

## GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES POR MEIO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO: O CASO DA MATERNIDADE CARMELA DUTRA<sup>1</sup>

*Fabiano Maury Raupp<sup>2</sup>*

*Cláudia Hernandez Crispim<sup>3</sup>*

*Éder da Silveira de Almeida<sup>4</sup>*

**Resumo:** O artigo analisa o processo de gestão de custos, por meio do custeio por absorção, na Maternidade Carmela Dutra. A pesquisa é do tipo exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem *quali-quantitativa*. Os dados foram coletados através de documentos primários e analisados por meio de análise descritiva e documental. O custeio por absorção atende às exigências do Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC. Além disso, o método é solicitado pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina com o intuito de padronizar as informações de custos das unidades hospitalares administradas.

**Palavras-chave:** Custos hospitalares; Custeio por absorção; Maternidade.

**Abstract:** The article aims to analyze the process of management of costs by means of absorption costing, in Carmela Dutra maternity. This research is typed like an investigation, carried through a case study, with a qualitative-quantitative approach. The data had been collected through primary documents and analyzed by documentary and descriptive analysis. The absorption costing takes care of requirements of Management of Costs National Program – PNGC. Moreover, the method is requested by the Secretariat of Health of Santa Catarina State with the intention to standardize the costs information of the hospital units that were managed.

**Key- words:** Hospital costs; Absorption costing; Maternity.

---

<sup>1</sup> Artigo apresentado no XIV Congresso Brasileiro de Custos, 2007, João Pessoa (PB).

<sup>2</sup> Mestre em Administração pela UFSC, [fabianoraupp@hotmail.com](mailto:fabianoraupp@hotmail.com)

<sup>3</sup> Acadêmica de Administração de Empresas – ESAG/UDESC, [claudiahcrispim@gmail.com](mailto:claudiahcrispim@gmail.com)

<sup>4</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UFSC, [ederalmeidabr@yahoo.com.br](mailto:ederalmeidabr@yahoo.com.br)

## 1. Introdução

Atualmente, vivenciam-se mudanças nos diferentes mercados consumidores em decorrência da crescente competitividade empresarial. Esta permite que os consumidores detenham poder de escolha e ditem determinadas regras no mercado. Um dos setores de destaque neste cenário é o de serviços. As empresas prestadoras de serviços estão especializando e individualizando os mesmos, buscando atingir a fidelização do cliente. Segundo Lovelock (2003, p. 8) “o setor de serviços da economia está passando por um período de mudança quase revolucionária”. Os concorrentes que demonstrarem inovações e padrões de serviços mais diferenciados serão os que conquistarão e fidelizarão o maior número de clientes.

Nesse contexto, um dos segmentos que tem apresentado destaque na prestação de serviços é o hospitalar. De acordo com a Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo (2007), em 2005 verificou-se que as internações por causas externas no sistema público de saúde geraram um custo de aproximadamente R\$ 157 milhões, situando-se em terceiro lugar por custo, e a sexta causa das internações. Em 1997 estimou-se que os custos hospitalares por causas externas no Brasil situaram-se em torno de 0,1% do Produto Interno Bruto – PIB e cada internação apresenta um gasto por dia 60% maior que a média paga pelo Sistema Único de Saúde – SUS.

A liderança de custos, na gestão estratégica da organização, passou a ser um desses diferenciais no momento em que trata de questões econômico-financeiras da organização. Trata-se de um instrumento necessário às instituições hospitalares a fim de promover um controle mais acurado dos custos. Este controle permite que medidas corretivas sejam implementadas, além de aumentar o desempenho da organização e redefinir prioridades na utilização dos recursos disponíveis.

Assim, o artigo tem por objetivo analisar o processo de gestão de custos, por meio do custeio por absorção, na maternidade Carmela Dutra. O artigo está estruturado de modo que inicialmente apresenta as considerações iniciais. Em seguida, discute as características das instituições hospitalares, a importância dos sistemas de custos em organizações hospitalares, bem como a utilização do custeio por absorção. Na sequência, infere sobre os procedimentos metodológicos adotados. Depois dá ênfase à descrição e análise dos dados, seguindo das considerações finais e referências bibliográficas.

## 2. Características das Instituições Hospitalares

As instituições hospitalares possuem características singulares devido às suas atividades de tratamento e cuidado com a saúde do ser humano. De acordo com a Organização Mundial da Saúde ([www.who.int](http://www.who.int)):

*O hospital é parte integrante de uma organização Médica e Social, cuja função básica, consiste em proporcionar à população assistência médica sanitária completa, tanto curativa como preventiva sob qualquer regime de atendimento, inclusive o domiciliar, cujos serviços externos irradiam até o âmbito familiar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de Recursos Humanos e de Pesquisas em Saúde, bem como de encaminhamento de pacientes,*

*cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a eles vinculados tecnicamente.*

Os hospitais possuem características próprias por terem como finalidade básica a manutenção e restabelecimento da saúde do paciente, controlada e orientada por um médico. Os hospitais públicos são mantidos pelo governo, enquanto os particulares através da iniciativa privada (empresas, associações e entidades). Nas instituições públicas o retorno é direcionado para o aprimoramento dos serviços prestados à comunidade, com expectativas de atender a demanda crescente. Entretanto, nas entidades privadas o objetivo principal é o retorno do capital investido.

As organizações hospitalares públicas contemplam três tipos de pacientes: os pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS), pacientes particulares e pacientes conveniados. Cada paciente possui características próprias quanto ao processo de recolhimento da receita gerada pela prestação dos serviços oferecidos. Os hospitais estão inseridos no setor terciário da economia, que é composto por empresas que possuem atividades de prestação de serviços e venda de mercadorias de maneira geral. Segundo Martins (2002), os hospitais atuam na prestação de serviços por meio de pessoas (médicos, farmacêuticos, enfermeiros, administradores), equipamentos e instalações médicas.

Em hospitais públicos, a prestação de serviços busca não somente o atendimento com qualidade, mas o melhoramento contínuo de seus serviços. Para tanto, faz-se necessária a utilização de instrumentos de gestão, como os sistemas de custos, com o intuito de subsidiar o processo decisório.

### **3. Importância dos Sistemas de Custos de Instituições Hospitalares**

Em decorrência da preocupação na utilização das informações de custos como instrumentos de planejamento, controle e tomada de decisão, os sistemas de custos, segundo Matos (2002, p. 25), “assumem especial relevância como subsídio à complexa gestão dos recursos das empresas do segmento de saúde”.

Um sistema de custo hospitalar deve “oferecer informações que permitam aos gestores condições de melhoria nas funções de planejamento e controle das operações” (MATOS, 2002, p. 29). Martins (2002, p. 26) afirma que a “organização hospitalar terá sucesso se souber determinar o que o paciente necessita e oferecer serviços médicos que satisfaçam a essas necessidades”.

A maioria das instituições de saúde no Brasil utiliza métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento de seus custos reais, ou seja, não fazem uso de sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas e para o controle de suas atividades (PNGC, 2006).

Para o Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC (2006), o objetivo básico da contabilidade de custos está relacionado com a relevância das informações prestadas aos gestores. Estas devem ser relevantes a fim de fornecerem dados que permitam a decisão acertada no processo gerencial, como: calcular os custos dos serviços prestados, relacionados à atividade produtiva; fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente 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 na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional; realizar prestação de contas, visando maior transparência ao controle social.

A gestão de custos auxilia as instituições hospitalares no levantamento das informações necessárias para o alcance da excelência no atendimento. A criação do PNGC, por parte do poder público, torna evidente a importância dada aos sistemas de custos em todas as unidades hospitalares geridas pelo poder público, nas suas três esferas (União, Estado e Municípios).

#### 4. Fundamentos do Custeio por Absorção

Martins (2003, p. 214) define o custeio por absorção como um “critério onde se apropriam todos os custos de produção quer custos fixos, quer custos variáveis, diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados”. Megliorini (2007) estabelece alguns passos para a apuração dos custos a partir do custeio por absorção: separação dos gastos do período em despesas, custos e investimentos; e separação dos custos em diretos e indiretos.

Os custos diretos (aqueles que podem ser mensurados em cada produto) são alocados diretamente em cada objeto de custeio (centro de custo, departamento, atividade, produto etc.) Já os custos indiretos (aqueles que não podem ser mensurados diretamente em cada produto) são alocados ao objeto de custeio por meio de critérios de rateio.

Em algumas organizações é adotado o processo de departamentalização para amenizar as distorções dos critérios de rateio. Segundo Martins (2003), o departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas, que desenvolve atividades homogêneas.

Megliorini (2007, p. 47) expõem que os departamentos podem ser divididos em dois tipos:

*Os departamentos auxiliares são aqueles que não trabalham os produtos, servindo de apoio aos departamentos produtivos. Já os departamentos produtivos são aqueles que trabalham para os produtos, ou seja, estão diretamente envolvidos na fabricação dos itens ou prestação dos serviços.*

Para realizar a alocação dos custos dos departamentos auxiliares aos departamentos produtivos há três métodos apresentados na literatura: alocação direta, seqüencial e recíproca. Falk (2001) expõem que na alocação direta todos os gastos de cada centro auxiliar são rateados diretamente aos centros de custos produtivos. Os custos de um centro de apoio não precisam ser rateados para todos os outros centros de custos produtivos, apenas para aqueles que utilizam seus serviços. Também não ocorre o rateio dos custos dos centros auxiliares para outros centros auxiliares.

A metodologia de alocação seqüencial reconhece que podem ocorrer trocas de serviços de um centro de custos auxiliares com outros. O processo envolve a escolha de um centro inicial que terá seus gastos rateados aos demais centros de custos auxiliares.

Normalmente, inicia-se escolhendo um centro que mais presta serviços aos outros (FALK, 2001).

Para Falk (2001), no processo de alocação seqüencial reúnem-se os custos totais do primeiro centro e por meio de um critério dividem-se os custos aos demais centros. O total de custos do primeiro centro torna-se zero e os demais centros de custos absorvem este montante proporcionalmente ao critério estabelecido anteriormente. O processo se repete em cada centro auxiliar até que todos estes tenham o montante de seus custos zerados e apenas os centros produtivos possuam custos.

A terceira metodologia é conhecida como alocação recíproca ou alocação matricial. Surgiu para tentar eliminar os problemas apresentados no método anterior por meio de funções algébricas, a fim de resolver um conjunto de expressões simultâneas que dispensa a utilização de uma seqüência de centros de custos auxiliares para rateio. Esta metodologia reconhece a reciprocidade entre os diversos centros auxiliares e apresenta resultados mais acurados (FALK, 2001).

O custeio por absorção, como todo método, apresenta vantagens e desvantagens advindas de sua utilização. Entre as vantagens podem ser destacadas: agrega todos os custos, tanto os custos fixos como os custos variáveis; é menos custoso de implementar, desde que ele não requeira a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis. No tocante as desvantagens devem ser consideradas: os custos que não se relacionam a este ou aquele produto são quase sempre distribuídos por meio de critérios de rateio; o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade.

## 5. Procedimentos Metodológicos Adotados

O estudo foi desenvolvido durante o segundo semestre de 2006 em uma instituição hospitalar pública, a Maternidade Carmela Dutra, vinculada à Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina.

A pesquisa, quanto aos objetivos é do tipo exploratória. Segundo Gil (2002, p. 41) o objetivo principal deste tipo de pesquisa é o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Quanto aos procedimentos a pesquisa se caracteriza como um estudo de caso. Para Gil (2002, p. 54), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de outros objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo”.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é quali-quantitativa. Gonçalves e Meirelles (2004, p. 59) explicitam que “na pesquisa *quali* os dados são de natureza interpretativa e semântica, enquanto que na pesquisa *quanti* os dados são representados por métricas quantitativas, tendo como elemento de apoio principal a linguagem matemática”.

Na coleta de dados foram utilizados documentos primários. Marconi e Lakatos (1990, p.24) aduzem que os principais tipos de documentos primários são: “dados históricos, bibliográficos e estatísticos, informações, pesquisa e material cartográfico, arquivos oficiais e particulares, registros em geral, documentação pessoal,

correspondência pública ou privada, etc”.

Na etapa de análise dos dados os elementos são agrupados de maneira simples, auxiliando o processo de descrição dos cenários da instituição. Para tanto, utilizou-se a análise descritiva e documental. A análise documental é uma notável técnica para abordar dados qualitativos e quantitativos (BEUREN e COLAUTO, 2003). Busca a identificação das informações relevantes em documentos analisados com base nos itens de grande valor para a instituição. A análise descritiva se preocupa fundamentalmente em investigar o que é, ou seja, em descobrir características de um fenômeno. Vale-se de técnicas estatísticas para analisar os dados de forma a dar suporte às inferências do pesquisador (BEUREN e COLAUTO, 2003).

## **6. Descrição e Análise dos Dados**

Os dados coletados junto à unidade hospitalar compreendem aspectos relacionados a sistematização dos custos na organização objeto de estudo, identificação dos centros de custos, agrupamento de gastos de acordo com cada centro de custo e critérios de rateio utilizados.

### **6.1. Apresentação da Organização Objeto de Estudo**

A Maternidade Carmela Dutra presta atendimento a mulheres provenientes de todos os municípios vizinhos, em situação de saúde/doença, estando ou não relacionados com as fases do ciclo-grávido-puerperal. Hoje, dispõe de 113 leitos destinados aos atendimentos obstétrico, ginecológico, oncológico e neonatal com importantes serviços.

Nascem, aproximadamente, 3.800 bebês por ano, sendo responsável por 48% dos atendimentos obstétricos da Grande Florianópolis, tendo ocorrido nestes últimos 50 anos cerca de 180.000 nascimentos, que correspondem, hoje, a 46,52% da população de Florianópolis. O atendimento geral é em média de 41.000 pacientes/ano.

A Maternidade Carmela Dutra está subordinada administrativa e tecnicamente à Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina. Dentro da sua estrutura organizacional há três gerências que englobam os demais setores, são elas: Gerência Técnica, de Enfermagem e Administrativa.

O setor de custos da Maternidade Carmela Dutra, foco deste trabalho, está subordinado à Gerência Administrativa. O setor de custos tem competências próprias que são: planejar, coordenar, organizar, controlar e executar as atividades relacionadas a custos hospitalares; elaborar relatórios mensais, trimestrais, semestrais e anuais dos custos referente às atividades operacionais realizadas pela unidade; prover o diretor da unidade de informações gerenciais que venham a contribuir com o planejamento e desenvolvimento de suas atividades; produzir informações dentro de um padrão de qualidade onde predomine a apresentação, rapidez e confiabilidade dos dados; executar outras atividades relacionadas com sua área de competência.

Tendo em vista todas as atribuições do setor de custos e a importância do seu papel no processo decisório da instituição, fez-se necessário um estudo acerca do método de custeio adotado pela maternidade a fim de analisar o processo de gestão de custos.

## 6.2. Sistematização dos Custos da Maternidade Carmela Dutra

A primeira etapa na sistematização dos custos foi o reconhecimento dos principais gastos ocorridos dentro da instituição. A subdivisão destes gastos foi realizada num agrupamento reconhecendo os gastos mais significativos da maternidade. Os gastos foram divididos em quatro grupos que são identificados pelas letras "A", "B", "C" e "D". O mês referência para a apresentação dos valores numéricos é novembro/2006, conforme apresentado na Tabela 1.

**Tabela 1 - Grupos de gastos da maternidade Carmela Dutra**

| Grupos de Gastos                              | Total               |
|-----------------------------------------------|---------------------|
| <b>A – PESSOAL</b>                            |                     |
| Pessoal e encargos                            | 817.374,88          |
| Provisão 13º salário                          | 78.169,41           |
| Residentes                                    | 23.353,44           |
| Hora plantão                                  | 165.898,00          |
| Sobre aviso                                   | 28.519,81           |
| <i>SubTotal – "A"</i>                         | <i>1.113.315,53</i> |
| <b>B - SERVIÇOS DE TERCEIROS</b>              |                     |
| Remuneração de serviços pessoais - pró-labore | 111.632,57          |
| Vigilância e segurança                        | 18.725,84           |
| Higienização e limpeza                        | 6.329,88            |
| Laboratório                                   | 16.139,41           |
| Outros serviços                               | 102.382,08          |
| <i>SubTotal – "B"</i>                         | <i>255.209,78</i>   |
| <b>C - MATERIAIS DE CONSUMO</b>               |                     |
| Almoxarifado                                  | 98.339,53           |
| Medicamentos                                  | 63.474,29           |
| Gêneros alimentícios                          | 31.426,42           |
| <i>SubTotal – "C"</i>                         | <i>193.240,24</i>   |
| <b>D - GERAIS</b>                             |                     |
| Água                                          | 4.707,99            |
| Energia Elétrica                              | 21.417,33           |
| Telefone                                      | 5.437,99            |
| <i>SubTotal – "D"</i>                         | <i>31.563,31</i>    |
| <i>Total Geral (A+B+C+D)</i>                  | <i>1.593.328,86</i> |

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

O grupo "A" é representado pelos gastos com pessoal e engloba: salários; encargos sociais; pagamento de 13º salário, que é apresentado mensalmente embora seus pagamentos ocorram somente em dois meses do ano (julho e novembro); pagamento de residentes (já que a maternidade trabalha como hospital-escola oferecendo bolsas de

residência médica); hora plantão e sobre aviso para os cargos que necessitam desta particularidade.

O grupo “B” é representado pelos serviços de terceiros. Estes correspondem a todos os gastos que a instituição possui com empresas terceirizadas para a realização de serviços que não são efetuados pelos próprios funcionários. São exemplos destes gastos: vigilância e segurança, higienização e limpeza, laboratórios e outros serviços. A efetivação do serviço se dá por meio de contratos que ocorrem ou não mediante processo licitatório.

O grupo “C” contempla o material de consumo utilizado na manutenção das instalações e efetivação dos serviços. Os medicamentos são provenientes de compras efetuadas pelas entidades governamentais. Os gêneros alimentícios representados pela nutrição hospitalar têm a responsabilidade de alimentar os pacientes, acompanhantes e servidores. Os gastos gerais, representados pelo grupo “D”, contemplam gastos com: água, luz, telefone, taxas de serviços públicos, seguros, despesas financeiras etc.

### **6.3. Identificação dos Centros de Custos**

O agrupamento dos centros de custos deu-se por meio de afinidades entre os setores, bem como os serviços desenvolvidos por eles. A apuração de custos da Maternidade Carmela Dutra ocorre através dos seguintes centros de custos: centros de custos administrativos (Administração e Recursos Humanos); centros de custos de base (Condomínio, Central Térmica, Serviço de Nutrição e Dietética – SND, Transporte, Almoxarifado, Manutenção, Zeladoria, Lavanderia, Costura, Farmácia, Centro de Material Esterilizado (CME), Setor de Arquivo Médio e Estatística (SAME) e Centro de Estudos); centros de custos auxiliares (Serviço Social, Radiologia, ultra-som, Banco de Leite, Centro Cirúrgico e Centro Obstétrico); centros de custos finais-produtivos (Ambulatório, Pronto Socorro-Admissão, Berçário e UTI Neonatal, Posto 1, Posto 2, Posto 3 e Externos).

### **6.4. Agrupamento de Gastos de Acordo com cada Centro de Custo**

Com o reconhecimento dos gastos e a identificação da estrutura dos centros de custo apresentada, ocorre a divisão desses gastos aos centros de custos. Alguns dos gastos foram apropriados diretamente aos centros de custos de origem. Porém, outros necessitam de um rateio.

Para o grupo “A” tem-se a alocação determinada em função do número de funcionários lotados em cada centro. Para tal identificação utiliza-se a agenda de trabalho dos profissionais da área da saúde (considerando também o fato de trabalharem em mais de um centro de custos) para verificar o tempo de trabalho dedicado a cada centro e, posteriormente, efetuar o rateio por meio de percentuais.

O grupo “B” refere-se aos contratos efetuados entre a Maternidade e as empresas terceirizadas. São atividades de vigilância e segurança, higienização e limpeza, laboratório, exames clínicos e outros. A remuneração de serviços pessoais (ou pró-labore) é uma particularidade da maternidade que representa os salários dos médicos. O subgrupo “outros” representa contratos de menor porte que são alocados para cada centro de custos



de acordo com a utilização.

No grupo “C”, os gastos com almoxarifado e medicamentos são rateados com base em requisições solicitadas ao setor responsável pela guarda/solicitação de tais materiais. Já os gêneros alimentícios não possuem critério de rateio: seu valor é integralmente alocado no setor de nutrição e dietética.

O grupo de “gastos gerais”, representado pela letra “D”, é composto pelos gastos com água, luz e telefone. O critério de rateio utilizado para a alocação dos gastos com água foi baseado em “pontos de água”, ou seja, os pontos de saída de água (torneiras, chuveiros, bebedouros, vasos sanitários etc.). Por meio de um levantamento em toda a estrutura física da maternidade determinou-se o número de pontos de cada centro de custos. Para o processo de rateio da energia elétrica adota-se o mesmo princípio de proporcionalidade do rateio da água, através de um levantamento do número de tomadas, bocais de lâmpadas, saídas exclusivas entre outros.

Na alocação dos gastos com telefone se utiliza dois critérios. Os ramais que efetuam ligações diretas recebem fatura individual da operadora de telefonia, enquanto que os ramais que não efetuam ligações diretas solicitam as mesmas para a telefonista da instituição. A telefonista elabora mensalmente um relatório com o valor total das ligações efetuadas (solicitadas) pelo setor, com o auxílio de um software específico.

## 6.5. Critérios de Rateio Utilizados

Os critérios utilizados na distribuição dos gastos de cada centro se baseiam na identificação das unidades de medidas que cada centro possui. O Quadro 1 mostra os centros de custos e os respectivos critérios utilizados para alocar tais custos aos demais centros.

Alguns centros de custos serão analisados isoladamente em função de particularidades. O centro de custos da Central Térmica é determinado pelo tempo de funcionamento da Caldeira (equipamento de aquecimento de água) e seus valores são rateados para os centros de custos mais representativos: 75% para SND, 10% para CME e 15% para o centro cirúrgico.

Para o rateio do SND, Costura e CME utiliza-se uma tabela de pesos adotada por todas as unidades administradas pela Secretaria do Estado da Saúde de Santa Catarina. Para os demais centros de custos utilizam-se normalmente relatórios mensais dos próprios centros através do controle do processo “produtivo”.

O processo de alocação dos custos envolve o método de custeio por absorção. Os centros de custos finais absorvem todos os custos dos demais centros de custos: administrativos, de base e auxiliares. Para exemplificar será apresentado o processo de alocação dos custos do centro de custos *Administração* aos demais centros da organização. Primeiramente é necessário obter o total de custos deste centro, conforme dados apresentados na Tabela 2.

**Quadro 1 - Unidades de medida dos centros de custos**

| TIPO                      | CENTRO DE CUSTOS        | CRITÉRIO DE RATEIO                        |
|---------------------------|-------------------------|-------------------------------------------|
| C. Custos Administrativos | Administrativo          | Funcionário lotado por centro de custos   |
|                           | Recursos Humanos        | Funcionário lotado por centro de custos   |
| C. Custos de Base         | Condomínio              | Metro quadrado de área útil               |
|                           | Central Térmica         | Hora de funcionamento                     |
|                           | SND                     | Refeição ponderada                        |
|                           | Transporte              | Quilômetro rodado                         |
|                           | Almoxarifado            | Requisições                               |
|                           | Manutenção              | Hora trabalhada                           |
|                           | Zeladoria               | Metro quadrado de área limpa              |
|                           | Lavanderia              | Kg de roupa lavada                        |
|                           | Costura                 | Pecas ponderadas                          |
|                           | Farmácia                | Requisições                               |
|                           | CME                     | Pacote ponderado                          |
|                           | SAME                    | Prontuários manuseados                    |
|                           | Centro de Estudos       | Número de residentes por centro de custos |
| C. Custos Auxiliares      | Serviço Social          | Atendimento realizado                     |
|                           | Radiologia              | Exames realizados                         |
|                           | Ultra-som               | Exames realizados                         |
|                           | Banco de Leite          | Atendimento realizado                     |
|                           | Centro Cirúrgico        | Minuto cirúrgico                          |
|                           | Centro Obstétrico       | Atendimento realizado                     |
| C. Custos Finais          | Ambulatório             | Atendimento realizado                     |
|                           | Admissão                | Atendimento realizado                     |
|                           | Berçário e UTI Neonatal | Paciente / Dia                            |
|                           | Posto 1                 | Paciente / Dia                            |
|                           | Posto 2                 | Paciente / Dia                            |
|                           | Posto 3                 | Paciente / Dia                            |
|                           | Externos                | Paciente / Dia                            |

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

**Tabela 2 - Custos totais do centro de custo da administração**

| GASTOS                 | VALOR R\$        |
|------------------------|------------------|
| Pessoal e Encargos     | 74.103,21        |
| Serviços de Terceiros  | 2.487,27         |
| Material de Consumo    | 842,48           |
| Gerais                 | 2.233,82         |
| <i>Total Geral R\$</i> | <i>79.666,78</i> |

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

Com a identificação do valor total dos gastos é preciso averiguar qual o critério de rateio utilizado para o centro de custo *Administração*, a fim de alocar seus custos aos demais centros. Essa informação pode ser obtida no Quadro 1, que define como critério o número de funcionários lotados em cada centro de custos.

Em novembro/2006, de acordo com as informações obtidas, havia 429

colaboradores compondo o quadro de pessoal da maternidade. Porém, para efeito de cálculo de alocação de custos, deve-se desconsiderar o número de colaboradores lotados na própria *Administração* (20,80), visto que no processo de rateio parte dos custos não deverá retornar à *Administração*. Com isso, o número de colaboradores utilizados como critério de rateio é de 408,20. Os números não são exatos em razão de alguns colaboradores trabalharem em mais de um centro. Para a determinação do índice de rateio foi realizada a divisão dos custos totais (R\$ 79.666,78) pelo número de funcionários para rateio (408,20), chegando-se ao valor unitário de R\$ 195,17. Para proceder à alocação, multiplica-se o índice de rateio encontrado pelo número de funcionários de cada centro de custos. Obtém-se, assim, o valor da parcela de custos a ser absorvida pelos diferentes centros de custo. A Tabela 3 apresenta a alocação dos custos da *Administração* dos demais centros de custos.

**Tabela 3 - Alocação dos custos na administração**

| <i>CENTRO DE CUSTOS</i> | <i>Custos totais do centro</i> | <i>Critério de rateio (Nº de Func.)</i> | <i>Índice para rateio</i> | <i>Valor a alocar ao centro</i> | <i>SALDO</i> |
|-------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------|---------------------------|---------------------------------|--------------|
| Administração           | 79.666,78                      | 20,80                                   | -                         | -                               | 79.666,78    |
| Recursos Humanos        | -                              | 4,00                                    | 195,17                    | 780,66                          | 78.886,12    |
| Condomínio              | -                              | 11,00                                   | 195,17                    | 2.146,83                        | 76.739,29    |
| Central Térmica         | -                              | 3,00                                    | 195,17                    | 585,50                          | 76.153,79    |
| SND                     | -                              | 46,00                                   | 195,17                    | 8.977,64                        | 67.176,15    |
| Transporte              | -                              | 4,00                                    | 195,17                    | 780,66                          | 66.395,49    |
| Almoxarifado            | -                              | 7,00                                    | 195,17                    | 1.366,16                        | 65.029,33    |
| Manutenção              | -                              | 9,00                                    | 195,17                    | 1.756,49                        | 63.272,83    |
| Zeladoria               | -                              | 30,00                                   | 195,17                    | 5.854,98                        | 57.417,85    |
| Lavanderia              | -                              | 1,00                                    | 195,17                    | 195,17                          | 57.222,68    |
| Costura                 | -                              | 3,00                                    | 195,17                    | 585,50                          | 56.637,19    |
| Farmácia                | -                              | 10,00                                   | 195,17                    | 1.951,66                        | 54.685,53    |
| CME                     | -                              | 11,30                                   | 195,17                    | 2.205,38                        | 52.480,15    |
| SAME                    | -                              | 11,00                                   | 195,17                    | 2.146,83                        | 50.333,32    |
| Centro de Estudos       | -                              | 2,00                                    | 195,17                    | 390,33                          | 49.942,99    |
| Serv. Social            | -                              | 2,00                                    | 195,17                    | 390,33                          | 49.552,66    |
| Radiologia              | -                              | 9,00                                    | 195,17                    | 1.756,49                        | 47.796,16    |
| Ultra-som               | -                              | 5,00                                    | 195,17                    | 975,83                          | 46.820,33    |
| Banco de Leite          | -                              | 9,00                                    | 195,17                    | 1.756,49                        | 45.063,84    |
| Centro Cirúrgico        | -                              | 53,35                                   | 195,17                    | 10.412,11                       | 34.651,73    |
| Centro Obstétrico       | -                              | 26,75                                   | 195,17                    | 5.220,69                        | 29.431,04    |
| Ambulatório             | -                              | 9,90                                    | 195,17                    | 1.932,14                        | 27.498,89    |
| Admissão                | -                              | 16,85                                   | 195,17                    | 3.288,55                        | 24.210,35    |
| Berçário e UTI neo      | -                              | 46,85                                   | 195,17                    | 9.143,53                        | 15.066,82    |
| Posto I                 | -                              | 30,40                                   | 195,17                    | 5.933,05                        | 9.133,77     |
| Posto II                | -                              | 19,30                                   | 195,17                    | 3.766,70                        | 5.367,06     |
| Posto III               | -                              | 27,50                                   | 195,17                    | 5.367,07                        | (0,00)       |
| Externo                 | -                              | -                                       | 195,17                    | -                               | (0,00)       |
| <b>TOTAL</b>            | <b>79.666,78</b>               | <b>429,00</b>                           | <b>-</b>                  | <b>79.666,78</b>                | <b>-</b>     |

fonte: Dados da pesquisa (2006).

Na Tabela 4 tem-se a coluna “saldo do centro de custo” que representa a quantidade de custos que o centro ainda possui após a absorção pelos demais centros. O processo de alocação deve ser repetido para cada um dos centros de custos existentes. Deve-se observar as características e particularidades de cada critério de rateio adotado. Ao final do processo, obtêm-se os custos dos centros produtivos. Com essas informações é possível determinar o custo unitário dos serviços prestados pela maternidade no mês de referência, conforme dados apresentados na Tabela 4.

**Tabela 4 - Custo unitário dos centros de custos finais**

| CENTRO DE CUSTOS  | Ambulatório | Admissão    | Berçário e Uti Neo | Posto 1      | Posto 2      | Posto 3      |
|-------------------|-------------|-------------|--------------------|--------------|--------------|--------------|
| Custo Total       | 60.920,39   | 64.997,03   | 251.070,72         | 496.926,66   | 251.285,47   | 354.440,09   |
| Unidade de Rateio | Consulta    | Atendimento | Paciente/Dia       | Paciente/Dia | Paciente/Dia | Paciente/Dia |
| Nº de serviços    | 1.681       | 1.588       | 324                | 1.392        | 363          | 746          |
| Custo Unitário    | 36,24       | 40,93       | 774,91             | 356,99       | 692,25       | 475,12       |

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

Foram estabelecidos, para cada centro de custo produtivo, os critérios de avaliação dos serviços prestados com base nas características de cada serviço. Determinou-se que para o *Ambulatório* a unidade de serviço é representada pelo número de consultas efetuadas, para a *Admissão* é o número de atendimentos, para o *Berçário e UTI Neo*, *Postos I, II e III* é o número de pacientes/dia.

O cálculo dos custos unitários é obtido a partir da divisão dos custos totais dos centros produtivos, obtidos ao final da Tabela 2, pelo número de unidades de mensuração do serviço prestado pelo centro.

O custo total do *Ambulatório*, por exemplo, no mês base (novembro/2006) foi de R\$ 60.920,39. Foram registradas 1.681 consultas dentro do mês de novembro. A obtenção do custo unitário se dá a partir da divisão do custo total pela quantidade de consultas efetuadas. Com isso, obtém-se o custo unitário de R\$ 36,24 por consulta efetuada.

Todo o processo de apropriação dos custos segue a metodologia do custeio por absorção (com departamentalização). Tal sistema atende às exigências do Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC, que surgiu com o intuito de identificar os custos dos serviços no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS. Além disso, o método é solicitado pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina com o intuito de padronizar as informações dos custos das unidades hospitalares administradas por ela.

## 7. Conclusões

O presente artigo teve como objetivo analisar o processo de gestão de custos, por meio do custeio por absorção, na maternidade Carmela Dutra. A gestão de custos oferece um conjunto de informações acerca dos custos unitários dos serviços prestados, bem como um controle dos mesmos.

A Maternidade Carmela Dutra faz o gerenciamento de custos com o intuito de

melhorar os serviços, identificar possíveis gargalos, corrigir falhas no processo de prestação de serviços e, principalmente, obter informações relevantes às tomadas de decisões.

Por meio da revisão da literatura, foi possível analisar os principais conceitos e fundamentos que deram sustentação ao desenvolvimento do trabalho. O método de custeio utilizado é o custeio por absorção (com departamentalização), determinado como padrão pelo órgão gestor. As demais instituições públicas, também administradas pela Secretaria de Estado da Saúde, utilizam o mesmo método. Objetiva-se a padronização das informações para que o Estado detenha o controle dos gastos e possa realizar comparações de índices de custos nos serviços oferecidos.

O processo de apropriação dos custos em cada centro deu-se por meio de alocação sequencial. Os centros de custos finais (produtivos) absorvem todos os custos dos centros de apoio, uma vez que neles são identificados os serviços prestados pela maternidade.

A principal vantagem do método de custeio utilizado pela Maternidade Carmela Dutra diz respeito ao fato de atender às normas e necessidades do órgão gestor. Além disso, para que ocorram as comparações com as demais unidades hospitalares, faz-se necessária uma padronização de informações.

Dentre as desvantagens, a mais significativa diz respeito ao fato de ser um método imposto pelo órgão gestor, não dispondo flexibilidade para a implantação de outros métodos passíveis de utilização. Do mesmo modo, tem-se a utilização de critérios de rateio, os quais possuem graus de subjetividade e arbitrariedade.

## Referências

BRASIL, Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia e Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos – conceitos e metodologias. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais**: conceitos, metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

LOVELOCK, Christopher. **Serviços**: marketing e gestão. Revisão técnica Mauro Neves Garcia. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração,

análise e interpretação de dados. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividades**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. São Paulo: Editora STS, 2002.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Hospitais**. Disponível em: <<http://www.who.int>>. Acesso em: 07 abr. 2007.

SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE DE SÃO PAULO. Internações hospitalares por causas externas no Estado de São Paulo em 2005. **Revista de Saúde Pública**, v.41, n.1, São Paulo, fev. 2007.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Fabiano Maury Raupp</b> é Professor da Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência, Departamento de Administração Empresarial (UESC/ESAG).<br/> <a href="mailto:fabianoraupp@hotmail.com">fabianoraupp@hotmail.com</a><br/> Endereço: UDESC/ESAG<br/> Avenida Madre Benvenuta, 2037 – Itacorubi<br/> CEP 88.035-001 – Florianópolis – Santa Catarina – Brasil.<br/> Tel. 55-(048) 3231-9315/3231-1631, fax 3334-1957<br/> <a href="http://www.esag.udesc.br">http://www.esag.udesc.br</a></p> | <p><b>Cláudia Hernandez Crispim</b> é aluna do Curso de Graduação em Administração de Empresas da Escola Superior de Administração e Gerência, Universidade do Estado de Santa Catarina (UESC/ESAG).<br/> <a href="mailto:claudiahcrispim@gmail.com">claudiahcrispim@gmail.com</a><br/> Endereço: UDESC/ESAG<br/> Avenida Madre Benvenuta, 2.037 – Itacorubi<br/> CEP 88.035-001 – Florianópolis – Santa Catarina – Brasil.<br/> Tel. 55-(048) 3231-9315/3231-1631, fax 3334-1957</p> |
| <p><b>Éder da Silveira de Almeida</b> é Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).<br/> <a href="mailto:ederalmeidabr@yahoo.com.br">ederalmeidabr@yahoo.com.br</a><br/> Endereço: UFSC - Centro Sócio Econômico – Departamento de Ciências Contábeis - Campus Universitário<br/> Trindade – Caixa Postal 476<br/> CEP 88.010-970 – Florianópolis – Santa Catarina – Brasil.<br/> Tel. 55-(048) 3721-9383</p>                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |