

Estado de Santa Catarina
Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Desenvolvimento em Recursos Humanos em Saúde
Gerência de Projetos Especiais
Curso de Especialização em Gestão Hospitalar

**SISTEMA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS DO
HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA UFSC,
UM DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO ATUAL**

José Geraldo Mattos

Florianópolis
1998

Estado de Santa Catarina
Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Desenvolvimento em Recursos Humanos em Saúde
Gerência de Projetos Especiais
Curso de Especialização em Gestão Hospitalar

SISTEMA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS DO
HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA UFSC,.
UM DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO ATUAL

José Geraldo Mattos

Prof. Alcides Milton da Silva

Coordenador

Prof. Octacílio Schuler Sobrinho

Orientador

Florianópolis

1998

Estado de Santa Catarina
Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Desenvolvimento em Recursos Humanos em Saúde
Gerência de Projetos Especiais
Curso de Especialização em Gestão Hospitalar

SISTEMA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS DO
HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA UFSC,
UM DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO ATUAL

José Geraldo Mattos

Parecer: _____

Alcides Milton da Silva Octacílio Schuler Sobrinho João Carlos
Caetano
Membro Coordenador Orientador

Florianópolis
1998

**“Não se gerencia o que não se mede;
Não se mede o que não se define;
Não se define o que não se entende;
Não há sucesso no que não se gerencia”**

W.Edward Deming

Sumário

1 – Apresentação	08
2 - Base Monográfica	10
3 – Introdução	11
4 – A Implantação do Sistema de Apuração de Custo em	
Hospitais	Universitários
.....	13
4.1 – Aspectos Históricos	17
4.2 – Aspectos Teóricos	
5 – Sistemas de Custeio	22
5.1 – Sistemas de Custeio por Ordem de Produção	22
.....	23
5.2 – Sistema de Custo por Processo	24
5.2.1 – Características do Sistema	24
.....	25
5.3 – Sistema de Custo Padrão	26
5.4 – Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)	
.....	
5.5 – Outros Sistemas de Custeio	
6 – Sistema de Apuração de Custos do HU/UFSC	27
6.1 – Plano dos Centros de Custos do HU/UFSC	27
.....	28
6.2 – Rateio por redução escalar	28
6.3 – Grupamento dos Centros de Custos	30
.....	
6.4 – Conceituação dos Centros de Custos	
7 – Processo de Apuração de Custo	37
7.1 – Levantamentos dos Elementos de Custo	37
.....	38

.....	67
8.2 – Digitação dos Dados de Produção dos Centros de Custos	
8.3 – Cálculo da Produção dos Centros de Custo Administração	67
....	50
8.4 – Digitação dos Custos Diretos	
8.5 – Cálculo dos Custos Indiretos/Rateio dos Custos	
.....	
9 – Um Diagnóstico do Sistema Implantado	52
.....	52
9.1 – Pontos Críticos Relacionados com as Bases de Rateio	
.....	53
9.2 – Pontos Críticos Relacionados com as Unidades de Mensuração	54
.....	55
9.3 – Pontos Críticos Relacionados com software custos.egc	
.....	55
9.4 – Pontos Críticos Relacionados com a Classificação dos Centros de Custo	
.....	
9.5 – Pontos Críticos Relacionados com a Gestão e Cultura Organizacional	
.....	
10 – Conclusões e Recomendações	57
11 – Referências Bibliográficas	59
12 – Anexos	61

1 - Apresentação

Esta monografia foi desenvolvida para conclusão do curso de "Gestão Hospitalar", promovido pela Universidade Federal de Santa Catarina e Secretaria Estadual de Saúde de Santa Catarina, através do Centro de Desenvolvimento de Recursos Humanos em Saúde, coordenado pela sua Gerência de Projetos Especiais, no período março a dezembro de 1998.

Este trabalho faz um levantamento descritivo do sistema de apuração de custos do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, concluindo com o mapeamento dos pontos críticos e propondo soluções para estes.

A sua execução só foi possível graças a pesquisa histórica e levantamento conceitual e teórico em livros, manuais, apostilas, documentos gerados pelo próprio Sistema de Apuração de Custos e in loco.

O diagnóstico final será de grande valia para área gerencial do Hospital Universitário da UFSC, que vem tentando corrigir distorções em suas ferramentas de gestão.

Esta documentação também será de grande valia para outras unidades hospitalares, que poderão utilizar este material para iniciar a implantação de seus sistemas de custeio, bem como compará-los com os seus sistemas já implantados.

1 - Abstract

This study was performed from March to December of 1998 to partially fulfill the requirements for conclusion of the “Hospital Management” program promoted by the Federal University of Santa Catarina (UFSC) and Santa Catarina State Secretary of Health. It was coordinated by the Section of Special Projects - Human Resources Development Center - of the State Secretary.

The methodology used was based on a descriptive computation of the expense evaluation system used by the “Hospital Universitario” at UFSC. An evaluation of the system’s most significant issues and recommendations for its improvement was also carried out.

The completion of this project was made possible by extensive research of the literature related to expense evaluation systems, including its historical aspects. Data was also collected from books and manuals, and documents from the hospital itself.

The final diagnosis yielded by this study will be useful to the administration section of the Hospital Universitario at UFSC, which has been trying to correct distortions on its management system. It will be also helpful to other hospital institutions, which will be able to use this material to start implementing their own expense system or to compare the here proposed with existing systems.

2 - Base Monográfica

SISTEMA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DA UFSC, UM DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO ATUAL

Desenvolvida a monografia, chegou-se a seguinte conclusão: O sistema de apuração de custo do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, permite um prognóstico da situação atual, em que emerge um gerenciamento do custo da receita e nível de atividade hospitalar, objetivando o equilíbrio financeiro. Para tal procurou-se estabelecer os interrelacionamentos entre as variáveis mencionadas com a resposta financeira, através de uma ferramenta conhecida como **Sistema de Apuração de Custos Hospitalares**, base final e nuclear da presente monografia

3 - Introdução

Sabe-se que o objetivo maior das organizações hospitalares é alcançar a sobrevivência financeira, principalmente em épocas de escassez de recursos como é o que enfrentamos atualmente. Para alcançar este equilíbrio financeiro é necessário gerenciar melhor variáveis como: custo, receita e nível de atividade hospitalar, uma vez que este equilíbrio será produto destas três variáveis.

Diante deste contexto, é de suma importância para administração hospitalar uma análise técnica que permita conhecer os inter-relacionamentos entre as variáveis mencionadas e a sua influência na obtenção deste equilíbrio financeiro.

Esta ferramenta é conhecida como Sistema de Apuração de Custos Hospitalares, que pode ser aplicado junto a instituições públicas, privadas ou filantrópicas, com pequenas alterações em seu objetivos.

Um sistema de custeio é muito importante nas mãos dos administradores hospitalares, pois é mais um valioso instrumento na tomada de decisões gerenciais e nos processos de planejamento e controle hospitalar.

O processo de implantação dos Sistemas de Apuração de Custos Hospitalares, nos Hospitais Universitários do então Ministério da Educação e Cultura, se reportam ao anos de 1982, passando por uma época de grande incentivo no meio da década e vindo a se exaurir em 1987, com o abandono completo por parte do MEC dos programas de implementação.

Porém é muito importante para os gerentes e as equipes que lidam com sistemas de custeio, conhecerem alguns conceitos e definições sem os quais ficaria muito difícil tomar decisões bem como analisar os resultados das apurações .

É importante também conhecer os vários sistemas de custeio existentes, desta maneira é possível avaliar qual dos métodos que melhor se adapta a determinada estrutura de produção, agilizando também o processo de apuração.

O plano de centros de custos exerce um papel fundamental dentro do sistema de custeio que funciona segundo a concepção do custeio por absorção, pois nele deve estar contido uma hierarquização, que deve levar em conta volume de custo e volume de serviço prestado.

Da mesma forma que o plano de centro de custos, uma boa especificação

dos custos diretos, facilitará a tomada de decisão sobre as diversas espécies de custo, bem como a alocação destes nos diversos centros .

A confiabilidade e a velocidade da apuração dos Custos Hospitalares, está diretamente ligada ao processo de apuração. Este poderá ser realizado manualmente, planilha eletrônica ou software específicos, consonantes com uma visão sistêmica de apuração.

O Sistema de Apuração de Custos do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina satisfaz plenamente as necessidades gerenciais, porém necessita de pequenas correções para diminuir os desvios existentes. Os pontos críticos encontrados foram classificados inerentes a bases de rateio, cultura organizacional, ao software e classificação e hierarquia dos centros de custo.

4 – A Implantação do Sistema de Apuração de Custos em Hospitais Universitários

4.1 – Aspectos Históricos

O Hospital Universitário é um órgão suplementar da Universidade Federal de Santa Catarina, instituição criada como autarquia de regime especial, vinculada ao Ministério da Educação (Lei 3.849, de 18/12/60 e decreto 64.824 de 15/07/69), cuja estrutura de organização prevê a unidade das funções ensino, pesquisa e extensão.

Criado em 1980 com a finalidade de propiciar aos futuros profissionais as condições necessárias ao ensino, pesquisa, extensão e assistência na área de saúde, o HU coroou uma antiga reivindicação dos alunos e professores, que viam na criação de um Hospital de Clínicas uma maneira de melhorar a qualidade das aulas práticas dos cursos de medicina e enfermagem ligados à área da saúde.

Passados 15 anos de sua criação o Hospital Universitário da UFSC passou a funcionar como hospital de referencia da rede do Sistema Único de Saúde, o que tem levado a intensificar o atendimento de pacientes de todas as especialidades, criando uma realidade diferente daquela inicialmente proposta. A crescente demanda pode ter distanciado o HU de suas funções primeiras, ou seja, ensino, pesquisa e extensão.

Este breve relato sobre a história do Hospital Universitário foi baseado na dissertação de mestrado "**Estudo da Função Extensionista e Assistencial do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina**", defendida por **Sebastião A. R. Cerqueira**.

O autor relata¹, que a necessidade de um Hospital Universitário em Santa Catarina era antiga. Já na década de 60 questionava-se o ensino médico da Faculdade de Medicina do estado de Santa Catarina, que para aulas práticas de clínica utilizava as instalações do Hospital de Caridade.

O autor divide a implantação do Hospital Universitário da UFSC em duas fases importantes. A primeira, compreende o período de 1960 á 1968, marcada de que o ensino nas clínicas dos hospitais de Florianópolis era de baixa qualidade por falta de instalações adequadas. Posteriormente, a partir de 1970, constata-se uma queda do conceito e do prestígio da categoria médica e conseqüentemente, de todas as profissões

¹ Cerqueira, op. cit., pg. 48

ligadas a saúde.

A idéia de um Hospital Universitário², começou a ser abordada de forma séria somente dois anos depois de iniciadas as atividades da Faculdade de Medicina, ou seja em 1963. A partir de 1964, com a transferência para o orçamento da Universidade dos primeiros recursos específicos, começaram as obras de estaqueamento do futuro hospital das clínicas de Santa Catarina.

Para estudar a sua implantação foi composta uma comissão com representantes do corpo docente, discente e técnico administrativo e Departamentos de Engenharia e Arquitetura, que após a conclusão dos primeiros estudos acompanharam a execução das obras, e sua implantação. No tocante ao seu funcionamento, o HU/UFSC foi projetado para ser um hospital do tipo regional, com duas atividades básicas: didática e assistencial.

Conforme o *Relatório Anual do HU/UFSC (1994)*, o Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, possui uma área construída de 26.862,74 m², possui 92 leitos de clínica médica, 60 leitos de clínica cirúrgica, 35 de clínica pediátrica, 11 leitos de clínica ginecológica, 06 leitos de UTI, 07 leitos de emergência e 04 leitos de tratamento dialítico, totalizando 215 leitos. Somam-se a estes os 117 leitos da maternidade distribuídos entre neonatologia e alojamento conjunto.

Entre os serviços finais mais procurados estão o de ambulatório e de emergência que em 1997 contava com um efetivo de 1183 servidores, distribuídos nos três turnos e nas especialidades de clínica médica, cirúrgica, pediátrica, ortopédica, anestesia e cirurgia vascular.

A estrutura do ambulatório conta com 56 unidades, que funcionam em três turnos no período das 08:00 às 20:00 horas, atendendo todas as especialidades.

O HU/UFSC desenvolve também outros serviços de diagnóstico e terapêutico nas seguintes áreas, informações toxicológicas, serviços de anatomia patológica, radiologia, medicina nuclear, cardiologia, endoscopia alta e baixa, laboratório de citogenética, nutrição e dietética, quimioterapia, hematologia, e outro setores como engenharia biomédica e farmácia industrial.

Toda esta estrutura está a disposição do Centro de Ciências da Saúde, que em 1997 atendia 853 alunos dos cursos de graduação e de estágios curriculares dos cursos de medicina e enfermagem, farmácia e bioquímica, nutrição, serviço social e psicologia.

² Ibidi, pg. 50

Neste mesmo ano, a força de trabalho do HU/UFSC estava assim composta: 280 servidores de nível superior, 493 de nível intermediário e 130 de nível de apoio, todos pagos com recursos do Tesouro Federal através do Ministério da Educação. O quadro de pessoal contava ainda com 270 servidores pagos com recursos próprios e 06 servidores de nível superior pagos com recursos do Sistema Único de Saúde, perfazendo um total de 1.183 servidores.

Com relação ao custeio, o HU/UFSC arrecadou durante o ano de 1997 o valor de R\$6.807.452,55 com receita média mensal de R\$567.287,77. Estes valores são provenientes dos convênios SIA/SUS e SIH/SUS. No mesmo período as despesas importaram R\$7.360.476,92 .

Estes números mostram um faturamento inferior as despesas. Cabe salientar que os valores repassados pelo SUS não cobrem os valores das internações e atendimentos ambulatoriais e de emergência neste ano. O custo do paciente dia internado no HU foi de R\$147,67, enquanto a receita repassada pelo SUS foi de apenas R\$32,39. Por sua vez o custo do atendimento de emergência foi de R\$35,45 enquanto o valor repassado pelo SUS foi de R\$7,51.

Conforme *Manual de Apuração de Custos (1987)*, as primeiras tentativas de implantar um sistema de apuração de custos, em toda a rede de Hospitais Universitários do então Ministério da Educação e Cultura, se reportam ao ano de 1982. Naquele momento o Ministério da Educação e Cultura já possuía 33 unidades hospitalares vinculadas as Instituições Federais de Ensino, sendo vinte e quatro hospitais gerais, quatro maternidades e cinco institutos especializados, totalizando 7.886 leitos.

Estes hospitais estavam instituídos sob diferentes regimes jurídicos, sendo vinte e sete autarquias, cinco fundações e uma empresa pública.

Naquele ambiente de crescentes dificuldades que vinham enfrentando as unidades hospitalares, a Secretaria de Educação Superior (SESU) tomou a iniciativa de implantar um sistema de apuração de custos, conforme *Portaria MEC/SESU nº 32, 24/07/84*. Este sistema tinha como objetivo de servir de instrumento na tomada de decisão por parte dos gestores hospitalares, bem como, possibilitaria um maior intercâmbio entre as unidades para alocação e captação de recursos financeiros.

O sistema de apuração de custos, inicialmente foi concebido por técnicos dos hospitais de Clínica de Porto Alegre e da Universidade Federal de Goiás, sendo implantado em três etapas:

- Apuração dos custos diretos;
- Apuração do custeio pleno;
- Apuração do custeio pleno por planilha eletrônica.

Desta experiência inicialmente observou-se uma grande heterogeneidade entre os hospitais, onde haviam não só diferenças jurídicas e regionais, mas também diferenças de porte, sofisticação dos serviços oferecidos, inserção no sistema nacional de saúde e suas atuações na comunidade. Também ficou claro naquele momento, que alguns hospitais possuíam, mesmo que rudimentares, sistemas de apuração de custos implantados, outros não possuíam qualquer tipo de informação. Todavia nos que haviam sistemas implantados, era visível a divergência de parâmetros utilizados, dificultando as comparações entre unidades ou mesmo qualquer tipo de acompanhamento por parte do Ministério da Educação e Cultura.

O *Manual de Apuração de Custos (1987)*, relata que após o primeiro ano de sua implantação, o sistema foi avaliado por técnicos da SESU, do Hospital das Clínicas de Porto Alegre, da Universidade Federal de Goiás, do Hospital Wálter Cantídeo da UFCE, do Hospital Antônio Pedro da UFF e da Organização Panamericana de Saúde.

Nesta avaliação ficou evidenciada a necessidade de uma maior participação dos técnicos de custos das instituições, a fim de analisarem as distorções e definirem um sistema que se adequasse a todas as estruturas existentes.

Com esse intuito foram realizados encontros em Porto Alegre, Fortaleza, Brasília e Rio de Janeiro, sendo eleito em cada um deles um representante que participaria do encontro final em Brasília. Esta estratégia mostrou-se extremamente eficaz, pois permitiu um intenso debate sobre o assunto, ficando então definido um novo plano de centros de custos e um programa de trabalho conjunto que contemplou as seguintes ações:

- Cursos e treinamentos;
- Educação continuada;
- Consultorias;
- Articulação entre instituições.

Em 1984 através da portaria *MEC/SESU N º 32, de 24/07/84* publicada no diário oficial da união em 26/07/84, foi criada a Comissão de Coordenação do Sistema de Apuração de Custos, com a função de implantar o Sistema de Apuração de Custos nos Hospitais Universitários das IFES.

A comissão acima citada era formada por dois representantes da Coordenadoria de Programação e Articulação da SESU, e três representantes dos

Hospitais Universitários sob presidência do Subsecretário de Desenvolvimento das Instituições de Ensino Superior.

Em novembro 1986 foi promovido o primeiro curso de análise de custos, na cidade de Natal, com intuito de implementar uma metodologia única para interpretação dos dados obtidos pelo sistema. Entretanto isto não foi possível devido ao desnivelamento em que se encontravam os diversos estágios de implantação nos Hospitais Universitários. Uma nova tentativa foi realizada em 1987 desta vez na cidade de Campo Grande mais uma vez sem sucesso.

Após 1987 a SESU parou de incentivar a implantação do sistema a nível hospitalar. Isto devia-se a questões estratégicas e políticas no âmbito do MEC, passando a incentivar a implantação de um sistema de apuração de custos para as Universidades como um todo. Desde então os hospitais tem sido os verdadeiros gerentes de seus sistemas não havendo mais nenhum tipo de coordenação central ou cobrança de resultados das apurações.

4.2 - Aspectos Teóricos

A contabilidade de custos surgiu junto com a revolução industrial, como tentativa de se elaborar um inventário disponível em um determinado período operacional, onde procurava-se identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos. Todavia naquela época as empresas apresentavam processos de produção muito semelhantes aos processos artesanais, e compunham sua matriz de custos basicamente com matérias primas e mão-de-obra, que eram sem dúvida os mais relevantes.

Com o desenvolvimento, e o emprego cada vez mais intensivo das máquinas no processo de produção, os novos custos apareceram tornando-se bem mais complexos os métodos para medi-los. A complexidade destes métodos contábeis, capazes de solucionar cada vez com mais rapidez os custos de fabricação, foi que deu origem a contabilidade de custos.

Desde a Revolução Industrial, a contabilidade de custos sofreu uma evolução considerável, devido a necessidade de realinhamento de seus objetivos e à expansão do campo de atuação.

À partir da I^a Guerra Mundial, com o incremento do processo produtivo, e conseqüente aumento da concorrência entre empresas e a escassez de recursos, surgiu a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e controle das empresas. Neste sentido as informações de custos, desde que devidamente apresentadas em relatórios, seriam um grande subsídio para o controle e planejamento empresarial. Diante de tal fato, a

contabilidade de custos tornou-se, devido a grande gama de informações que a compõem, um grande sistema de informações gerenciais.

Aliado ao desenvolvimento experimentado pela contabilidade de custos nas empresas nas quais teve origem, ou seja, nas empresas de setor secundário, foi possível criar sistemas perfeitamente adaptáveis ao setor terciário (escolas, bancos, hospitais, empresas de ônibus, etc).

É importante ressaltar a colaboração dada pelos sistemas de processamento eletrônico de dados à contabilidade de custos, pois estes permitiram fazer apurações com uma velocidade altíssima e sem margem de erro, aumentando a confiabilidade dos resultados obtidos³.

Pode-se definir uma classificação para os objetivos da contabilidade de custos⁴:

A) Inventariar os produtos fabricados e vendidos

- Determinar o valor inicial e final de matéria-prima em estoque;
- Determinar o valor final dos produtos terminados e em processamento;
- Elaborar demonstrativos do custo de produção de cada produto fabricado;
- Elaborar demonstrativos do custo dos produtos vendidos;
- Elaborar demonstrativos de lucros e prejuízos.

B) Planejar e controlar as atividades empresariais

- Analisar o comportamento dos custos (análise vertical e horizontal);
- Preparar orçamentos com base no custo de fabricação;
- Determinar o custo padrão de fabricação;
- Determinar as responsabilidades dentro do processo de produção;
- Determinar o preço de venda de cada item de produção;
- Determinar o volume da produção (além do ponto de equilíbrio, porém dentro da capacidade física da empresa).

C) Servir como instrumento para tomada de decisão

- Formar preço de venda;
- Eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção de certos produtos;
- Produzir ou adquirir no mercado;
- Aceitar ou rejeitar encomendas;
- Alugar ou comprar.

Após analisar vários autores não existe um conceito universalmente aceito

³ Martins, op. cit. (apostila custo), pg. 06

⁴ Passarelli, op. cit. (apostila custo), pg. 06

para a palavra custo. Existem por sua vez, uma infinidade de discordâncias sobre o assunto. Porém, mesmo existindo estas divergências, é necessário citar alguns conceitos para fins operacionais⁵.

Custo: É o valor de bens e serviços e serviços consumidos na produção de outros bens ou serviços. Exemplo: O custo com antibióticos utilizados para dar alta a um paciente com pneumonia.

Despesa: É o valor dos bens ou serviços não relacionados diretamente com a produção de outros bens ou serviços consumidos em um determinado período. Exemplo: Despesas com o frete de equipamentos biomédicos para manutenção.

Gasto: É o valor dos bens ou serviços adquiridos pela Hospital. Exemplo: O valor da aquisição de uma licitação de fios cirúrgicos.

Desembolso: É o pagamento resultante das aquisições dos bens e serviços pelo hospital. Exemplo: Pagamento de aquisição de um lote de bolsas hemoterápicas.

Perda: É o valor dos bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. Exemplo: Danos provocados por sinistros.

Desperdício: É o consumo intencional, que por alguma razão não foi direcionado à produção de um bem ou serviço. Exemplo: Violar pacotes esterilizados e não utilizar todo o seu conteúdo.

É importante ressaltar ainda, que um determinado bem em certo instante pode perfeitamente ser classificado em um determinado conceito e com o desenvolver do processo produtivo poderá mudar de categoria, ou mesmo estar incluído em mais de uma categoria⁶.

Para melhorar o seu entendimento, os custos foram aglutinados em seis grupos⁷:

A) Quanto ao seu objeto: Quando relacionados com o tipo de atividade do hospital ou centro de custo, classificam-se em:

Aplicáveis: São custos que ocorrem durante a produção de bens ou serviços relacionados com a atividade fim do hospital ou serviço etc.. Exemplo: O custo com o oxigênio em uma unidade de internação.

Inaplicáveis: São custos que não estão relacionados diretamente com a produção de um bem ou serviço hospitalar pertencente a atividade fim do hospital ou serviço. Exemplo o empréstimo de uma sala cirúrgica para outra unidade hospitalar da rede.

B) Quanto ao grau de detalhamento: este grupo está relacionado com o volume de produção.

⁵ Martins, op. cit. (apostila custo), pg. 07

⁶ Klieman, op. cit. (apostila), pg. 08

Custo unitário: Custo de produção de um único produto ou serviço, obtido através da metodologia do custo por ordem de produção. Este método parte da aglutinação dos custos unitários para os custos totais de produção. Exemplo: Reforma de uma unidade de internação.

Custo médio unitário: Custo de produção de um único produto ou serviço, obtido através do custo total de produção de "n" produtos dividido pela quantidade destes produtos em determinado período. O sentido da aglutinação neste caso parte do custo total para o unitário. Exemplo: Custo de um hemograma junto ao laboratório de patologia clínica.

Custo total : É o custo para produzir "n" produtos ou serviços em hospital, serviço etc..

C) Quanto ao relacionamento com o nível de atividade: Estes custos relacionam-se com o nível de atividade produtiva, podendo ser classificado como:

Custos fixos: São aqueles que com a estrutura de produção constante, não variam com a quantidade produzida. Exemplo: Energia elétrica gasta com a iluminação em laboratório de análises.

Custos variáveis: Seu montante, no período em estudo, varia diretamente proporcional a quantidade produzida. Exemplo: Filme radiológicos e o número de exames realizados no serviço de radiologia.

Custos misto escalonado: Sua variação é direta ao nível de atividade, porém não proporcional. Exemplo: Custo de supervisão, para cada 10 pacientes internados, necessita-se de mais cinco auxiliares de enfermagem e para cada 5 novos auxiliares, necessita-se de uma nova enfermeira supervisora para a equipe.

Custo misto composto: Estes custos possuem parte fixa e parte variável. Uma varia diretamente proporcional à quantidade produzida e a outra mantém-se constante a qualquer nível de atividade. Exemplo: A parcela de energia elétrica utilizada na iluminação e nos equipamentos do serviço do Laboratório de Patologia Clínica.

D) Ao elemento: Neste caso, o custo é classificado por espécie (pessoal e encargos sociais, material de consumo e serviços de terceiros, etc..) Isto facilita a sua alocação ao sistema de apuração de custos e um controle isolado de cada categoria de custo (análise de tendência e de estrutura).

E) À incidência: Esta classificação está relacionada coma incidência de cada espécie de custo ao processo produtivo:

Diretos ao Produto: São aplicados diretamente ao produto. Exemplo: Se tomarmos como referência a alta hospitalar, são custos diretos os medicamentos, as próteses, os salários e os encargos sociais do corpo clínico.

⁷ Ibidi, pg. 08

Indiretos ao produto: São os custos aplicados indiretamente ao produto. Podem em alguns casos, até incidir diretamente, porém apresentam dificuldade para controle individualizado, tendo-se que utilizar bases de rateio para sua alocação ao produto.

F) Ao momento do cálculo: Esta classificação está relacionada com a localização com os custos no tempo. Classificam-se em:

Custos históricos: São custos já realizados. Seu cálculo serve para medir o desempenho empresarial.

Custos futuros ou pré-determinados: São os custos calculados pelo método FEPS objetivando o planejamento empresarial.

5 - Sistemas de Custeio

Existem duas filosofias que norteiam os sistemas de custeio, que são⁸:

- A) Custear a produção por absorção;
- B) Considerar somente os custos diretos.

O custo por absorção parte do princípio de que os custos e as despesas indiretas fixas são adicionadas aos estoques e ao custo dos produtos vendidos.

Por sua vez, os princípios que norteiam a metodologia do custo direto não consideram os custos indiretos como custos de produção. Estes custos são lançados nas planilhas de produção como custos inaplicáveis ao processo produtivo, qualquer que seja o volume da atividade hospitalar.

Na verdade as duas filosofias utilizam-se de princípios diferentes para fazer os custos indiretos chegarem ao produto. Uma agrega-os ao custo de produção, enquanto a outra debita da receita de vendas estes custos, obviamente apresentando resultados distintos nos balancetes de receitas e despesas.

Os sistemas de custeio podem ser classificados⁹:

A) Quanto a natureza do processo produtivo

- Ordens específicas de produção: baseia-se na agregação dos custos específicos de cada produto fabricado.
- Por série de produção : Tipo de produção baseada na fabricação de vários produtos.

B) Quanto ao tipo de custo escolhido

- Históricos: tem como pressuposto principal a simplificação e contabilização dos valores tais como ocorreram.
- Pré Determinados: Estes custos são estabelecidos antes de realizar a

⁸ Klieman, op. cit. (apostila custo), pg. 12

⁹ Ibi, pg. 13

produção, através de estudos de engenharia ou valores escolhidos como amostra de um período.

5.1 - Sistema de Custeio por Ordem de Produção

Este sistema, é característico de empresas que produzem sob encomenda, sejam estas unitárias ou em lotes. Podemos citar como exemplos as empresas de construção civil, tipografias, setor imobiliário, estaleiros e produtoras de filmes¹⁰.

Os custos acumulados de matérias-primas, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, são computados a partir da emissão de uma ordem para produção de lotes de um bem ou serviço.

Os resultados (lucro ou prejuízo) são rapidamente diagnosticados. Para isto, basta subtrair do preço de venda os custos acumulados naquela ordem, não havendo necessidade de ser feita uma apuração periódica dos resultados.

Os custos primários que incidem diretamente ao produto poderão ser obtidos logo que a ordem esteja completamente concluída. Já os custos indiretos, só poderão ser incorporados ao produto quando terminar o período contábil.

Todo esse processo de detecção e apropriação que caracteriza o sistema requer frequentemente um grande número de pessoas dedicadas a este fim, fazendo com que os fluxos de informações sejam inúmeros, principalmente na detecção do custo da mão-de-obra, aumentando consideravelmente o seu custo operacional.

Neste sistema o formulário de ordem de produção é o centro nevrálgico, tendo como objetivo principal apresentar e registrar os gastos com material direto, mão de obra direta e uma estimativa dos custos indiretos relativos a unidade produzida. Devem estar contidas no formulário de ordem de produção:

- Modelo e características do produto a ser fabricado;
- Data de emissão e término esperado, bem como estimativa dos custos indiretos de fabricação;
- Locais distintos para registrar material direto e mão de obra direta;
- Resumo dos custos (Ver modelo no anexo 1).

5.2 – Sistema de Custo por Processo

O sistema de custeio por processo, adapta-se a empresas que possuam um

sistema de produção contínua, com processos consecutivos para produção de produtos padronizados. Pode-se citar como exemplos, as empresas do ramo de eletrodomésticos, produtos químicos, hospitais, etc.

Este processo difere muito do anterior no que tange a acumulação de custos. No primeiro sistema, os custos são acumulados previamente em ordens de produção, para posteriormente serem aglutinados em seus departamentos produtivos. No sistema de custeio por processo, a metodologia é inversa, pois primeiramente chega-se aos custos por processo ou departamento, para posteriormente distribuí-los aos produtos que passam por estes processos. Com isto, o cerne deste sistema passa a ser os centros de custo e não mais o produto elaborado através de uma ordem de produção¹¹.

5.2.1 – Características do Sistema

A seguir, apresenta-se as características mais relevantes deste sistema de custeio¹².

- **Aplicação:** São aplicados em empresas que possuam produção contínua e seriada, com lotes de produtos padronizados.

- **Acumulação:** Os custos com material de consumo, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação são acumulados durante o processo produtivo nos departamentos ou centros de custo.

- **Custo de produção:** Originam-se na acumulação dos custos dos diversos processos produtivos, através de cinco etapas seqüenciais: fluxo físico (produtivo), unidades equivalentes, fluxo monetário, custo total dos procedimentos e custo médio unitário. O custo total de cada centro de custo ou departamento, dividido pela sua respectiva produção, dará o custo médio unitário.

- **Transferência de custos:** Cada unidade produzida que passa de um processo anterior para um seguinte ou para o estoque de unidades acabadas, leva consigo uma parcela do custo total dos processos precedentes.

- **Freqüência das apurações:** Estas podem ser mensais, bimestrais ou trimestrais, porém recomenda-se serem o mais freqüentes possíveis, pois proporcionam um perfil atualizado da estrutura de custos, e permite uma tomada de decisão a nível gerencial mais rápida e segura.

- **Custo operacional do sistema:** É um sistema de custeio menos burocrático do que o apresentado anteriormente, devido ao menor número de detalhamentos e registros. Com isto, ganha-se em tempo e economia de custos.

¹⁰ Klieman, op. cit. (apostila custo), pg. 13

¹¹ Klieman, op. cit. (apostila custo), pg. 13

¹² Ibidi, pg. 14

5.3 – Sistema de Custo Padrão

O termo padrão possui inúmeros significados e várias implicações. Todos os custos padrões são oriundos de uma pré determinação, porém nem todos os custos pré orçados podem ser classificados como tal. Os custos padrões são estabelecidos segundo estudos de engenharia e são cuidadosamente apurados, levando-se em conta o presente e o passado. Para determinação dos custos padrões, há necessidade de seguir alguns critérios¹³:

- Seleção minuciosa do material utilizado na produção;
- Estudos de tempo e desempenho das operações produtivas;
- Estudos de engenharia sobre equipamentos e operações fabris.

Custos históricos obtidos através de gastos médios ou que não levem em conta uma base científica do método de produção, não podem ser classificados como custos estimados. O custo padrão sintetiza em seu valor o custo para se produzir um bem ou serviço. A seguir são colocadas algumas definições que servirão para um melhor entendimento do assunto.

- **Padrão**: Medida de quantidade, peso, valor e qualidade, estabelecida por uma autoridade.

- **Custo padrão**: Valor do material, mão de obra ou gastos gerais de fabricação cuidadosamente apurados, necessários a elaboração de um produto ou serviço.

- **Método do custo padrão**: No ramo contábil, compara os custos atuais com o custo padrão, testando as justificativas possíveis para as variações ocorridas.

Dentre as vantagens deste sistema, considerou-se apenas as mais importantes:

- Controle e redução de custos;
- Promover e medir a eficiência do sistema produtivo;
- Simplificação dos processos de custo;
- Avaliação dos inventários.

Esta área científica é muito polêmica, por não se tratar, em geral de discussões e controvérsias sobre critérios empíricos e não científicos, tendo assim uma elevada margem de contestação. Os problemas econômicos se assemelham mais a medicina, onde paralelamente ao empirismo consciente e experiente, são utilizadas técnicas científicas.

5.4 - Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

ABC é um sistema de custos que visa quantificar as atividades realizadas

por uma empresa, utilizando vetores (direcionadores), para alocar as despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O princípio básico do ABC é que as atividades são as causas dos custos, e os produtos incorrem nestes mesmos custos através das atividades que eles exigem. O ABC, na prática, leva a um rastreamento de dados que habitualmente não são considerados nos sistemas de custeio tradicionais, por extensão, ele ajuda a redimensionar a mentalidade gerencial das empresas onde é aplicado. Este método de custeio visa basicamente detectar os custos "ocultos" existentes para produzir bens e serviços, porém auxilia no descobrimento de custos reais dos produtos e processos, na análise mais precisa dos custos de administração e na aferição de propostas mais competitivas em relação aos concorrentes.

Os sistemas convencionais de gerenciamento de custeio não permitem análises mais consistentes quanto a problemas graves das empresas como retrabalhos de produtos defeituosos ou gargalos de produção. Medir passo a passo o processo produtivo permite a gerentes e supervisores a quantificação econômica de atrasos e ineficiências do processo produtivo¹⁴.

5.5 - Outros Sistemas de Custeio

Os quatro sistemas descritos anteriormente são os mais utilizados e comentados, porém existem outros métodos de apuração de custos que merecem ser citados.

Estes serão apresentados a seguir porém não serão analisados em profundidade, o que poderá ser feito junto a bibliografia citada, caso haja interesse¹⁵.

A) Método das percentagens: É o mais antigo que se conhece. Parte da premissa que atribui percentagens de algumas despesas sobre outras.

Exemplos: 1-Percentual de despesas gerais de fabricação sobre mão-de-obra.

2-Percentual de despesas gerais de fabricação somente sobre mão-de-obra direta.

B) Método da hora/máquina: Este método parte do princípio “de baixo para cima”, não baseado em elementos contábeis e escriturais a serem distribuídos entre os produtos fabricados. Calcula-se o custo horário de cada operação produtiva em cada máquina e o tempo necessário para cada produto fabricado. Somando-se todos os elementos básicos, a medida que os produtos passam pelas diferentes fases de produção, chega-se ao custo total.

C) Método das equivalências: este método possui origem francesa, e está

¹³ Klieman, op. cit. (apostila custo), pg. 14

¹⁴ Oliveira, op. cit. [On line]

fundamentado na quantificação da produção diversificada, porém similar, em uma única unidade homogenizadora e equivalente que expresse toda a produção como sendo um único produto. Os cálculos levam ao “coeficiente de equivalência”, obtendo uma produção total equivalente.

D) Método da unidade padrão de esforço (UEPs): Este método identifica a empresa como concebida, com o objetivo básico de transformar matéria-prima e em produto final. Para tanto, as unidades produtivas realizam um esforço de produção nesta transformação. Este esforço, por sua vez, está associado a uma série de outros esforços parciais, que são, esforço das máquinas e equipamentos, esforço material, esforço humano e esforço utilidade¹⁶.

6 - Sistema de Apuração de Custos do HU/UFSC

Neste capítulo será abordado de forma resumida o sistema de apuração de custos implantado no Hospital Universitário da UFSC, fazendo-se uma breve consideração teórica sobre o método de redução escalar. Será visto também sob uma forma descritiva, a estrutura do plano dos centros de custos e suas respectivas bases de rateio. A composição desta estrutura é fundamental importância para o sistema de custeio por absorção pois de uma boa hierarquização dependerá o resultado dos custos apurados .

Um material intensamente pesquisado para redação deste capítulo foi o "**Manual de Rotinas do Sistema de Apuração de Custos do HU/UFSC**", elaborado pela equipe de custos do Hospital Universitário da UFSC.

6.1 – Plano dos Centros de Custo do HU/UFSC

A estrutura atual dos centros de custo do Hospital Universitário da UFSC, segue uma hierarquia dentro do sistema RKW, os quais são codificados de forma a permitir uma classificação homogênea e objetiva, conseguindo-se assim, uma uniformização de procedimentos realizados.

O agrupamento dos centros de custo deve ser organizado, respeitando-se a variedade de atividades que diferem entre si quanto aos objetivos, pois enquanto algumas atividades estão voltadas à assistência direta ao paciente, outras cumprem o papel de auxiliares no processo de atendimento e outras ainda são colocadas de maneira a permitir a infra estrutura básica para tais atendimentos. Os centros de custo devem assim seguir uma certa hierarquia, de forma que dê prioridade de rateio aos centros de custos prestadores de serviço de maior significação econômica.

¹⁵ Klieman, op. cit. (apostila custo), pg. 16

¹⁶ Allora, op. cit. (apostila), pg. 16

Este rateio do custo entre os centros pode ser processado por diferentes métodos, que são assim classificados: método de rateio direto, método de rateio por redução escalar (RKW), método de rateio duplo e método de rateio múltiplo.(Apostila MEC 1987).

A fim de sistematizar e especificar a realidade atual do Hospital Universitário/UFSC, será deixado de lado os demais métodos de rateio de custo, conceituando apenas aquele que nos interessa para o prosseguimento do presente trabalho, que é o método de rateio por redução escalar, podendo os outros conceitos serem encontrados na apostila supra citada.

6.2 – Rateio por Redução Escalar – Método RKW

Este método, também chamado de método das seções homogêneas, é caracterizado pelo fato do volume de atividades produtivas de cada centro de custo poder ser medido por uma unidade que defina toda a produção que passa pelo centro de custo, por mais diversificado que possa ser. A esta unidade, denominamos “Unidade de Mensuração”, podendo ser também denominada, “Unidade de Mensuração Ponderada”, quando a diversificação da produção não permitir uma classificação homogênea, sendo necessário atribuir um fator de ponderação para cada produto ou serviço hospitalar produzido.

Este método permite que cada centro de custo transfira, por rateio, seu custo total a todos os centros de custo que tenham prestado serviços, que lhe sucedam no plano hierarquizado de centros de custo (o que chamamos de “efeito cascata”). Permite assim, a transferência de custo também entre centros de custo do mesmo grupo. Em contrapartida, exige um grande rigor na hierarquização dos centros alocados em cada um dos grupos, de forma que, no processo de interação de troca de serviços, tenha prioridade, no rateio de seus custos para os demais, aqueles cujos serviços prestados tenha maior relevância econômica do que os recebidos. Por esse método, os centros de custo que já foram rateados, não receberão rateios dos demais centros, evitando-se assim, a formação de resíduos de custo não apropriáveis aos produtos.

6.3 – Grupamento dos Centros de Custo

Fala-se em hierarquização de centros de custo, que seria nada mais do que a ordem ocupada pelos centros dentro do plano, conforme conceito anterior, segundo o método de rateio por redução escalar.

Atualmente, o Hospital Universitário/UFSC adota a seguinte hierarquização:

- A) Grupo 1 – Centros de Custo Administrativos
 - Administração
- B) Grupo 2 – Centro de Custo de Base
 - Condomínio
 - Central Térmica
 - Nutrição e Dietética
 - Transportes
 - Limpeza
 - Almoxarifado
 - Manutenção
 - Lavanderia
 - Farmácia
 - Centro de Material e Esterilização
 - SAME
- C) Grupo 3 – Centros de Custos Auxiliares
 - Gasoterapia
 - Serviço Social
 - Radiosótopos ou Medicina Nuclear
 - Hemoterapia
 - Radiologia
 - Ultrassonografia
 - Laboratório de Patologia Clínica
 - Eletrodiagnóstico
 - Anatomia Patológica
 - Unidade de Terapia Intensiva
 - Neonatologia
 - Centro Cirúrgico
 - Centro Obstétrico
- D) Grupo 4 – Centros de Custo Finais
 - Alojamento conjunto
 - Clínica Médica Masculina
 - Clínica Médica Feminina
 - Clínica Pediátrica
 - Clínica Cirúrgica I
 - Clínica Cirúrgica II
 - Ambulatórios
 - Emergência
- E) Grupo 5 – Centros de Custo de Produção e/ou Inaplicáveis

- Farmácia Industrial
- Costura
- Ensino
- Creche
- Comissão Permanente de Informática

Esta estrutura pode e deve ser constantemente avaliada, de maneira a não perder-se informações importantes quanto à troca de prestações de serviços entre os centros de custo, pois o que consideramos positivo, dentre outros pontos, é justamente a maleabilidade do sistema, onde algumas alterações no produto final do centro, determinará uma mudança nesta hierarquia.

6.4 – Conceituação dos Centros de Custo

A) Centros de Custo Administrativos

O Hospital Universitário/UFSC conta atualmente com uma estrutura administrativa um pouco diferenciada de algumas unidades hospitalares, pois não possui um quadro diretivo com equipes de assessoramento, o que nos levou a considerar, para agregação de custos, somente aqueles relativos à administração geral.

O centro de custo Administração, face a esta particularidade, agrega os custos das atividades dos serviços de pessoal, orçamentário-financeiro, contábil, material, diretoria geral e de área e outros serviços de administração não identificados com outros centros de custo, como Centro de Informações Toxicológicas e Comissão Permanente de Infecção Hospitalar.

Unidade de mensuração: Adota-se como parâmetro, para comparação dos custos administrativos, o montante dos custos diretos dos centros de custo no período.

B) Centros de Custo de Base

Estão aqui reunidos os setores que compreendem a infra-estrutura necessária ao funcionamento do Hospital, pois não estão diretamente ligados a atividade fim, constituindo-se dos seguintes centros de custo:

Condomínio: Englobam as atividades de manutenção da estrutura predial, vigilância, telefonia, recepção, áreas de circulação, manutenção de extintores de incêndio, coleta de resíduos sólidos e líquidos, elevadores, jardinagem, parques, estacionamento, etc..

Unidade de mensuração: m² de área útil, ocupada pelos demais centros de custo.

Central Térmica (Caldeira): São agregados os custos de pessoal,

combustível e energia elétrica, mais os contratos de manutenção ao sistema, inerentes às suas atividades.

O rateio da produção (água quente e vapor d'água) é feito através de um percentual de utilização destes produtos pelo centros de custos, fixados em estudos periódicos realizados com engenheiros, técnicos de custo, técnicos de caldeira e chefias dos setores que se utilizam do serviço.

Unidade de mensuração: Hora de funcionamento.

Nutrição e Dietética: Agrega os custos relativo a pessoal, fornecimento de alimentação ao Hospital, incluindo-se cozinhas dietéticas e geral, despensa, câmaras frigoríficas, copa, refeitório e lactário, com a responsabilidade de preparar e distribuir as refeições.

O rateio da produção que recebe uma ponderação, é feito aos centros de custo que recebem alimentação, informados em relatórios próprios.

Unidade de mensuração: Existe um coeficiente de ponderação para cada refeição, onde após processadas, denomina-se Unidade de Refeição Ponderada. Para efetuar essas ponderações utiliza-se os seguintes pesos:

Refeição	Peso
Almoço	7
Janta	5
Desjejum	5
Ceia	1
Mamadeira	2

Transporte: Abrange os custos com pessoal, combustível, óleos, lubrificantes, peças de reposição, despesa com oficina, pneus, necessários a frota de veículos do Hospital.

O rateio da produção é realizado com base em informações fornecidas pelo próprio Serviço de Transporte, em relatório específico, de acordo com a utilização por centro de custo.

Unidade de mensuração: km rodado por centro de custo.

Limpeza - Recebe os custos relativos as atividades deste serviço, como pessoal, material de limpeza e higienização e quando for o caso, os custos de contratação de firmas especializadas para atuarem no Hospital.

O rateio é feito para os centros de custo que são limpos no todo ou em parte, medidos através da metragem quadrada da área limpa, o que corresponde à unidade de mensuração.

Almoxarifado - Abrange os custos relacionados ao recebimento, armazenagem, controle e distribuição de materiais ao Hospital.

Rateia-se a produção aos centros de custo que solicitarem materiais no período, considerando-se o fornecimento de todos os grupos de materiais (expediente, enfermagem, limpeza, manutenção, nutrição, adquiridos por convênios, permanente,

laboratório, raio x, rouparia, cirúrgico e ortopédico), exceto material de fabricação própria, que é distribuído pela Farmácia Industrial.

Unidade de mensuração: Valor fornecido

Manutenção : Agrega os custos inerentes à preservação e manutenção do prédio, equipamentos e material permanente. Os materiais de manutenção de valor maior, bem como os serviços contratados, devem ser debitados diretamente nos centros de custo onde foram aplicados.

Observação: Na apuração dos custos, para posterior alocação, uma dúvida que sempre ocorre é com relação aos materiais e peças de reposição pela Manutenção para conserto de equipamentos, que são considerados como pertencentes à estrutura de custo desse centro, ocasionando uma sobrecarga de custos. O rateio da produção é feito aos centros de custo que solicitarem serviços, em relatório próprio.

Unidade de mensuração: Hora de trabalho aplicada, que é o tempo gasto por funcionário para execução da tarefa.

Lavanderia/Rouparia: Abrange custos relativos às atividades de recepção, separação, pesagem, lavagem, centrifugagem, selagem, passagem, conserto, guarde e distribuição de roupas.

Rateia-se a produção aos centros que se utilizarem do serviço.

Unidade de mensuração: kg de roupa processada.

Farmácia: Recebe os custos relativos ao recebimento, estocagem, controle e distribuição de medicamentos para suprimento do Hospital.

Este centro recebe também uma parcela de medicamentos da Farmácia Industrial, para posterior distribuição, porém a Farmácia Industrial possui conta própria e deve ser tratada como centro de custo de produção e/ ou inaplicável.

Rateia-se como produção, o valor fornecido em moeda corrente aos centros de custo supridos pela estrutura da Farmácia.

Centro de Material e Esterilização: Agrega os custos de recepção, preparação, esterilização, estocagem e distribuição do material às Unidades.

Geralmente todos os materiais sujeitos à esterilização como gazes, seringas, drenos ou até mesmo instrumental cirúrgico, são requisitados ao almoxarifado por este centro.

Unidade de mensuração: Pacote Ponderado

Os estudos realizados pelo Hospital Universitário/UFSC com relação aos pacotes fornecidos, determinaram uma ponderação da produção, considerando-se o volume dos pacotes da seguinte forma:

- Pacotes Pequenos (peso 1) – exemplo: abaixador de língua, pinças, seringas, lâmina de bisturi, vidrarias, etc.

- Pacotes Médios (peso 2) – exemplo: cateteres, curativo simples, pacote pequena cirurgia, retirada de pontos, higiene oral, etc.

- Pacotes Grandes (peso 4) – exemplo: bandeja anestesia geral, bandeja

biópsia, bandeja para punções, caixa pequena cirurgia, etc.

SAME: Agrega os custos inerentes ao cadastramento, abertura de prontuários e encaminhamento dos pacientes internos e externos, como também o controle, arquivamento e separação dos prontuários médicos.

Rateia-se a produção de acordo com a utilização dos serviços, principalmente pelos centros de custo finais e ensino.

Unidade de mensuração: Número de Prontuários Manuseados.

C) Centros de Custo Auxiliares

Neste grupo encontram-se os centros de custo de apoio direto às atividades fins, em sua maioria os serviços complementares de diagnóstico e trabalho, à exceção da Gasoterapia e Serviço Social.

Gasoterapia: Recebe os custos referentes ao fornecimento da gases medicinais e oxigênio aos pacientes. Há de considerar-se, além do material de consumo, o custo de distribuição e manutenção da rede de gases e oxigênio.

Rateia-se a produção de acordo com o número de pacientes-dia da internação e UTI, número de cirurgias do Centro Cirúrgico e nebulizações ambulatoriais.

Serviço Social: Abrange os custos necessários à assistência e orientação aos pacientes ou pessoas a ele relacionadas. Através de contatos pessoais ou telefônicos, entrevistas, relatórios, considerando-se a intervenção, independente do número de pessoas.

Unidade de mensuração: Número de atendimentos, rateados aos centros de custo a que fazem parte os pacientes ou familiares assistidos.

Radiosótopos ou Medicina Nuclear: Recebe os custos referentes à coleta de material dos pacientes, realização do exame, aplicação de contraste, emissão dos resultados e manutenção dos equipamentos.

Para o rateio da produção inicialmente é feita uma ponderação dos exames realizados, aplicando-se pesos aos mesmos, a fim de se obter uma informação mais precisa quanto ao custo médio, da seguinte forma:

Exame	Peso
Exames "In Vitro"	01
Exame "In Vivo"	03

Unidade de mensuração: Número de Exames Ponderados.

Hemoterapia: Agrega os custos relativos à coleta, armazenagem, controle, classificação e aplicação de sangue e seus derivados.

A unidade de mensuração, segue o mesmo princípio da ponderação, onde teríamos:

Procedimento	Peso
Unidade Transfusional Adulto	1,0
Unidade Transfusional Pediátrica	0,5

Considera-se como Unidade Transfusional Adulto (U.T.), a sangria total, concentrado de hemácias, plasma normal, plasma fresco e congelado, concentrado de plaquetas e crio precipitado e como Unidade Transfusional Pediátrica, as frações de até 50% das quantidades de UT's adulto.

Radiologia: Agrega os custos de identificação dos pacientes, encaminhamento, realização do exame radiológico emissão do laudo, além dos custos de manutenção dos equipamentos.

O rateio da produção é feito aos centros de custo que utilizam os serviços, principalmente a UTI, Centro Cirúrgico e Centros de Custo Finais.

Unidade de mensuração: Número de Incidências Realizadas, que seria o mesmo que as exposições radiográficas necessárias para cada tipo de exame.

Ultrassonografia: Recebe os custos necessários à manutenção do serviço e equipamentos.

A unidade de mensuração, que é o número de Exames Realizados, é rateada aos centros de custo que solicitam serviço.

Laboratório de Patologia Clínica: Abrange os custos de marcação e identificação dos pacientes, coleta e separação do material, realização dos exames e emissão dos resultados.

Unidade de mensuração: Número de Exames Realizados, rateados aos centros de custo que utilizam o serviço.

Eletrodiagnóstico: Agrega os custos destinados à realização dos exames de prova de esforço, ecocardiograma unidimensional, eletrocardiograma, etc.

Esses exames recebem uma ponderação de acordo com o tempo empregado, material de consumo utilizado e preço de mercado do tipo de exame, da seguinte forma:

Eletrodiagnóstico	Peso 1
Ecocardiograma	Peso 4
Prova de Esforço	Peso 5

Unidade de mensuração: Exames ponderados, rateados conforme a solicitação.

Anatomia Patológica: Recebe os custos referentes à realização dos exames de histopatologia e citopatologia, ponderados segundo argumento anterior, da seguinte maneira:

Citopatologia	Peso 1
Histopatologia	Peso 2

Unidade de Terapia Intensiva: Recebe os custos próprios à manutenção deste centro, tendo como unidade de mensuração o número de pacientes-dia, desdobrado por clínica ao qual a UTI serviu, ou seja, conforme a origem do paciente.

Neonatologia Neste centro de custos são alocados os custos de manutenção

referentes a UTI neonatal, tendo como unidade de mensuração o número de pacientes - dia sendo inteiramente alocado no centro de custo Alojamento Conjunto.

Centro Cirúrgico: Abrange os custos pertinentes à manutenção do serviço, incluídos os custos de anestesiologia, com uma ressalva: deve ser deduzido do custo total, os materiais passíveis de indenização como prótese, marca - passo, etc.

Utiliza-se como unidade de mensuração, a nível de Hospital Universitário, as Horas de Cirurgia, informadas em relatório próprio, que apesar de considerarmos uma mensuração muito simplista, dada a complexidade do serviço, julgamos ser ainda um bom instrumento de medida.

D) Centros de Custos Finais

Este grupo está composto pelos centros que desenvolvem as atividades fins do Hospital. Na verdade, podemos afirmar que os custos são apurados, alocados a cada centro de custo, rateados e transferidos, conforme a utilização dos serviços pelos demais centros de estrutura e levados justamente aos centros finais e de produção e/ou inaplicáveis, característica esta do sistema RKW, ou seja:

$$\text{Custo Total HU} = \Sigma \text{Custo Total Centros Finais} + \Sigma \text{Custo Total Centros de Produção}$$

Clínica médica Masculina, Clínica Médica Feminina, Clínica Pediátrica, Clínicas Cirúrgicas I e II e Alojamento Conjunto: Estes centros de custo recebem os custos referentes ao atendimento a pacientes internos, tendo como unidade de mensuração o número de pacientes-dia.

Ambulatórios: Agrega os custos inerentes ao atendimento de pacientes externos. Tem como unidade de mensuração, o número de consultas e reconsultas realizadas.

Emergência: Recebe os custos decorrentes da assistência prestada na unidade, a pacientes externos com complicações generalizadas que requerem atenção imediata, estando ou não em risco de sobrevivência.

Unidade de Mensuração: Número de Atendimentos Realizados

E) Centros de Custo de Produção e/ou Inaplicáveis

Neste grupo encontram-se os centros de custo identificados como Unidades de Produção e Serviços, onde o produto final será incorporado ao estoque de Almoarifado, distribuído diretamente a outras unidades ou ainda colocados a venda, independente de suas atividades estarem diretamente relacionadas com os serviços prestados pelo Hospital.

Farmácia Industrial: Agrupa os custos da produção de medicamentos, saponáceos, detergentes, água destilada, fórmulas específicas ou não, e outros produtos. Os produtos, após acabados, podem ser estocados na própria unidade para distribuição direta aos outros centros, distribuição via Farmácia ou ainda através do Almoarifado Central.

Unidade de Mensuração: Valor produzido, determinado pelo custo padrão ou via consulta de preços de mercado.

Costura: Agrega os custos concernentes a produção de roupas necessárias à formação ou reposição de estoques em almoxarifado próprio. Todo produto acabado somente é distribuído pelo próprio centro diretamente às outras unidades. A unidade de mensuração segue os mesmos preceitos da Farmácia Industrial.

Observação: Os custos destes centros não são rateados às unidades, pois suas produções não são incorporadas aos estoques de almoxarifado e farmácia, ou são distribuídos através de requisição, incorporando-se ao custo com material de consumo de cada centro.

Ensino: Recebe os custos referentes ao apoio prestado às atividades de ensino, pesquisa e extensão, através de estagiários dos diversos cursos relacionados com as atividades hospitalares.

Unidade de Mensuração: Número de alunos por curso

Escola de Educação Infantil: Agrega os custos relativos à manutenção deste centro.

Unidade de Mensuração: Número de crianças assistidas.

Comissão Permanente de Informática: Recebe os custos de manutenção de projetos implantados ou em fase de implantação, manutenção de equipamentos e pagamento de bolsistas, quando for o caso.

Quando em fase de implantação, este centro de custo pode estar incluído no grupo dos centros de custo de produção e/ou inaplicáveis. Por outro lado, quando os projetos já se encontram em pleno funcionamento operacional, pode ser incluído como centro de custo de base, rateando-se sua produção aos demais centros que se utilizam do sistema.

Unidade de Mensuração: Hora Máquina Utilizada. Esta medida ainda está em fase experimental.

7 – Processo de Apuração dos Custos Diretos

Após observações in loco e análise de diversos documentos pode-se afirmar que a alocação dos custos do HU/UFSC para fins de apuração, segue uma metodologia inteiramente particular, no qual é feita uma diferenciação quanto aos custos com pessoal e sem pessoal, denominamos respectivamente de “Custo MEC” e “Custo HU”, classificados em Custos Fixos e Custos Variáveis.

Esta diferenciação é feita para permitir uma análise dos gastos remunerados via receita da União e receita própria, oriunda das vendas de serviços. Desta forma, a análise passa a ser importante instrumento gerencial dos recursos repassados através do convênio com o SUS, possibilitando ainda fazer um acompanhamento, via análise de Custo-volume-lucro, da situação financeira dos centros de custos geradores de receita (Radiosótopos, UTI, Clínicas de Internação, Ambulatório e Emergência) que só será possível realizá-lo através da classificação dos custos em fixos e variáveis.

No custo MEC, são alocados os custos totais com pessoal, energia elétrica, água e telefone que são remunerados com recursos da União, não gerenciados pelo Hospital, além dos custos com material de consumo e serviço de terceiros. Já no custo HU Fixo e Variável, são alocados os custos gerenciados diretamente pelo Hospital.

Para operacionalizar o sistema implantado, observa-se a necessidade de se trabalhar com planilhas distintas para custos fixos e variáveis, e uma exclusiva para apuração do custo MEC. A apuração elaborada desta forma, parece permitir subsídios

concretos para a tomada de decisão.

7.1 – Levantamento dos Elementos de Custo

Os custos são alocados em três categorias conforme sua função, e caracterizando-se em custos diretos de cada centro de custo, são eles:

- Pessoal e encargos sociais;
- Material de consumo;
- Serviço de terceiros.

No Hospital Universitário da UFSC, não são feitas reservas para fins de depreciação.

Para que o sistema funcione cinergicamente identifica-se a necessidade de um total entrosamento entre os setores responsáveis pelo fornecimento dessas informações, garantindo maior confiabilidade nos resultados apurados.

Partindo dessa premissa, nenhuma informação poderá ser perdida ou mesmo desconsiderada, por isso é fundamental que o setor de custos do Hospital tenha acesso imediato sempre que necessário, a todos os dados e informações dos diversos setores, cujos prazos mensais para a entrega poderão ser negociados com as chefias, ou em último caso, com os diretores de área.

7.2 – Levantamento do Custo com Pessoal

A apropriação do custo com pessoal requer um certo rigor, no que tange a lotação funcional. O custo com pessoal deverá ser alocado onde o servidor estiver exercendo, maior tempo de suas tarefas. Em alguns casos pode ser feito um rateio deste custo conforme tempo de permanência em cada local de trabalho

No caso do HU/UFSC, considera-se como custo de pessoal:

- Salário Pessoal Permanente
- Insalubridade
- Periculosidade
- Adicional Noturno
- Serviço Extraordinário
- Salário Família
- Outras vantagens

Com relação aos encargos sociais, observa-se que seu cálculo para apropriação sobre os vencimentos do pessoal, é composto pelo seguinte:

$$\text{Férias Proporcionais} - 30\text{dias/ano} \times \frac{100\%}{312 \text{ dias}^*} = \mathbf{9,62\%}$$

$$13^\circ \text{ Salário Proporcional} - 30 \text{ dias/ano} \times \frac{100\%}{312 \text{ dias}} = \mathbf{9,62\%}$$

$$\text{Licença Prêmio Proporcional} - 18 \text{ dias/ano} \times \frac{100\%}{312 \text{ dias}} = 5,77\%$$

$$= 9,62\% + 9,62\% + 5,77 = \mathbf{25,01\%}$$

*312 dias = 360 dias deduzido os 30 dias de férias e a proporção de 18 dias/ano de licença especial.

Fonte: Apostila MEC/1987, com base na UFSM.

7.2.1 – Classificação do Custo com Pessoal quanto ao Volume de Produção

É importante frisar neste ponto, que o custo com pessoal e encargos em empresas vinculadas ao serviço público possui característica de custo fixo, devido à estabilidade de emprego de seus servidores, ao contrário das empresas privadas, que podem diminuir ou aumentar seu quadro de pessoal e encargos, conforme o comportamento da produção.

Em virtude disto, ao se classificar este custo em fixo, variável ou outro, deve-se analisar cuidadosamente cada caso em questão, evitando-se distorções no resultado.

7.2.2 – Levantamento de Pessoal por Centro de Custo

As informações de pessoal fornecidas pelo departamento do pessoal, a princípio seguem o plano de hierarquização dos centros de custo, facilitando a alocação dos valores na planilha de apuração de custo.

Após ser levantada toda a relação de pessoal por centro de custo, é fundamental que haja um controle periódico do remanejamento funcional interno e externo ao hospital, acompanhando o fluxo de distribuição dos funcionários segundo a necessidade de cobertura para determinadas áreas.

Com o volume de dados tornou-se praticamente impossível apurar os custos com pessoal manualmente. Hoje o Hospital Universitário da UFSC utiliza um software desenvolvido pelo NPD – Núcleo de Processamento de dados da UFSC, tornando fácil e ágil o acompanhamento dos custos com pessoal.

7.2.3 – Relatórios de Pessoal

A partir de informações coletadas no Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Maria, foi desenvolvido um sistema informatizado para controlar o fluxo de pessoal por centro de custo. O desenvolvimento deste Software contou com o apoio do Núcleo de Processamento de Dados da UFSC.

A implantação do sistema de processamento de dados, deve ser metódica e por demais detalhada adaptando-se os relatórios de saída de acordo com as peculiaridades de cada unidade. O primeiro passo é separar os funcionários por centro de custo, e em tempo fazer os ajustes das distorções e para facilitar ainda mais, o primeiro relatório poderá ser apresentado por centro de custo por categoria funcional.

1 – Relatório das Despesas de Pessoal (ver modelo anexo 2)

Contém as seguintes informações:

- A) Código e nome do centro de custo
- B) Categoria funcional
- C) Número de profissionais lotados
- D) Salários mais encargos sociais
- E) Totalizações

Obs.: As informações contidas neste relatório são alocadas diretamente na planilha de apuração de custo.

2 – Relatório de Força de Trabalho (anexo 3)

Serve para dar uma noção geral da mão de obra disponível no Hospital, onde cruza-se o número total de funcionários por categoria funcional com o salário mais os encargos sociais.

3 – Relatório de Controle de Pessoal por Centro de Custo (anexo 4)

Contém as seguintes informações:

- A) Nome do funcionário lotado no Centro de Custo por ordem alfabética
- B) Categoria funcional a que pertence
- C) Salário sem os encargos sociais
- D) Número código do funcionário, denominado internamente como “Nº de SERPRO”

Este relatório capta a situação funcional de cada centro de custo, tendo grande aplicação nos casos em que determinado servidor venha a prestar serviço em outro

centro, além daquele em que originalmente encontra-se lotado. A duplicidade de prestação de serviços deve ser detectado junto ao departamento de pessoal ou no próprio centro de custo a que pertence.

Quando forem identificadas situações como esta, divide-se o salário + encargos sociais do funcionário, alocando-se o resultado diretamente do centro de custo a que presta serviço, fazendo-se uma média redonda do número de pessoas.

4 – Relatório Alfabético Geral (Ver modelo anexo 5)

Contém as seguintes informações:

- A) Relação dos funcionários por ordem alfabética
- B) Categoria funcional
- C) Numerário código do funcionário
- D) Código e nome do centro de custo a que pertence

É utilizado para os casos de remanejamento interno e externo dos funcionários, pois consolida todas as informações necessárias para localizar o funcionário dentro do Hospital, de forma a fazer-se as modificações de um período a outro com total fidelidade.

Para auxiliar este relatório, o HU/UFSC criou- um documento denominado “Quadro de Remanejamento de Pessoal”, controlado pela seção de custo junto ao NPD, preenchido com as informações fornecidas pelo Departamento de Pessoal. Neste quadro são informados: (ver anexo 6)

- A) Nome do funcionário
- B) Categoria funcional
- C) Número de SERPRO
- D) Transferência que processa-se da seguinte forma:

- Origem, ou seja, qual centro de custo pertencia o funcionário, podendo ter sido admitido ou transferido de um outro centro de custo.

- Para qual centro de custo foi transferido o funcionário ou mesmo se foi apenas demitido ou saído do quadro funcional do Hospital.

Com estes mecanismos, existe uma probabilidade mínima de desvio nas informações quanto a situação funcional de cada centro de custo.

7.3 – Levantamento do Custo com Material de Consumo

7.3.1 – Definição e Classificação

São os materiais aplicados na produção e que em razão de sua natureza tem

sua utilização limitada no tempo. Nos Hospitais podem ser classificados como materiais de

consumo os seguintes itens:

- Material de expediente
- Material de enfermagem
- Material de limpeza
- Material de laboratório
- Material radiológico
- Gêneros alimentícios
- Materiais para manutenção e conservação
- Material de rouparia
- Impressos
- Material ortopédico
- Material cirúrgico
- Drogas e medicamentos
- Gases medicinais
- Combustíveis, lubrificantes (óleo BPF) e gás GLP

Estes materiais serão adquiridos com recursos do Hospital, produzidos pela própria unidade hospitalar ou recebidos por doação. É recomendável que haja um controle centralizado da distribuição, não permitindo controles paralelos que poderão prejudicar a alocação dos materiais consumidos aos centros de custo.

Quanto à estocagem, é aconselhável que os materiais sejam alocados num único espaço físico, porém em Hospitais, devido as suas características próprias, há a necessidade de sub-almoxarifados (almoxarifados paralelos), apurados por técnicos especializados na distribuição e armazenagem dos materiais, como os medicamentos que serão estocados no serviço.

Os materiais produzidos pelo próprio HU/UFSC e recebidos por doações devem ter tratamento igual aos materiais adquiridos com recursos próprios, no que diz respeito a alocação e controle de materiais ao estoque. Porém, para se atribuir valores a esses materiais, deve-se tomar alguns parâmetros como base, que podem ser o preço de mercado, o custo de fabricação, considerando se for o caso os custos decorrentes de transporte.

7.3.2 – Métodos de Valoração de Estoques

Para materiais passíveis de estocagem, um aspecto importante é a forma de contabilização do custo dos estoques, que podem influenciar significativamente nos resultados finais, de acordo com o método de custeio adotado. Sendo assim, o método de

custeio escolhido passa a ser um importante instrumento para obter-se resultados distintos, dependendo do interesse de quem os aplica.

Porém, alguns parâmetros determinam a adoção de um tipo de método, tais como aceitação legal, correlação do método com sistema de custeio e a sua utilização para tomada de decisão¹⁷.

A) **Custo Médio:** É calculado através da média ponderada das diversas compras do mesmo item. Apesar de aceito pela legislação brasileira, em estoques de baixa rotatividade em economias inflacionárias, podem defasar o valor dos materiais estocados.

B) **PEPS ou FIFO:** De acordo com este método, a primeira unidade adquirida será também a primeira a sair do estoque. É amplamente aceito pela legislação, porém acarreta defasagens maiores que as provocadas pelo método do custo médio.

C) **UEPS ou LIFO:** Atribui valores aos estoques na ordem inversa às compras, onde a última unidade adquirida é a primeira a sair do estoque. Este critério, apesar de considerado ilegal pela legislação brasileira, aproxima-se do custo de reposição e quanto maior a rotatividade dos estoques, mais reais serão os valores apurados.

D) **FEPS ou NIFO:** Embora não seja legalmente aceito, este critério é o que identifica o verdadeiro custo de reposição, pois o valor da próxima unidade a ser adquirida é o que servirá de base para avaliação de estoques.

Em unidades hospitalares que não possuem um sistema de valoração de estoques para suprir de informações o núcleo de custos, baseados nos métodos FEPS ou UEPS, é aconselhável que se trabalhe com o método de custo médio, que além de aceito pela legislação, aproxima-se mais do custo de reposição do que o PEPS.

7.3.3 - Levantamento e Alocação dos Materiais de Consumo por Categoria

Uma vez identificados os materiais de consumo que compõem o sistema de custeio e sua forma de valoração, apresenta-se a seguir alguns critérios de alocação desses custos ao sistema.

A) **Material de fabricação própria:** Podem ser estocados e distribuídos pelos setores de farmácia, almoxarifado ou pelo próprio setor que o produz. Para uma eficiente alocação é necessário que cada setor responsável por esta distribuição envie um relatório ao núcleo de custo, informando os valores consumidos e os respectivos centros consumidores (ver anexo 07).

B) **Drogas e medicamentos:** São estocados e distribuídos pelo serviço de farmácia que deverá emitir relatório ao núcleo de custos, com as mesmas informações do relatório citado no item anterior, para efeito de alocação ao sistema (ver anexo 08).

C) Gases medicinais: O consumo deste material deverá ser informado através de relatório enviado pelo serviço de manutenção ou pelo setor responsável por esta área, que controlara o volume de gases consumidos no período. Este custo será alocado diretamente no centro de custo Gasoterapia (ver anexo 10).

D) Combustíveis: O setor de transporte, através de uma metodologia própria, deverá identificar e informar ao sistema de custo o valor de consumo do período, cujo custo será alocado diretamente no próprio centro de custo Transporte (ver anexo 09).

E) Gás GLP: Este custo deverá ser informado pelo setor que o controla, podendo ser o serviço de manutenção, serviço de nutrição ou em caso de não haver possibilidade de um controle específico, pode-se trabalhar com o valor informado pelo almoxarifado central. Assim procedendo-se, os valores utilizados deverão refletir o verdadeiro custo do período produtivo (ver anexo 10).

F) Óleo BPF: O consumo de BPF deve ser detectado pela própria central térmica ou pelo setor de manutenção. Na impossibilidade de um controle específico, pode ser utilizado a mesma metodologia do Gás GLP. Este custo deverá ser alocado diretamente no centro de custo Central Térmica (ver anexo 10).

G) Energia Elétrica da Caldeira: Para se apurar os custos de energia utilizados pela caldeira, formam observados observado dois fatores:

- Se a Central Térmica possuía medidor próprio que identifique o volume de energia, o custo poderá ser alocado diretamente ao centro de custo.

- Se a energia fosse controlada por medidor único que abrange o consumo de toda a instituição, o volume utilizado pela Central Térmica poderá ser detectado através de uma base de rateio, onde deverão ser consideradas as horas de funcionamento e a capacidade máxima atingida em Kw.

Como exemplo podemos supor o seguinte:

1º) A caldeira elétrica permanece ligada 4 horas por dia.

2º) A carga máxima atingida é de 800 Kw.

3º) A caldeira elétrica trabalhou 30 dias no período.

4º) Para cada hora de funcionamento, a capacidade fica assim distribuída:

- 20 minutos – 1/3 da capacidade total

- 20 minutos – 2/3 da capacidade total

- 20 minutos – atinge a capacidade total.

Calculando-se a média, teremos:

$$\frac{(1/3 \times 800 \times 20) + (2/3 \times 800 \times 20) + (800 \times 20)}{60 \text{ minutos}} = 533,33 \text{ Kw/h}$$

60 minutos

$$533,33 \text{ Kw/h} \times 4 \text{ hs/dia} = 2.133,32 \text{ Kw/dia}$$

¹⁷ Passarelli, op. cit. (apostila custo), pg. 36

2.133,32 Kw/dia x 30 dias = 63.99,60 Kw/mês

O próximo passo seria identificar percentualmente quanto este valor significa dentro do consumo total da instituição, o que comporá a base de rateio.

H) Os demais itens, ou seja, material de expediente, enfermagem, limpeza, laboratório, radiológico, gêneros alimentícios, peças para manutenção e conservação, rouparia, impressos, ortopédico e cirúrgico, devem Ter seu controle centralizado e seu consumo informado pelo almoxarifado central, já alocados nos centros de custo consumidores.

7.3.4 – Classificação dos Materiais de Consumo Quanto ao Volume de Produção

De acordo com as peculiaridades de cada instituição, o sistema de apuração de custo optará pela melhor forma de classificar os materiais de consumo em fixos e variáveis, que é um dos pressupostos para a realização da análise de custo-volume-lucro.

Um dos métodos conhecidos baseia-se na mensuração do centro de custo analisado como parâmetro para classificação. Outra forma, seria considerar o produto final do Hospital (paciente-dia, consulta, atendimento), ou seja, considerar apenas a mensuração dos centros de custos finais como parâmetro, independente da mensuração do centro analisado, levando-se em consideração, para qualquer dos métodos adotados, a capacidade física instalada.

Independente do método de classificação utilizado, em geral os materiais de consumo possuem características variáveis, ou seja, varia seu montante consumido em detrimento de uma variação no montante produzido. Isto se dá devido a sua própria conceituação, onde geralmente os materiais adquiridos incorporam-se diretamente ao processo produtivo.

Para evitar distorções na classificação, os relatórios devem ser elaborados de tal forma que as informações nele contidas não sejam sucintas a ponto de omitir dados muitas vezes relevantes ao processo. Neste caso, há necessidade de se obter informações detalhadas quanto a denominação do material e a quantidade consumida. Caso estes dados ainda forem insuficientes para uma eficiente classificação, deve-se fazer um levantamento extra-relatório no centro de custo consumidor ou junto ao setor responsável pelo controle de materiais, para se conhecer a utilidade dos materiais no processo de produção do centro em análise.

7.4 – Levantamento do Custo com Serviço de Terceiros e Outros Serviços

7.4.1 – Definição e Classificação

Os custos com serviços de terceiros são relacionados com o funcionamento e manutenção do Hospital, através da contratação de serviços. Estes custos compreendem as despesas com:

- Contratação de firmas prestadoras de serviço de limpeza, vigilância, alimentação, etc;
- Contratos de manutenção de equipamentos;
- Diárias e passagens;
- Remuneração de serviço de bolsistas, residentes e outros;
- Tarifas de serviços públicos (água, luz e telefone);
- Remuneração de serviços de fretes e serviços autônomos;
- Recolhimento de lixo;
- Aquisições realizadas através de recursos de suprimento de fundos;
- Outros serviços.

Grande parte das informações dos custos com serviços de terceiros, são obtidas junto ao setor de execução orçamentário - financeira. Na impossibilidade de se obter estas informações neste setor, deve-se identificar o responsável pelo controle destes dados, tornando rotineiro a apresentação de relatórios ao sistema de apuração de custos.

Os serviços de terceiros diferem do material de consumo quanto a valoração, uma vez que, por não serem passíveis de estocagem, não sofrem corrosão inflacionária, apresentando sempre valores nominais de mercado, que refletem o custo de reposição. Um exemplo característico são os contratos mensais, cujos reajustes são firmados com base em índices econômicos que atualizamos valores a preços correntes.

7.4.2 – Alocação dos Serviços de Terceiros por Centro de Custo

Os serviços de terceiros, em sua maioria, são de fácil alocação junto aos centros de custo, pois o setor orçamentário financeiro possui controle dos gastos realizados por centros de custo. Existem porém, alguns itens que necessitam de uma base de rateio para a alocação nos respectivos centros consumidores, ou seja, tarifas de serviço público como água, telefone e energia elétrica, que são utilizados por toda a instituição. Estas bases de rateio devem ser determinadas por estudos técnicos da área de economia e engenharia, para que melhor reflitam os montantes de custo inerentes a cada tipo de operação.

Como exemplo, podemos citar o rateio da conta telefônica, que é feito com base no número de ramais instalados em cada centro de custo. Existem porém, algumas

bases de rateio mais complexas, como é o caso da água e energia elétrica, onde não é possível a instalação de medidores do consumo em cada centro. Nestes casos, tem-se que recorrer a estudos mais aprofundados a nível de demanda individualizada.

7.4.3 – Levantamento dos Serviços de Terceiros por Categoria

No intuito de agilizar a detecção e a alocação dos custos com serviços de terceiros, o sistema de apuração de custo do HU/UFSC adotou um sistema diferenciado de relatório de origens diversas, de acordo com a classificação adotada para cada item de custo.

Energia e água: Essas informações são obtidas junto ao serviço de manutenção, que informa as quantidades totais consumidas pelo Hospital, sofrendo um tratamento prévio (rateio) antes de serem alocados no respectivo centro de custo. (ver anexos 10 e 11)

Telefone: O valor da fatura mensal de telefone é informado pelo serviço de comunicação e rateado de forma já descrita. Deve-se observar porém, se não existem telefones com prefixos exclusivos em alguns centros de custo. Detectando sua existência, estes necessariamente devem ser alocados como custo deste centro.

Diárias e passagens: Esta informação advém do setor de pessoal, onde deve constar o nome do servidor, o centro de custo ao qual está lotado e o valor dos gastos devidamente especificados.

Bolsa de trabalho, estágio e residentes: São informações oriundas do serviço responsável pelo controle de seleção e pagamento de bolsistas, residentes e estagiários e alocadas diretamente aos centros de custo onde estes atuam.(ver anexo 12)

Contratos administrativos: Estes custos são obtidos junto à Comissão de Avaliação e Análise de Contratos Administrativos, que controla e avalia os termos dos contratos, bem como seus reajustes e faturas mensais. São alocados nos centros que se utilizam desses serviços e no caso dos contratos que atendem a diversos centros, seu valor é alocado por uma base de rateio de acordo com as características dos serviços prestados. (ver anexo 13)

Serviços prestados através de suprimentos de fundo: Essas informações são obtidas no setor orçamentário-financeiro e são alocados nos centros em que estão lotados os servidores solicitantes. Neste item, existem exceções como os suprimentos especiais destinados a compra de material de consumo. Estes deverão ser alocados como custo com material de consumo do centro que o requisitou.

Pagamentos de serviços de terceiros via empenho: Esses dados são obtidos junto ao setor orçamentário-financeiro que possui controle do centro de custo consumidor do serviço, o que facilita sua alocação. Dentro desses serviços, os mais comuns encontrados são fretes para transporte de equipamentos, reparos em aparelhos diversos e revisões em veículos.

7.4.4 - Classificação dos Serviços de Terceiros Quanto ao Volume de Produção

Como o material de consumo, o serviço de custo quando classificar os serviços de terceiros, em custo fixo ou variável, deve considerar as peculiaridades do Hospital e estabelecer quais os critérios a serem adotados, levando em conta ou o produto final da instituição como um todo ou a produção do centro de custo.

Em geral, os serviços de terceiros possuem características de custo fixo, havendo exceções, onde a classificação destes, dependerá do processo produtivo.

A classificação dos custos quanto ao seu elemento, ou seja, material de consumo, serviços de terceiros, etc. deverá ser norteadada pela facilidade que a administração do Hospital tiver para controlar e apropriar seus custos de produção. Quanto a sua incidência, o analista de custo não deverá ater-se nos dois extremos conceituais, fixo ou variável. Precisar sempre que necessário, ponderar as respectivas gamas de custo, classificando-se em custo misto escalonado e misto composto. (rever classificação de custos).

8 - Operacionalização do Sistema de Apuração de Custos, (Software Custos EGC)

A apuração dos custos hospitalares é efetuada via planilha eletrônica desenvolvida para o Hospital Universitário da UFSC. Este software denominado “ Custo EGC” não funciona em ambiente windows, sendo utilizado em ambiente DOS o que dificulta a sua interação com as demais ferramentas e sistemas que geram informações de produção e custos diretos. Outro problema encontrado refere-se ao fato de que esse sistema foi desenvolvido sob uma concepção onde não existe crítica dos dados digitados, o que muitas vezes tem levado os digitadores a incorrerem em erros.

O Hospital Universitário nesse momento está buscando uma alternativa que leve a substituição do referido software, porém tem encontrado dificuldades para adquirir algo que satisfaça as suas necessidades, pois são raras as empresas que possuem um produto tão específico para a venda.

A operacionalização do sistema pode-se dar também manualmente através da confecção de três planilhas distintas, uma para custo fixo, custo variável e uma terceira para custo MEC. Nela são lançados os custos fixos e variáveis diretos, e as produções de cada centro de custo, porém não vamos abordar mais profundamente esta técnica pelo seu

alto custo operacional.

8.1 - Dados gerais do Sistema (software Custos EGC)

Para acessar o software de apuração de custos, precisa-se instalar o programa em um diretório, não necessitando de configurações muito avançadas de máquina, para que possa rodar toda apuração normalmente. No início de sua utilização o mesmo foi instalado em um micro computador XT apresentando resultados satisfatórios quanto a velocidade de processamento. Na verdade a compatibilidade deste software com micros de baixa especificação está ligada a ferramenta em que foi construído denominada "Cliper".

Para acessá-lo em micros com ambiente DOS basta ir ao diretório onde está baseado e executá-lo, nos micros com ambiente windows 3.1, 95 e 98 basta criar um ícone que o mesmo funciona normalmente nesses ambientes, o que melhora inclusive a sua performance devido a velocidade do processador e a grande área de memória RAM disponível.

8.2 - Digitação dos Dados da Produção dos Centros de Custos

Os dados da produção dos centros de custos, que são mesalmente digitados, são elaborados a partir de relatórios oriundos de cada centro de custo e avaliados em planilhas eletrônicas do Microsoft Excel. Os dados ficam disponíveis para digitação após a conferência realizada por um segundo elemento da equipe do SAC, devido a sua complexidade, relacionada com os inúmeros procedimentos que devem seguir rigorosamente o Manual de Rotinas de Apuração de Custos. Esse manual tem por finalidade padronizar cada etapa do processo de apuração de custos hospitalares evitando desvios no resultado final.

Para iniciar o processo de digitação, na tela de entrada digita-se a senha de acesso e o mês a qual se referem os dados. Já no menu principal escolhe-se a opção "**Lançamento de Produção/Serviço**". Após a digitação da produção de todos os centros de custos passa-se para a etapa de conferência dos valores digitados. Isso pode ser feito pedindo para o sistema "*listar as produções digitadas*", que deverão ser conferidas no seu valor, e alocação. Para facilitar a sua conferência, deve-se observar no momento da digitação se o total acumulado pelo software coincide como total das planilhas obtidas pelo Microsoft Excel, o que facilita bastante esse processo de conferência permitindo inclusive ao digitador a correção de erros antes mesmo da emissão da "*lista*" dos valores digitados.

Após fazer a conferência de todos os valores digitados passa-se a digitação dos custos diretos. Não é recomendável alternar a digitação de produção e custo direto, pois dificulta a localização de erros de digitação, recomenda-se concluir uma das etapas e iniciar a outra, porém o sistema permite essa alternância que pode ser aplicada caso opte-se pela digitação por ordem de chegada dos dados.

8.3 - Cálculo da Produção do Centro de Custo Administração

A produção do centro de custo é calculada/informada de maneira diferente de todos os outros centros de custos. No caso do Hospital Universitário da UFSC a unidade de mensuração escolhida foi R\$1,00 do custo direto total de cada centro de custo. Neste caso o Software calcula automaticamente esses valores, porém o mesmo não lança os valores como produção do centro de custo. Para que esse valor seja calculado há necessidade de que todos os custos diretos dos centros de custos estejam digitados. Após a digitação e conferência dos valores gera-se o relatório "**Balancete das Espécies de Custos**", no menu principal. De posse deste relatório procedesse a digitação na mesma forma que as produções dos demais centros de custos.

8.4 - Digitação dos Custos Diretos

Os dados de custo direto dos centros de custos, que serão aqui digitados, foram elaborados a partir de relatórios de sistemas específicos e avaliados em planilhas eletrônicas do Microsoft Excel. Os principais sistemas geradores de informações são: SAM - Sistema de Administração de Materiais/HU, SIAPE - Sistema de Administração de Pessoal /MARE, FAPEU - Folha de pagamento da Fundação de Apoio a Pesquisa e Extensão Universitária, DMG/HU - Sistema de Controle de Contratos Administrativos.

A digitação dos custos diretos é igual a digitação da produção, localizando o centro de custo que o recebeu e o respectivo valor consumido. Durante a digitação destes valores, não existe a possibilidade de verificar se o montante já digitado está de acordo com o valor nas planilhas, isso é uma falha do software, que gera muitos transtornos e insegurança ao digitador que só poderá conferir o resultado de seu trabalho após a conclusão de toda a digitação. Estas falhas serão abordadas no capítulo posterior, onde será feito um levantamento dos pontos críticos do Sistema de apuração de custos.

Terminada a digitação deve-se conferir a alocação e os valores atribuídos a cada centro de custo. Isto é feito com a impressão do relatório "**Razão Analítico das Espécies de Custo**". Terminada essa etapa calcula-se a produção do "centro de custo administração" conforme item anterior e procede-se a apuração propriamente dita.

8.5 - Cálculo dos Custos Indiretos/Rateio dos Custos

Essa etapa só pode ser implementada após uma rigorosa conferência de cada passo mencionado anteriormente. Se esse procedimento não for seguido rigorosamente poderá haver comprometimento total da apuração bem como prejudicar as etapas precedentes. Esta apuração deverá ser realizada em três etapas distintas, apuração dos custos MEC, custos fixos e custos variáveis. Os custos MEC são apurados optando no menu principal do software a opção "**Atualização dos Custos**", depois "Rateio dos custos" e em seguida pedir o relatório "**Análítico dos Centros de Custo**".

Para conferir se a apuração procedida de maneira correta, deve-se proceder da seguinte forma: Verificar se o somatório dos custos totais dos centros de custos finais (Clínicas, Ambulatórios, Emergência, Quimioterapia, CEI, Ensino, Costura e Farmácia Industrial) é idêntico ao total dos custos diretos. Após proceder essa conferência pode-se proceder o rateio dos custos fixos e variáveis. Para isso basta utilizar O "**Rateio Seletivo**" após "**Apuração/Rateio de Custos**", fazendo-se a opção para custos fixos ou variáveis em seguida imprimindo os relatórios de "**Custo fixo ou Variável**". A conferência dos resultados acontece da mesma forma que o custo MEC.

Encerra-se nesse momento a utilização do software Custos EGC, e passa-se a trabalhar os valores das apurações para confecção da Análise de Custo & Receita e Custo - Volume - Lucro. Para isso ainda é extraído do software o relatório "**Balancete das Espécies de Custo**", subsidiando com dados os próximos passos.

O modelo de análise e interpretação de resultados, é visto como um segundo sistema dentro do Serviço de Apuração de Custos do HU/UFSC e não será objeto de avaliação do presente trabalho, que tem como objetivo centrar-se somente sobre o Sistema de apuração dos custos hospitalares.

9 - Um Diagnóstico do Sistema Implantado

O método R.K.W, baseado na filosofia dos rateios por absorção, encaixa-se perfeitamente a uma estrutura de produção de serviços hospitalares. Levantamentos literários e análise dos sistemas implantados em Hospitais conhecidos, dão ênfase aos sistemas que operam sob a ótica do custeio por absorção. Isto fica claro se for analisado sob a ótica do custo benefício e dos resultados encontrados. Porém o sistema implantado no Hospital Universitário da UFSC, apresenta uma série de estrangulamentos, necessitando de mudanças que agilizariam os processos de apuração dos custos, aproximando os seus resultados dos verdadeiros custos de produção.

Para um melhor entendimento deste capítulo, os pontos críticos serão divididos em itens agrupados por semelhança de problema.

9.1 - Pontos Críticos Relacionados com a Base de Rateio

Foram diagnosticados problemas nas bases de rateio dos seguintes custos diretos:

- Energia Elétrica (CELESC)
- Água (CASAN)
- Telefone (TELESC)

Para os dois primeiros itens encontra-se com bases de rateio antiquadas, feitas por estudos de engenharia que não refletem a realidade atual da estrutura de produção atual. Essas bases não incorporaram o aumento da estrutura produtiva que se verificou nos últimos anos. Todos os ajustes que foram realizados nessas bases foram feitos em cima dos estudos iniciais através de projeções e estimativas. A solução seria a realização de novos estudos que envolveria o pessoal da área de engenharia da DMSG - Divisão de Manutenção e serviços Gerais do HU/UFSC. Que estabeleceriam as novas bases de receita conforme propensão ao consumo de cada centro de custos.

Por sua vez, a base de rateio utilizada no custo com telefone encontra-se com dificuldades devido a falta de informações por parte da Telesc, uma vez que é difícil conseguir telefônica que contenha os ramais telefônicos e seus respectivos consumos. Estas informações eram fornecidas com regularidade e foram interrompidas com a implantação da nova central digital junto à UFSC. Esta dificuldade está sendo superada através de estimativas que se reportam ao mesmo período dos anos anteriores e estudos de demanda por serviços telefônicos no âmbito da estrutura hospitalar. Nesse caso a solução seria tentar

obter junto a prestadora de serviços uma conta discriminada ou então lançar mão de bases de rateio mais subjetiva tais como número de funcionários lotados, número de ramais privilegiados etc..

9.2 - Pontos Críticos Relacionados com as Unidades de Mensuração

Foram encontrados alguns centros de custos que poderiam ter suas bases de mensuração aprimoradas ou mesmo trocadas por outra mais representativa e qualitativa. Estes centros de custo são:

- Central Térmica : Sua base de rateio, assim como a de alguns centros de custos, mencionados anteriormente foram definida por estudos de engenharia muito antigos. O consumo de vapor aumentou significativamente nos últimos anos. Este aumento foi repassado ao SAC - Sistema de Apuração de Custos, através de projeções que podem estar deformando as informações uma vez que são feitas acumulativamente. Nesse caso necessita-se de novos estudos, para que as base de rateio reflita o verdadeiro custo da hora de funcionamento.

- Limpeza & Condomínio: estes centros de custo apresentam como base de rateio o m² de área limpa e utilizada, bases de rateio essas antiquadas, que foram definidas a longa data, não incorporando as alterações de estrutura física aos seus montantes. Alterações nesta unidade de mensuração, são feitas somente quando da criação de novos centros de custos. Quando se trata alterações da planta baixa a nível de centro de custos o controle fica deficitário. Este centro de custo necessita com urgência de um estudo mais profundo sobre as planta do Hospital, afim de redefinir os novos valores para rateio.

- Central Térmica: Da mesma forma que o item anterior necessita urgente de um novo estudo entre a área de custos e a engenharia do Hospital Universitário da UFSC, para redefinir sua base de rateio e horas de funcionamento. Isto é muito importante devido ao auto custo deste centro que composto principalmente por óleo diesel e B.P.F e Energia Elétrica.

- Radiologia e Laboratório de Patologia Clínica: Estes centros de custos utilizam como unidade de mensuração o número de exames realizados ou pacientes atendidos. Esta unidade é muito subjetiva, pois o leque de produção de serviços destes centros de custos é muito variado. Essa subjetividade dificulta à formação de preços individuais e em contra partida a tomada de decisão. A correção destas distorções poderá se realizada adotando-se unidades de mensuração menos subjetivas, já previstas no momento da implantação do Sistema de Apuração de Custos. Para o centro de custo Radiologia, propõe-se a utilização do número de incidência como unidade de mensuração, seguindo-se a seguinte metodologia:

Os exames de radiodiagnósticos realizados possuem um número de

incidência padrão pré-estabelecido pelo Colégio Brasileiro de Radiologia. A sugestão seria adotar essa padronização e no próprio software que calcula a sua produção realizar essa conversão para o número de incidências. Assim se calcularia o custo da incidência que poderia ser convertida em custo do exame realizado.

Para o Laboratório de Patologia Clínica a solução não é tão simplista, mesmo utilizando o mesmo software aplicado no centro de custo Radiologia. A solução neste caso seria a adoção de estudos de custo padrão para atribuição de pesos aos diversos exames realizados. Desta forma se chegaria ao custo do exame laboratorial ponderado, podendo-se posteriormente através de desponderações se chegar ao custo do exame por tipo.

9.3 - Pontos Críticos Relacionados com o Software Custos EGC

O software atualmente utilizado foi desenvolvido em 1987, apresentando sérias deficiências tanto no que se refere a linguagem em que foi desenvolvido e a concepção sistêmica com os demais sistemas gerenciais. Este software veio substituir as planilhas manuais que tomavam muito tempo dos operadores. Como são feitas três apurações necessitava-se de três operadores. Estas apurações manualmente, levavam 48 horas para serem realizadas, e o software reduziu esse tempo a minutos. Seu grande problema é que não é sistêmico e não montado sobre uma plataforma online com os outros sistemas que o alimentam. As informações oriundas dos outros sistemas não fluem diretamente para o software, necessitando assim da digitação de todos os dados de produção e custos diretos através de planilhas preparadas no Microsoft Excel. Na concepção desejável as informações deveriam passar online dos diversos sistemas para o Sistema de Apuração de Custos e sendo apenas revisadas e corrigidas quando necessário, pelo pessoal técnico ligado a apuração de custos.

Outros pontos foram observados junto ao software, inerentes a sua parte operacional, principalmente no processo de digitação e crítica destes valores. Este não apresenta críticas dos valores que estão sendo digitados e aceita dupla digitação tanto dos custos diretos como dos valores de produção. Isso é inconcebível em virtude da capacidade das máquinas atuais.

A solução desse problema passa pela resolução da questão da sistêmica, desembocando inclusive em um segundo módulo onde seria feita toda análise dos custos. Isso só seria possível com a substituição completa do software, aproveitando apenas a sua concepção conceitual. Qualquer alteração que no atual Software deve ser desconsiderada pois resolveria apenas os problemas operacionais. Um sistema de apuração de custos, tendo como suporte um software integrado onlinemente, reduziria os erros, os custos

operacionais bem como diminuiria em muito o tempo de apuração.

9.4 - Pontos Críticos Relacionados a Classificação dos Centro de Custos

Alguns centros de custos desde a implantação do sistema não tiveram a sua classificação revisada. Muitos destes centros foram classificados conforme a função que exerciam no momento da implantação do sistema e até hoje não foram reavaliadas em consonância com as novas funções que exercem. O Centro de Custo Comissão Permanente de Informática é um exemplo típico. Criada em 1987 com o intuito desenvolver projetos na área de informática hospitalar e dar suporte aos estágios do curso de graduação em Informática. Possuía uma estrutura muito mais voltada para o ensino do que propriamente suporte técnico as atividades de Software e Hardware no âmbito do HU/UFSC. Com o aumento da processo de informatização das rotinas hospitalares, e o advento das redes "novel", a Comissão Permanente de Informática ganhou novas atribuições, muito mais de suporte técnico do que de ensino. Sendo assim ela deve ser desconsiderada como um centro de custo de produção (classificação atual) e passar para um centro de custo auxiliar ou básico, que rateia seus custos para estrutura hospitalar. Nesse caso será necessário desenvolver uma unidade de mensuração própria que deverá medir a atividade fim dos centro de custo, algo que representa o custo da hora/homem Hardware e Software, e distribuí-las conforme solicitação atendida.

9.5 - Pontos Críticos Relacionados com a Gestão e Cultura Organizacional

Um Sistema de Apuração de Custos em uma organização hospitalar é um instrumento de controle de grande valia para tomada de decisão gerencial. Todavia essa utilização depende do modelo de gestão utilizado, bem como da cultura organizacional em fornecer as informações que alimentam o Sistema de Apuração de Custos. Esse processo de acultramento é progressivo e lento, porém encontra resistência em determinados setores que, geralmente são os que se encontram em pior grau de gerenciamento. Isto causa sérios problemas na rotina de apuração dos custos que se vê obrigada a interceder a instâncias superior para obtenção das informações. Quando isto não é suficiente, utiliza-se ferramentas estatísticas ou base de dados alternativas para que o processo de apuração não seja interrompido.

Já da utilização das informações para tomada de decisão no dia a dia dos gerentes, passa necessariamente pelo princípio do modelo de gestão e pela apresentação dos resultados obtidos. O primeiro item só poderá ser resolvido, com inserção do Sistema de Apuração de Custos como uma ferramenta complementar de um programa maior de gestão, do tipo planejamento estratégico ou qualidade . Sem essa inserção o sistema fica solto, gerando informação com pouca utilização e com validade mais acadêmica do que

instrumental.

Tentando aproximar as informações da área gerencial, o SAC/HU vem desenvolvendo programas de aculturação das informações de custo, passando inclusive numa revisão nos relatórios finais, bem como fazendo trabalhos junto aos centros de custo. A mudança nos seus relatórios passa necessariamente pela diminuição da subjetividade e na quantidade de termos econômicos, resumidas e com termos de conhecimento comum, facilitando assim a sua assimilação.

10 - Conclusões e Recomendações

O atual estágio do sistema de apuração de custos do Hospital Universitário da UFSC, pode ser considerado como ótimo, se comparado as demais unidades hospitalares vinculadas ao Ministério da Educação e da rede pública regional.

O sistema de custeio por absorção com pequenas adaptações realizadas pela sua equipe, tem dado respostas rápidas e com baixos custos operacional. Isto muito importante principalmente nesta área, pois muitas vezes para se agregar ao resultado um pouco mais de exatidão, tem-se custos adicionais relevantes.

Os equipamentos e o quadro funcional também e são satisfatórios, não só para operacionalizar o sistema mensalmente, mas também para fazer as manutenções necessárias, bem como analisar todos os resultados obtidos.

Porém os pontos críticos mapeados no capítulo VII devem ser atacados para que o sistema acompanhe a evolução da estrutura de produção de serviços hospitalares bem como tecnológica e gerencial. Se estas correções não forem feitas a curto prazo, poderão se somar a outras distanciando ainda mais os resultados do valores reais. Dentre as enumeradas, sugerimos que as inerentes ao software Custos.EGC sejam atacadas de imediato, pois parece - nos a de mais difícil solução devido a complexidade que envolve a sua substituição.

Os futuros trabalhos poderão também extrapolar o sistema de apuração de custos e ir até o sistema de análise, neste certamente encontrariam uma enormidade de pontos de estrangulamentos principalmente ligados ao modelo gerencial implantado nas diversas administrações que se sucederam na instituição, bem como relacionados a cultura organizacional . Sabe-se por experiência e literatura, que as grandes causas de fracasso de implantação de sistemas de custeios estão ligadas a cultura vigente nas organizações hospitalares.

Outros aspectos que poderiam ser abordados em futuras dissertações, seria a criação de políticas de redução de custos hospitalares, baseadas no modelo hora existente. Neste caso, haveria o envolvimento de outros sistemas paralelos funcionando sob a ótica sistêmica, aumentando a eficiência e alcançando o mais rápido seu objetivo.

Um estudo no sistema de análise de custos do Hospital Universitário da UFSC, é sem dúvida tão necessário quanto este que foi realizado no sistema de apuração, porém necessariamente deveria ser precedido deste pois muitos problemas que hoje

estão

sendo diagnosticados na ponta do processo tem origem nos pontos críticos aqui enumerados.

11 - Referências Bibliográficas

- 1 - ALLORA, Franz. **Engenharia de Custos Técnicos**, São Paulo, Pioneira, 1985
- 2 - BACKER, Jackobsen. **Contabilidade de Custos**, São Paulo, Mac Graw- Hill, 1993
- 3 - CERQUEIRA, Sebastião A. R. Estudo da **Função Extensionista e Assistencial do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina**. Dissertação de Mestrado, UFSC, 1996
- 4 - HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos: Um Enfoque Administrativo**, São Paulo, 1978
- 5 - LAWRENCE, W.B. & RUSWINCKEL, J.W. **Contabilidade de Custo**, São Paulo, 1975
- 6 - DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem Prática** , São Paulo, Atlas, 1992
- 7 - HOSPITAL, Universitário. **Manual de Apuração de Custos Hospitalares** - Serviço de Controle Financeiro, Florianópolis, julho de 1998
- 8 - HOSPITAL Universitário . **Sistemas de Custos e Administração de Materiais Como Instrumento Para Tomada de Decisões Gerenciais na Administração Hospitalar, 1º módulo Apuração de custos Hospitalares** Centro de Estudos, Florianópolis, maio de 1990
- 9 - MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, 3ª Ed., São Paulo, Atlas, 1985
- 10 - NETO, Francisco J. Kliemam. **Apostila de Custos Industrial**, Associação Industrial e Comercial de Joinville, 1986
- 11 - MINISTÉRIO da Educação e Cultura . **Manual de Apuração de Custos Hospitalares (versão preliminar)** - Coordenadoria da programação e Articulação MEC/SUSU, março de 1985.
- 12 - MINISTÉRIO da Educação - **Manual de Apuração de Custos Hospitalares** - Divisão de Planejamento, 2ª Edição., Centro de Documentação do Ministério da Saúde, 1988.

13 - OLIVEIRA, Alcides. **Programa de Custos ABC**. [on line] Disponível na Internet via
WWW.URL: <http://www.geocities.com/SoHo/lofts/7484/bd004.html>.
Arquivo
capturado em 13 de Agosto de 1998

14 - PASSARELLI, João & BONFIN, E. de A. **Custos: Instrumento de Controle e
Análise**. IOB - Cursos de Legislação Empresarial Ltda, 1987

12 - Anexos

- 12.1 Formulário de ordem de produção
- 12.2 Relatório de despesas com pessoal NPD/UFSC
- 12.3 Relatórios de força de trabalho NPD/UFSC
- 12.4 Relatório para controle de pessoal por centro de custo NPD/UFSC
- 12.5 Relatório alfabético geral
- 12.6 Quadro de remanejo de pessoal
- 12.7 Relatório consumo por centro de custo (almoxarifado 4120)
- 12.8 Relatório consumo por centro de custo (almoxarifado 4191)
- 12.9 Relatório do serviço de transportes
- 12.10 Relatório da Div. de Manutenção e Serviços Gerais
- 12.11 Planilha Excel para rateio de água e energia
- 12.12 Relatório da FAPEU (bolsistas)
- 12.13 Relatório de controle de contratos da Div. de Manutenção e Serviços
Gerais