

# **Proposta de gerenciamento de custos por meio do custeio por absorção: o caso de uma entidade hospitalar beneficente do Sul de Santa Catarina**

**Thiago Alves Lima** (UNESC) - thiagolima78@hotmail.com

**Manoel Vilsoni Menegali** (UNESC) - mvm@unesc.net

**Andréia Cittadin** (UNESC) - zerobertods@gmail.com

**Realdo da Silva** (UNESC) - realdo@unesc.net

**Milla Lucia Ferreira Guimarães** (UNESC) - mlg@unesc.net

**Dourival Giassi** (Unesc) - dgi@unesc.net

## **Resumo:**

*O gerenciamento de custos deve se fazer presente na gestão das entidades dos mais diversos setores, tendo em vista as exigências do atual cenário econômico em relação ao planejamento e controle das atividades organizacionais, oferta de melhores produtos e serviços e com preços competitivos. Entretanto, a aplicação prática da contabilidade de custos requer cautela, dependendo da área de atuação da organização, pois alguns arranjos organizacionais trazem diversas dúvidas quanto ao tratamento e mensuração dos custos. As entidades hospitalares são exemplos disso, uma vez que a complexidade de suas atividades contribui para ausência de conhecimento sobre os custos envolvidos em seus processos e, conseqüentemente, no gerenciamento desses gastos. Dessa forma, este estudo tem como objetivo apresentar proposta de gerenciamento de custos baseado no custeio por absorção para uma entidade hospitalar beneficente localizada no município de Urussanga/SC. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, mediante estudo de caso. Para compreender como os recursos são consumidos nos processos da organização e como devem ser classificados e catalogados na formação do custo do serviço prestado foram efetuadas entrevistas e análise documental. Por meio da pesquisa foi possível verificar a importância dos custos como suporte a tomada de decisão e instrumento de controle para as instituições que prestam serviços em saúde.*

**Palavras-chave:** *Gestão de custos. Custeio por absorção. Entidade hospitalar beneficente.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

## **Proposta de gerenciamento de custos por meio do custeio por absorção: o caso de uma entidade hospitalar beneficente do Sul de Santa Catarina**

### **Resumo**

O gerenciamento de custos deve se fazer presente na gestão das entidades dos mais diversos setores, tendo em vista as exigências do atual cenário econômico em relação ao planejamento e controle das atividades organizacionais, oferta de melhores produtos e serviços e com preços competitivos. Entretanto, a aplicação prática da contabilidade de custos requer cautela, dependendo da área de atuação da organização, pois alguns arranjos organizacionais trazem diversas dúvidas quanto ao tratamento e mensuração dos custos. As entidades hospitalares são exemplos disso, uma vez que a complexidade de suas atividades contribui para ausência de conhecimento sobre os custos envolvidos em seus processos e, conseqüentemente, no gerenciamento desses gastos. Dessa forma, este estudo tem como objetivo apresentar proposta de gerenciamento de custos baseado no custeio por absorção para uma entidade hospitalar beneficente localizada no município de Urussanga/SC. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, mediante estudo de caso. Para compreender como os recursos são consumidos nos processos da organização e como devem ser classificados e catalogados na formação do custo do serviço prestado foram efetuadas entrevistas e análise documental. Por meio da pesquisa foi possível verificar a importância dos custos como suporte a tomada de decisão e instrumento de controle para as instituições que prestam serviços em saúde.

**Palavras-chave:** Gestão de custos. Custeio por absorção. Entidade hospitalar beneficente.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

### **1 Introdução**

A contabilidade de custos representa, no cenário atual, uma ampla fonte de informação para gestão dos negócios, uma vez que o constante desenvolvimento da economia trouxe a necessidade de planejamento e controle mais apurados sobre os fatores envolvidos nos processos produtivos.

Tão importante quanto identificar e classificar custos em uma instituição é transformá-lo em informações que possam fornecer aos gestores, de forma clara e objetiva, o caminho que a entidade deve seguir, com vistas ao controle e acompanhamento dos gastos e como suporte à tomada de decisões.

A contabilidade de custos voltada inicialmente para a mensuração do valor dos estoques e dos resultados era aplicada, sobretudo, nas indústrias. Contudo, esse instrumento gerencial pode e deve ser utilizado por organizações das mais variadas atividades, inclusive por entidades hospitalares.

Os hospitais caracterizam-se como instituições complexas devido a gama de recursos materiais e tecnológicos consumidos, aliados a necessidade de uma equipe multidisciplinar engajada na prevenção, cura e/ou reabilitação de seus pacientes. Em relação aos demais estabelecimentos do setor da saúde são os que mais gastam (BRASIL, 2013).

De acordo com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES (2015) encontra-se em funcionamento em todo Brasil mais de seis mil unidades hospitalares subdivididas de acordo com a sua característica de atendimento em: hospital geral, com foco no atendimento das especialidades básicas; e hospital especializado, que tem por função fornecer assistência à saúde em uma única especialidade/área. Dados gerais apontam que o setor de saúde movimenta por ano no Brasil R\$ 438 bilhões, representando 9,2% do Produto

Interno Bruto - PIB. O setor é responsável por 1,6 milhões de empregos diretos divididos em 256.688 estabelecimentos (MENDONÇA, 2014).

Destaca-se que a gestão destas entidades ocorre por meio de iniciativa pública, de responsabilidade governamental, ou privada, com finalidade lucrativa ou não de acordo com sua constituição. Em se tratando de entidades hospitalares privadas sem fins lucrativos, tem-se os hospitais beneficentes, que são enquadrados como entidades do terceiro setor, que também necessitam conhecer seus gastos, pois consomem recursos, seja para produção ou prestação de serviços (BRASIL, 2015).

Para La Forgia e Couttolenc (2009), o motivo para adoção do controle e gerenciamento de custo no ambiente hospitalar é o de conhecer o valor do serviço prestado. Para isto é necessário o uso de uma metodologia de custeio que, aplicada adequadamente, poderá auxiliar os gestores na condução do planejamento estratégico da organização. Os autores observam que estudos sobre custos em saúde são extremamente necessários, pois a maioria dos problemas enfrentados pelo setor concentram-se na falta de informações sobre a qualidade, eficiência sobre os custos na atenção hospitalar.

Diante disso, esta pesquisa tem o objetivo de apresentar uma proposta de gerenciamento de custos baseado no custeio por absorção para uma entidade hospitalar beneficente localizada no município de Urussanga/SC. Para tanto, tem-se os seguintes objetivos específicos: a) identificar os serviços prestados pela entidade; b) levantar os recursos consumidos e classificá-los de acordo com a teoria abordada; c) desenvolver um estrutura para gestão de custos baseado no método de custeio por absorção.

Acredita-se que este estudo possa contribuir com o fortalecimento e consolidação dos controles dos custos da organização de saúde pesquisada, que possui uma longa história marcada por dificuldades e superações. Tal situação é semelhante a de muitas entidades do setor que enfrentam graves problemas financeiros, devido, principalmente, ao sub-financiamento do Sistema Único de Saúde - SUS, que gera uma disparidade entre os valores gastos e os recebidos na prestação do serviço. Em consonância a este fator, relaciona-se a dificuldade de investimentos que impacta diretamente na redução da qualidade do atendimento.

Outro fator de grande relevância são as necessidades gerenciais que perpassam estas instituições. O desconhecimento de instrumentos de gestão e ausência de adoção de critérios de avaliação de resultados fazem com que muitas destas organizações tomem decisões baseadas no empirismo. Logo, a adoção de um sistema de custeio contribuirá significativamente para construção de uma cultura de gestão e controle na entidade, pois se constituirá uma estrutura de apuração de custos por departamento e por serviço, que permita a avaliação dos resultados, além de servir como parâmetro para indicação da capacidade de prestação de serviços.

O artigo está estruturando em cinco seções incluindo essa introdução. A segunda seção apresenta alguns aspectos sobre o custeio por absorção e sua aplicação em entidades hospitalares. Na terceira seção são expostos os métodos utilizados na realização do estudo. A quarta seção traz a descrição e análise dos dados e na quinta seção tem-se as conclusões e recomendações para futuras pesquisas.

## **2 Custeio por absorção e sua aplicação em entidades hospitalares**

O custeio por absorção tem como princípio fundamental a apuração do resultado. Neste método o montante de custos de produção ocorridos são repassados aos produtos e serviços produzidos ou prestados (DUTRA, 2003). Esta metodologia de custeio é caracterizada pela alocação dos custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, aos produtos e serviços (BEULKE; BERTÓ, 2006; MARTINS, 2010).

Por meio desta concepção o custeio por absorção apresenta como característica principal a apuração do custo total e do resultado dos produtos, mercadorias ou serviços. Representa um sistema voltado para o público interno, pois, considera que o preço de venda se dá função do custo e não do mercado (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO, 2006). Além disso, configura-se como um dos métodos mais utilizados, pois se encontra de acordo com os princípios contábeis e atende as exigências da legislação fiscal em vigor no país. (MARTINS, 2010).

De acordo com Souza e Clemente (2007) a premissa básica para operação do custeio por absorção é a classificação dos custos em diretos e indiretos. Os custos diretos são aqueles que são facilmente identificáveis em cada unidade de produto e o contrário seriam os custos indiretos.

A diversidade de produtos e relações existentes nas organizações traz a necessidade de apuração dos gastos não somente nas operações, mas também nos locais onde ocorrem. Nestas condições é preciso refletir amplamente sobre o funcionamento da empresa para que seja possível estabelecer os chamados centros de custos.

Berti (2002, p. 57) afirma que “a caracterização dos centros de custos é uma das primeiras atividades para a implantação do método de custeamento por absorção [...]”. Eles representam uma “unidade mínima de acumulação de custos” (ALVES, 2013, p. 116).

Segundo Bornia (2002, p. 101) “os centros de custos são determinados considerando-se organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos) [...]”. A adoção do sistema de centros de custos ou custo departamental, requer a existência de dois tipos de departamentos. Os conhecidos como departamentos produtivos, responsáveis pelo processo de produção e fornecimento de materiais e/ou serviços ao cliente; e os departamentos classificados como de serviços, apoio, ou auxiliares, que possuem a função de prover os departamentos produtivos (RIBEIRO, 2002).

Baseado no custeio por absorção é possível estabelecer o esquema completo da contabilidade de custos, conforme exposto no Quadro 1.

Quadro 1 – Esquema Básico Completo de Custos

<b>Etapa</b>	<b>Descrição</b>
1	Separação dos custos e despesas.
2	Apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos.
3	Apropriação dos custos indiretos que pertencem, visivelmente, aos departamentos agrupando à parte os comuns.
4	Rateio dos custos indiretos comuns aos diversos departamentos, quer de produção, quer de serviços.
5	Escolha da sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua distribuição aos demais departamentos.
6	Atribuição dos custos indiretos que agora só estão departamento de produção aos produtos seguindo critérios fixados.

Fonte: Adaptado de Martins (2010).

Nota-se que no custeio por absorção todos os custos de produção são absorvidos, o que possibilita a apuração do custo total de cada unidade e atende aos princípios contábeis e a legislação fiscal. Contudo, por utilizar critérios de rateio para alocar os custos indiretos aos produtos e serviços pode comprometer a valorização destes.

Para Severiano Filho e Melo (2006), o custeio por absorção é alvo de muitas críticas, devido a distribuição dos custos indiretos por bases de rateio duvidosas. Porém, dependendo da operacionalidade da empresa, pode ser considerado um instrumento eficaz para a gestão,

determinação e avaliação de custos unitários e fixação de preços. Além disso, a implementação do custeio por absorção é menos onerosa e efetuada de maneira mais fácil, uma vez que os critérios de alocação são mais simples em comparação ao custeio baseado em atividades, que requer mais tempo para a implementação, tornando-se mais oneroso (RAUPP, 2011).

Dessa forma, é possível usar esse método de custeio para o processo decisório interno, desde que seja criada uma maior aproximação entre o custo contábil e o custo real e não utilizá-lo de forma indiscriminada, sem considerar suas fragilidades (SILVA, 1998).

Em pesquisa na base de dados da Associação Brasileira de Custos foram encontrados alguns estudos que empregaram o custeio por absorção para analisar custos de entidades hospitalares. A pesquisa de Crispim, Almeida e Raupp (2007) analisou o processo de gestão de custos, por meio do custeio por absorção, na unidade hospitalar: Maternidade Carmela Dutra. Os autores constataram que a principal vantagem no uso do método de custeio por absorção se deve ao fato de atender às exigências do Programa Nacional de Gestão de Custos - PNGC, que visa identificar os custos dos serviços no âmbito do Sistema Único de Saúde. Entretanto, a adoção desse método imposto pelo órgão gestor não permite a flexibilização para a implantação de outros métodos que possam ser utilizados, os quais poderiam evitar o uso de critérios de rateio subjetivos e arbitrários.

Stoffel *et al.* (2010) buscaram demonstrar a importância da gestão de custos para a disponibilização de informações ao processo de tomada de decisão, mediante a aplicação de um modelo de rateio de custos por departamentos e por procedimento. A estrutura proposta na pesquisa possibilitou o conhecimento dos reais custos de cada serviço e o valor do conjunto de atividades que compõem os procedimentos médicos, gerando parâmetros para decisões relacionadas a redução dos custos dos serviços prestados e na busca de convênios para cobrir o déficit gerado pelo pagamento efetuado pelo SUS.

Coelho e Richartz (2012) investigaram o comportamento dos custos do Instituto de Cardiologia de Santa Catarina nos anos 2010 e 2011. Dos 32 centros de custos analisados os autores verificaram que 6 são responsáveis por mais de 80% dos custos totais da instituição, sendo a Emergência representa 16,71% dos custos totais e é o centro de custo que mais consome recursos, seguido da Hemodinâmica com 16,26%. Os demais centros que consomem elevada parcela de recursos são: UTI – Coronária, Centro Cirúrgico e as Unidades A e B.

### **3 Metodologia da pesquisa**

Nessa seção expõe-se o enquadramento metodológico da pesquisa, os procedimentos utilizados para coleta de dados e a caracterização da entidade pesquisada.

#### **3.1 Enquadramento metodológico**

O estudo classifica-se como descritivo, pois apresenta uma proposta para o gerenciamento custos dos serviços prestados pela unidade hospitalar em estudo. Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61) “a pesquisa descritiva, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

A pesquisa foi realizada mediante estudo de caso. O objetivo do estudo de caso é estudar profunda e intensivamente uma unidade social, em que o pesquisador procura “aprender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 62).

Para a análise dos dados utilizou-se abordagem qualitativa, que se vale da coleta de dados baseada na relação do pesquisador com o objeto da pesquisa (APPOLINÁRIO, 2006).

### 3.2 Procedimento para coleta e análise de dados

O estudo de caso foi realizado em uma instituição beneficente que atua no ramo hospitalar e localiza-se no Sul de Santa Catarina. A coleta dos dados foi efetuada nos meses de março e abril de 2015, com base no custo histórico de 2014, mediante pesquisa documental.

A análise documental é uma técnica para abordar dados quantitativos e qualitativos, que usa como suporte à construção do diagnóstico de uma pesquisa informações coletadas em documentos materiais escritos (BEUREN, 2006). A pesquisa baseou-se nos relatórios de compras, consumo por centros de custos, entre outros documentos, disponibilizados pelos *softwares* de gestão da entidade.

Realizou-se, também, entrevista semiestruturada com os profissionais dos setores de compra, almoxarifado, financeiro e departamentos de atendimento ao paciente, para compreensão dos processos. Para Martins e Theóphilo (2009), a entrevista semiestruturada ocorre por meio de uma conversação livre, com pouca atenção a um roteiro de perguntas, em que o entrevistador busca obter informações, dados, opiniões e evidências acerca de determinado assunto.

### 3.3 Caracterização da entidade pesquisada

A entidade em estudo atua no ramo hospitalar, está inserida no chamado terceiro setor da economia, pois seu aspecto jurídico conforme estatuto constitui-se de uma Associação Civil, beneficente e filantrópica. Caracterizada como uma instituição privada sem fins lucrativos, não possui vínculo direto ou dependência de recursos e/ ou tecnologia de outras entidades, nem relação direta com órgãos governamentais.

O Hospital Nossa Senhora da Conceição foi fundado em 08 de dezembro de 1927, no município de Urussanga/SC. Possui 116 leitos e representa um importante fornecedor de serviços de saúde para o município e entorno, além de complementar a atenção á saúde de nível médio (considerado aquele com menor índice de gravidade) em toda região sul do Estado.

Atualmente sua equipe é composta por cerca de trinta (30) médicos, quarenta e cinco (45) profissionais de enfermagem, além de um (1) psicólogo, um (1) farmacêutico, uma (1) nutricionista e um (1) fisioterapeuta, que atuam no tratamento das condições físicas e mentais de seus pacientes.

No Quadro 2 estão relacionados os principais serviços prestados e a quantidade de atendimentos no ano de 2014.

Quadro 2 – Especialidades do Hospital e atendimentos

Especialidades	Atendimentos		
	2014 (Quantidade)	Sistema Único de Saúde - SUS	Particular e Planos de Saúde
Urgência e Emergência	46 mil atendimentos	38,7 mil atendimentos 84% do total	7,3 mil atendimentos 16% do total
Centro Obstétrico			
Centro Cirúrgico			
Clínica Psiquiátrica			
Clínica Hospitalar			

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A principal função da instituição é promover a reabilitação daqueles que de alguma forma encontram-se em condições patológicas. Para compreensão e gerenciamento do serviço

prestado é preciso descrever o processo de atendimento do paciente, bem como os gastos envolvidos que serão expostos na sequência.

#### **4 Descrição e análise dos dados**

Essa seção apresenta a descrição dos serviços prestados pela entidade e das atividades desenvolvidas nas unidades de tratamento, de apoio e administrativas. Em seguida, expõem-se as etapas de implantação do método de custeio por absorção para a entidade pesquisada.

##### **4.2 Descrição dos serviços prestados e das unidades da organização**

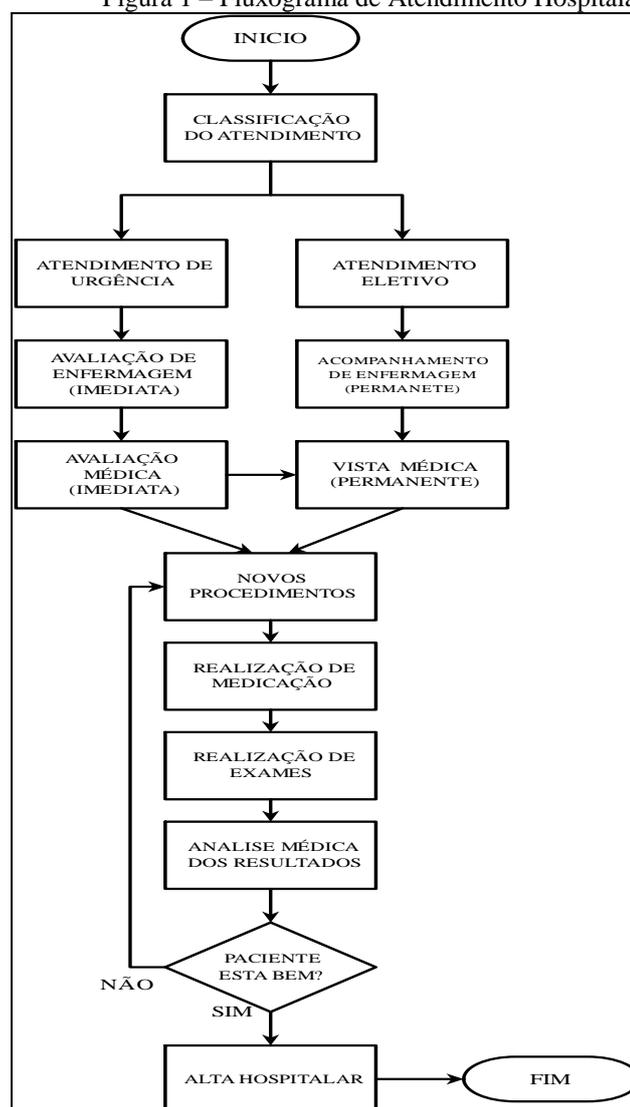
Por se tratar de uma organização prestadora de serviço configura-se como produto final o atendimento ofertado ao paciente, denominado de procedimento, que será detalhado para facilitar o entendimento do uso e consumo de recursos pela instituição,

A prestação do serviço inicia-se pela classificação do tipo de atendimento: urgente ou eletivo. No primeiro caso, o paciente é recebido na urgência e emergência da instituição, sendo realizada a avaliação da enfermagem seguido da avaliação médica. Após esta etapa, e por critérios médicos, pode ocorrer à solicitação de novos procedimentos como: medicação, acompanhamento pela equipe de enfermagem, exames de imagem (raios-x e ultrassom), exames laboratoriais, internação e/ou acompanhamento por outros profissionais de saúde.

Ocorrendo a solicitação de internação, o paciente é encaminhado a outras unidades de tratamento como: clínica hospitalar, centro obstétrico, centro cirúrgico ou clínica psiquiátrica, dependendo do caso. Nestes departamentos os pacientes permanecem por determinados dias, para acompanhamento de médicos clínicos e especialistas, enfermeiros, nutricionistas, psicólogos, assistentes sociais e, assim como acontece no pronto atendimento, são solicitados procedimentos complementares, os quais são prestados diretamente pela instituição, conforme os mencionados ou por meio da contratação de terceiros.

O atendimento eletivo configura-se pelo atendimento com menor grau de risco, onde não há necessidade de intervenção imediata. Neste caso o paciente é recebido pela recepção geral que efetua o encaminhamento as unidades de tratamento ou de diagnóstico para realização de exames. A Figura 1 ilustra o fluxo de atendimento da organização.

Figura 1 – Fluxograma de Atendimento Hospitalar



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Visando a compreensão geral sobre as atividades desenvolvidas pela instituição, as unidades da entidade foram categorizadas em: a) unidades de tratamento, que representam os setores nos quais os pacientes são diretamente atendidos; b) unidades de apoio, que não se caracterizam diretamente com a finalidade da instituição e em alguns casos não se relacionam com o paciente, porém são essenciais para o funcionamento de toda a entidade; e c) unidades administrativas, que não se relacionam com os processos de prestação de serviço, sendo que seus esforços concentram-se na obtenção de receita. No Quadro 3, tem-se a descrição detalhada das unidades.

Quadro 3 – Unidades da entidade

Unidade de Tratamento	Atividades desenvolvidas	Serviço
Urgência e Emergência	Atendimento imediato para manutenção das condições mínimas de saúde.	Consulta; Medicação; Curativo; Sutura; Gesso; Observação.
Centro Cirúrgico	Aplicação de técnicas cirúrgicas para melhorar condições de saúde.	Consulta; Cirurgia.
Centro Obstétrico	Cuidado à gestante nos instantes que antecedem o	Consulta;

	nascimento e após este e cuidados ao recém-nascido.	Parto normal; Parto Cesáreo.
Unidade Psiquiátrica	Corresponde a serviços destinados a orientação, acompanhamento e tratamento de transtornos causados pelo consumo de substâncias químicas.	Consulta; Medicação.
Clínica Hospitalar	Acompanhamento prolongado dos pacientes visando garantir a plena recuperação.	Consulta; Medicação; Curativo.
<b>Unidade de Apoio</b>	<b>Atividades desenvolvidas</b>	<b>Serviço</b>
Higienização	Compreende os recursos materiais e de pessoal dispensados na limpeza de todas as unidades.	Limpeza (Metros)
Lavanderia Rouparia Costura	Nesta unidade são processadas todas as roupas, lençóis, cobertores e demais artigos têxteis utilizados nas demais unidades.	Roupa Lavada (Kg); Costuras (Metros)
Raio -X	Representa a unidade destinada à realização, processamento e avaliação de exames de imagem.	Laudo de Raio -X; Laudo de Mamografia
Nutrição e Dietética	Responsável pela elaboração e distribuição de refeições aos pacientes nas unidades de tratamento	Consulta/Avaliação Café da Manhã; Almoço; Jantar.
<b>Unidade Administrativas</b>	<b>Atividades desenvolvidas</b>	
Financeiro	Unidade que realiza a gestão financeira da Entidade (contas a pagar e a receber).	
Compras	Atua na reposição dos estoques e mantimentos, por meio do contato com fornecedores.	
Farmácia	Realiza a distribuição de medicamentos e materiais aos pacientes.	
Almoxarifado	Estoca e fornece suprimentos para todas as unidades da instituição.	
Departamento-Pessoal	Responsável pelos registros de funcionários, cálculos de salários e outras funções relacionadas à parcela de recursos humanos.	
Faturamento	Atua no fechamento de contas de pacientes (prontuário) e geração de remessas de cobrança.	
Captção de Recursos	Relaciona-se com as fontes de recursos advindas de financiadores com objetivo específico, firmadas através de convênios ou parcerias.	
Central Telefônica	Atua no atendimento e encaminhamento de telefonemas e fax.	
Recepção de Internação	Agenda encaminha e presta orientação quanto à internação e realização de procedimentos eletivos.	
Recepção	Atua no atendimento aos pacientes em urgência e emergência.	
SAME	Serviço de Arquivo Médico e Estatística - Controla, organiza e arquivava todos os prontuários de pacientes atendidos.	
Contabilidade	Responsável pelos controles e registros contábeis.	

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Destaca-se que a setor de farmácia na organização em estudo atua somente na distribuição de materiais médicos e medicamentos para os outros departamentos dessa forma encontra-se inserida nas unidades administrativas. Semelhante aos serviços prestados pela recepção que não são considerados como auxiliares ao processo de atendimento porque simplesmente servem para encaminhamento e orientação dos pacientes.

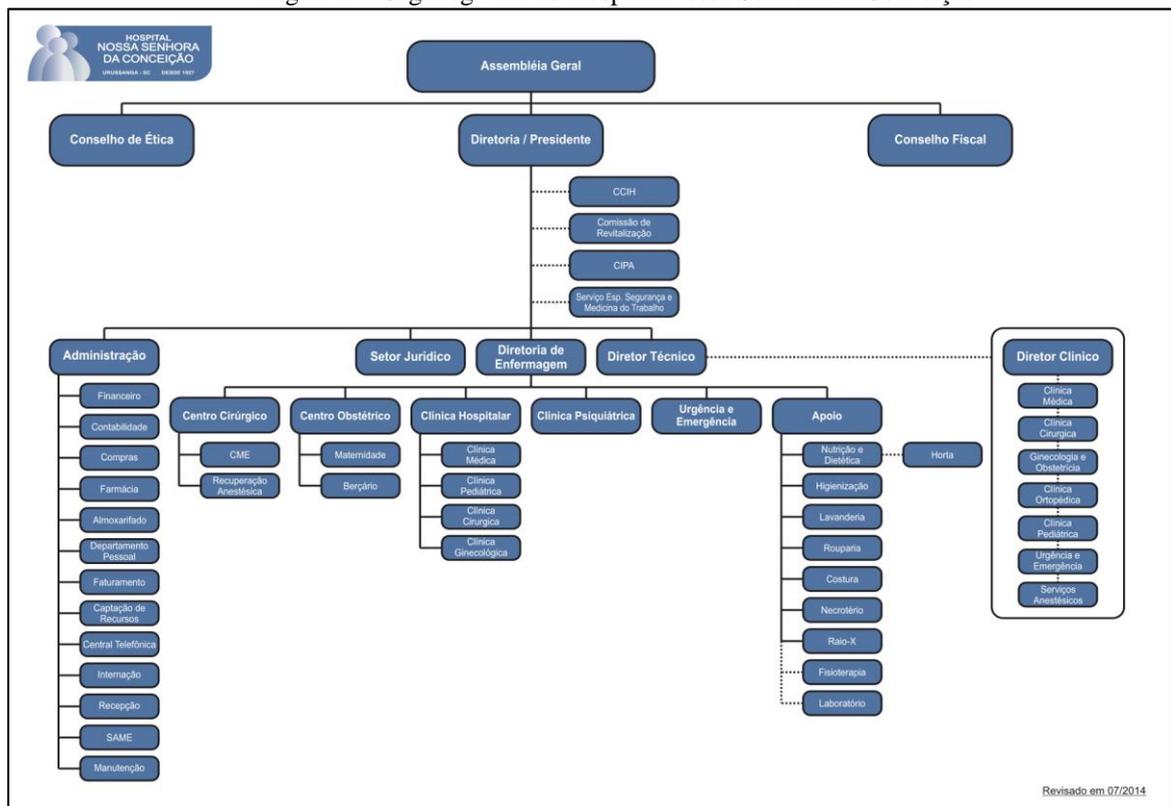
#### 4.2 Etapas de implantação do método de custeio por absorção

Para estabelecer a estrutura para gerenciamento de custos baseado no método de custeio por absorção para a entidade hospitalar em estudo, seguiram-se as etapas: a) segmentação dos Centros de Custos; b) definição dos itens de gastos e divisão em custos e despesas; c) critérios de rateio dos custos indiretos; e d) coleta de dados e modelo de apuração dos custos totais e unitários.

### 4.2.1 Segmentação dos centros de custos

Esta primeira etapa consiste na divisão da entidade em centros de custos de acordo com as atividades desenvolvidas, considerando o consumo de recursos e os produtos e serviços obtidos em cada um. Devido à complexidade da instituição e a ampla variedade de serviços prestados, acredita-se que a melhor forma de apuração dos custos se dá por meio da departamentalização. Na Figura 2 está disposta a hierarquia da organização.

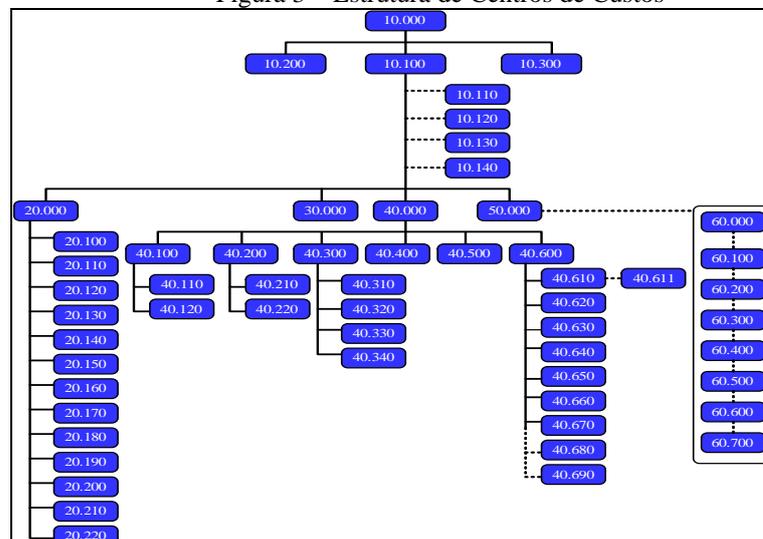
Figura 2 – Organograma do Hospital Nossa Senhora da Conceição



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Após a avaliação da estrutura organizacional da instituição, elaborou-se como proposta o mapa de centro de custos conforme ilustra a Figura 3.

Figura 3 – Estrutura de Centros de Custos



Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Os centros de custos foram codificados de acordo com o organograma da entidade, sendo que os códigos que iniciam com a numeração 10.000, 20.000, 30.000, 50.000 representam os centros de custos da área administrativa; os códigos integrantes do grupo 40.100 a 40.500 são centros de custos produtivos; e os códigos do grupo 40.600 são centros de custos de apoio.

#### 4.2.2 Definição e classificação dos itens de gastos

Nesta etapa, os gastos da instituição foram listados e divididos em custos diretos, indiretos e em despesas. Inicialmente foram elencados os tipos de gastos ocorridos na instituição e separados em custos e as despesas conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Divisão dos recursos consumidos pela Instituição

GASTOS	CUSTOS	DESPESAS
Água	X	X
Alimentos	X	
Depreciação	X	X
Energia Elétrica	X	X
Manutenção	X	X
Mão de Obra	X	X
Materiais Médicos	X	
Material de Expediente	X	X
Material de Higiene e Limpeza	X	X
Medicamentos	X	
Seguro		X
Serviço de Terceiros	X	X
Telefones / Internet	X	X

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Os recursos utilizados nos setores produtivos e aplicados diretamente na prestação de serviço correspondem a custos diretos, como por exemplo, citam-se os medicamentos. Após apurados, estes custos compõem a parcela do custo do serviço prestado. Os custos indiretos também irão compor o custo do serviço, entretanto, como não é possível mensurar precisamente o quanto cada serviço consumiu, estes custos devem ser alocados primeiramente nos centros de custos. O Quadro 5 apresenta a divisão dos custos de acordo com a característica de apropriação ao serviço prestado.

Quadro 5 - Classificação dos Custos utilizados na instituição

CUSTOS	APROPRIAÇÃO
Medicamentos	Direto
Materiais Médicos	Direto
Mão de Obra	Direto/Indireto
Material de Expediente	Indireto
Material de Higiene e Limpeza	Indireto
Alimentos	Indireto
Manutenção	Indireto
Depreciação	Indireto
Telefones / Internet	Indireto
Serviço de Terceiros	Direto/Indireto
Água	Indireto
Energia Elétrica	Indireto

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Determinados custos indiretos são comuns a todos os departamentos da instituição, como é o caso da energia elétrica e da água. Outros, no entanto, possuem relação com seus centros de custos e, neste caso, compõem diretamente a parcela de custos da unidade. Os custos devem ser transferidos aos serviços de acordo com a incidência, ou seja, os custos diretos ingressam o montante de custos de cada serviço diretamente; os custos indiretos, por não haver como mensurar precisamente como os recursos foram consumidos em cada produto ou serviço serão adotados critérios de rateio.

Os gastos inerentes às atividades administrativas representam despesas e devem ser alocadas aos centros de custos administrativos.

Considerando que cada centro de custo é responsável pelo fornecimento de produtos e serviços entre os centros custos, deve-se partir do princípio que cada centro tenha uma unidade de produção. No Quadro 6 estão relacionados os centros de custos propostos anteriormente com suas respectivas unidades de produção definidas.

Quadro 6 – Unidades de Produção dos Centros de Custos

<b>Centro de Custo</b>	<b>Unidades de Produção</b>
Centro Cirúrgico	Hora Cirúrgica
Centro Obstétrico	Paciente-dia
Clínica Hospitalar	Paciente-dia
Clínica Psiquiátrica	Paciente-dia
Urgência e Emergência	Atendimento
Nutrição e Dietética	Refeições
Higienização	Área M <sup>2</sup> Limpa
Lavanderia	Quilo Roupa Lavada
Costura	Metro de Costura
Raio-X	Exames

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

A unidade de produção representa a nomenclatura que será atribuída ao produto fornecido pelo centro de custo. Para instituição em estudo este produto pode se apresentar de forma física ou não.

#### 4.2.3 Critérios de rateio dos custos indiretos

Essa etapa trata da alocação dos custos indiretos aos departamentos e das transferências dos montantes de custos entre os centros de custos. No Quadro 7 estão relacionados os critérios de rateio para os custos indiretos comuns da organização abordados anteriormente.

Quadro 7 – Critérios de Rateio dos Custos Indiretos

<b>Custos Indiretos</b>	<b>Critério de Rateio</b>
Energia Elétrica	Ponto de Tomada e Luz
Manutenção	Tempo de Serviço
Serviço de Terceiros	Tempo de Serviço
Telefones / Internet	Numero de Ramais/Pontos de uso de internet

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Realizado o rateio dos custos indiretos, comuns a todos os departamentos, acrescidos da parcela dos custos indiretos alocaáveis diretamente aos departamentos, será possível obter o custo total em cada centro de custo. Em seguida, os custos decorrentes da atividade das unidades de apoio, que representam custos indiretos, devem ser distribuídos aos centros de

custos produtivos. No Quadro 8 estão relacionados os critérios de rateio para transferências de custos entre as unidades de apoio e produtivas

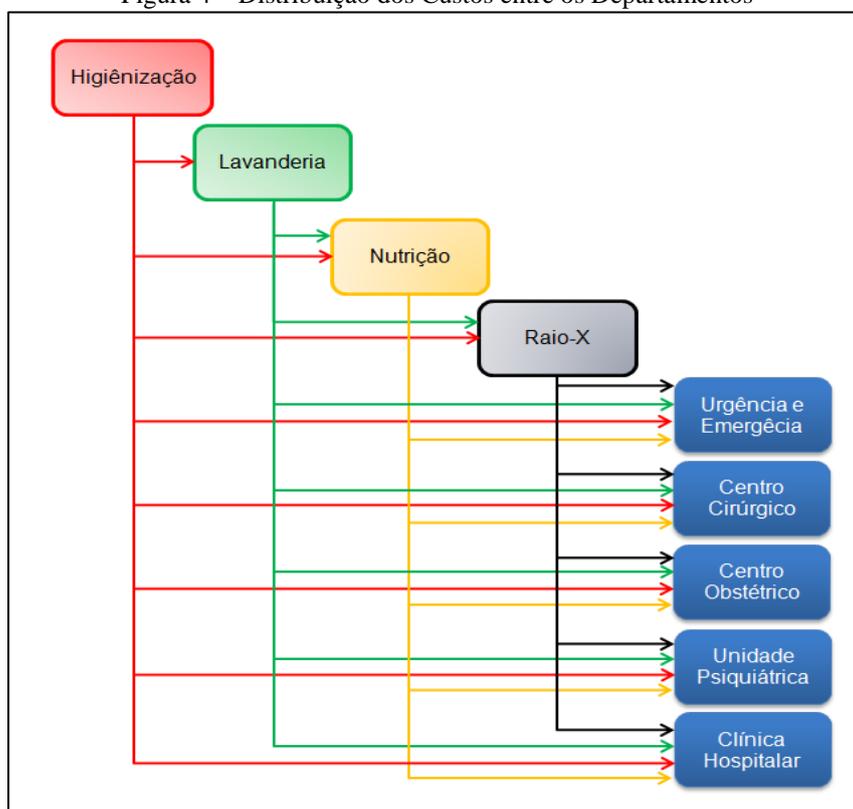
Quadro 8 – Rateio dos Custos dos Centros de Custos de Apoio

Centro de Custo	Critério de Rateio
Raio – X	Exames Realizados
Nutrição e Dietética	Refeições fornecidas
Higienização	Área limpa m <sup>2</sup>
Lavanderia	Quilo de roupa fornecido

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Para realização deste segundo passo será adotado método que consiste em hierarquizar os departamentos conforme imagem na Figura 4.

Figura 4 – Distribuição dos Custos entre os Departamentos



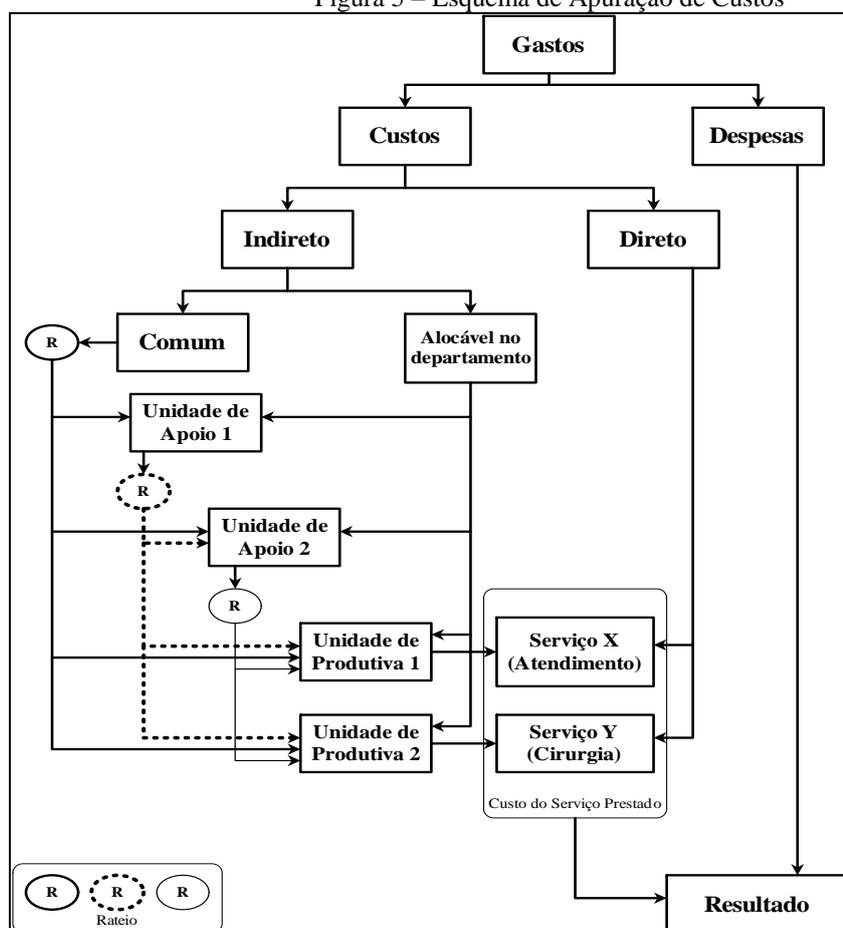
Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

A hierarquização contribui na passagem dos custos indiretos alocados nos centros de custos, evitando que estes ingressem novamente nos departamentos que já tenha recebido seus gastos repassados a outra unidades.

#### 4.2.4 Estrutura proposta para apuração do custo

Para alcançar o custo do serviço prestado, torna-se necessário o processamento de cálculos de apropriação que devem possuir critério metodológico claro e defensável. Conforme as etapas apresentadas anteriormente foi formulado o esquema geral de apuração dos custos da organização, exposto na Figura 5.

Figura 5 – Esquema de Apuração de Custos



Fonte: Adaptado de Martins (2010, p. 74)

Após concluído a passagem de custos entre centros de custos, resta transferir os custos indiretos totais que agora se encontram somente nas unidades produtivas para os serviços prestados. A forma adotada para esta transferência se dá novamente por rateio considerando a unidade de produção do centro de custo produtivo definido anteriormente no Quadro 6.

## 5 Conclusões e recomendações

Com o uso da contabilidade de custos é possível conhecer como os gastos são consumidos nos processos, determinar ineficiências, avaliar gerências, conhecer como cada recurso compõe o custo do serviço prestado. Cabe salientar que as informações sobre custos devem ser divulgadas a toda organização visando o engajamento cada vez maior dos envolvidos nos processos operacionais e de gestão.

As entidades hospitalares, sobretudo, as particulares sem fins lucrativos, precisam conhecer e gerenciar os custos envolvidos nos processos de prestação de serviço, no intuito de reduzi-los, principalmente, devido a defasagem dos valores repassados pelo SUS. Dessa forma, o trabalho desenvolvido contribuiu para compreensão dos custos relacionados à prestação de serviço de uma entidade hospitalar localizada no município de Urussanga que, por caracterizar-se como instituição filantrópica, que carece de recursos financeiros, materiais, humanos e de gestão.

A proposta desenvolvida permitiu identificar os tipos de serviços prestados em cada unidade hospitalar, as quais foram classificadas em unidade de tratamento, de apoio e administrativas. Com base nisso, apresentou-se uma estrutura de centros de custos, fez a

classificação dos gastos em custos diretos, indiretos e despesas, e elencou-se os critérios de rateios para distribuição dos custos indiretos aos centros de custos e, posteriormente, aos serviços. Por fim, apresentou-se estrutura para gerenciamento dos custos aos serviços.

Salienta-se que o emprego do custeio por absorção requer atenção especial na alocação dos custos indiretos, visto que a adoção de critérios de rateio sem rigor pode levar a dados divergentes da realidade, altamente prejudiciais à gestão empresarial, conforme orientam Silva (1998) e Crispim, Almeida e Raupp (2007).

Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se a aplicação da proposta prevista neste estudo com aprofundamento na produção de relatórios que possibilitarão o controle e gestão dos gastos, para promover a consolidação de um sistema de apuração de custos voltado para a melhoria e desenvolvido desta instituição responsável pela perpetuação da vida na região onde está inserida.

### **Referências**

ALVES, R. Gestão de custos. In: **Contabilidade de gestão**. RITTA, C. de O.; ALVES, R. (org.) Criciúma: Unesc, 2013.

APPOLINÁRIO, F. **Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

BERTI, A. **Custos: uma estratégia de gestão**. São Paulo: Ícone, 2002.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2006.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm)>. Acesso em 11 de abr . 2015.

\_\_\_\_\_. **MINISTÉRIO DA SAÚDE. Introdução a Gestão de Custos em Saúde**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, v. 2, 2013.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. 6. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

COELHO, J.; RICHARTZ, F. Comportamento de custos hospitalares: o caso do Instituto de Cardiologia de Santa Catarina. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos – **Anais eletrônicos...** Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012. Disponível em: <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/340/340>. Acesso em: 16 de ago. de 2015.

CRISPIM, C. H; ALMEIDA, E. da S.; RAUPP, F. M. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos – **Anais eletrônicos...** João Pessoa - PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro

de 2007. Disponível em: file:///C:/Users/cliente/Downloads/1649-1649-1-PB%20(1).pdf. Acesso 16 de ago. de 2015.

DUTRA, R. G. **Custos**: uma abordagem prática. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no brasil**: em busca da excelência. São Paulo: Singular, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDONÇA, F. Gestão da saúde para o próximo governo. **Visão Hospitalar**, Brasília, n. 9, p. 35-38, Outubro 2014.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde. **Tabnet Datasus**. Disponível em: <[http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/cnes/tipo\\_estabelecimento.htm](http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/cnes/tipo_estabelecimento.htm)>. Acesso em: 19 Abril 2015.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos fácil**. 2ª. ed. São Paulo: Savaira, 2002.

RAUPP, F. M. Gestão de custos no Legislativo Municipal como instrumento de prestação de contas: um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 16, n. 59, art. 39, p. 1-22, 2011. Disponível em: file:///C:/Users/cliente/Downloads/Raupp\_2011\_Gestao-de-custos-no-Legislativ\_2798.pdf. Acesso em 16 de ago. de 2015.

SANTOS, J. L. dos. SHIMIT, P.; PINHEIRO, P. R. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

SEVERIANO FILHO, C.; MELO, J. F. M. Desmistificando as limitações do uso do Custeio por Absorção. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 11-24, 2006. Disponível em: file:///C:/Users/cliente/Downloads/Severiano\_Melo\_2006\_Desmistificando-as-limitacoes-\_25308.pdf. Acesso em: 16 de ago. de 2015.

SILVA, C. A. T. Utilização do Custeio por Absorção para fins gerenciais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 1, n. 1, p. 95-105, 1998. Disponível em: file:///C:/Users/cliente/Downloads/Silva\_1998\_Utilizacao-do-Custeio-por-Abso\_20369.pdf. Acesso em: 16 de ago. de 2015.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2007.

STOFFEL, T. M. *et al.* Gestão de custos hospitalares em instituição pública: um estudo de caso. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos – **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte - MG, Brasil, 3 a 5 de novembro de 2010. Disponível em file:///C:/Users/cliente/Downloads/703-703-1-PB.pdf. Acesso em: 16 de ago. de 2015.