

ARTIGO ORIGINAL

## Gestão de custos hospitalares: o caso de um hospital público do SUS do estado de Mato Grosso

*Management of hospital costs: the case of a public hospital of the SUS in the state of Mato Grosso*

**Erick Lemes Pereira<sup>1</sup>, Paulo Cesar Souza<sup>2</sup>, Sonia Beato Ximenes Melo<sup>3</sup>,  
Magno Alves Ribeiro<sup>4</sup>**

1. Acadêmico de ciências contábeis da Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT), Cuiabá MT

2. Bacharel em ciências contábeis, doutor em ciências da saúde. Professor da UNEMAT, Cuiabá MT

3. Bacharel em ciências contábeis, doutora em ciências ambientais. Professora da UNEMAT, Cuiabá MT

4. Bacharel em ciências contábeis, mestre. Professor da UNEMAT, Cuiabá MT

---

### RESUMO

A contabilidade de custos é um elemento de grande importância na gestão estratégica da organização e seu objetivo está diretamente relacionado com a relevância das informações repassadas aos gestores, as quais devem auxiliar as decisões gerenciais. Este trabalho tem como objetivo geral analisar as atividades operacionais e fluxo de informações em um hospital público e propor um modelo de sistema de gestão de custos. A pesquisa se caracteriza como aplicada, do tipo documental, com abordagem qualitativa em relação à análise dos fluxos e processos e quantitativa quanto à análise dos indicadores físicos e financeiros com utilização do método de estudo de caso. Visto que as condições para obtenção de dados para análise de custo foram prejudicadas pela implantação de um novo sistema de informação no hospital, foi analisado as informações dispostas e concluído que os controles de custos são frágeis e o controle do fluxo de informação não é informatizado e que o fluxo de

informação da instituição na sua maioria não é possível a análise. O valor do gasto total do período é de R\$ 1.673.488,39 e o custo com pessoal se configura o maior valor entre os gastos do hospital com 84,22% do total de gastos do período. Portanto a grande necessidade de implementação de um eficaz sistema de gestão de custo, possibilitando a melhora na destinação dos recursos e nos processos administrativos, assim seguindo o modelo proposto de acordo a realidade da organização.

**Palavras-chave:** Administração Hospitalar. Contabilidade Gerencial. Gestão de Custos.

## **ABSTRACT**

*Cost accounting is a very important element in the strategic management of the organization and its objective is directly related to the relevance of information passed on to managers, which should assist management decisions. This paper aims to analyze the operational activities and information flow in a public hospital and propose a model of cost management system. The research is characterized as applied, of the documentary type, with a qualitative approach in relation to the analysis of flows and processes and quantitative regarding the analysis of physical and financial indicators using the case study method. Since the conditions for obtaining data for cost analysis were hampered by the implementation of a new information system in the hospital, it was analyzed the information available and concluded that the cost controls are fragile, and the information flow control is not computerized and that the information flow of the institution is mostly not possible to analyze. The total expenditure for the period is R \$ 1,673,488.39 and the cost with personnel is the highest value among hospital expenses with 84.22% of the total expenses of the period. Therefore the great need to implement an effective cost management system, enabling the improvement of resource allocation and administrative processes, thus following the model proposed according to the reality of the organization.*

**Keywords:** Hospital administration. Management accounting. Costs management.

---

## **INTRODUÇÃO**

Na área da saúde no Brasil, uma questão preocupante é a incipiente utilização de métodos contábeis eficientes, que sejam capazes de demonstrar a realidade do comportamento dos recursos aplicados, sendo utilizado somente a

contabilidade tradicional para fins fiscais, não trazendo parâmetros para suas decisões administrativas e para o controle de suas atividades<sup>1</sup>.

Tal deficiência dificulta o processo de gestão dos hospitais. Os recursos precisam ser aplicados de maneira adequada para ter um bom desempenho. Assim, na gestão hospitalar uma atividade de suma importância é a gestão de custos, pois visa analisar e acompanhar os gastos incorridos na atividade, visando o aumento da eficiência e podendo resultar também em melhora na qualidade da prestação dos serviços. São atributos como estes que tornam cada vez mais importante a gestão de custos hospitalares<sup>2</sup>.

Apurar custos numa organização hospitalar é um processo complexo, e tal complexidade se dá em parte pelo tipo de organização a ser analisada, e muitas vezes também pela baixa capacidade da instituição em produzir informações. No Brasil, essa dificuldade pode ser ainda em níveis mais elevados, pois há uma falta grande de sistemas geradores de informações necessárias para a gestão<sup>3,4</sup>.

A contabilidade de custos é um elemento de grande importância na gestão estratégica da organização, representando um diferencial quando se trata de questões de natureza econômico-financeira. É um instrumento indispensável e tem por finalidade promover o controle mais preciso dos custos. Tal controle permite que medidas corretivas sejam implementadas, podendo proporcionar melhora no desempenho da organização e redefinição de prioridades na utilização dos seus recursos<sup>5</sup>.

O objetivo da contabilidade de custos está diretamente relacionado com a relevância das informações repassadas aos gestores, as quais devem auxiliar as decisões gerenciais com informações como: cálculo dos custos dos serviços prestados relacionados à atividade produtiva; fornecimento a todos os setores da instituição de informações referentes a seus recursos, independente da natureza produtiva; subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e o planejamento das atividades operacionais; possibilitar a troca de informações e a comparação de resultados entre instituições; facilitar a identificação de atividades inerentes à aplicação de recursos e melhora na prática organizacional; realizar a prestação de contas, visando maior transparência e facilitar o controle social<sup>1</sup>.

O trabalho de apuração e controle de custos em instituições de saúde como os hospitais, pode produzir diversos benefícios tais como: gestão e acompanhamento dos serviços; implantação de medidas corretivas visando o melhor desempenho da organização; definição ou redefinição das prioridades; aumento da produtividade e a racionalização do uso de recursos, além de outras possíveis medidas administrativas<sup>1,6</sup>.

Além dos benefícios já mencionados, é possível, através da comparação entre custos e receitas, avaliar o resultado separadamente por atividades, bem como a visualização de novas informações referente a investimentos, alterações de serviços e utilização de capacidade do tempo ocioso<sup>7</sup>.

Um fator muito importante a ser considerado é a própria sobrevivência da organização, pois a gestão aprimorada de custos faz com que a entidade se torne mais eficiente à medida que a tomada de decisão for orientada pelas informações produzidas. O controle de custos é relevante para a sobrevivência de hospitais, tendo em conta que muitos dependem de receitas apertadas, geradas pela prestação de serviço ao Sistema Único de Saúde (SUS)<sup>2</sup>.

Diante da importância desse tema, essa pesquisa se depara com a seguinte questão problema: Qual seria o modelo adequado para a implantação inicial de um sistema de gestão de custos no Hospital Municipal de Tangará da Serra? A fim de responder a esta questão, este trabalho se propõe a analisar as atividades operacionais e fluxo de informações do hospital público em estudo e propor um modelo de sistema de gestão de custos.

Assim, os objetivos específicos deste trabalho são: identificar, os indicadores físicos e monetários; analisar as atividades operacionais e fluxo de informações com foco na obtenção dos indicadores físicos e monetários necessários à apuração dos custos; propor um modelo de sistema de gestão de custos, tendo em conta as particularidades do hospital em estudo.

Sendo uma instituição hospitalar pública um serviço de interesse geral da comunidade, é de suma importância a sua sustentabilidade econômico-financeira e adequada utilização dos recursos. O que se espera da administração desse tipo de organização é maximização da eficiência e melhoria na qualidade dos serviços prestados. Diante disso, a gestão de custos é uma ferramenta que visa contribuir para a boa administração dos recursos destinados à manutenção da entidade. Assim, esta pesquisa poderá contribuir com a organização ao analisar seus processos e apresentar uma proposta a fim de que seja considerada a futura implantação de um sistema de gestão de custos no Hospital.

## **Conceitos e definições de custos**

Há uma gama de conceitos de custos, mas, de forma geral, pode-se dizer que custos são todos os gastos ocorridos para a produção de um produto ou um serviço<sup>3</sup>. É importante ressaltar que apesar da diferença conceitual contábil que existe entre custo e despesa, não é algo fácil de se definir na prática, especialmente em instituições que não produzem bens e sim serviços.

Os custos também podem ser compreendidos como a acumulação dos insumos utilizados no processo produtivo de uma entidade, sendo ela de bens de consumo ou serviço<sup>7</sup>.

A palavra custos não possui o mesmo significado de gastos nem de despesas. O termo gasto refere-se ao compromisso assumido por uma empresa para obtenção de um produto ou serviço. Uma entidade efetua diversos gastos para o desenvolvimento de suas atividades, e os custos referem-se aos gastos realizados na produção de bens ou serviços. As despesas representam o

esforço para conseguir receita, ainda que não haja desembolso de recursos financeiros no mesmo período<sup>8,9</sup>.

Assim, as despesas são os itens que não são relacionados à produção dos serviços, porém aparecem na demonstração do resultado do exercício sob a expressão de despesas operacionais ou despesas gerais e administrativas<sup>7</sup>.

Em um hospital produzem-se serviços, por isso, nesse contexto, o custo pode ser entendido como o valor aplicado para a prestação do serviço. Tais custos podem ser classificados em diretos, indiretos, fixos e variáveis<sup>3</sup>.

Custos diretos são aqueles que ocorrem em determinado produto, identificando-se como parte do custo do respectivo produto. Custos indiretos são de natureza mais genérica não podendo ser aplicado imediatamente como parte do custo de determinado produto<sup>10,6</sup>.

Os custos diretos são aqueles incluídos no cálculo dos produtos, que são aplicados diretamente no processo produtivo dos mesmos. Os custos indiretos são aqueles que necessitam de critérios de rateios para serem atribuídos aos produtos, ou seja, aqueles que não se pode identificar o consumo por unidade produzida sem algum critério de distribuição estipulado. Custos fixos são aqueles que não se alteram em decorrência da quantidade produzida, no entanto, com os custos variáveis ocorre um processo contrário, pois eles variam de forma proporcional à quantidade do produto fabricado ou do serviço prestado<sup>3</sup>.

Custos fixos são os custos que são constantes dentro de uma entidade enquanto o nível do direcionador de atividade varia. Os custos variáveis podem ser definidos como custos que variam proporcionalmente de acordo com o direcionador de atividade<sup>11,9</sup>.

## **Custos hospitalares**

O processo de apuração dos custos hospitalares só é possível de ser realizado no âmbito de um hospital se houver um sistema de informação capaz de produzir as informações que são imprescindíveis para tal. Tais informações podem ser sinteticamente agrupadas em dois grupos: componentes monetários e componentes físicos<sup>2</sup>.

Esses dois grupos de informações, constituem-se na base inicial de qualquer estrutura de custos, sendo então necessário que haja um adequado processo de coleta das tais informações.

Desse modo, Beulke e Bertó<sup>2</sup> subdividem o primeiro grupo relacionado às informações monetárias em:

**Materiais.** Essas informações podem estar relacionadas ao consumo médio mensal, o saldo físico de materiais disponíveis, os valores atualizados, cadastro de fornecedores, ou seja, dados que permita obter o controle total no que diz respeito aos suprimentos. Os dados sendo fornecidos com presteza

tendem a respaldar a programação financeira da entidade, quanto aos compromissos a vencer com fornecedores.

Também interessa saber os valores apropriados pela retirada dos materiais e sua correta destinação, propiciando a consulta aos dados históricos, que pode servir de base inclusive para contabilização dos insumos, não dispensando as notas fiscais de entrada e o consumo, constituindo-se em fonte de consulta a qualquer tempo.

**Pessoal.** Os custos com pessoal na área da saúde são de grande importância para a formação dos custos operacionais, pois demonstram as informações a respeito da remuneração, encargos sociais e benefícios. Deve fornecer com precisão ao sistema de custo a lotação do pessoal por centro de custo, ou processo, dependendo do custeio adotado. O sistema deve abranger também os valores referentes aos encargos sociais e possibilitar o fornecimento de informações para elaboração da folha de pagamento. Os benefícios também devem integrar esse sistema, subdividido por centro de custo ou processo, através do número de funcionários ou volume de trabalho.

**Depreciação.** Trata-se do controle patrimonial, onde é controlada a manutenção, o seguro, compra e venda de equipamentos e cálculo da depreciação e reavaliação, a fim de estipular o custo. Duas fases envolvem o controle patrimonial:

**Organização física do patrimônio** – diversos trabalhos caracterizam a organização física que são: classificação dos grupos de bens patrimoniais através de conta patrimonial equivalente no plano de contas; enquadramento dos bens por conta; levantamento físico dos bens por centro de custos ou processos; consistência entre elementos do enquadramento contábil e do levantamento físico; cadastro patrimonial; emplacamento dos bens. Abrange também o controle de transferência de bens entre os centros de custos.

A segunda fase que se refere a avaliação monetária do patrimônio e da sua depreciação se subdivide em dois itens:

**Avaliação dos bens patrimoniais** – consiste principalmente no cálculo de depreciação e serve de base da depreciação. Recomenda-se a utilização dos valores reais efetivos de reposição e uma vida útil, técnica e econômica compatível com a realidade.

**Avaliação dos custos patrimoniais** – estão relacionados aos demais custos que envolvem o patrimônio da entidade, como manutenção, e possíveis perdas por reavaliação.

**Custos gerais (utilidades).** São classificados como custos gerais os que não foram relacionados nos outros subgrupos, e a base para mensuração é o seu próprio documento de origem. Neste subgrupo se destacam as seguintes contas: energia elétrica, seguro, água, aluguéis, arrendamentos, serviços de terceiros, comunicação, publicidade, imposto predial e territorial urbano, entre outros.

**Custos financeiros.** Os custos financeiros geralmente são de origem bem definida, como financiamentos de ativos permanentes ou até mesmo dos ativos circulantes. Por isso, requerem uma atenção especial, pois influenciam diretamente no resultado da instituição.

**Custos de comercialização.** Podem ser considerados custos de comercialização a Contribuição para o Financiamento da seguridade Social (COFINS) e para o Programa de Integração Social (PIS), podendo incidir também o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Esse subgrupo é típico de hospitais privados, não se fazendo presente nos hospitais públicos. Classificando tais informações em subgrupos, o Ministério da Saúde ao tratar da implantação de sistemas de custos em hospitais públicos propõe os seguintes grupos: pessoal, serviços de terceiros, materiais de consumo, despesas gerais e depreciação<sup>1</sup>.

Os componentes físicos dos custos hospitalares expressam o quanto cada procedimento absorveu de atenção, trabalho e medicamentos de algum setor, funcionário, equipamento. Podem ser agrupados genericamente em: quantitativo de materiais diretos, que corresponde a medicamentos, materiais médico-hospitalares, filmes radiológicos, órtese e prótese etc.; insumos operacionais, podendo ser expressos em várias unidades. Indicando o montante de trabalho realizado por procedimento estão as horas de cirurgia, números de pacientes por dia, horas de recuperação, tempo de execução de um exame. Além disso, há o quantitativo de insumos de materiais diretos na transformação industrial interna, como gêneros alimentícios, materiais para elaboração de produto de limpeza, tecido para costura de lençóis, materiais aplicados na esterilização; produção por mês como números de internação; perdas etc.<sup>2</sup>.

## **Métodos de custeio**

Os métodos de custeio são os caminhos seguidos durante a realização do processo de apuração de custos e produção de informações de apoios à gestão. Os métodos são diversos, sendo os mais empregados: Custeio por Absorção, Custeio Direto, ABC (*Activity Based Costing*)<sup>12</sup>.

Também pode-se encontrar alguns métodos de custeio de pouca utilização, os quais são: teoria das restrições, custeio R KW e custeio variável<sup>3</sup>.

Dentre estes, o método mais conhecido por profissionais da área de gestão e contabilidade é o custeio por absorção. Este método consiste em incluir todos os custos de fabricação no cálculo do produto ou serviço, sejam os custos fixos, variáveis, diretos ou indiretos, determinando um valor unitário para tal. Nesse método, os gastos do período que não se classificam como custos são tratados como despesas e contabilizados no resultado<sup>13</sup>.

Assim, no âmbito hospitalar, o custeio por absorção ou ainda custeio integral como também é conhecido, é caracterizado pela apropriação de todos os custos aos serviços produzidos<sup>12,14</sup>.

“O sistema de custeio por absorção faz apropriação integral de todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) aos produtos/serviços finais”<sup>1</sup>.

Esse método de custeio é considerado o mais tradicional para cálculo de custos e tem sido o mais utilizado na área hospitalar, sendo muito útil para apurar os custos dos serviços e produtos<sup>7</sup>.

O custeio variável ou custeio direto como também é conhecido, surgiu da dificuldade de se relacionar os custos fixos diretamente aos produtos e posteriormente aos serviços, quando se dá a necessidade de utilização dos rateios dos custos fixos, conforme visto no método absorção. Em virtude disso, nesse método, considera-se custos somente os gastos variáveis, sendo os fixos tratados no resultado do exercício<sup>12</sup>.

O custeio ABC também segue um modelo de alocação semelhante ao custeio por absorção, diferindo em virtude de primeiramente alocar os custos às atividades e posteriormente os alocando às unidades produzidas, evidenciando assim quais atividades por centro de custos consomem os recursos aplicados<sup>14, 15</sup>.

Um sistema baseado em atividades oferece uma precisão maior na apuração dos custos dos produtos, porém, a um custo crescente. A justificativa em se adotar esse método de custo é o benefício das decisões melhoradas resultantes dos custos calculados<sup>11,16</sup>.

A teoria das restrições utiliza-se apenas os custos e despesas variáveis para o cálculo do custo dos produtos, ou seja, materiais diretos e despesas variáveis. Nesse método, a mão de obra é tratada como custo fixo, considerando que ela irá existir sem relação com a quantidade produzida<sup>3</sup>.

O custeio RKW surgiu na Alemanha tendo o nome como uma abreviatura de “*Richskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*”. Sua mensuração consiste na alocação de todos os custos e despesas aos produtos. As formas de rateios são as mesmas utilizadas pelo custeio por absorção, sendo mais abrangente, ou seja, incluindo todos os gastos ao produto<sup>3</sup>.

## **Centros de custos**

Os centros de custos podem ser compreendidos como a unidade de produção responsável por representar a localização onde os custos são consumidos pelos bens produzidos ou pelos serviços prestados. A classificação da organização em centros de custos permite identificar os custos por local de ocorrência. A composição desses centros de custos varia de acordo com os tipos de entidades e forma de organização. No caso de uma entidade hospitalar, refere-se à atividade médica prestada ao paciente<sup>7</sup>.

Os centros de custos podem ser agrupados em quatro grupos os quais são: administrativos, intermediários, finais e externos.

**Centro de custos administrativos** - Os centros de custos classificados como administrativos são aqueles que reúnem informações de custos relacionadas as áreas de atuação que não estão diretamente ligadas aos pacientes, por exemplo: atividades administrativas e de direção; informática, a qual envolve os centros de custos relacionados às atividades de informática (área de apoio a clientes e redes, desenvolvimento de sistemas, suporte e produção); condomínio, no qual reúne os centros de custos relacionados com a infraestrutura; suprimento, sendo este o que reúne os centros de custos que desenvolvem atividades de controle de estoques e fornecimento de insumos; engenharia e manutenção, o qual traz os centros de custos relacionados com atividades de engenharia e manutenção<sup>1</sup>.

**Centro de custos intermediários** - São os centros de custos que executam atividades que complementam as desenvolvidas nos centros de custos finais, por exemplo: centro cirúrgico, radiologia, ultrassonografia, laboratório de análises clínicas etc.<sup>3</sup>.

**Centro de custos final (produtivo)** - Os centros de custos finais ou produtivos em um hospital consistem em uma representação de uma unidade onde os serviços são prestados aos pacientes e serão separados de acordo com as características dos serviços prestados<sup>7</sup>.

**Centro de custos externo** - São centros de custos que absorvem os custos das atividades que são desenvolvidas fora do ambiente hospitalar. São os serviços prestados aos pacientes não vinculados ao hospital ou outras instituições<sup>3</sup>.

## **Metodologias de alocação de custos**

O termo alocação de despesas ou custos refere-se ao ato de ratear os gastos ocorridos em uma área para outras áreas. Há duas formas principais de alocação dos gastos, a primeira é a alocação dos gastos indiretos dentro de um mesmo centro de custos, com a finalidade de conhecer o custo total de algum paciente ou procedimento. A segunda forma seria a alocação total dos gastos de um centro de custo para qualquer outro que recebe serviços prestados por ele. Os centros de custos que estão diretamente relacionados aos pacientes, recebem o nome de centro de custos produtores de renda, já os demais que subsidiam os centros de custos produtores de renda, são chamados de centro de custos de apoio<sup>17,2</sup>.

Dentro das metodologias de alocação de custos, há três formas para se efetuar tal rateio, as quais são: alocação direta, alocação sequência ou escalonar e a alocação recíproca ou matricial.

A alocação direta consiste em repassar diretamente todos os gastos dos centros de custos de apoio aos centros de custos produtores de renda<sup>11</sup>.

A alocação sequencial reconhece a troca de custos entre os centros de custos de apoio, porém, não se rateiam reciprocamente, os custos são repassados dos centros de custos de apoio que mais prestam serviço para os que menos prestam serviços e depois repassados aos centros de custos produtores de renda<sup>1</sup>.

A alocação recíproca reconhece a participação de forma recíproca entre os centros de custos de apoio levado esse fato em consideração na hora de rateá-los aos centros de custos produtores de renda<sup>17,3</sup>.

## **METODOLOGIA**

A pesquisa se caracteriza como aplicada, do tipo documental, com abordagem qualitativa em relação à análise dos fluxos e processos e quantitativa quanto à análise dos indicadores físicos e financeiros com utilização do método de estudo de caso. A pesquisa aplicada se refere ao estudo realizado a fim de resolver problemas prementes que necessitam de solução rápida<sup>18</sup>.

Documental por analisar documentos de fonte primária, provenientes dos próprios órgãos que os realizou. Englobam todos os materiais, ainda não elaborados, escritos ou não, que venham servir de fonte para a pesquisa científica<sup>19</sup>. Este estudo possui abordagem qualitativa, que visa a abordagem do tema por meio de pesquisa de cunho literal. Aplicou-se também a abordagem quantitativa, a qual se caracteriza por empregar instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados colhidos<sup>20</sup>.

Classifica-se também como estudo de caso, visto que consiste na identificação de um determinado objeto, o qual foi estudado a fim de examinar aspectos variados e particulares<sup>18</sup>.

A unidade hospitalar estudada foi o Hospital Municipal de Tangará da Serra “Arlete Daisy Cichetti de Brito”. É uma instituição hospitalar pública que atua no atendimento ambulatorial, de regulação, de Serviço Auxiliar Diagnóstico e Terapia (SADT) e de urgência, tendo como nível de complexidade de atenção básica e média complexidade, mantida e administrada pela prefeitura municipal de Tangará da Serra. Atualmente o hospital conta com 222 profissionais distribuídos em diversas categorias, incluídos os profissionais que atuam na Unidade de Pronto Atendimento. Segundo o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES<sup>21</sup>, a instituição atende as especialidades de clínica geral, pediatria, fonoaudiologia, nefrologia, cardiologia, cirurgia dentária, traumatologia bucomaxilofacial, fisioterapia, cirurgia geral, ortopedia e traumatologia e psiquiatria. Conta com 53 leitos distribuídos entre UTI adulto, unidade de isolamento, clínica geral e clínica pediátrica. Ressalta-se que alguns dos leitos cadastrados no CNES ainda não estão ativos, visto que o hospital foi inaugurado a pouco tempo, no entanto, eles ainda não foram colocados em funcionamento.

A coleta de dados foi realizada tendo por base o mês de agosto de 2019 e utilizou-se da análise documental visando obter os seguintes dados: relatórios referentes aos recursos humanos do hospital (quantitativo de servidores distribuídos por categoria profissional, valor dos salários, encargos e demais

itens que compõem a remuneração), relatórios internos referentes ao consumo de materiais (medicamentos e congêneres, produtos de limpeza, material de escritório, gêneros alimentícios, descartáveis etc.). Ressalta-se que no hospital, ainda há deficiência no controle e mensuração dos quantitativos e valores gastos com produtos do setor de nutrição e do almoxarifado. Diante disso, nesses dois setores não foi possível obter o custo, mas somente os valores empenhados no período estudado. Também foram obtidos os valores gastos com serviços de terceiros (serviços médicos, serviço de apoio diagnóstico etc.), relatórios de quantidade de pacientes atendidos em cada unidade da organização, entre outros documentos necessários à elaboração da pesquisa, que foram fornecidos pelos responsáveis. Também foi adotado o método de coleta de dados através de observação *in loco* por meio de ação participante no qual o pesquisador interage com o ambiente estudado e entrevista não estruturada. Além disso, foram obtidos dados em bases de dados como o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES).

Os dados obtidos foram processados utilizando o software Microsoft Excel e elaborados quadros e tabelas. Os resultados encontrados foram comparados com outros estudos assemelhados.

## **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

### **Caracterização do hospital**

A instituição estudada é um hospital público que realiza atendimentos eletivos e de urgência e emergência. Funciona também anexo ao hospital a Unidade de Pronto Atendimento (UPA), a qual utiliza alguns vários serviços de apoio oriundo do quadro funcional do hospital. As duas instituições, embora sejam distintas, operam em conjunto, utilizando o mesmo prédio, e dividindo os mesmos recursos. As duas instituições contam juntas com 236 colaboradores em sua folha de pagamentos, sendo efetivos, contratos temporários e contratados emergenciais.

O hospital é administrado por um administrador, o qual está diretamente subordinado à Secretaria Municipal de Saúde.

Quanto ao registro e controle dos custos, verificou-se que não há utilização de um sistema de custos baseado em metodologia contábil a fim de contabilizar os gastos da instituição por setor ou centro de custos e apurar o custo unitário dos serviços prestados.

### **Indicadores físicos e monetários**

A adequada obtenção dos indicadores físicos e monetários e consequentemente o processo de apuração de custos depende da existência de um bom sistema de informação que seja capaz de prover os dados necessários.

Desse modo, na obtenção desses indicadores, uma das dificuldades visualizadas foi o fato de haver sido retirado o sistema informatizado que funcionava anteriormente e estar em processo de implantação de um novo sistema, sem a utilização da base de dados anterior, o qual ainda não está implantado em todo o hospital. Assim, percebe-se deficiência nos controles, como por exemplo, a ausência do controle de estoques no setor de nutrição e o controle manual dos estoques do almoxarifado interno, onde são armazenados produtos de limpeza, manutenção, materiais de escritório e lavanderia, sem o registro de valores, impossibilitando nesses dois setores a mensuração do gasto mensal.

Quanto aos dados relacionados à produção do hospital, foi obtido somente o total de internações realizadas no período, sem a distribuição por clínica, indicando também fragilidade neste controle.

Assim foi obtido junto ao Datasus o quantitativo de internações durante o mês de agosto de 2018, num total de 235, dos quais, 72,8% foram internações nos leitos clínicos e 27,2% nos leitos pediátricos. O faturamento do hospital com base na tabela SUS foi no valor de R\$ 100.989,43.

**Tabela 1.** Quantitativo de Internações e percentual de ocupação por mês, 2019.

<b>Internações – Hospital</b>									
<b>Especialidade</b>	<b>Jan</b>	<b>Fev</b>	<b>Mar</b>	<b>Abr</b>	<b>Mai</b>	<b>Jun</b>	<b>Jul</b>	<b>Ago</b>	<b>Total</b>
Clínico	132	115	0	0	193	0	178	171	789
Pediátrico	52	57	0	0	75	0	54	64	302
<b>Subtotal hospitalar</b>	<b>184</b>	<b>172</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>268</b>	<b>0</b>	<b>232</b>	<b>235</b>	<b>1.091</b>
<b>Taxa de ocupação</b>	<b>68,6%</b>	<b>81,1%</b>	<b>0,0%</b>	<b>0,0%</b>	<b>96,1%</b>	<b>0,0%</b>	<b>73,1%</b>	<b>93,0%</b>	<b>51,5%</b>
<b>Ambulatorial – UPA</b>									
Ações de promoção e prevenção em saúde	6.334	5.961	12.304	13.688	12.496	9.777	8.962	9.500	<b>79.022</b>
Procedimentos com finalidade diagnóstica	34.611	53.724	50.066	43.889	49.971	58.420	43.926	36.348	<b>370.955</b>
Procedimentos clínicos	150.110	262.707	352.119	279.199	334.536	345.376	261.163	191.049	<b>2.176.259</b>
Procedimentos cirúrgicos	1.603	2.497	3.234	3.257	3.827	2.881	3.481	3.716	<b>24.496</b>
Ações complementares da atenção à saúde	295	110	115	0	0	0	0	0	<b>520</b>

Subtotal amb. UPA	192.953	324.999	417.838	340.033	400.830	416.454	317.532	240.613	2.651.252
-------------------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	-----------

Fonte: SIHSUS<sup>22</sup>

A fim de melhor apresentar os dados obtidos, os indicadores físicos e monetários serão classificados em dois grupos: materiais de consumo e pessoal.

### Materiais de consumo

Conforme já destacado, em virtude da fragilidade dos controles do hospital, parte dos gastos foram obtidos junto ao setor contabilidade, sendo utilizado assim os valores empenhados e não os valores do que foi efetivamente consumido no período. Dessa maneira, os valores obtidos junto à contabilidade são considerados gastos, mas não podem ser tratados como custos. Desse modo, a **Tabela 2** apresenta tais valores distribuídos por setor/departamento.

**Tabela 2.** Despesas empenhadas, segundo o setor/departamento, agosto de 2019.

Setor /departamento	UPA	%	Hospital	%	TOTAIS	%
Manutenção de veículos	6.751,34	18,51%	29.716,18	81,49%	36.467,52	18,96%
Despesas administrativas	14.576,70	68,69%	6.644,70	31,31%	21.221,40	11,03%
Manutenção predial	69.075,21	95,74%	3.075,80	4,26%	72.151,01	37,50%
Nutrição	3.970,48	9,29%	38.776,50	90,71%	42.746,98	22,22%
Limpeza	-	0,00%	1.457,70	100,00%	1.457,70	0,76%
<b>Total</b>	<b>94.373,73</b>	<b>49,05%</b>	<b>98.010,88</b>	<b>50,95%</b>	<b>192.384,61</b>	<b>100,00%</b>

É sabido que as unidades operam juntas e com a utilização dos mesmos materiais e recursos, porém na administração da prefeitura para o orçamento é separado por instituição, isso explica a separação dos valores para os mesmos centros de custos. No entanto se destacam os valores relativos aos gastos com manutenção predial que representa 37,5% do total de gastos do período,

também se destaca os gastos com o setor de nutrição, que no período estudado representou 22,22% das despesas empenhadas.

Dos valores totais das despesas empenhadas por unidades, os percentuais da representatividade dos valores gastos no hospital (50,95%) e na UPA (49,05%) são bastante semelhantes, havendo uma pequena diferença 1,9 pontos percentuais somente no período analisado.

Quanto ao consumo de materiais e medicamentos hospitalares, há um efetivo controle pela farmácia interna do hospital. Os materiais farmacêuticos são adquiridos pela prefeitura e estocado no Centro de Abastecimento Farmacêutico (CAF) e conforme a utilização dos materiais o CAF transfere os mesmos para a farmácia do Hospital Municipal. Quando chega os materiais do CAF para a farmácia do Hospital, é feita a entrada pelo sistema e quando são distribuídos para os departamentos dentro do Hospital e da UPA o controle também é feito pelo sistema de informação.

Podemos observar na **Tabela 3** as saídas de materiais da farmácia do hospital para os departamentos, os quais configuram-se como custos do período relacionados aos medicamentos e materiais hospitalares.

Pode-se observar que a saída de materiais da farmácia é mais expressiva para a UPA, onde são realizados a maioria dos serviços prestados pelo hospital, são os serviços de baixa e média complexidade, esse valor representa 59,17% de todos os materiais consumidos no período, em segundo lugar vem a clínica médica adulto com uma diferença significativa, apresentado apenas 16,95% dos materiais que foram dispensados pela farmácia, ainda com 10,43% da saída de materiais fica o centro de materiais esterilizados. São esses os três setores que somando-se, consomem 86,55% de todo material dispensado pela farmácia interna do hospital.

Os gastos menos expressivos ficaram representados conforme a seguir: radiologia com 4,97%, clínica médica pediátrica com 3,62%, higiene e limpeza com 2%, imobilização (gesso) com 1,91%, SAMU com 0,49%, lavanderia com 0,25%, recepção com 0,08%, CCIH com 0,05%, nutrição com 0,04%, motoristas com 0,03%, e a farmácia interna e o centro de reabilitação fisioterapia com 0,01%.

**Tabela 3.** Materiais distribuídos pela farmácia, agosto de 2019.

Setor/ departamento	Valor	%
Clínica pediátrica	2.609,25	3,62%
Centro de Materiais Esterilizados – CME	7.520,96	10,43%
UPA	42.654,49	59,17%
Lavanderia	181,49	0,25%

Imobilização (gesso)	1.373,36	1,91%
Centro de Reabilitação e fisioterapia	4,73	0,01%
Radiologia	3.580,76	4,97%
SAMU	353,03	0,49%
Recepção do hospital	56,88	0,08%
Nutrição	31,32	0,04%
Clínica médica – adulto	12.215,56	16,95%
Higiene e limpeza	1.438,63	2,00%
CCIH	34,13	0,05%
Farmácia interna	7,32	0,01%
Transportes	22,76	0,03%
<b>Total</b>	<b>72.084,67</b>	<b>100,00%</b>

### Custos com pessoal e encargos

A folha de pagamentos configura o maior custo de manutenção da prestação de serviço hospitalar, é o gasto com o pessoal, o qual inclui o valor do salário base e os adicionais de salário. A **Tabela 4** apresenta os valores da folha de pagamentos dos funcionários do hospital e da UPA segundo os itens que compõe a folha.

**Tabela 4.** Composição da folha de pagamento, agosto 2019.

Itens da folha	Valor	%
Proventos	448.753,97	31,84%
Adicional insalubridade / periculosidade	192.229,92	13,64%
Adicional noturno	41.802,08	2,97%
Plantões	181.186,95	12,86%
Horas-extras	125.627,28	8,91%
Salário família	135,57	0,01%
Encargos trabalhistas – patronal	236.238,24	16,76%

Outros adicionais	183.397,13	13,01%
Diárias de viagens	12.490,00	0,89%
Contrato de estagiário	5.850,00	0,42%
<b>Total</b>	<b>1.409.371,14</b>	<b>100%</b>

A **Tabela 4** mostra os valores totais dos itens da folha para todos os departamentos, e o valor mais expressivo foi dos proventos totais, no qual se encontra o valor do salário base e dos valores que compõem a remuneração sem a soma dos adicionais de salário, onde estão descritos abaixo deste, o valor representa 31,84% do total da folha. O segundo valor mais expressivo é o valor dos encargos patronais, que compõe o custo com pessoal, pois é o valor pago pela administração sobre a folha de pagamentos, e esse valor representa 16,76% do valor total da folha de pagamento. O terceiro valor que corresponde a maioria dos gastos da folha é o valor do adicional de insalubridade e periculosidade, que ficou com 13,64% da folha de pagamentos, pois onde em uma instituição hospitalar a maioria absoluta dos funcionários recebem esse benefício.

É importante destacar ainda que do total do custo com pessoa, a remuneração da carreira ou contrato representou somente 31,84 do custo, evidenciando o peso dos demais adicionais nesse custo.

A **Tabela 5** traz os valores referentes a folha de pagamentos separados por centro de custos, já somado os valores totais dos itens que compõe a folha de pagamento. E traz também o valor dos encargos patronais separadamente, onde compõe o custo com pessoal conforme apresentado na **Tabela 4**. Porém não é possível o seu rateio para os centros de custo pois a base de cálculo que é o salário base, é diferente para cada funcionário.

**Tabela 5.** Folha de pagamento segundo centro de custos, agosto 2019.

<b>Centro de custos</b>	<b>Nº de profissionais</b>	<b>Proventos</b>	<b>%</b>
Médicos	29	497.967,23	35,33%
UPA – enfermagem	60	239.352,94	16,98%
Clínica médica - adulto (enfermagem)	22	99.732,49	7,08%
Nutrição	16	49.774,35	3,53%
Administrativo	12	47.553,88	3,37%
Recepção	12	44.028,99	3,12%

Transportes	9	41.781,40	2,96%
Farmácia	7	32.263,30	2,29%
Clínica médica - pediátrica (enfermagem)	11	27.098,56	1,92%
Raio-X	7	21.820,01	1,55%
Vigias	7	19.770,36	1,40%
Higienização hospitalar	18	19.567,54	1,39%
Lavanderia	5	14.802,26	1,05%
Central de Materiais Esterilizados - CME (enfermagem)	4	9.301,26	0,66%
Gesseiro	3	8.318,33	0,59%
Encargos		236.238,24	16,76%
<b>Totais</b>	<b>222</b>	<b>1.409.371,14</b>	<b>100,00</b> %

Os valores representados na **Tabela 5** demonstram os valores da folha separados por centro de custos, conforme a classificação utilizada pelo hospital. Os valores incluem os proventos brutos e todos os adicionais da folha de pagamentos, sem considerar, no entanto, os valores dos encargos patronais, pois não foi possível encontrar a base de cálculo para dividir o valor da parte patronal para os centros de custos. O quantitativo de funcionários está nessa tabela representado uma quantidade de 222 distribuídos de acordo a lotação em cada centro de custos e especialidades dos funcionários.

Foi encontrado os valores que mais se destacam e o primeiro deles é a folha de pagamento do centro de custo médico, o qual absorve 35,33% do total da folha de pagamentos, pois é onde se encontra os cargos com os níveis mais altos de salários da instituição.

O segundo valor mais expressivo é o do setor de enfermagem da UPA, onde se encontra um grande quadro de funcionários e com a segunda maior média salarial da organização. Esse centro de custo absorve 16,98% do valor total da folha de pagamento. Os encargos patronais apresentaram um percentual de 16,76% da folha de pagamento, porém a sua comparação entre os centros de custos ficou prejudicada por não haver uma base de cálculo mensurável para fazer o cálculo e a divisão entre os centros de custos.

E ainda em quarto lugar ficaram os enfermeiros da clínica médica adulto, somente por conter um quadro menor de funcionários, e esse centro representa 7,08% do valor da folha de pagamentos. Desse modo, percebe-se

que o maior peso do custo com pessoal refere-se à remuneração dos médicos e do corpo de enfermagem, os quais totalizam 71,35%.

### Gastos totais por centro de custos

O valor do gasto total é demonstrado na **Tabela 6**, que mostra os valores totais dos consumos, que se enquadra os gastos com materiais e serviços, e mostra o valor da folha, para possibilitar verificar o gasto total da instituição, ainda apresentado os percentuais da composição de cada centro de custo.

**Tabela 6.** Gastos totais por centro de custo, agosto, 2019.

Centro de custos	Consumo	Pessoal	Total	%
Médicos	0,00	497967,23	497967,23	29,76%
Upa	42654,49	239352,94	282007,43	16,85%
Clínica médica – adulto	12215,56	99732,49	111948,05	6,69%
Nutrição	42778,30	49774,35	92552,65	5,53%
Administrativo	21221,40	47553,88	68775,28	4,11%
Recepção	56,88	44028,99	44085,87	2,63%
Transportes	22,76	41781,40	41804,16	2,50%
Farmácias	7,32	32263,30	32270,62	1,93%
Clínica pediátrica	2609,25	27098,56	29707,81	1,78%
Radiologia	3580,76	21820,01	25400,77	1,52%
Vigias	0,00	19770,36	19770,36	1,18%
Higiene e limpeza	2896,33	19567,54	22463,87	1,34%
Lavanderia	181,49	14802,26	14983,75	0,90%
Central de materiais esterilizados – CME	7520,96	9301,26	16822,22	1,01%
Gesseiro	1373,36	8318,33	9691,69	0,58%
Manutenção de veículos	36468,52	0,00	36468,52	2,18%
Manutenção predial	72151,01	0,00	72151,01	4,31%
Diárias de viagem	12490,00	0,00	12490,00	0,75%

Contrato de estagiários	5850,00	0,00	5850,00	0,35%
Centro de reabilitação e fisioterapia	4,73	0,00	4,73	0,00%
CCIH	34,13	0,00	34,13	0,00%
Encargos	0,00	236238,24	236238,24	14,12%
<b>TOTAIS</b>	<b>264.117,25</b>	<b>15,78%</b>	<b>1.409.371,14</b>	<b>84,22%</b>
			<b>1.673.488,39</b>	<b>100,00%</b>

A **Tabela 6** apresenta os gastos totais da instituição estudada, sendo agrupados por centro de custos e somado seus valores totais para análise dos percentuais referente ao valor total dos gastos. E o valor mais expressivo dessa tabela se mostra o gasto com o centro de custo médico que representa 34,65% do valor total dos gastos, pois como já apresentado, é nesse centro de custos que se encontra os maiores valores de folha de pagamentos, e uma equipe completa de profissionais registrados.

O segundo valor mais alto da tabela fica com o centro de custo UPA, justificando-se por ser o centro de custos com maior quantitativo de pessoal, principalmente da enfermagem, assim justifica o alto valor da folha de pagamento e ainda por absorver um dos gastos de consumo mais altos da instituição objeto da pesquisa, como os materiais farmacêuticos, esse centro de custo ficou com 19,62% do valor total dos gastos das instituições no período. E o terceiro valor mais representativo ficou com a clínica médica adulto, com 7,79% do valor total dos gastos, se justificando por absorver um bom valor da folha e do consumo de materiais.

Ressalta-se que no custo total, o custo com pessoal é o que tem o maior peso (82,9%), evidenciando que esse custo fixo é o de maior peso na composição do custo total do hospital. Essa realidade torna também o hospital bastante sensível à chamada economia de escala.

### **Modelo de implantação de gestão de custos**

**Etapa preliminar:** Sensibilização dos gestores e servidores envolvidos, definição do método de custeio e objeto de custo.

A sensibilização dos gestores começa com a apresentação de um projeto, deixando-os com o conhecimento necessário para avaliar a qualidade e a importância da implementação de um sistema de gestão de custos, é por meio dela que eles decidirão adotar as medidas necessárias para o sucesso do projeto. Após a apresentação inicial se dá a definição do método de custeio, que é a peça-chave para se obter uma informação precisa sobre os resultados de custos gerado pelo sistema de informação. Para método de custeio a ser adotado deve ser cuidadosamente avaliado as condições da instituição que se

visa implantar, é através desse que se obtém os critérios de mensuração dos custos, e demanda de pessoal.

Feito isso, é necessário definir o objeto de custo, que é a unidade que será aplicada para avaliação dos custos finais, podendo ser o custo médio por unidade de serviço prestado nas clínicas e pronto-socorro/ambulatório, custo médio de paciente nas clínicas e pronto-socorro, custo médio de processos de atendimento entre outros, podendo ainda o objeto de custo ser diferente entre setores da instituição.

**Primeira etapa:** Classificação dos centros de custos.

Neste trabalho, foi utilizada a classificação apresentada pela administração do hospital, onde eles utilizam essa mesma separação para alocação do pessoal, com base nessa informação, após a análise do processo de trabalho na organização, os centros de custos foram assim classificados:

**Quadro 1.** Classificação dos centros de custos por tipo.

<b>Classificação dos Centros de Custos</b>			
<b>Administrativos</b>	<b>Intermediário</b>	<b>Final</b>	<b>Externo</b>
Administrativo	Raio-X	Médicos	
Motorista	Lavanderia	Clínica Médica - Adulto	
Vigias	Limpeza	Clínica Médica Pediátrica	
Recepção	Nutrição	Upa - Unidade de Pronto Atendimento	
Farmácia	CME - Central De Materiais e Esterilização		
Manutenção De veículos	Gesseiro		
Manutenção predial	Centro de reabilitação – fisioterapia		
Diárias de viagem	CCIH		
Contrato Estágio			

No entanto essa não seria a classificação ideal para os centros de custos, conforme Souza e Scatena<sup>23</sup> o modelo ideal para classificação dos centros de custos por tipo seria conforme a publicação do Manual Técnico de Custos<sup>1</sup>:

## Quadro 2. Classificação dos centros de custos por tipo 2.

Classificação dos centros de custos			
Administrativos	Intermediários	Final	Externo
Administração	Centro cirúrgico	Clínica cirúrgica	Unidades externas
Farmácia	Centro de materiais esterilizados	Clínica ginecologia e obstétrica	
Faturamento/ estatística	Estabilização	Clínica médica	
Gasoterapia	Laboratório	Clínica pediátrica	
Gerência de enfermagem	Lavanderia	Pronto socorro	
Manutenção	Limpeza		
Recepção	Nutrição		
Telefonia	Radiologia		
Transporte	Ultrassonografia		

Fonte: Souza e Scatena<sup>23</sup>

### Segunda etapa: apuração dos custos diretos.

Para a realização do processo de apuração do custo, se faz necessário o componente principal que é a informação. Para se obter as informações precisas e adequadas a apuração dos custos, precisa-se de um bom sistema informatizado que seja capaz de prover diversos relatórios referente entradas e saídas. 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 componentes físicos são expressos em unidades físicas, por exemplo: unidades de materiais consumidos, horas por cirurgia, número de pacientes-dia, número de exames, kg de roupas lavadas, número de peças esterilizadas etc. Percebe-se que no hospital estudado há fragilidade no sistema de informação e não há a produção dos dados nos moldes necessários à apuração de custos.

**Terceira etapa:** distribuição por rateio dos custos indiretos gerais.

Para a distribuição pelo rateio dos custos indiretos gerais, é necessário avaliar as unidades de medida de cada unidade de custo, para assim saber quanto cada centro de custo consome de determinado componente, proporcionando a melhor subdivisão possível, tornando a apuração dos custos o mais fiel possível e que represente a realidade da entidade.

**Quarta etapa:** Rateio dos custos dos centros de custos de apoio aos produtores de renda ou simultaneamente entre eles, de acordo com a metodologia adotada.

**Quadro 3.** Componentes físicos utilizados como critério de rateio.

<b>Tipos de centro de custos</b>	<b>Centro de custos</b>	<b>Critério de rateio</b>
Administrativos	Administração	Servidores por centro de custos
Administrativos	Farmácia	Nº de itens enviados aos centros de custos
Administrativos	Faturamento/ estatística	Internação faturada por centro de custos
Administrativos	Gasoterapia	Nº de pontos ponderados de acordo com a frequência de utilização.
Administrativos	Gerência de enfermagem	Servidores por centro de custos subordinados
Administrativos	Manutenção	Metros quadrados por centro de custos
Administrativos	Recepção	Número de internações processadas por clínica
Administrativos	Telefonia	Ramais por centro de custos
Administrativos	Transporte	Km rodados para cada centro de custos
Intermediários	Centro cirúrgico	Quantidade de horas ponderadas por tipo de cirurgia
Intermediários	Centro de materiais esterilizados	Nº de pacotes e caixas ponderadas por centro de custos
Intermediários	Estabilização	Nº de pacientes ponderados pela permanência
Intermediários	Laboratório	Nº de exames solicitados por centro de custos

Intermediários	Lavanderia	Kg de roupa lavada destinada aos centros de custos
Intermediários	Limpeza	Metros quadrados por centro de custos ponderados de acordo com o grau de severidade
Intermediários	Nutrição	Nº de refeições ponderadas servidas para cada setor
Intermediários	Radiologia	Nº de exames solicitados por centro de custos
Intermediários	Ultrassonografia	Nº de exames solicitados por centro de custos
Final	Clínica cirúrgica	Nenhum
Final	Clínica ginecologia e obstétrica	Nenhum
Final	Clínica médica	Nenhum
Final	Clínica pediátrica	Nenhum
Final	Pronto socorro	Nenhum
Externo	Unidades externas	Nenhum

Fonte: Souza e Scatena<sup>23</sup>

Para a execução desta etapa, é necessário obter o custo total por cada centro de custo administrativo e intermediário, ou seja, os elementos chamados de componentes monetários e os componentes físicos, os quais representam as unidades de serviço ou aspectos estruturais. Para assim fazer a distribuição para fazer a distribuição aos centros de custos final.

Quinta etapa: Distribuição dos custos dos centros de custos produtivos aos serviços produzidos.

Para a realização desta etapa, são necessários alguns componentes físicos fornecidos pelo sistema de informação do hospital e através de relatórios preenchidos manualmente, dentre estes componentes pode-se citar como exemplo: paciente-dia, número de consultas e número de exames. Para se chegar ao objeto de custo proposto para as unidades de internação, ou seja, custo médio por paciente-dia, é utilizado o custo total de cada centro de custo, dividido pelo total de pacientes-dia no período. O total de pacientes por dia foi obtido pela soma dos dias de permanência de todos os pacientes na clínica no período. No caso do pronto-socorro, o objeto de custo é o custo médio por consulta/ atendimento. Esse foi obtido pela divisão dos custos totais do centro de custos pelo número de consultas realizadas no período.

E por último, percebe-se, caso haja vontade de implantar um sistema de gestão de custos, a necessidade de a administração do hospital disponibilizar um profissional de preferência graduado em ciências contábeis a fim de planejar, estruturar e implantar sistema de gestão de custos. Para tanto, deverá realizar o controle dos processos e do fluxo de informações, os indicadores físicos e monetários, a fim de gerar informações capazes de auxiliar os gestores na tomada de decisão quanto à destinação dos recursos, quanto à melhora nos processos dos serviços, alocação de materiais e pessoal, entre outros benefícios físicos e financeiros gerados pelo adequado controle de custos.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este artigo se propôs analisar os processos e o fluxo de informações geradas pela instituição objeto de estudo, a fim de elaborar e propor um modelo de sistema de gestão de custo adequado à realidade da organização.

A análise dos processos das atividades operacionais identificou fragilidade nos controles internos, pois o trabalho é realizado sem o preenchimento de dados dos gastos realizados em cada centro de custos. O fluxo de informações é de difícil mensuração pois o sistema informatizado não contribui para a obtenção de dados sobre os quantitativos dos gastos ocorridos nos períodos e dos materiais consumidos em cada centro de custos. Os indicadores físicos e monetários utilizados pelo hospital foram disponibilizados apenas os que eles possuíam controle, que foram o quantitativo de pessoal em cada centro de custos, a saída de materiais e medicamentos farmacêuticos e o valor da folha de pagamentos.

E o sistema de gestão de custo mais adequado a instituição foi apresentado no item "modelo de implantação de gestão de custos" que traz o passo a passo para o controle ideal dos gastos em cada centro de custos, e o critério de rateio para a distribuição adequada dos valores e a correta análise dos resultados de custos a fim de melhorar a produção de informação de custos para tomada de decisão.

Quanto ao controle dos gastos no período somente os materiais da farmácia são controlados pelo sistema de informação. Os demais gastos do período foram levantados utilizando o relatório de empenhos disponibilizados pela contabilidade da secretaria municipal de saúde. Os valores referentes a folha de pagamentos foram colhidos junto ao portal da transparência da prefeitura, onde foi possível obter os valores dos proventos e dos adicionais da folha.

Foi identificado no decorrer da pesquisa, percalços principalmente na geração de informações, visto que muitas delas não estavam disponíveis no hospital e tiveram que ser obtidas junto à prefeitura. Há um sistema informatizado em processo de implantação no hospital, no entanto, não foi possível recuperar a base de dados que estava sendo utilizada anteriormente, por isso a falta de relatórios para suprir a análise e apuração dos custos.

Assim, ficou evidente a fragilidade nos controles do hospital e da UPA, principalmente em virtude da troca de sistema, a qual tem se repetido ao longo das gestões, o que não favorece os controles internos. Verificou-se também a existência de controles manuais de materiais de expediente, de almoxarifado, de nutrição, os quais poderiam ser controlados por meio de planilhas ou mesmo pelo sistema, mas isso não ocorre. O sistema de informação aparentemente não atende as exigências de uma instituição hospitalar com suas peculiaridades, onde o controle passa de apenas entradas e saídas de materiais e controles de contas a pagar.

Verificou-se ainda que o custo com a folha de pagamentos é o item de maior peso na composição do custo total do hospital, devendo receber especial atenção por parte da gestão.

O que denota ainda mais a importância da aplicação de eficazes sistemas de controle de custos nesta instituição, onde poderiam ser aprimorados as tomadas de decisão quanto à operação e a melhor destinação dos recursos. Este trabalho se propõe a auxiliar na visão e no conteúdo de uma necessidade de controle dos custos em todos os departamentos da organização. Com a implementação de um sistema de informação capaz de gerar os dados necessários ao controle dos custos, fica mais fácil a implementação de um sistema de gestão de custo.

Para isso seria ainda necessário disponibilizar uma pessoa para acompanhar o fluxo de informações e para fazer o controle e análise dos dados, a fim de por meio do sistema de gestão de custos, gerar informações para auxiliar os administradores nas tomadas de decisão.

Verifica-se a necessidade de grande ampliação nos estudos e pesquisas científicas no setor gerencial hospitalar, podendo avançar em novas pesquisas nos comparativos de desempenho em instituições que possuem um sistema de gestão de custos aprimorado e a que não possui, destacando ainda mais a necessidade dos melhores controles internos e adequado investimentos nas diversas áreas da instituição.

A instituição estudada é de grande potencial e de grande importância para a comunidade, portanto quanto maior a eficiência na gestão mais benefícios trará para a população que contribui com o pagamento dos tributos e que necessita da utilização desse tão importante serviço.

## **REFERÊNCIAS**

1. 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: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

2. Beulke, R.; Bertó, D. J. Gestão de custos e resultados na saúde. 4 ed. Ver. atual. e ampliada. – São Paulo: Saraiva, 2008.
3. Souza, P. C. Avaliação Econômica em Saúde Aplicada a Hospitais: Teoria e Prática; Cáceres: Ed. Unemat, 2010.
4. Michels, A.; Sott, V. R.; Klaus, M.; Palu, T. P. Custos de um centro obstétrico: estudo de caso em um hospital regional do extremo oeste catarinense. In: XXV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – Vitória, ES, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2018.
5. Raupp, F. M.; Crispim, C. H.; Almeida, E. S. de. Gestão de Custos Hospitalares Por meio do Custeio Por Absorção: O Caso da Maternidade de Carmela Dutra. RIC – Revista de Informação Contábil. v. 2, n 1, p. 120-133, out./dez. 2007.
6. Paccez, J. D.; Novais, M. A. P.; Rosa, C. D. P.; Serinolli, M. I.; Zucchi, P. Custo da internação de pacientes com bronquiolite: Um estudo de caso em hospital privado. RAHIS - Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde. v. 13, n.1, jun., 2016.
7. Matos, A. J. Técnicas, análises e tomada de decisão. São Paulo: Editora STS, 2002.
8. Rutledge, V. R. Estudo sobre métodos de custeio em instituições hospitalares trabalho 14.230. publicada em Oncology Issues 11(6):18-20, 1996.
9. Fonseca, M. F. Custos da unidade de hemodiálise do Hospital das Clínicas de Pernambuco em 2016. Dissertação (Mestrado em Gestão e Economia da Saúde) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2018.
10. Lawrence, W. B. Contabilidade de custos. Revisto por John W. Ruswinckel; Tradução do prof. Joao Carlos Hopp e Jacy Monteiro. 5 ed. São Paulo, IBRASA, 1977.
11. Hansen, D. R.; Mowen, M. M. Gestão de custos. Tradução Robert Brian Taylor; Revisão Técnica Elias Pereira. São Paulo, Cengage Learning, 2010.
12. Arashiro, L. A. Gestão de custo hospitalar: estudo de casos no município de São Paulo. 2004. 170 f. Dissertação (mestrado em Administração de Empresas) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. 2004.
13. Santiago, J. S.; Lopes, F. G. S. S.; Soares, Y. M. A. A Utilização das Informações de Custos por Instituições Hospitalares: Um Estudo em Hospitais da Cidade de Natal-RN. XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa - PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.
14. Azevedo, Y. G. P.; Santos, J. V. J.; Gomes, A. M.; Carvalho, D. R.; Oliveira, R. M. A. Investigação dos métodos de custeio utilizados pelos hospitais do município de natal/RN. RAHIS - Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde. Vol. 14, n.1 ▪ Belo Horizonte, MG, 2017.

15. Cogan, S. Activity-based costing (ABC) a poderosa estratégia empresarial. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Enterprises. 1994.
16. Schuh, P. L.; Vieira, E. P.; Dezord, A. P. R. A relevância da gestão de custos públicos de um pronto atendimento municipal frente a certificação do tribunal de contas. In: XXV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – Vitória, ES, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2018.
17. Falk, J. A. Conceitos, metodologias e aplicações; São Paulo: Atlas, 2001.
18. Gato, D.; Weber, C. J. Metodologia da pesquisa. Série Aprender. Tangará da Serra: Diário da Serra, 2017.
19. Lakatos, E. M.; Marconi, M. A. Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos; 6 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
20. Longaray, A. A.; Beuren, M. I.; Raupp, F. M.; Souza, M. A. B.; Colauto, R. D.; Porton, R. A. B. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.
21. Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES. Ficha Estabelecimento. Disponível em: <http://cnes.datasus.gov.br/pages/estabelecimentos/ficha/profissionais-ativos/5107952767384>. Acesso em: 28 mai. 2019.
22. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde. DATASUS. Sistema de Informações Hospitalares – SIHSUS Reduzida. Brasília, 2019. Disponível em <http://www2.datasus.gov.br/DATASUS/index.php?area=0701&item=1&acao=11> Acesso em: 28 out. 2019.
23. Souza, P. C.; Scatena, J. H. G. Implantação de sistema de gestão de custos em hospitais públicos. Qualit@s Revista Eletrônica. ISSN 1677 4280 Vol.9. No 3 (2009).

---

**Recebido:** 13 de março de 2023. **Aceito:** 25 de março de 2023

**Correspondência:** Paulo Cesar Souza. **E-mail:** paulobb@unemat.br

**Conflito de Interesses:** o autor declarou não haver conflito de interesses

© This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited