

Critério de rateio por departamentalização dos custos indiretos, com base no Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde (CNES): estudo de caso no hospital Nelson Salles

Warley Araújo Francisco (UERJ) - wfapereira@hotmail.com

Waldir Jorge Ladeira dos Santos (UERJ) - wladeira@crcrj.org.br

Eduardo Felicíssimo Lyrio (UERJ) - eduardolyrio@ig.com.br

Guilherme Teixeira Portugal (Uerj) - teixteix@hotmail.com

Resumo:

O presente artigo aborda um tema da contabilidade de custos, ressaltando sua importância e a aplicação do método de custeio em uma empresa hospitalar, dando ênfase especial ao critério de departamentalização. Este trabalho tem por objetivo aplicar o critério aos custos indiretos demandados pelo hospital Nelson Salles, na execução do serviço público de saúde, exercício de 2012, com base na estrutura cadastrada no CNES, em apoio ao Município Engenheiro Paulo de Frontin; visando, também, identificar se o critério a ser aplicado fornece informações claras e precisas aos gestores da instituição para atingir a eficiência pretendida. Este trabalho utilizou a pesquisa bibliográfica, para fundamentar o tema proposto; o método exploratório descritivo, para conhecer suas áreas de apoio e específicas, com a finalidade de aplicar o critério da departamentalização na instituição. A aplicação justifica-se: pela inexistência de um controle de custos na instituição e para identificar suas áreas específicas. Para isso, primeiramente, identificou-se os diversos gastos executados pela instituição, através do demonstrativo contábil razão, em seguida, separou os custos diretos dos indiretos; identificou as áreas de apoio e específicas; transferiu os custos indiretos da área de apoio às áreas específicas; permitindo assim, identificar a forma que foram distribuídos os recursos e as áreas que demandam mais recursos. Com isso, é relevante para o hospital conhecer como funciona seu organismo operacional e a área, onde necessita de mais atenção na gestão dos seus recursos, atribuindo a população diretamente interessada um serviço justo e eficiente.

Palavras-chave: Serviço público hospitalar. Custos. Departamentalização.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Critério de rateio por departamentalização dos custos indiretos, com base no Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde (CNES): estudo de caso no hospital Nelson Salles

Resumo

O presente artigo aborda um tema da contabilidade de custos, ressaltando sua importância e a aplicação do método de custeio em uma empresa hospitalar, dando ênfase especial ao critério de departamentalização. Este trabalho tem por objetivo aplicar o critério aos custos indiretos demandados pelo hospital Nelson Salles, na execução do serviço público de saúde, exercício de 2012, com base na estrutura cadastrada no CNES, em apoio ao Município Engenheiro Paulo de Frontin; visando, também, identificar se o critério a ser aplicado fornece informações claras e precisas aos gestores da instituição para atingir a eficiência pretendida. Este trabalho utilizou a pesquisa bibliográfica, para fundamentar o tema proposto; o método exploratório descritivo, para conhecer suas áreas de apoio e específicas, com a finalidade de aplicar o critério da departamentalização na instituição. A aplicação justifica-se: pela inexistência de um controle de custos na instituição e para identificar suas áreas específicas. Para isso, primeiramente, identificou-se os diversos gastos executados pela instituição, através do demonstrativo contábil razão, em seguida, separou os custos diretos dos indiretos; identificou as áreas de apoio e específicas; transferiu os custos indiretos da área de apoio às áreas específicas; permitindo assim, identificar a forma que foram distribuídos os recursos e as áreas que demandam mais recursos. Com isso, é relevante para o hospital conhecer como funciona seu organismo operacional e a área, onde necessita de mais atenção na gestão dos seus recursos, atribuindo a população diretamente interessada um serviço justo e eficiente.

Palavras-chave: Serviço público hospitalar. Custos. Departamentalização.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

A eficiência é o princípio constitucional brasileiro que deve estar presente em todos os atos administrativos exercidos pela administração pública ou prestados por terceiros sobre sua tutela. Uma de suas finalidades é aplicar os recursos públicos com a eficiência pretendida, segundo os anseios da sociedade diretamente interessada.

Aplicar os recursos de forma eficiente, para contemplar todas as necessidades sociais, é o desafio a ser atingido pelos gestores públicos. O controle dos custos através do critério de departamentalização é um objetivo possível a ser atingido pelos órgãos públicos, tendo como meta a eficiência, que possibilita a instituição identificar como funciona o organismo operacional da empresa, quais as áreas que demandam mais recursos na prestação do serviço e se esses recursos são aplicados com eficácia.

Segundo Martins (2000, p. 47) “a departamentalização visa a distorção causada pelo rateio, através da divisão da empresa em áreas distintas de acordo as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas”. Através desse viés atribuído por Martins (2000), este trabalho tem como finalidade aplicar a departamentalização no hospital Nelson Salles, objeto do estudo, o qual é uma instituição filantrópica privada que presta serviço público de saúde, em colaboração com o município Engenheiro Paulo de Frontin, em virtude do município não dispor, entre seus órgãos, de uma unidade hospitalar. Logo, a instituição filantrópica exerce a missão do direito social da população local.

Neste contexto, a unidade hospitalar recebe recursos de diversas fontes públicas, como às do Sistema Único de Saúde (SUS), às estaduais e às municipais. Entretanto, na execução dos recursos recebidos a unidade não dispõe de um controle de custos que auxilie os gestores nas tomadas de decisões. Portanto, com a utilização do critério de departamentalização será possível descrever como os custos atribuídos na prestação do serviço público de saúde, no Hospital Nelson Salles, referente ao exercício de 2012, foram distribuídos e se alcançam a demanda social.

Assim sendo, este trabalho tem como problema de pesquisa, responder como a utilização do critério de departamentalização corrobora na eficiência dos gastos de serviço público de saúde hospitalar, executados pelo Hospital Nelson Salles, em apoio ao Município Engenheiro Paulo de Frontin?

2 Serviço hospitalar

Segundo a Organização Mundial de Saúde (OMS) os serviços prestados pelos hospitais são de prevenir, diagnosticar e restaurar as doenças, educar e desenvolver pesquisa para a geração de saúde, o que caracteriza uma empresa prestadora de serviço.

Segundo (Russomano, 2000, p. 13) “a prestação de serviço apresenta várias peculiaridades: os insumos são de difícil padronização, a exigência da mão-de-obra é grande e seu produto é intangível, não podendo ser estocada, transformada ou transportada”.

Pensamento paralelo é abordado por Martins (2002, p. 25) que referencia “o serviço hospitalar possui características próprias e peculiares de intangibilidade, inseparabilidade e variabilidade”, nesta visão, torna-o complexo de difícil mensuração.

Raimundini (2003) salienta que “os materiais-médicos hospitalares atribuídos na prestação do serviço são distintos de paciente para paciente”, isto impossibilita que os custos totais sejam divididos pela quantidade de paciente, achando o custo por paciente.

Portanto, Jarvinen (2005) defende que “os custos de hospitalização ocorrem uma única vez durante todo o período de permanência do paciente no hospital”. Neste caso, os custos de cada paciente são somados, um a um, achando o custo total do serviço.

Diante da complexidade, a administração hospitalar deve adotar critérios mais específicos para identificar seus custos de forma mais transparente, em função das características específicas da atividade.

Para Lay e Lobato (2004)- segundo Souza (2013, p. 31)- apontam uma peculiaridade maior aos hospitais que prestam serviços ao SUS.

Os hospitais, que prestam serviços ao Sistema Único de Saúde (SUS) - como as instituições filantrópicas - devem estabelecer uma fixação de um valor mensal fixo de Autorizações de Internações Hospitalares (AHI). Desta forma, o aumento de forma indiscriminada do número de internações afetará o desempenho financeiro da instituição hospitalar [...] a relação custo-benefício [...] observa-se que o valor da remuneração por procedimento efetuado não inclui, dentro dos custos fixos, a mão de obra direta e indireta.

Especificando o hospital Nelson Salles- objeto deste estudo, é um hospital filantrópico privado que presta serviço público custeados pelos recursos da entidade pública municipal- tem por fins, segundo o artigo 5º do seu estatuto, socorrer aos necessitados em geral, sem distinção de nacionalidade, credo político ou religioso. No que se refere ao socorro, consistirá em tratamento médico, medicamentos, alimentos e no internamento no hospital Nelson Salles.

O hospital exerce parceria com o município através de convênios firmados entre o Poder Executivo municipal e o hospital. O artigo 1º da Lei Municipal nº 749/2006 estabelece que fica o executivo municipal autorizado a celebrar o convênio vinculado à

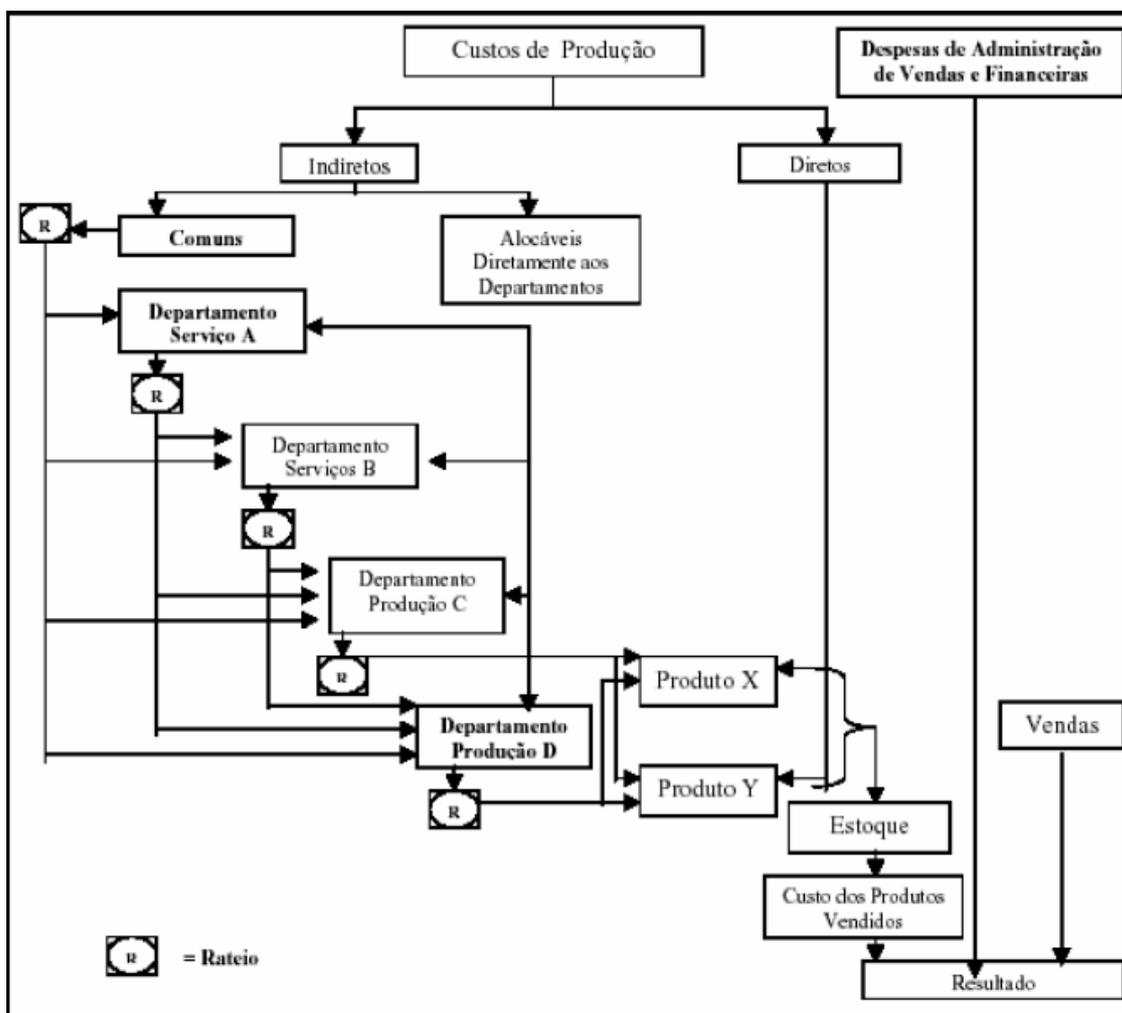
Secretaria de Saúde, para atendimento médico complementar à rede municipal. Em contrapartida, o hospital recebe recursos para esse fim. Isso posto, os recursos recebidos pelo hospital serão aplicados conforme a subseção seguinte.

A literatura nacional e internacional vem discutindo o sistema de custos que atenda de forma eficiente das organizações hospitalares. Assim, pela dificuldade de atribuir valor a cada especialidade médica, assistência de enfermagem, hotelaria, medicamentos e etc., despendido ao paciente pelo hospital; então é possível, através de critério próprio de cada instituição hospitalar, formar modelos de apuração dos custos por procedimento, por setor, pro profissional, por material e por atividades.

Portanto, será adotado o critério próprio de departamentalização ao hospital em tela, segundo suas peculiaridades e características, no controle de seus custos.

3 Departamentalização

O método de custeio por absorção permite a departamentalização, que demonstra de forma mais clara e transparente de como foram consumidos os custos indiretos, conforme Martins (2000, p.83), “propicia uma distribuição mais racional dos custos indiretos”. Com a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre as áreas específicas. A Figura 1 demonstra o fluxograma com departamentalização, abaixo:



Fonte: Martins (2003, p.51)

Figura 1 – Fluxograma com departamentalização

Como observado na Figura 1, o fluxo de custeio por absorção com departamentalização apresenta seis passos básicos no critério: 1) separação entre custos e despesas; 2) apropriação dos custos diretos diretamente ao produto/serviço; 3) apropriação dos custos indiretos aos departamentos; 4) rateio dos custos indiretos comuns aos departamentos; 5) escolha da sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos e 6) atribuição dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com o critério escolhido.

Nessa concepção, a seção seguinte aplicará os passos básicos prescritos acima dimensionados pelo fluxograma do rateio com departamentalização, segundo as peculiaridades e características do hospital Nelson Salles.

4 Aplicação prática

O desenvolvimento desse artigo utilizou, inicialmente, o levantamento dos registros contábeis do hospital Nelson Salles, através do demonstrativo contábil razão do ano de 2012. Nele foi possível separar dos gastos gerais os custos e despesas atribuídos na prestação de serviço público de saúde.

Após descrever os gastos, esta seção aborda a aplicação do método de custeio por absorção e, posteriormente, os custos indiretos serão rateados pelo critério de departamentalização.

O Quadro 1 abaixo apresenta os custos executados pela instituição durante o exercício de 2012.

Gastos e despesas anuais				
Gastos	Custo Direto	Custo Indireto	Despesas	Total
Gastos de Serviços				
Gases Medicinais	6.401,75	-	-	6.401,75
Gêneros Alimentícios	49.482,73	-	-	49.482,73
Bens de Curta Duração	-	-	231,97	231,97
Gás	1.760,50	-	-	1.760,50
Drogas/Medicamentos/Materiais	38.659,40	-	-	38.659,40
Impressos de Mat. de Expediente	-	-	1.449,83	1.449,83
Total	96.304,38	-	1.681,80	97.986,18
Gastos com Pessoal				
Ordenados e Salários	403.097,04	-	176.546,96	579.644,00
Férias	-	60.740,03	26.031,44	86.771,47
13º Salário	-	54.150,27	23.207,26	77.357,53
Vale Transporte	-	-	6.969,80	6.969,80
FGTS	-	50.996,22	21.855,53	72.851,75
FGTS Rescisório	-	-	474,69	474,69
PIS	-	6.096,05	2.612,59	8.708,64

Quadro 1 - Demonstrativo dos gastos (continua)

Honorários Médicos	700	-	-	700
Curso de Aperfeiçoamento	-	-	300	300
Sindicato	-	-	1.020,00	1.020,00
Total	403.797,04	171.982,57	259.018,27	834.797,88
Gastos Gerais				
Água/Esgoto	-	16.479,65	4.648,11	21.127,75
Combustíveis e Lubrificantes	-	-	144,04	144,04
Conservação e Reparos	-	2.355,28	664,31	3.019,59
Legais e Jurídicas	-	-	325,75	325,75
Telefônicas	-	9.672,57	2.728,16	12.400,73
Postais	-	-	533,83	533,83
Viagens e Ajuda de Custos	-	-	1.540,66	1.540,66
Energia Elétrica	-	12.425,09	3.504,51	15.929,60
Impostos e Taxas	-	4.908,89	1.384,56	6.293,45
Material de Escritório	-	-	518,95	518,95
Material de Consumo e Limpeza	-	5.299,75	1.494,80	6.794,55
Manutenção de Máq. e Equipam.	-	-	710	710
Peças e acessórios de Reposição	-	-	37	37
Serviços Prestados	-	-	35.420,65	35.420,65
Despesas de Escritório	-	-	199,27	199,27
Material de Consumo Geral	5.663,04	-	-	5.663,04
Mensalidade da Federação	-	-	3.028,00	3.028,00
Encargos de Depreciação	-	44.837,59	12.646,50	57.484,09
Perdas	-	-	1.942,55	1.942,55
Serviços de Terceiros	-	-	57.894,19	57.894,19
Total	5.663,04	95.978,81	129.365,84	231.007,69
Despesas Financeiras				
Despesas Bancárias	-	-	1.555,04	1.555,04
Juros	-	-	6.671,73	6.671,73
Multa	-	-	2.592,05	2.592,05
IOF	-	-	0,52	0,52
Total	-	-	10.819,34	10.819,34
Soma	505.764,46	267.961,38	400.885,24	1.174.611,09

Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

Quadro 1 - Demonstrativo dos gastos (conclusão)

O Quadro 1 apresenta os custos e despesas do hospital Nelson Salles, no ano de 2012 e estão dispostos entre custos diretos e indiretos. Os custos de serviços apresentam o material direto empregado na prestação de serviço hospitalar, como medicamentos, alimentos e material necessários no atendimento do paciente.

Os custos de pessoal apresentam a mão-de-obra direta na prestação de serviço público de saúde, neles estão os salários dos médicos e os demais profissionais que atuam diretamente no atendimento do paciente, como o pessoal da enfermagem,

farmacêutico, nutricionista e outros; quanto aos custos indiretos atribuídos à mão-de-obra, neste caso os encargos trabalhistas. Pois, estes são de difíceis identificação no processo de prestação do serviço, por isso, que o critério de departamentalização se faz importante na distribuição deste tipo de gasto, atribuindo ao departamento a parcela do insumo consumida. Portanto, não foi possível identificar pelo demonstrativo razão quais profissionais e áreas que eles foram alocados, assim como, a identificação de quais profissionais correspondem os encargos trabalhistas.

Os custos gerais estão representados por custos indiretos, como mencionados anteriormente. Exceto, a conta de material de consumo geral, que corresponde à dieta dos pacientes internados em hortifrutigranjeiro, logo, foram lançados como custos diretos de material. A análise pelo método do custeio por absorção será apresentada no Quadro 2.

Custeio por Absorção	
Custos Diretos	505.764,46
Custos Indiretos	267.961,39
Total dos Custos	773.725,85
Despesas	400.885,24
Soma	1.174.611,09

Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

Quadro 2 - Análise dos custos

O Quadro 2 apresenta os custos e despesas disposto conforme a metodologia do custeio por absorção. Nele, os custos indiretos somam 267.961,39. Entretanto, só foi possível identificar o insumo da instituição como um todo. Com o critério de rateio por departamentalização será possível demonstrar de forma clara e transparente quais as áreas da instituição que demandaram mais custos indiretos e como eles se comportam.

Nesse contexto, este trabalho, após a apuração dos gastos, será adotado o critério de departamentalização, que conforme Martins (2009, p. 83), “propicia uma distribuição mais racional dos custos indiretos”.

Dando início à departamentalização, foi identificado, em documentos próprios do hospital e em entrevistas informais junto ao pessoal administrativo e operacional, as funções exercidas na atividade de serviço de saúde, prestados diretamente a população. Identificou-se três áreas específicas da atividade de saúde, com base nos dados do CNES, que são as unidades descritas no Quadro 3.

Os custos indiretos serão rateados das áreas que prestam o serviço meio às áreas que prestam os serviços específicos, área fim. Para realizar a alocação dos custos da área de apoio às áreas específicas (MARTINS, 2009) descreve “alocação direta como a alocação por rateio de todos os gastos de cada centro auxiliar aos centros de custos produtivos”.

Em função da particularidade de cada instituição, este trabalho adotou critérios próprios de rateio e utilizados dados extraídos dos órgãos federais, como CNES que especifica a estrutura do estabelecimento de saúde. Após, foi identificado a unidade de apoio, a qual transferirá os custos indiretos.

Para o rateio dos custos indiretos da unidade de apoio às unidades de serviços especializados, foi utilizado os dados cadastrais constantes no CNES. Conforme apresenta a Tabela 1.

Tabela 1 - Identificação dos centros de custos

Serviços de Apoio	Serviços Especializados	Rateio
Itens	Unidade de Ambulatório	
	Ambulatório	1, 2, 4, 5, 6 e 7
1 - Esterilização de Materiais	Unidade de internação	
2 - Farmácia	Clinico/Cardiologia	1, 2, 4, 5, 6 e 7
3 - Lactário	Clinica Geral	1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7
4 - Lavanderia	Crônicos	1, 2, 4, 5, 6 e 7
5 - Nutrição e Dietética	Psiquiatria	1, 2, 4, 5, 6 e 7
6 - Prontuário de Paciente	Unidade cirúrgica	
7 - Manutenção de Equipamentos	Cirurgia Geral/Obstétrico	1, 2, 4, 6 e 7

Fonte: CNES, 2012.

Conforme definição de Martins (2009), “[...] os custos indiretos do serviço de apoio serão rateados, apenas para aqueles que utilizam seus serviços”. Logo, o rateio dos custos indiretos do Hospital Nelson Salles apoia-se na Tabela 1.

No processo de alocação dos custos indiretos do pessoal de apoio aos departamentos especializados a terceira coluna da Tabela 1, denominada rateio, demonstra quais as numerações dos serviços de apoio (primeira coluna) que serão distribuídos aos serviços especializados.

As unidades especializadas têm atividades específicas e não se confundem. A unidade de ambulatório, tem a finalidade de prestação de atendimento ao paciente eletivo externo, através de atendimentos agendados ou emergenciais. A unidade de internação presta atendimento ao paciente que necessita de assistência direta por período superior a 24 horas. A unidade de cirúrgica é destinada ao desenvolvimento de atividades cirúrgicas, a pós-anestésica e a recuperação pós-operatória imediata.

Definidas as unidades (áreas) e suas finalidades, a coluna de rateio recebe uma numeração sequencial. O critério de rateio dos gastos com pessoal, referente aos serviços de apoio, está definido pelo número de funcionários de cada departamento. Portanto, o Quadro 3 apresenta a média de funcionários dos serviços de apoio existentes durante o exercício de 2012, que serão transferidos por rateio para serviços especializados.

Serviços de Apoio	Quantidades	Rateio	Serviços Especializados	Quantidade
Áreas				Unidade de Ambulatório
		1+1+0+0+0+1+0	Ambulatório	3
1 - Esterilização de Mat.	5		Unidade de internação	
2 - Farmácia	2	0+0+0+2+1+1+1	Clinico/Cardiologia	5
3 - Lactário	0	1+1+0+2+2+2+0	Clinica Geral	8
4 - Lavanderia	8	1+0+0+1+1+0+0	Crônicos	3
5 - Nutrição e Dietética	5	1+0+0+1+1+0+0	Psiquiatria	3
6 - Prontuário de Paciente	4		Unidade cirúrgica	
7 - Manutenção de Equip.	1	1+0+0+2+0+0+0	Cirurgia Geral/Obstétrico	3
Total	25		Total	25

Fonte: CNES, hospital Nelson Salles (2012)

Quadro 3 – Critério de rateio dos encargos trabalhistas, pessoal apoio.

O Quadro 3 apresenta na segunda coluna a quantidade de profissionais atuantes na área de apoio, que serão alocados nas unidades especializadas. A coluna de rateio demonstra a quantidade, por unidade, de profissionais que serão distribuídos da área de apoio para os serviços especializados - respeitando a ordem sequencial da coluna dos serviços de apoio -, que são alocados na coluna quantidade, dos serviços especializados.

A coluna quantidade, dos serviços especializados, demonstra a soma dos funcionários rateados às especialidades das unidades, respeitando a definição de Martins (2009), onde afirma que “os custos indiretos do serviço de apoio serão rateados, apenas para aqueles que utilizam seus serviços”.

Diante disso, o Quadro 4 demonstram os custos indiretos que serão distribuídos aos departamentos. Neste caso uma observação a ser feita: os valores dos custos indiretos não puderam ser identificados por unidades de apoio, pois o demonstrativo contábil razão não disponibiliza em seu histórico a identificação e área do profissional da unidade de apoio impossibilitando a alocação direta dos custos. Por isso, foi adotado o critério da Tabela 2.

Gastos com Pessoal	
Férias	60.740,03
13º Salário	54.150,27
FGTS	50.996,22
PIS	6.096,05
Total	171.982,57

Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

Quadro - 4 Custos indiretos com pessoal

O Quadro 4 apresenta os custos indiretos dos gastos com pessoal, os quais serão rateados conforme Tabela 7 abaixo.

Tabela 2 - Rateio dos custos indiretos dos gastos de pessoal.

Serviços Especializados	Quantidade	%	Rateio
Unidade de Ambulatório			
Ambulatório	3	12%	20.637,91
Unidade de internação			
Clinico/Cardiologia	5	20%	34.396,51
Clinica Geral	8	32%	55.034,42
Crônicos	3	12%	20.637,91
Psiquiatria	3	12%	20.637,91
Unidade cirúrgica			
Cirurgia Geral/Obstétrico	3	12%	20.637,91
Total	25	100%	171.982,57

Fonte: CNES, hospital Nelson Salles (2012)

A atribuição da porcentagem na Tabela 2 tem como referência a quantidade dos funcionários alocados nas unidades especializadas, em um total de 25 (vinte e cinco), que divide o número de funcionários que cada unidade especializada recebeu da unidade

de apoio pelo total distribuído, encontra-se uma porcentagem, que posteriormente foi multiplicado pelo total dos custos indiretos dos gastos com pessoal.

Quanto aos custos indiretos dos gastos gerais, do Quadro 1, serão alocados pela capacidade instalada, exigidos pelos órgãos públicos às instituições filantrópicas para exercerem o atendimento dos pacientes custeados pelo SUS.

A criação do Sistema Único de Saúde (SUS) é a maior reforma no sistema de saúde no Brasil que influencia diretamente os hospitais (BORBA; KILEMAN NETO, 2008). Para Paim et al. (2011), o SUS realizar ações direcionadas à promoção, à vigilância e ao controle da saúde, além de cuidados médicos em níveis (primário, ambulatorial, especializado e hospitalar).

Para tanto, o Quadro 5 apresenta os custos indiretos dos gastos gerais.

Gastos Gerais	
Custos Indiretos	
Água/Esgoto	16.479,65
Conservação e Reparos	2.355,28
Telefônicas	9.672,57
Energia Elétrica	12.425,09
Impostos e Taxas	4.908,89
Material de Consumo e Limpeza	5.299,75
Encargos de Depreciação	44.837,58
Total	95.978,81

Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

Quadro 5 - Custos indiretos dos gastos gerais

O Quadro 5 demonstra o total dos custos indiretos dos gastos gerais, que serão distribuídos aos serviços especializados, conforme Tabela 3, abaixo.

Tabela 3 – Rateios dos gastos gerais (continua)

Serviço Especializado	Leitos/SUS	%	Custos Indiretos
Gastos Gerais			
Unidade de Ambulatório			
Ambulatório	3	8%	7.678,30
Unidade de internação			
Clinico/Cardiologia	2	5%	4.798,94
Clinica Geral	11	28%	26.874,07
Crônicos	4	10%	9.597,88
Psiquiatria	3	8%	7.678,30
Unidade cirúrgica			
Cirurgia Geral/Obstétrico	16	41%	39.351,31
Total	39	100%	95.978,81

Fonte: CNES, hospital Nelson Salles (2012)

A Tabela 3 descreve o critério de rateio por departamentalização dos custos indiretos, referente aos gastos gerais. Para a adoção desse critério de rateio teve como referência os leitos do hospital disponíveis ao SUS, conforme o CNES.

A coluna porcentagem representa os leitos disponíveis a cada área dividido pela quantidade de leitos do hospital, achando assim, a porcentagem de leitos por área disponíveis ao SUS, que foi multiplicado pelo total dos custos indiretos, encontrando os custos indiretos por área.

Após alocados os custos indiretos, o Quadro 6 apresenta a soma dos rateios dos custos indiretos referente ao pessoal e aos gastos gerais por departamentos e centro de custos dos serviços especializados, conforme abaixo.

Serviços Especializados	Pessoal	Gerais	Total
Unidade de Ambulatório			
Ambulatório	20.637,91	7.678,30	28.316,21
Unidade de internação			
Clinico/Cardiologia	34.396,51	4.798,94	39.195,45
Clinica Geral	55.034,42	26.874,07	81.908,49
Crônicos	20.637,91	9.597,88	30.235,79
Psiquiatria	20.637,91	7.678,30	28.316,21
Unidade cirúrgica			
Cirurgia Geral/Obstétrico	20.637,91	39.351,31	59.989,22
Soma	171.982,57	95.978,80	267.961,37

Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

Quadro 6 – Total dos rateios dos custos indiretos

Como se observa no Quadro 6, os custos indiretos, referentes ao pessoal e aos gastos gerais, somaram um montante de R\$ 267.961,37. Neste caso, estão distribuídos pelos centros de custos dos departamentos dos serviços especializados de ambulatório, internação e cirúrgico.

Observa-se que no departamento de internação os custos indiretos de pessoal remontam o maior valor, assim como nos custos indiretos gerais e estão vinculados ao centro de custos da clínica geral, ou seja, isso pode ser atribuído as diversas características de enfermidades de uma população, que requerem mais atenção e investimentos pelos gestores.

Inversamente ao exposto acima, no departamento Cirurgia Geral/Obstétrico os custos indiretos gerais somam um valor em proporção maior em relação ao custo indireto de pessoal, isso pode ser explicado em função do valor elevado dos custos indiretos gerais.

Assim sendo, os administradores podem observar como os custos indiretos se comportam e como eles podem otimizar os recursos a cada departamento. Entretanto, um ponto de observação ao departamento de internação, no centro de custos Clinico/Cardiologia, onde o custo indireto elevado de pessoal em relação ao baixo custo indireto gerais, possivelmente pela especialidade do profissional que atua nessa área, desconforme em relação aos outros centros de custos.

Como se observa, um sistema de custos, segundo as necessidades da instituição, que controle os gastos, atribua a mensuração dos custos - quais os produtos a eles se relacionam - e estabeleça um critério de rateio adequado aos custos indiretos proporciona uma visão ampla e geral do organismo da instituição no seu processo de produção.

Em seguida, alocados os custos indiretos aos departamentos, o próximo passo será identificar o total dos custos por departamento específico. Para tanto, os custos

diretos de material e ordenados e salários do pessoal do serviço especializado serão distribuídos aos departamentos. A alocação foi necessária, em função da impossibilidade de identificar, através de registros, a alocação do pessoal especializado às unidades, às quais pertençam. Portanto, o critério adotado para o rateio dos custos diretos consiste no mesmo critério adotado na Tabela 1. Ou seja, receberão os custos diretos rateados somente os departamentos especializados e centros de custos que utilizam o material direto na prestação de serviço de saúde, conforme Tabela 4, abaixo:

Tabela 4 – Rateio dos custos primários

Materiais Diretos	Serviços Especializados	Rateio	Total	%
Itens	Unidade de Ambulatório			
	Ambulatório	4 e 6	2	7%
	Unidade de internação			
1 - Gases Medicinais				
2 - Gêneros Alimentícios	Clinico/Cardiologia	1, 2, 3, 4, 5 e 6	6	21%
3 – Gás	Clinica Geral	1, 2, 3, 4, 5 e 6	6	21%
4 - Drogas/Medicam. e Mat.	Crônicos	1, 2, 3, 4, 5 e 6	6	21%
5 - Material de Consumo Geral	Psiquiatria	1, 2, 3, 4, 5 e 6	6	21%
	Unidade cirúrgica			
6 - Ordenados e Salário	Cirurgia Geral/Obstétrico	1, 4 e 6	3	10%
Soma			29	100%

Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

Como se observa, a Tabela 4 descreve o critério de rateio dos custos diretos aos centros de custos dos departamentos, os materiais diretos recebem uma numeração sequencial e são remanejadas aos departamentos, segundo a sua utilização nos centros de custos, conforme a coluna rateio.

Na coluna total é alocado o total dos itens distribuídos a cada centro de custos recebidos do rateio e distribuídos em porcentagens, em relação ao somatório dos itens e divididos pela soma de todos os centros de custos, conforme a coluna de porcentagem. Exposto isso, a Tabela 5 demonstra a distribuição dos custos diretos de material e ordenados e salários.

Tabela 5 – Rateio de material direto e de ordenados e salários

Materiais Diretos	Valores	Serviços Especializados	Total	%	Rateio
		Unidade de Ambulatório			
		Ambulatório			
			2	7%	34.832,03
		Unidade de internação			
1 - Gases Medicinais	6.401,75				
2 - Gêneros Alimentícios	49.482,73	Clinico/Cardiologia	6	21%	104.496,10
3 – Gás	1.760,50	Clinica Geral	6	21%	104.496,10
4 - Drogas/Medic./Mat.	38.659,40	Crônicos	6	21%	104.496,10
5 – Mat. de Cons. Geral	5.663,04	Psiquiatria	6	21%	104.496,10
Total	R\$ 101.967,42	Total			417.984,40
		Unidade cirúrgica			
6 - Ordenados e Salário	R\$ 403.097,04	Cirurgia Geral/Obstétrico	3	10%	52.248,03
Soma	R\$ 505.064,46		29	100%	505.064,46

Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

Dessa forma, conforme a Tabela 5, os materiais diretos e os ordenados e salários foram distribuídos aos centros de custos dos departamentos especializados.

Após o rateio, os departamentos absorveram aos seus centros de custos os montantes de custos diretos de R\$505.064,46, distribuídos em R\$34.832,03, R\$417.984,40 e R\$52.248,03 aos departamentos de ambulatório, internação e cirúrgico, respectivamente.

Após a alocação dos custos indiretos e diretos, agora é possível, através do Quadro 7 abaixo, saber quanto os departamentos absorvem de custos para desenvolver a prestação de serviço público de saúde.

Serviços Especializados	Pessoal e Gastos Gerais / Indiretos	Material e Pessoal / Diretos	Total
Unidade de Ambulatório			
Ambulatório	28.316,21	34.832,03	63.148,24
Unidade de internação			
Clinico/Cardiologia	39.195,45	104.496,10	143.691,55
Clinica Geral	81.908,49	104.496,10	186.404,59
Crônicos	30.235,79	104.496,10	134.731,89
Psiquiatria	28.316,21	104.496,10	132.812,31
Total	179.655,94	417.984,40	597.640,34
Unidade cirúrgica			
Cirurgia Geral/Obstétrico	59.989,22	52.248,05	112.237,27
Soma	267.961,37	505.064,48	773.025,85

Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

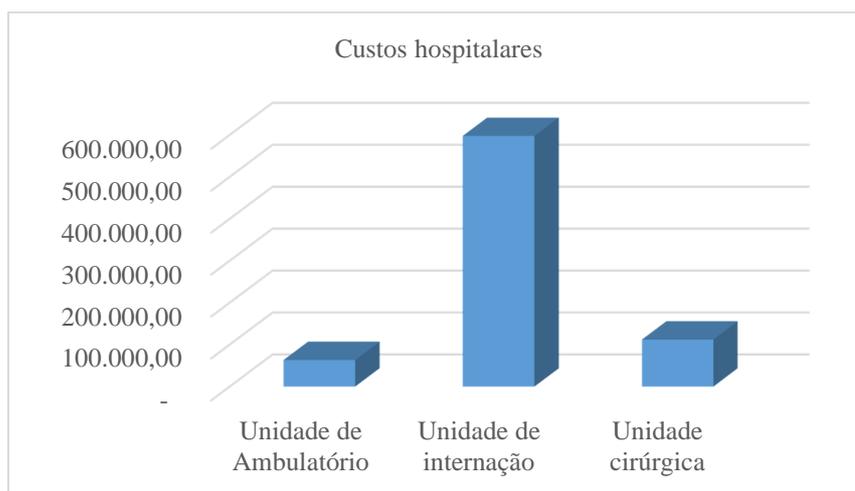
Quadro 7 – Custos totais por departamento

O Quadro 7 apresenta o total dos custos atribuídos aos departamentos na prestação de serviço. A segunda coluna apresenta o total dos custos indiretos rateados, que abrangem os custos de pessoal indireto e os gastos gerais indiretos.

Na coluna material e pessoal diretos, encontra-se rateados os custos em função de não ser possível identificar o profissional que atua diretamente no departamento, em função da rotatividade desses profissionais na instituição e do pouco tempo para levantamento e análise da folha de pagamento junto aos recursos humanos.

Em uma visão mais crítica, o departamento de internação requer atenção maior no controle dos gastos, pois é a unidade que se absorva os maiores custos na atividade de serviço público, tanto indireto quanto direto. Pois, neste departamento está inserida a maior assistência ao paciente, por permanecer mais tempo na unidade. Com isso, o custo com pessoal, mão de obra-direta e os encargos de pessoal remontam a maior monta; em consequência, o material e os medicamentos são consumidos em maior escala, logo, maior tempo gera maior consumo e, por conseguinte, os custos indiretos dos gastos gerais acompanham o crescimento, em função da atenção e tempo de permanência do paciente na unidade.

Vislumbrando o descrito em números, o Gráfico 1 apresenta o impacto dos custos por unidade especializadas, como mostra abaixo:



Fonte: hospital Nelson Salles (2012)

Gráfico 1 – Custos totais por unidade

O Gráfico 1 acima demonstra visualmente o montante dos custos que cada unidade específica consome na prestação de serviço público de saúde, em colaboração com o Município Engenheiro Paulo de Frontin.

Finalmente, considerando que o hospital Nelson Salles é o único hospital do município; que a população atendida pelo hospital, em qualquer de suas unidades específicas, são custeadas pelos recursos do SUS e do município, através de convênio; que a atividade desenvolvida pela Irmandade dos Pobres de Paulo de Frontin é, unicamente, caritativa; isso posto, o controle dos gastos executado pelo hospital, através da metodologia do custeio por absorção traduz, por meio da departamentalização, traduz quais e como os recursos públicos de podem ser investidos, objetivando a qualidade e a eficiência na prestação do serviço público de saúde, gerando maior satisfação por parte da população diretamente interessada.

5 Considerações finais

Este trabalho teve como objetivo realizar o levantamento das ações existentes nos procedimentos de apuração dos custos na prestação do serviço público de saúde do hospital Nelson Salles, referente o exercício de 2012, em apoio ao Município Engenheiro Paulo de Frontin, localizado no Estado do Rio de Janeiro. Para isso, teve como finalidade responder o problema de pesquisa, que questionou como a utilização do critério de departamentalização corrobora na eficiência dos gastos de serviço público de saúde hospitalar do objeto de estudo?

Para responder a pergunta, inicialmente utilizou o demonstrativo razão do hospital para identificar os gastos; identificados os custos e com base no procedimento anterior, utilizou-se o critério de rateio por departamentalização, com o objetivo de apresentar de forma clara e transparente o consumo dos custos por áreas. Neste sentido, identificou quatro áreas de serviços-fins: de apoio, a ambulatorial, a internação e a cirúrgica.

O primeiro passo foi transferir os custos indiretos da unidade de apoio às unidades especializadas, conforme os critérios de rateio adotados. Em seguida, alocou os custos diretos, em função das limitações encontradas estes não puderam ser alocados diretamente, portanto foi adotado critério próprio de rateio.

Com isso, foi possível responder o problema de pesquisa. Assim sendo, a unidade de internação consumiu mais recursos, tanto pessoal quanto material, na

atividade de serviço público de saúde. Isso pode ser explicado por causa dos pacientes permanecem mais tempo na assistência do hospital. Como reflexo, os custos indiretos dos encargos trabalhistas refletem diretamente na soma dos custos.

Quanto à população diretamente interessada, o estudo apontou que o controle dos custos permite demonstrar em que na atividade de saúde os recursos possam ser aplicados de forma mais eficiente, segundo suas próprias necessidades. Além, de traduzir elemento de controle social e econômico por parte da população.

Quanto aos órgãos públicos, que repassam os recursos demonstra, como e onde são aplicados os recursos e se estes atingiram a eficiência e eficácia pretendida na prestação de serviço público de saúde hospitalar.

O trabalho em apreço apresentou dificuldades, em relação ao levantamento dos gastos. Por isso, sugiro que se adote documento de prestação de serviço que qualifique a data, o tipo de serviço prestado, o profissional e o valor pago.

No atendimento ao paciente, não são identificados todos os materiais usados na atividade, como luvas, seringas, agulhas etc. Neste caso, o controle do material efetivamente utilizado distorce do total do custo atribuído ao paciente, baseando-se apenas no prontuário do paciente.

O almoxarifado não adota uma ficha de controle material de entrada e saída, para o atendimento ao paciente, esse processo e controle efetuado pelo funcionário administrativo que atua no almoxarifado e não um processo do hospital, portanto não se observou as compras e as saídas de material e como foram utilizados, logo foi adotado o valor lançado diretamente no razão.

Como proposta de melhoria, sugiro a adoção de um sistema que controle os custos e possa trabalhar com a metodologia mais adequada, segundo as necessidades da instituição. Sugiro criar fichas de atendimento ao paciente que acompanhe o seu prontuário de atendimento, as quais identifiquem, além, dos medicamentos utilizados os diversos materiais de assistência, como luvas, algodão, seringas e etc. Essas fichas devem servir de base para o pessoal financeiro, o qual possa quantificar os gastos atribuídos na prestação de serviço.

Posteriormente, como sugestões para trabalhos futuros, pode-se aprofundar o estudo identificando métodos de rateio mais apropriados às peculiaridades da instituição. Pois, com a prática pode-se identificar deficiências no processo e, com isso, aplicar as devidas medidas corretivas. Também, a adoção de software específico, para a gestão de custos hospitalares, bem como, a elaboração de um estudo para a adoção do método de custeio baseado em atividades (ABC), que é uma evolução do método tradicional, aplicados inicialmente neste trabalho.

Assim sendo, a apuração dos custos é a técnica gerencial que permite aos gestores fundamentarem suas decisões a serem tomadas frente à complexidade da gestão administrativa hospitalar, às demandas crescentes da população e das ações de saúde pública, contribuindo para a eficiência pretendida e o bem estar social.

Referências

BORBA, G. S.; KILEMAN NETO, F. J. **Gestão Hospitalar**: identificação das práticas de aprendizagem existentes em hospitais. Saúde e Sociedade, v.17, n.1, p.44-60, 2008.

BRASIL. **Norma Operacional Básica do Sistema Único de Saúde/NOB-SUS 96** - Brasília: Brasília, DF: Senado, 1993.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

CNES - **Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde**. <<http://www.cnes.datasus.gov.br/Cadastramento-CNES.asp>>. Acesso em: 8dez. 2013.

JARVINEN, J. **Rationale for adopting activity-based costing in hospitals: three longitudinal case studies**. 2005. 168 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – University of Oulu, Oulu, 2005.

LAY, E. G. S.; LOBATO, E. S. **Custos por procedimentos nos hospitais universitários**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., Porto Seguro/BA, 2004. *Anais...* Porto Seguro, 2004.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividades: activity based costind**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Custeio e orçamento hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de Custos**. 7. ed. rev. São Paulo: Atlas, 2000.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público: Modelo para Mensuração da Eficiência e Eficácia Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

PAIM, J. et al. **O sistema de saúde brasileiro: história, avanços e desafios**. Lancet, p. 11-31, 2011.

RAIMUNDINI, S. L. **Análise do estado atual da gestão financeira em hospitais públicos no Brasil**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., São Paulo/SP, 2002. *Anais...* São Paulo, 2002.

RUSSOMANO, Victor Henrique. **Planejamento e Controle da Produção**. 6ª ed. São Paulo: Pioneira, 2000.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública**. Revista Brasileira de Contabilidade, v. 28, n. 119, p.38-48, set./out. 1999.

SOUZA, A. A. **Gestão financeira e de custos em hospitais**. São Paulo: Atlas, 2013.