimento local, regional ou estadual, de acordo com o seu perfil assistencial, dividido em treze hospitais gerais (dentre eles quatro universitários) e seis hospitais especializados em tisiologia, hanseniose, infectologia, pediatria, psiquiatria e reabilitação, complementando a rede assistencial credenciada e contribuindo estrategicamente como ponto de atenção das redes prioritárias do governo, absorvendo suas demandas.

A coleta de dados se deu por entrevistas estruturadas com questões objetivas para se obter a informação de quais hospitais têm sistemas de custeio e, em caso afirmativo, qual sistema é aplicado e desde quando, bem como a análise dos gestores hospitalares sobre quais os ganhos e quais os incentivos necessários para aprimoramento dessa gestão ou de implementação dos sistemas de custeio, bem como as dificuldades. A coleta das informações foi realizada por correio eletrônico ou entrevista por telefone e ocorreu entre dezembro de 2013 e fevereiro de 2014.

A avaliação dos dados permitiu compreender os motivos da implantação ou não do sistema de custeio e os benefícios, no primeiro caso, daqueles que implementaram, assim como as limitações. A técnica de análise de dados do questionário

*coleta de dados se deu por entrevistas estruturadas com questões objetivas para se obter a informação de quais hospitais têm sistemas de custeio e, em caso afirmativo, qual sistema é aplicado e desde quando, bem como a análise dos gestores hospitalares sobre quais os ganhos e quais os incentivos necessários para aprimoramento dessa gestão ou de implementação dos sistemas de custeio, bem como as dificuldades. A coleta das informações foi realizada por correio eletrônico ou entrevista por telefone e ocorreu entre dezembro de 2013 e fevereiro de 2014.*

é exploratória, baseadas nas respostas e nas estatísticas.

Como resultado do questionário aplicado nos hospitais pesquisados, verificou-se que:

Dos dezenove hospitais que participaram da pesquisa, nenhum deles apresenta um sistema de custeio implantado, sendo que onze hospitais estudam a implantação de um sistema de custeio, totalizando assim 58% da amostra e oito hospitais não estudam a possibilidade de implantação de um sistema de custeio, totalizando 42% dos hospitais. Dos onze hospitais que estudam a possibilidade de implantação de um sistema de custeio, três hospitais apresentaram interesse na metodologia do custeio por absorção e um optaria pela metodologia do custeio ABC.

Alguns aspectos foram relatados como fatores que podem dificultar a aplicação de um sistema de custeio como a falta de pessoal especializado em suas unidades e o aperfeiçoamento e integração dos sistemas informatizados para o eficiente gerenciamento dos recursos.

A busca de uma política pública voltada para o tema também é abordada como uma necessidade para que todas as unidades sejam contempladas e que se tenha uma análise global e comparativa dentre os hospitais do Estado, inclusive aqueles privados que prestam serviços ao SUS.

Diante do resultado do questionário realizado, pode-se concluir que há interesse de grande parte dos gestores hospitalares para a temática de custos, o que é um fator positivo, pois mostra e justifica a necessidade já apresentada.

Após a análise desse levantamento, foram escolhidos pela SESA dois hospitais para a realização da pesquisa, de acordo com a sua participação nas redes de atendimento prioritárias de atenção à saúde estabelecidas no mapa estratégico, que são a Rede Mãe Paranaense e Rede de Urgência e Emergência (Paraná, 2014). Os hospitais estão localizados em Curitiba e em Campo Largo, região metropolitana, um deles

com perfil de atendimento geral e outro com perfil de atendimento especializado.

Esclarece-se que a pesquisa realizada em dois hospitais não tem o objetivo de trazer resultados comparativos na proposição do modelo, e, sim, a ampliação da análise de fatores, potencialidades e limitações, no desenvolvimento do modelo de custeio proposto.

## 4.2 ESTRUTURA DOS CENTROS DE CUSTOS – RELACIONAMENTO E CRITÉRIOS DE RATEIO

A definição da estrutura de centros de custos foi realizada após a análise da departamentalização existente nas duas unidades hospitalares. Buscou-se também a criação de centros de custos que não existiam nos hospitais objetos da pesquisa, mas que pelo conhecimento dos pesquisadores, existiam nas demais unidades hospitalares da rede pública estadual, com o objetivo de contemplar o maior número possível de centros de custos, tendo em vista a possibilidade de replicar o modelo para essas unidades.

Para um trabalho de estruturação de centros de custos, é comum utilizar-se da segmentação utilizada na contabilidade, porém, como nenhum dos dois hospitais tem um sistema contábil, foram relacionados quais os setores/departamentos existentes, conforme a estrutura funcional organizacional.

Após a definição dos centros de custos realizou-se a classificação usualmente empregada para os hospitais, separando-os em centros de custos produtivos, auxiliares e administrativos.

Para a configuração dos centros de custos produtivos, buscou-se trabalhar na conceituação de que nestes centros é realizada a prestação de serviço ao paciente e que fazem parte da remuneração dos serviços a ele prestados. Já os auxiliares e administrativos não são objetos de remuneração por seu papel de prestação de

*A definição da estrutura de centros de custos foi realizada após a análise da departamentalização existente nas duas unidades hospitalares. Buscou-se também a criação de centros de custos que não existiam nos hospitais objetos da pesquisa, mas que pelo conhecimento dos pesquisadores, existiam nas demais unidades hospitalares da rede pública estadual, com o objetivo de contemplar o maior número possível de centros de custos, tendo em vista a possibilidade de replicar o modelo para essas unidades.*

serviços interna (Megliorini, 2012, p. 55; Mattos, 2005, p.102).

De acordo com essas análises e discussões juntamente com o grupo de pesquisa, para a estruturação dos centros de custos e sua classificação em produtivos, auxiliares e administrativos, foram criados 80 centros de custos de acordo com a estrutura organizacional dos hospitais selecionados (Apêndice 1), sendo que 37 são centros de custos produtivos, representando 47% do total de centros de custos. A outra metade compreende os 27 centros de custos auxiliares (33%) e 16 centros de custos administrativos (20%).

Após a estruturação e classificação dos centros de custos, fez-se necessária a definição de “quem trabalha para quem” nos aspectos relacionais dos centros de custos, tendo em vista o envolvimento das áreas de atividades de apoio no processo de elaboração dos produtos ou serviços e o registro e a distribuição dos seus custos internamente às áreas de produção por intermédios de rateios adequados às características de suas atividades (Mattos, 2005, p. 65; Bruni; Famá, 2004, p. 35).

A definição do relacionamento entre os centros de custos é uma etapa de suma importância para a estruturação do trabalho de custos, tendo em vista a departamentalização utilizada na metodologia de custeio por absorção, fazendo-se necessário identificar a movimentação dos custos entre os centros de custos para a realização dos rateios, que podem ser realizados de forma sequencial, até chegar na composição dos custos dos centros de custos produtivos (Mattos, 2005; Megliorini, 2012; Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001; Martins, 2010).

O estabelecimento dos critérios de rateio dos centros de custos auxiliares e administrativos para os centro de custos produtivos foi fundado nas premissas baseadas nos princípios contábeis descritos por Martins (2010) e Perez Junior, Oliveira e Costa (2001), na observância de dois princípios considerados fundamentais: uniformidade ou consistência e relevância e materialidade.

*A definição do relacionamento entre os centros de custos é uma etapa de suma importância para a estruturação do trabalho de custos, tendo em vista a departamentalização utilizada na metodologia de custeio por absorção, fazendo-se necessário identificar a movimentação dos custos entre os centros de custos para a realização dos rateios, que podem ser realizados de forma sequencial, até chegar na composição dos custos dos centros de custos produtivos (Mattos, 2005; Megliorini, 2012; Perez Junior; Oliveira; Costa, 2001; Martins, 2010).*

Considerando-se essas premissas foi realizada a definição dos critérios de rateio dos centros de custos auxiliares e administrativos, disponível no Apêndice 2.

Finalmente, após tais rateios, os respectivos centros produtivos assumem de fato todos os custos da entidade, cuja existência fundamenta-se na efetiva produção de serviços/atividades à sociedade, daí o nome de produtivos, ou seja, aquele que efetivamente trabalha para o público externo, sua razão de ser.

### 4.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS E RELATÓRIOS DE COLETA

Nesta etapa foram identificados quais são os custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis, correspondentes em cada centro de custo.

Considera-se como custos diretos os custos que tenham possibilidade de atribuição/identificação com o centro de custo correspondente, como por exemplo, os custos com pessoal e/ou insumos. Já os custos indiretos são aqueles que podem ser comum a outros centros de custos e dependem de critérios de rateio, como por exemplo, despesas com água, energia, telefone, depreciação e demais custos correspondentes aos rateios dos demais centros de custos (Mattos, 2005).

Ao término dessa fase de classificação dos custos foi necessária a elaboração dos relatórios de coleta com as informações que irão subsidiar a distribuição dos dados segundo os critérios de rateio estabelecidos.

Os relatórios de coleta foram concebidos com base na necessidade de informações estabelecidas para os critérios de rateio, para aqueles centros de custos, cujo método de rateio não se utiliza de percentual fixo.

No caso dos centros de custos cujas atividades não podem ser mensuradas por mapa de coletas devido a intangibilidade de suas atividades, mas cuja natureza é sabida que deve ter seus custos totais

direcionados aos centros de custos produtivos, optou-se pela definição de percentual fixo, de acordo com as características das atividades, bem como sua relevância perante cada centro de custo produtivo.

### 4.4 MAPA DE CUSTOS

Com base nas premissas, classificações dos centros de custos, critérios de relacionamento e rateio, criação de mapas de coleta, discutidos e definidos pelo grupo de pesquisa, referentes a apropriação dos custos por centros de custos, gerou-se uma planilha de processamento de custos hospitalares, chamada de mapa de custos.

O mapa de custos proporcionará aos gestores a apresentação dos custos, conforme a sua apropriação nos três grupos classificados em centros de custos administrativos, auxiliares e produtivos, compreendendo uma etapa importante para a análise mensal da trajetória de custos dentro da instituição.

Utilizando a classificação dos custos verificada na seção anterior, são identificados todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis de cada centro de custo classificados como administrativos e auxiliares, recebendo também os rateios correspondentes.

Com base nos critérios de relacionamento entre os centros de custos, serão movimentados os custos de cada centro para aqueles inter-relacionados, conforme os critérios de rateio estabelecidos. Assim, são identificados os custos de cada centro de custo, representados pelos custos diretos e aqueles custos indiretos que são recebidos dos outros centros de custos por rateio.

Todo este processo de alocação dos custos em cada centro de custo administrativo e auxiliar, inclusive aqueles rateados pelos demais centros de custos, culmina na composição dos custos dos centros produtivos.

Com os dados gerados no mapa de custos, torna-se possível a criação de relatórios gerenciais, objetivando a tomada de decisões rápidas por

*O mapa de custos proporcionará aos gestores a apresentação dos custos, conforme a sua apropriação nos três grupos classificados em centros de custos administrativos, auxiliares e produtivos, compreendendo uma etapa importante para a análise mensal da trajetória de custos dentro da instituição. Utilizando a classificação dos custos verificada na seção anterior, são identificados todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis de cada centro de custo classificados como administrativos e auxiliares, recebendo também os rateios correspondentes.*

parte do gestor, no caso de variações importantes de valores.

Chega-se à conclusão do trabalho de levantamento de custos de forma departamentalizada, utilizando-se a metodologia de custeio por absorção pleno. No Apêndice 3 pode-se visualizar um recorte do mapa de custos dos centros de custos produtivos que segue a mesma formatação para todos os centros de custos do hospital.

A partir deste momento, é possível a análise gerencial do custo dos diversos tipos de serviços prestados ao paciente, razão de ser da instituição.

## 5 CONCLUSÕES

Com o foco nas questões atinentes à governança no serviço público, este trabalho procurou contribuir para a criação de um modelo de custeio para a gestão de custos hospitalares públicos, instituições complexas e que cada vez demandam mais recursos do sistema de saúde que tem um orçamento restrito.

Desta forma este estudo foi desenvolvido com o objetivo de propor um modelo de custeio que fosse aplicável às organizações hospitalares públicas com base na concepção do sistema de custeio por absorção pleno em dois hospitais públicos estaduais no Paraná.

O fato da pesquisa ação se desenvolver em dois hospitais da rede de hospitais públicos estaduais foi um fator importante para a classificação dos critérios utilizados em todas as etapas do processo de pesquisa.

A pesquisa-ação proporcionou a ampliação do conhecimento do tema aos pesquisadores e à equipes de cada hospital, todos atores do processo, no que concerne à organização e conhecimento do processo de trabalho e a implantação de controles gerenciais.

O método escolhido para a pesquisa proporcionou a criação de um modelo de custeio para a gestão de custos nas organizações públicas de modo



*Desta forma este estudo foi desenvolvido com o objetivo de propor um modelo de custeio que fosse aplicável às organizações hospitalares públicas com base na concepção do sistema de custeio por absorção pleno em dois hospitais públicos estaduais no Paraná.*



factível, tendo em vista a sua construção ter sido realizada à luz da teoria e norteadas pelo rigor científico, somada à vivência de fatores empíricos de duas instituições hospitalares públicas, na convivência do dia-a-dia das instituições.

Com base nas informações pertinentes ao referencial teórico foi possível a caracterização dos métodos de custeio existentes no meio científico para a escolha daquela que melhor se adaptou a realidade vivenciada nos hospitais da rede pública estadual do Paraná.

Este conhecimento da realidade vivenciada nos hospitais com relação a utilização de métodos de custeio foi possível por intermédio do questionário realizado entre os gestores dos dezoito hospitais estaduais.

Posteriormente, na análise da disponibilidade e do fluxo das informações econômico-financeiras das duas instituições selecionadas, já na fase inicial da pesquisa-ação, verificou-se que o custeio por absorção pleno poderia atender grande parte da necessidade gerencial diante de informações de custos de forma departamental, significando um avanço nos instrumentos gerenciais das duas instituições.

Todas as etapas da pesquisa-ação, desde a classificação dos centros de custos, os critérios de rateio e a forma de coleta das informações foram amplamente discutidas perante as possibilidades da realidade existente em cada hospital, uma vez que há carência de um sistema informatizado de gestão, integrado entre as áreas e que contemple todas as necessidades, principalmente as questões relacionadas aos aspectos administrativos-financeiros.

Dessa forma, a aplicação do modelo pode ter fatores limitantes, como: i) a falta de pessoal especializado para a sua operacionalização; ii) a inexistência de um sistema integrado de gestão que propicie as informações de forma rápida e precisa; iii) a inexistência de informações contábeis que integrem os aspectos econômicos e financeiros da instituição; iv) a falta de uma cultura organizacional para controle de custos nas

*Todas as etapas da pesquisa-ação, desde a classificação dos centros de custos, os critérios de rateio e a forma de coleta das informações foram amplamente discutidas perante as possibilidades da realidade existente em cada hospital, uma vez que há carência de um sistema informatizado de gestão, integrado entre as áreas e que contemple todas as necessidades, principalmente as questões relacionadas aos aspectos administrativos-financeiros.*

instituições públicas; v) a falta de uma política que dê sustentação para a implantação do modelo. Dentre as potencialidades advindas da aplicação do modelo pode-se destacar: i) a geração de informações de custos como ferramenta de auxílio nos processos de decisão para o nível gerencial e estratégico; ii) a otimização de recursos e a possibilidade de atendimento de um número maior de pessoas; iii) o benchmarking com outras instituições de saúde que utilizam da metodologia de custos; iv) a decisão de se optar por serviço próprio ou terceirizar serviços com finalidade meio; v) a análise de custo-benefício com a implantação de novos produtos, novas técnicas, novos equipamentos; vi) a integração dos trabalhos que são desenvolvidos nos diversos setores e a troca de informações.

Assim, o desenvolvimento do trabalho permitiu verificar as contribuições de um modelo de custeio para a governança em hospitais públicos, pois são inúmeros os benefícios que podem advir da informação de custos, mas é inquestionável que o resultado final deve se desdobrar no aperfeiçoamento da assistência ao paciente, este que deve ser o principal objetivo de todas as instituições de saúde.

O modelo aqui proposto é factível e pode ser aplicado em organizações hospitalares públicas, tendo em vista que origina-se de um estudo empírico, sendo necessária a adaptação para as características de cada instituição.

A relevância deste estudo não está na criação de uma ferramenta inédita, tendo em vista que muitos hospitais brasileiros, principalmente na iniciativa privada, se utilizam da metodologia de custos na gestão, mas sim, no modelo criado empiricamente na pesquisa-ação como forma de fomentar as questões atinentes ao controle e gerenciamento de custos.

Um dos pontos fortes do modelo é o seu potencial de implantação de forma simples e organizada, sem que para isso seja preciso que se tenha uma grande estrutura funcional ou tecnológica para a sua aplicação.

A grande contribuição desta pesquisa-ação, além da proposição de um modelo de custeio, foi a análise realizada entre os pesquisadores das instituições selecionadas, gerando um olhar mais crítico sobre os processos de trabalho e os controles realizados.

Isso quer dizer que o assunto não se esgota aqui, ao contrário, ele apenas se inicia e contribui para a temática da proposição de melhorias gerenciais para o sistema hospitalar público brasileiro. Conclui-se que a contribuição do modelo para a governança pública é inegável, tendo em vista que a sua aplicação e análise de resultados trará inúmeros benefícios para os gestores, para o paciente e para a sociedade.

## REFERÊNCIAS

- Almeida, André G.; Borba, José A.; Flores, Luiz C. S. (2009). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 3, pp. 579-607, maio/jun. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/6702>>. Acesso em: 20 set. 2014.
- Atkinson, Anthony A.; Banker, Rajiv D.; Kaplan, Robert S.; Young, S. Mark (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Beuren, Ilse Maria; Sousa, Marco Aurélio Batista De; Raupp, Fabiano Maury (2003). Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. En: *Congresso Internacional de Custos-Cic*, Punta del Este, Uruguay.
- Bruni, Adriano L.; Famá, Rubens (2004). *Gestão de custos e formação de preços*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Clemente, Ademir; Souza, Alceu (2004). Considerações de custo e valor da informação. *Encontros Bibli*, Florianópolis, n. 99, pp. 60-74.
- Falk, James A. (2001). *Gestão de custos para hospitais*. São Paulo: Atlas.
- Ferreira, José Antonio Stark (2007). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Leone, George S. G. (2000). *Curso de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, Domingo (2000). *Custos e orçamentos hospitalares*. São Paulo: Atlas.
- Martins, Eliseu (2010). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Matos, Afonso José de (2005). *Gestão de custos hospitalares*. São Paulo: STS.
- Meghiorini, Evandir (2012). *Custos, análise e gestão*. 3. ed. São Paulo: Pearson.
- Neto, Gonzalo Vecina; Malik, Ana Maria (2007). Tendências na assistência hospitalar. *Ciência e Saúde Coletiva*, v.12, n. 4, pp. 825-39. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/csc/v12n4/02.pdf>>. Acesso em: 27 set. 2014.
- Oliveira, Antonio G. (2004). Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação ao processo de gestão das micro e pequenas empresas – Uma pesquisa no Estado do Paraná.. 234f. Tese - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.
- Paraná. Secretaria de Estado da Saúde do Paraná (SESA). *Mapa Estratégico*. Disponível em: <<http://www.saude.pr.gov.br/arquivos/File/MapaA4.pdf>>. Acesso em: 5 mar. 2014.
- Perez Junior, José H.; Oliveira, Luis M.; Costa, Rogério G. (2001). *Gestão estratégica de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Silva, E. L. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. Florianópolis: UFSC. Disponível em: <[http://soniaa.arq.prof.ufsc.br/roteiros\\_metodologicos/metpesq.pdf](http://soniaa.arq.prof.ufsc.br/roteiros_metodologicos/metpesq.pdf)>. Acesso em: 17 set. 2013.
- Thiollent, Michel (2011). *Metodologia da pesquisa-ação*. 18. ed. São Paulo: Cortez.

## Apêndice 1. Estruturação e classificação dos centros de custos.

Centros de Custos	Produtivo	Auxiliar	Administrativo
1. Agência Transfusional	x		
2. Almoxarifado Geral		x	
3. Ambulatório	x		
4. Apoio Administrativo/Secretaria Geral			x
5. Brinquedoteca		x	
6. Serviço de Atendimento a Rede de Escolarimeño (SAREH)		x	
7. Casa de Apoio		x	
8. Centro de Materiais Esterilizados		x	
9. Centro Cirúrgico Geral	x		
10. Centro Cirúrgico Eletivo	x		
11. Centro Cirúrgico Obstétrico	x		
12. Raio X	x		
13. Tomografia	x		
14. Ultrassonografia	x		
15. Ressonância Magnética	x		
16. Endoscopia	x		
17. Colonoscopia	x		
18. Broncoscopia	x		
19. Eletroencefalo	x		
20. Elctroneuro	x		
21. Laboratório Análises Clínica	x		
22. Laboratório Anatomía Patológica	x		
23. Compras			x
24. Nutric50 Geral/Copa		x	
25. Nutucá'o Geral/Cozinha		x	
26. Nutric50 Clínica	x		
27. Lactário		x	
28. Unidade de Intemacño (U.I) — Posto 1	x		
29. Unidade de Intemacño (U.I) — Poste 2	x		
30. Unidade de Intemacño (U.I) — Posto 3	x		
31. Unidade de Intemacño (U.I) — Posto 4	x		
32. Unidade de Intemacño (U.I) — Pasto 5	x		
33. Unidade de Intemacño (U.I) — Posto 6	x		
34. Unidade de Intemacño (U.I) — Posta 7	x		

35. Unidade de Internação (U.I) — Posto 8	x		
36. Farmácia		x	
37. Financeiro			x
38. Farmamento			x
39. Fisioterapia	x		
40. Fonoaudiologia	x		
41 . Terapia Ocupacional	x		
42. Manutenção		x	
43. Núcleo de Controle de Infecção Hospitalar (NCIH)		x	
44. Centro Estudos/Pesquisa		x	
45. Núcleo de Informação e Análise da Situação (NUIAS)		x	
46. Serviço de Arquivo Médico Estatístico (SAME)		x	
47. Pronto-Socorro (PS)   Pronto— Atendimento (PA)	x		
48. Pronto-Socorro Maternidade	x		
49. Psicologia	x		
50. Recepção PS		x	
51 . Recepção Ambulatorial]		x	
52. Recepções Administrativas			
53. Recursos Humanos			
54. Lavanderia			
55. Rouparia			
56. Costura			
57. Resíduos			
58. Higienização			
59. Comunicação			
60. Patrimônio			
61. Serviço Social			
62. Unidade de Cuidados Intensivos Neonatais (UCIN)			
63. Unidade Semi-Intensiva (USI)			
64. UTI Geral			
65. UTI Neonatal			
66. UTI Pediátrica			
67. Vigilância			
68. Telefonia			
69. Reprografia			
70. Unidade Saúde do Trabalhador (UST)			

71. Serviço de Engenharia de Segurança e Medicina do Trabalho (SESMT)			
72. Serviço Controle de Órteses e Próteses (SECOP)			
73. Capelania			
74. Transporte			
75. Ambulância			
76. Voluntariado			
77. Engenharia Clínica			
78. Diretorias/Gerências/Chefias			
79. Morgue			
80. Ouvidoria/Sac			

### Apêndice 2. Critérios de rateio

Centros de Custo	Critérios de Rateio
Auxiliares	
Almoxarifado Geral	N.º de itens movimentados
Brinquedoteca	% ñxo de horas trabalhadas por setor
SAREH (atendimento escolar)	% ñxo de horas trabalhadas por setor
Casa de Apoio	% ñxo por unidade de internação
Centro de Materiais Esterilizados	% ñxo por setor produtivo
Nutricio Geral/Copa	N.º de refeições por setor/peso-quadro total (ativos-inativos) funcionário setor paciente = n.º refeições/setor
Nutricio Geral/Cozinha	N.º de refeições por setor/peso-quadro total (ativos-inativos) funcionário setor paciente = n.º refeições/setor
Lactário	N.º dietas/tipo
Farmácia	N.º de prescrições por setor
Manutenção	N.º de requisições
NCIH	100% da administração geral
Centro Estudos/Pesquisa	100% da administração geral
NUIAS	100% da administração geral
SAME	N.º de solicitações
Recepção PS	100% para o PS
Recepção Ambulatorial	100% para o Ambulatório
Lavanderia	Kg roupa lavada
Rouparia	100% lavanderia
Costura	100% lavanderia

Resíduos	Kg lixo /criação percentual fixo por setor
Higienização	m <sup>2</sup> /tipo referência
Serviço Social	% ñxo de horas trabalhadas por setor
SECOP	100% centro cirúrgico
Ouvidoria/SAC	100% administração geral
Ambulância	Km rodado por setor
Engenharia Clínica	N.º de requisições/ordem de serviço
Morgue	Total de óbitos por setor produtivo
Administrativos	
Apoio Administrativo/Secretaria Geral/NCIH	100% administração geral
Compras	100% administração geral
Financeiro	100% administração geral
Faturamento	% ñxo por setor produtivo
Recepções Administrativas	100% administração geral
Recursos Humanos	100% administração ge
Comunicação	100% administração geral
Patrimônio	100% administração geral
Vigilância	100% administração geral
Telefonia	100% administração geral
Reprografia	100% administração geral
SESMT	100% administração geral
Capelania	100% administrado geral
Transporte	100% administração geral
Voluntariado	100% administração geral
Administrado geral/Diretorias/ Gerências/Chefias	Percentual com base no n.º de funcionários de cada setor

### Apêndice 3. Mapa de custos (recorte dos centros de custos produtivos)

Referência				
Mês/Ano				
GRUPO DE CENTROS DE GUSTOS				
PRODUTIVOS	Agência Transfusional		Ambulatório	
A. Custo Total (B+C)	R\$		RS	
B. Custos Diretos (fixos e variáveis) (1+2+3+4)	R\$		RS	
1 Custos com Pessoal	Qtde	R\$	Qtde	R\$
1.1 Servidores		R\$		
1.1.1 Ordenados		R\$		
1.1.2 Horas extras		R\$		

1.1.3 Outros (especificar)		R\$		R\$
1.1.4 Encargos		R\$		R\$
1.2 CLT		R\$		R\$
1.2.1 Ordenados		R\$		R\$
1.2.2 Encargos Sociais (FGTS/IN SS)		R\$		R\$
1.2.3 Horas Extras		R\$		R\$
1.2.4 Provisões (férias/13.º Sal./entras)		R\$		R\$
1.2.5 Benefícios (VT + VA)		R\$		R\$
1.2.6 Outros (especificar)		R\$		R\$
1.3 Outros		R\$		R\$
1.3.1 Prestadores de Serviços Médicos		R\$		R\$
1.3.2 Prestadores de Serviços Não Médicos		R\$		R\$
1.3.3 Residentes		R\$		R\$
1.3.4 Estagiários		R\$		R\$
1.3.5 Programa Menor Aprendiz		R\$		R\$
1.3.6 Outros (especificar)		R\$		R\$
2 Consumo		R\$		R\$
2.1 Material Geral		R\$		R\$
2.2 Material de Manutenção		R\$		R\$
2.3 Material de Engenharia Clínica		R\$		R\$
2.3 Material de Uso do Paciente		R\$		R\$
2.4 Medicamentos		R\$		R\$
2.5 OPME		R\$		R\$
2.6 Géneros Alimentícios (somente SND)		R\$		R\$
3 Contratos Diretos (listar)		R\$		R\$
3.1 Contrato A		R\$		R\$
3.2 Contrato B		R\$		R\$
3.3 Contrato C		R\$		R\$
3.4 Contrato D		R\$		R\$
3.5 Contrato E		R\$		R\$
3.6 Contrato F		R\$		R\$
3.7 Contrato G		R\$		R\$
3.8 Contrato H		R\$		R\$

Referência				
Mês/Año				
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS				
PRODUTIVOS	Agência Transfusional		Ambulatório	

3.9 Contrato 1		R\$		R\$
3.10 Contrato]		R\$		R\$
4 Custos Gerais		R\$		R\$
4.1 Água	0,00	R\$	0,00	R\$
4.2 Energia Elétrica	0,00	R\$	0,00	R\$
4.3 Telefone		R\$		R\$
4.4 Depreciação		R\$		R\$
C. Total Rateios Recebidos	R\$		R\$	
ADMINISTRATIVOS	R\$		R\$	
Apoio Adnúnistrativo/Secretaría Geral				
Capelania				
Compras				
Comunicacáo				
Diretorias/Gerências & Cheñas	R\$		R\$	
Faturamento	R\$		R\$	
Financeiro				
Património				
Recepções Administrativas				
Recursos Humanos				
Reprograña				
SESMT				
Telefonia				
Transporte				
Vigilância				
Voluntariado				
AUXILIARES	R\$		R\$	
Almoxarifado Geral	R\$		R\$	
Ambulância	R\$		R\$	
Brlnquedoteca	R\$		R\$	
Casa de Apoio				
Centro de Materiais Esterilizados	R\$		R\$	
Centro Estudos/Pesquisa				
Costura				
Engenharia Clinica				
Farmácia				
Higienizacáo				
Lactário				
Lavandería	R\$		R\$	

Manutencáo	R\$	R\$
NCIH		
NUIAS		
Nutricáo Geral/Cozinha	R\$	R\$
Nutricáo Geral/Copa		
Ouvidoria/SAC		
Recepcao Ambulatorial		
Reopcao PS		
Residuos	R\$	R\$
Rouparia		
SAME	R\$	R\$
SAREI—I	R\$	R\$
SECOP		
Service Social		
Morgue	R\$	R\$