



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Warley Francisco de Araújo Pereira

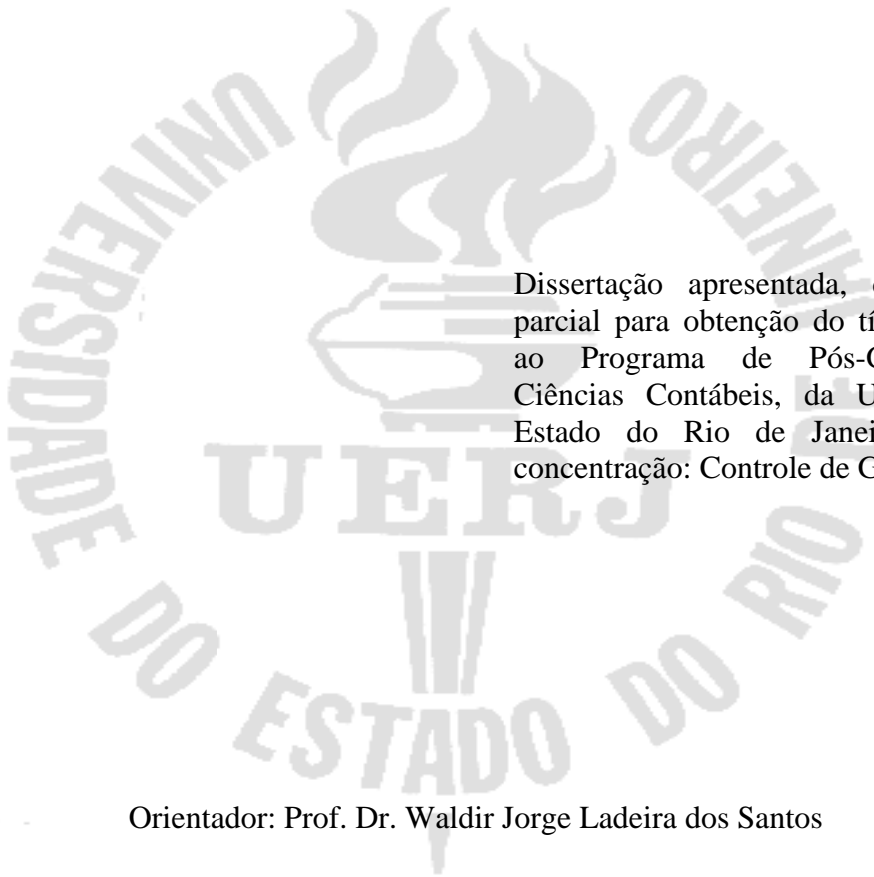
**Custeio dos gastos no serviço público de saúde: estudo de caso no hospital  
Nelson Salles**

Rio de Janeiro

2014

Warley Francisco de Araújo Pereira

**Custeio dos gastos no serviço público de saúde: estudo de caso no hospital  
Nelson Salles**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2014

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

P436 Pereira, Warley Francisco de Araújo.  
Custeio dos gastos no serviço público de saúde: estudo de caso no Hospital Nelson Salles / Warley Francisco de Araújo Pereira. – 2014.  
110 f.

Orientador: Waldir Jorge Ladeira dos Santos.  
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.  
Bibliografia: f.107-110

1. Hospitais – Custo operacional – Teses 2. Hospitais – Controle de custo – Teses. I. Santos, Waldir Jorge Ladeira dos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.4:61

Autorizo, apenas, para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Warley Francisco de Araújo Pereira

**Custeio dos gastos no serviço público de saúde: estudo de caso no hospital Nelson Salles**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 11 de março de 2014.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos (Orientador)  
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

---

Prof. Dr. Guilherme Teixeira Portugal (Coorientador)  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Prof. Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira  
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

Rio de Janeiro

2014

## **DEDICATÓRIA**

Dedico a minha esposa Natacha, aos meus filhos João Vítor e Valentinna, a minha mãe Josélia e minha irmã Karley.

## AGRADECIMENTOS

Há pessoas que cruzam nossos caminhos e nos deixam mensagens, por muitas não escritas, e ensinamentos de simplicidade, direcionam nossas vidas e, tempos depois, nos fazem acreditar que foi o destino, mas prefiro acreditar em anjos enviados por Deus. Agradeço aos amigos professores e funcionários da Faculdade de Administração e Finanças (FAF) da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) que sempre me motivaram, em especial ao anjo Heloisa CasalinoPieri, pela sua amizade, carinho, dedicação e ensinamentos com a finalidade de direcionar a minha vida ao melhor caminho, só pelo simples fato de me ver progredir, desprendida de qualquer contrapartida, simplesmente por amar ao próximo.

Agradeço ao meu professor e orientador Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos e ao professor coorientador Dr. Guilherme Teixeira Portugal, pelos ensinamentos e tempos dedicados à orientação e à coorientação, estendo este agradecimento ao professor Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira, que com sua experiência vem compor a banca examinadora e contribuir com o aprendizado.

Destino aos amigos da secretaria e professores do Mestrado, em especial ao amigo Luis Claudio Cardoso de Freitas e ao professor coordenador do Programa Dr. Francisco José dos Santos Alves e a professora Dra. Andréa Paula Osório Duque, por estarem dispostos a ajudar e transmitir seus conhecimentos. Agradeço aos demais professores da FAF e do Mestrado, por nos ofertarem seus conhecimentos e nos fazerem evoluir à luz do caminho da docência.

Ofereço o trabalho aos amigos, alunos, do Mestrado da turma de 2012, por nos apoiarmos, incentivarmos, não nos deixarmos desistir e acreditar que somos capazes, quando estamos prestes a “jogar a toalha” e por sentirmos mais fortes ao final de cada batalha. Em especial, ao meu amigo “mais que feliz” Eduardo Felicíssimo, por estar sempre disposto a ajudar, a ensinar e a me acompanhar no chopp das sextas-feiras.

Consagro, também, a todos profissionais do Hospital Nelson Salles por estarem sempre à disposição de me ajudarem nesta dissertação com simpatia e sorriso no rosto, pois desempenhar uma atividade nobre aos necessitados, só funcionários de grande coração como eles.

E, por fim, àqueles que emanam pensamentos positivos e luz a mim, independente do lugar ou da dimensão que possam estar.

Porque o Filho do Homem há de vir na glória de seu Pai, com os seus anjos, e, então, retribuirá a cada um conforme as suas obras.

*Mateus 16.27*

## RESUMO

PEREIRA, Warley Francisco de Araújo. *Custeio dos gastos no serviço público de saúde: estudo de caso no Hospital Nelson Salles – Engenheiro Paulo de Frontin- RJ,2014. 110f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.*

A dissertação tem como objetivo aplicar um método de custeio aos gastos atribuídos, pelo Hospital Nelson Salles, na execução do serviço público de saúde, em apoio ao Município Engenheiro Paulo de Frontin. Para a realização deste trabalho, o estudo utilizou-se da pesquisa bibliográfica para fundamentar e ilustrar o tema proposto, bem como, do método exploratório descritivo para reconhecer a situação da instituição e identificar uma metodologia de controle dos custos adequada à realidade da organização estudada. A apuração de custos em organizações hospitalares justifica-se: pelo aumento na demanda de clientes; pelo crescimento dos gastos na área da saúde e pelas limitações decorrentes dos orçamentos das entidades públicas, onde as organizações necessitam adotar um sistema que forneça informações úteis referentes aos custos, em especial ao hospital, objeto de estudo, por não dispor de um sistema de custos. Um sistema de apuração de custos pode trazer aos gestores hospitalares informações relevantes ao planejamento, controle e tomada de decisão com vistas à otimizar os recursos limitados e a manutenção da qualidade no atendimento ao paciente. Neste contexto, foram apresentados os principais métodos de custeio utilizados para a implementação do sistema de gestão de custos hospitalares, que são custeio por absorção; com apropriação por centro de custos, o custeio variado e o custeio baseado em atividades (ABC). Como resultado alcançado foi aplicado o tradicional método de custeio adotado para implementar um sistema de gestão de custos hospitalar, que é o custeio por absorção, pois o hospital em estudo não apresenta controle de custos e, portanto, o sistema tradicional é o mais adequado para uma primeira avaliação dos custos; para melhor visualização dos custos executados na atividade de saúde foi aplicado o critério de rateio por departamentalização dos custos indireto. Depende de cada hospital identificar qual o método mais adequado a sua estrutura organizacional. Em relação às considerações finais, sugeriu-se a utilização da departamentalização, que proporcionará ao Hospital Nelson Salles importantes informações gerenciais. No atual contexto organizacional, identificou-se que o recomendável é o método de custeio por absorção, por ser o mais tradicional, atender a legislação fiscal e demanda menores investimentos para sua implementação.

**Palavras-chave:** Serviço público hospitalar. Apuração de custos. Custeio por absorção.



## ABSTRACT

PEREIRA, Warley Francisco de Araújo. *Costing spending on public health care: a case study in Nelson Hospital Salles - Paulo de Frontin Engineer – RJ, 2014*. 110f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

The dissertation aims to apply a method of funding allocated to spending at Nelson Salles Hospital, in the implementation of public health services support of the Country Engineer Paulo de Frontin. For this work, the study used the literature to substantiate and illustrate the theme, as well as a descriptive exploratory method to recognize the institution's situation and identify a control methodology appropriate to the reality of the studied organization costs. The calculation of costs for hospital organizations is justified: the increase in customer demand, the growth in spending on health and the limitations arising from the budgets of public entities, where organizations need to adopt a system that provides useful information regarding costs in particular the hospital object of study due to lack system cost. A system of calculation of costs for hospital managers can bring relevant information to the planning, control and decision making in order to optimize the limited resources and the maintenance of quality in patient care. With ownership cost center, costing the varied and activity-based costing (ABC), in this context, the main costing methods used for the implementation of the management system the hospital costs, which are absorption costing were presented. As a result achieved was applied the traditional costing method adopted to implement a management system for hospital cost, which is the absorption costing, because the study hospital has no cost control and therefore, the traditional system is the most suitable for a first assessment of the costs, for better visualization of the costs carried on the activity of the health assessment criteria for departmentalization of indirect costs was applied. It depends on each hospital to identify the most appropriate method to its organizational structure. Regarding the final considerations it was suggested that the use of departmentalization, which will give the Nelson Salles Hospital important management information. In the current organizational context, it was identified that the recommended method is the absorption costing, to be the most traditional, meet the tax laws and lower investment demand for its implementation.

Keywords: Public hospital service. Calculation of costs. Absorption costing.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 -	Resumo da utilização de métodos de custos.....	42
Figura 1 -	Fluxograma do custeio por absorção – prestação de serviço .....	53
Figura 2 -	Fluxograma do custeio por absorção .....	55
Quadro 2 -	Vantagens e desvantagens do custeio por absorção .....	56
Quadro 3 -	Vantagens e desvantagens do custeio variável .....	58
Quadro 4 -	Vantagens e desvantagens do custeio baseado em atividades .....	59
Quadro 5 -	Registro por unidade .....	71
Quadro 6 -	Estabelecimentos de saúde .....	72
Quadro 7 -	Estrutura operacional .....	73
Quadro 8 -	Estrutura de apoio .....	74
Quadro 9 -	Recursos arrecadados .....	75
Quadro 10 -	Fonte de recursos .....	75
Gráfico 01 -	Dimensões da arrecadação .....	79
Quadro 11 -	Dispêndios anuais sintético .....	80
Gráfico 02 -	Dimensões dos gastos .....	71
Quadro 12 -	Dispêndios anuais analítico .....	81
Quadro 13 -	Custos diretos .....	83
Quadro 14 -	Custos e despesas de ordenados e salários .....	84
Quadro 15 -	Outros custos de pessoal e despesas de pessoal .....	85
Quadro 16 -	Gastos de pessoal .....	86
Quadro 17 -	Material direto .....	86
Quadro 18 -	Rateio dos gastos gerais .....	87
Quadro 19 -	Demonstrativo dos gastos .....	88
Quadro 20 -	Custos do Hospital Nelson Salles .....	91
Quadro 21 -	Análise dos custos .....	92
Gráfico 3 -	Dimensões dos custos e despesas .....	93
Quadro 22 -	Critérios de rateio de custos indiretos .....	94
Quadro 23 -	Critério de rateio de pessoal .....	96
Quadro 24 -	Custos indiretos com pessoal .....	97
Quadro 25 -	Custos indiretos dos gastos gerais .....	98
Quadro 26 -	Total dos rateios dos custos indiretos .....	99

Quadro 27 - Custos totais por departamento .....	102
Gráfico 4- Custos totais por unidade .....	103

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Crescimento populacional.....	70
Tabela 2 -	Porcentagem da arrecadação .....	78
Tabela 3 -	Porcentagem dos recursos aplicados .....	80
Tabela 4 -	Porcentagem dos gastos .....	85
Tabela 5 -	Porcentagem da capacidade instalada .....	87
Tabela 6 -	Identificação dos centros de custos.....	95
Tabela 7 -	Rateio dos custos indiretos dos gastos de pessoal .....	97
Tabela 8 -	Rateios dos gastos gerais .....	98
Tabela 9 -	Rateio dos custos primários .....	100
Tabela - 10	Rateio de material primário e ordenados e salários .....	101

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custos Baseado em Atividades
AHI	Autorização Internações Hospitalares
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
CPV	Custos dos Produtos vendidos
ERP	Enterprise Resource Planning
FAEC	Fundo de Ações Estratégicas e Compensação
IAFC	International Federation of Accountants
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INTEGRASUS	Incentivo de Integração ao Sistema Único de Saúde
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OMS	Organização Mundial de Saúde
OS	Organizações Sociais
OSCIP	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Coletivo
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PPA	Plano Plurianual
PAHI	Programa de Apoio aos Hospitais do Interior
SESDEC	Secretaria de Estado de Saúde e Defesa Civil do Rio de Janeiro
SIC	Sistemas de Informações Contábeis
SIH	Sistema de Informação Hospitalar
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
SSA	Serviços Sociais Autônomos

STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	16
1	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	22
1.1	Administração Pública.....	22
1.1.1	<u>Administração Pública Patrimonialista</u> .....	23
1.1.2	<u>Administração Pública Burocrática</u> .....	24
1.1.3	<u>Administração Pública Gerencial</u> .....	26
1.1.4	<u>Entidades não governamentais na prestação do serviço público</u> .....	29
1.1.5	<u>Características das instituições hospitalares</u> .....	31
1.2	Sistema de Custos .....	33
1.2.1	<u>Panorama mundial da utilização dos métodos de custos</u> .....	35
1.2.2	<u>Contabilidade de custos na prestação de serviço público</u> .....	43
1.2.3	<u>Custos hospitalares</u> .....	50
1.2.4	<u>Métodos de custeio e suas características</u> .....	51
1.2.5	<u>Sistema de custos nas tomadas de decisões</u> .....	60
2	<b>METODOLOGIA</b> .....	64
2.1	Método.....	64
2.2	Coleta de dados.....	66
3	<b>ESTUDO DE CASO</b> .....	68
3.1	Campo de aplicação da pesquisa .....	68
3.1.1	<u>Município Engenheiro Paulo de Frontin</u> .....	69
3.1.2	<u>Hospital Nelson Salles</u> .....	70
3.2	Fonte de recursos .....	75
3.3	Aplicação dos recursos.....	79
4	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	91
5	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	104
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	107

## INTRODUÇÃO

A relevância do tema proposto neste trabalho compreende dois aspectos para o desenvolvimento da dissertação. O primeiro, avançar pelo critério histórico da evolução da administração pública até o momento contemporâneo, que qualifica o entendimento da prestação de serviço público saúde por uma entidade privada. O segundo, abordar o assunto do controle dos gastos públicos e a aplicação desses gastos de forma eficiente, anseio de uma sociedade democraticamente constituída. Portanto, assuntos distintos que se completam no processo de resposta ao problema de pesquisa.

No contexto histórico, a Administração Pública, ao longo dos anos, vem passando por mudanças que alteram a sua forma estrutural e conceitual na gerência da coisa pública. Pioneiramente, as mudanças remontam a época da idade média, onde predominou Administração Pública patrimonialista, das monarquias absolutistas que tinham o patrimônio público como bens pessoais do próprio governante, favorecendo o surgimento de irregularidades na gestão da administração, que favorecia o nepotismo e a corrupção, atitudes essas não aceitáveis no Brasil atual.

Posteriormente, surgiu à Administração Pública burocrática conhecida como modelo Racional – Legal, que adequa os meios aos fins. Teve início por incompatibilidade com o capitalismo industrial e com a democracia parlamentar voltando-se para si, dissociando do princípio de servir ao cidadão; também, características essas não aceitas no Brasil atual.

Atualmente, vigora a Administração Pública gerencial, que ganhou força no Brasil nos anos de 1990, quando da Reforma do Aparelho do Estado, a qual descentralizou as atividades exclusivas das não-exclusivas do Estado nas suas ações. Momento histórico que permitiu a participação privada na atividade de serviço e compila os dois assuntos que montam o tema desta dissertação.

Constitucionalmente, esse processo teve amparo na Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, que traz o princípio da eficiência a ser aplicado em todos os seus atos. Para alcançar a eficiência pretendida, formas de representações sociais como: Organizações Sociais, os Serviços Sociais Autônomos e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Coletivo passaram a exercer atividades não-exclusivas, até então, prestadas pelos órgãos públicos.

Portanto, o Estado ganhou forma e estrutura descentralizadas, onde entidades privadas ganham funções próprias na execução de serviços não-essenciais ao Estado, para suprir aquela



desoneração da prestação de serviços públicos não-prioritários, trazida pela nova estrutura gerencial, como exemplo a saúde.

Além da prestação do serviço público, que é uma das características das entidades públicas, necessita-se, por parte da população, de melhor aplicação dos recursos públicos escassos e, por conseguinte, gerar um aumento de satisfação do Bem-Estar Social pelos usuários.

A exposição da insuficiência de recursos para contemplar todas as necessidades sociais e, cada vez mais, com as participações sociais atuando no controle da coisa pública, por intermédio das instituições sem fins lucrativos. Por conta disso, torna-se prioridade a utilização de um sistema de custos adequado, que viabilize a análise dos custos com a finalidade de alcançar a eficiência, além do controle eficaz que possibilita a metodologia de custeio.

O sistema de custos tem a finalidade, na visão de Perez Júnior (2001), de: “o sistema de custos é uma ferramenta que fornece informações sobre a estrutura de custos das organizações”.

Com o objetivo de alcançar a finalidade, anteriormente descrita pelo autor Perez Júnior (2001), o instrumento viável é a ciência social contábil, que é o instrumento que viabiliza as metas pretendidas para as instituições na gestão dos recursos. Como afirma Franco (1997, p. 21):

A contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Para tanto, Franco (1997) ratifica que a contabilidade tem como uma de suas principais finalidades a de informar aos interessados internos e externos à Instituição, como são geridos e administrados os interesses diversos daqueles públicos.

A contabilidade de custos - uma das especialidades da contabilidade - tem como objetivo apurar os custos dos produtos ou serviços vendidos ou prestados, além de outros, como auxiliar os gestores e governantes na elaboração do planejamento orçamentário.

Para Deakin; Maher (1987), segundo Souza (2013, p. 32), “o custo é um fator que deve ser analisado por consistir em um investimento de recursos no presente que gerará recursos no futuro, ou seja, corresponde a parcela do gasto que é consumido eficientemente na produção de bens e serviços”.

Na visão de Souza (2013, p. 33):

O custo é concebido como uma informação gerencial, a classificação dos custos possibilita que esses sejam identificados e, posteriormente, calculados, facilitando, por exemplo, a definição dos preços dos serviços oferecidos, bem como do desempenho financeiro de uma organização.

Souza (2013) classifica custos como uma peça gerencial, a qual classifica e quantifica elementos da produção que servirão de informação para definição de preços e desempenho financeiro da instituição.

A ciência contábil em custos absorve informações que demonstram a entrada dos bens de produção que gerarão na saída da produção recursos que cubram ou possam cobrir os gastos suportados no exercício da finalidade da instituição. Em favorecimento ao raciocínio de SILVA (2004) entende que:

Custos é uma técnica de apuração e análise de gastos incorridos no processo de produção e prestação de serviço, podendo ser aplicado de duas maneiras: a) por produto e/ou serviços, objetivando a apuração dos custos apropriados diretamente nos produtos e serviços; e b) por setor ou seccional que, além de apurar os custos do produto, controla os custos do setor ou unidade produtora.

A contabilidade, como instrumento de informação, tem como uma de suas finalidades, anteriormente apontada por Franco (1997), a informação. Portanto, as informações geradas pela contabilidade de custos demonstra uma visão de como os recursos são consumidos na produção ou prestação de serviço pela organização, além, de servir como instrumento de gestão, pois gera informações às tomadas de decisões.

Souza (2013, p. 38) afirma que “dentre as ferramentas de gestão utilizadas para possibilitar o aumento da eficiência das organizações hospitalares, destacam os sistemas de custeio”. Portanto, o sistema de custos é uma das ferramentas indispensável às organizações que desejam alcançar resultados favoráveis pela eficiência, servindo de diagnóstico ao apontar vantagens e desvantagens do processo de produção de bens e serviços.

A eficiência, na prestação de serviço público, está vinculada à outros princípios constitucionais intrínsecos, como a eficiência e a economicidade. Ambos, demonstram se os gestores públicos alcançaram os objetivos pretendidos e alcançaram os anseios pretendidos pela sociedade. Uma das formas de cumprir com esses objetivos seria a implantação de uma método de custeio que auxilie a instituição ao dimensionar seus gastos para melhor aplica-los, conforme suas necessidades institucionais.

Dentre os métodos mais utilizados no Brasil, que têm a finalidade de apropriar os custos aos produtos finais encontram-se: o custeio por absorção, que tem a atribuição de alocar integralmente os custos do ciclo operacional ao produto final; o custeio direto ou variável, que tem como objetivo atribuir ao produto final os custos de produção variáveis

diretos e indiretos; e o custeio baseado em atividades (ABC), que tem como finalidade analisar o comportamento dos custos por atividades e estabelecer relações entre as atividades e o consumo dos recursos.

A aplicação do sistema de custeio na prestação de serviço público hospitalar corrobora com a prática da administração pública gerencial, que estabelece o resultado pela eficiência como uma meta a ser alcançada. Para alcançar a finalidade deste trabalho será aplicado aos custos do Hospital Nelson Salles - objeto deste estudo de caso e que presta serviço público de saúde no Município Engenheiro Paulo de Frontin, em colaboração com o Poder Executivo local, pois os recursos atribuídos ao hospital são repassados por convênio firmado por decreto Municipal – a metodologia do custeio por absorção.

Como o hospital em tela, não dispõe de sistema de custos que trate de seus gastos nas suas ações e segundo a afirmação de Mauss e Souza (2008, p. 45) o custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e seu uso é dimensionado [...] para apresentar relatórios ao público externo, auditoria e fisco”. Portanto, o objetivo inicial não será atribuir um objeto de custos para identificar o valor final de um serviço no processo de produção e sim fazer um primeiro levantamento dos seus gastos.

Diante deste contexto, a utilização do custeio por absorção ou tradicional justifica-se por alguns motivos relevantes, que ora se enumera: 1) é o único método aceito pelo fisco, pois o hospital é isento de impostos Federais, Estaduais e Municipais em função da sua filantropia. Para a importância dessa justificativa, quando em visita ao hospital, este passava por uma fiscalização do Ministério Público Federal e da Receita Federal do Brasil, por motivos de denúncia efetuadas aos órgãos, contra o hospital, sobre aplicação incorreta dos recursos repassados ao hospital; 2) o hospital não dispõe de nenhum método de mensuração de custos. Prudencialmente, utiliza-se o método tradicional e explica-se por ser um método flexível e que pode ser aperfeiçoado gradativamente, segundo os interesses da instituição; 3) permite a apuração por centro de custos; 4) apresenta relação favorável entre custo benefício na implantação, pois reconhece todos os custos e faz com que os produtos absorvam.

A não utilização de outro método de custeio utilizados no Brasil, como o custeio variável ou direto e o custeio baseado em atividades, justifica-se por serem métodos que têm como cunho, exclusivamente, a questão gerencial, apresentando pontos negativos nas suas utilizações, que desvinculam do objetivo central deste trabalho, que serão descritos no referencial teórico.

Assim sendo, este trabalho tem como problema de pesquisa, responder como a aplicação de um método de custeio nos gastos de serviço público de saúde hospitalar,

executados pelo Hospital Nelson Salles, corrobora para a eficiência da qualidade da prestação de serviço público de saúde em apoio ao Município Engenheiro Paulo de Frontin?

## **OBJETIVO GERAL**

- Realizar o levantamento das ações existentes nos procedimentos de apuração dos custos na prestação do serviço público de saúde do Hospital Nelson Salles - localizado no Município Engenheiro Paulo de Frontin (RJ)- pelo Método de Custeio por Absorção, durante o exercício de 2012.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Descrever os gastos atribuídos na prestação do serviço público de saúde no Hospital Nelson Salles, referente ao exercício de 2012, localizado no Município Engenheiro Paulo de Frontin, Rio de Janeiro.
- Aplicar aos custos descritos, no exercício de 2012, o método de custeio por absorção, após a identificação dos custos.

Com esse intuito, esta dissertação está dividida em cinco seções; a primeira, referencial teórico, faz uma abordagem do ambiente da administração pública, que demonstra a evolução da administração pública ao passo que permite o setor privado exercer atividades de serviço público em colaboração com o ente da federação; e o sistema de custo, ferramenta que viabiliza a análise, instrumento de informação e gestão. A segunda seção descreve a metodologia e a coleta de dados a serem empregados no estudo de caso. A terceira seção, estudo de caso, inicialmente, faz uma contextualização do Município Engenheiro Paulo de Frontin e do Hospital Nelson Salles, onde o hospital está inserido e que será o objeto de estudo desta dissertação. Posteriormente, a seção análise e discussão dos resultados descreve a análise dos custos do hospital, ancorado pelo método de custeio por absorção. A conclusão, quinta e última seção, aborda os achados do estudo ao descrever os gastos atribuídos na prestação do serviço público de saúde e faz sugestões para implantação do sistema de custos

no Hospital Nelson Salles, por departamentalização, o qual demonstrará a visão do funcionamento do organismo da instituição na execução dos seus recursos e, finalizando, com as Referências, que trazem toda a fundamentação dos autores utilizadas para realização desta dissertação.

## **1 REFERENCIAL TEÓRICO**

Esta seção descreve temas referentes à Administração pública, que apresenta a evolução da administração ao longo dos tempos, das instituições hospitalares e faz referência às instituições que atuam na prestação de serviço público de saúde, por intermédio da administração pública gerencial. A subseção sistema de custos aborda a importância do método de custeio no controle dos gastos públicos, contextualizando os principais métodos de custeio utilizados, que são o custeio por absorção, o custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades (ABC), com suas principais vantagens e desvantagens na sua utilização.

### **1.1 Administração Pública**

Em uma visão geral, a estrutura da Administração pública, ao longo dos anos, passa por diversas formas para atingir sua finalidade, que é o bem comum. Para isso, a administração pública - forma de administração do Estado -insere-se no contexto do aparelho do Estado e tem como função: planejar, dirigir, orientar, controlar e determinar as ações do governo, para satisfação do interesse público. Matias-Pereira (2010, p. 112) assim define Administração Pública:

[...] aparelho de Estado organizado com a função de executar serviços, visando à satisfação das necessidades da população [...] se apresenta como uma organização que tem como objetivo de pôr em prática funções políticas e serviços realizados pelo governo.

Historicamente, a Administração Pública desenvolveu-se na base de três modelos básicos de administração aplicados no setor público, que são: Administração Pública Patrimonialista, que tem como sua principal característica o nepotismo e a pessoalidade do monarca; a Administração Pública Burocrático, onde o formalismo encontra-se como a sua principal marca e, finalmente, a Administração Pública Gerencial que teve a descentralização dos serviços não-essenciais ao setor privado, como uns dos principal feitos deste período contemporâneo. Esses modelos se sucedem ao longo dos anos, respectivamente, sem que um elimine o outro totalmente.

### 1.1.1 Administração Pública Patrimonialista

Inicialmente, a administração patrimonialista teve início na idade média e predominou nas monarquias absolutistas do século XV ao XVIII, chegando ao fim no século XIX por incompatibilidade com o capitalismo industrial e com a democracia parlamentar.

Para Matias-Pereira (2010, p. 112) o Estado como organização patrimonial, atravessa o século XIX e chega quase até o final do século XX como burocrático. No final do século XX, passa a ser uma organização gerencial. Ainda, conforme o referido autor:

Na trajetória histórica do Estado Moderno ocorreram apenas duas reformas administrativas significativas: Reforma burocrática e a Reforma da gestão pública, onde Reforma burocrática: tem início na segunda metade do século XIX. Trata-se do processo de transição do estado patrimonial para o Estado burocrático weberiano; Reforma da gestão pública: orienta a transição do estado burocrático para o Estado gerencial.

Em complemento ao raciocínio, o conceito weberiano de patrimonialismo refere-se à forma de dominação que se exerce em função do pleno direito pessoal, originariamente orientada pela tradição, em que falta a distinção entre a esfera privada e a pública. Para (WEBER, 1991) “A administração pública é tratada como assunto pessoal do governante e a propriedade pública como parte do seu patrimônio pessoal”.

Nesse contexto, o modelo de Administração Pública contemporâneo foi o meio encontrado para administrar um Estado burocrático e a gestão pública foi à maneira encontrada para administrar os Estados que utilizam o modelo gerencial.

No caso brasileiro a Administração Pública patrimonialista teve origem na cultura lusitana centralizada no poder real e estavam ancoradas no sistema de privilégios, que a proximidade do rei e da corte prevalecia recompensas em benesses, prestígio e cargos.

Segundo Flores, Cesar e Melo Neto (2006) o modelo patrimonialista tem como principais características: a administração é do estado, mas não é pública; não visa ao interesse público; predomínio de práticas patrimonialista e clientelista; nepotismo; o estado era patrimônio do rei; formato do bacharelismo; privilégios pessoais na ocupação dos cargos públicos.

Tais características demonstram que na gestão da coisa pública o interesse era particular do soberano em detrimento ao interesse público, onde este é caracterizado pela prestação do serviço público a população diretamente interessada, quem tem a soberania popular.

Portanto, a Administração Pública Patrimonialista funciona como uma extensão do poder soberano, onde a res pública não é diferenciada da res privada, ou seja, o soberano não faz clara distinção entre patrimônio público e seus bens privados. Essa não-diferenciação do que é público e do que é privado favorece ao nepotismo. Segundo Borja (1996) “nepotismo refere-se à origem do termo como uma aglutinação de nepote + ismo, cujo significado faz menção aos favores concedidos por alguns papas aos seus sobrinhos”.

Essa relação próxima entre administração patrimonialista e nepotismo traduz uma herança vista nos órgãos públicos, onde pessoas não capacitadas exercem atividades de relevância que impactam na qualidade da prestação do serviço público, Conforme Matias-Pereira (2010, p. 113):

O aparelho do Estado atua como uma extensão do poder do monarca. Os servidores públicos possuem status de nobreza real. Os cargos funcionam como recompensas, o que gera o nepotismo. Isso contribui para a prática de corrupção e do controle do órgão público por parte dos soberanos.

As práticas de favorecimento pessoal, nepotismo e corrupção são elementos vistos facilmente em uma administração patrimonialista. Pensamento similar ao de Paes de Paula (2005), que afirma que:

[...] no Brasil, em razão da tradição patrimonialista, os empregos e benefícios que auferem o Estado costumam estar relacionados aos interesses pessoais e não aos interesses públicos. Partindo deste entendimento, o nepotismo é elemento da prática do patrimonialismo, colaborando para a escolha de pessoas que irão desempenhar funções públicas, escolhas feitas de acordo com questões pessoais e não com base na meritocracia, ratificando a relação próxima entre o patrimonialismo e o nepotismo.

Diante das características anteriormente apontadas sobre o modelo patrimonialista, este favorece as relações pessoais dos monarcas, não discrimina o patrimônio público do particular do monarca, que enfraquece o controle gerando nepotismo e corrupção.

### 1.1.2 Administração Pública Burocrática

Diante do cenário atribuído pela administração patrimonialista descritos acima, surge na segunda metade do século XIX - como modelo de combater os desmandos autoritaristas do sistema patrimonialista - a Administração Pública Burocrática. Afirma Matias- Pereira (2010, p. 113) que:

A Administração Pública burocrática [...] pregava os princípios do desenvolvimento, da profissionalização, ideia de carreira pública, hierarquia funcional,



impessoalidade, formalismo; tudo cominava no poder legal, colocando *a priori* as metas de acabar com o nepotismo e com a corrupção.

Essas características apregoadas pelo modelo burocrático inibiram o nepotismo e as atividades de interesse pessoal do monarca, descaracterizando o modelo patrimonialista. Com isto, a forma burocrática de Administração alastrou-se por todos os tipos de organizações do século XX. No entendimento de Weber (1991):

Esse modelo traz como características principais a hierarquia da autoridade, oriunda das organizações militares; caráter legal das normas e regulamentos, a autoridade burocrática fundamenta-se em normas e regulamentos, onde cada organização tivesse sua própria constituição a ser seguida; impessoalidade nas relações, a obediência é impessoal - não se presta consideração a pessoa do chefe - e sim ao cargo que ocupa; meritocracia, a admissão, transferência e remoção dos funcionários são baseadas no mérito e na competência técnica, e não em critérios particulares e arbitrários; e a especialização da administração, o que se desejava era a profissionalização de todos os membros.

Desta forma, os autores Matias-Pereira (2010) e Weber (1991) descrevem que as principais características do modelo burocrático inibem às práticas exercidas pelo modelo patrimonialista.

No modelo burocrático de Weber (1991) “seria uma forma de dominação, que se manifestaria no tipo ideal de denominação legítima”. A forma de dominação era entendida como dominação racional-legal, como explica o autor:

Fundada na legitimidade que as ordens possuem dentro de posições específicas, as quais conferem ao indivíduo o direito de mando; dominação tradicional, que tem sua origem na crença e nas tradições correntes, as quais conferem legitimidade àqueles representantes da autoridade; e dominação carismática, baseada na administração da conduta exemplar de uma pessoa, que lhe propicia o poder de ordem.

Racionalidade para Weber (1991) é um conceito estreitamente relacionado à burocracia, neste sentido weberiano, a racionalidade implica adequação dos meios aos fins.

No conceito burocrático, isso significa eficiência. A definição do autor sobre racionalidade aponta o caminho adotado pela administração burocrática, que estabelece o modelo do Estatal ideal, onde identifica o serviço público como interesse público, a neutralidade ideológica do serviço público, ênfase na efetividade e segurança das decisões, eficiência racionalidade na administração e afirmação do poder do Estado.

Reforçando essa ideia, o autor, também, aponta como vantagens do modelo: racionalidade em relação ao alcance dos objetivos da organização; precisão na definição do cargo e na operação, pelo conhecimento exato dos deveres; e rapidez nas decisões, pois cada um conhece o que deve ser feito e por quem e as ordens e papéis tramitam através de canais preestabelecidos.

Com os desmandos apontados pelo modelo patrimonialista, somente um modelo que apresentasse características opostas serviriam como elementos para enfraquecer e combater os desmandos da impessoalidade na gestão da coisa pública. Neste sentido o surgimento do modelo burocrático advém de outros países descritos, conforme a origem da administração burocrática descrita por Bresser Pereira (1997):

A administração burocrática clássica, baseada nos princípios da administração do exército prussiano, foi implantada nos principais países europeus no final do século passado; nos Estados Unidos, no começo deste século; no Brasil, em 1936, com a reforma administrativa promovida por Maurício Nabuco e Luís Simões Lopes. É a burocracia que Max Weber descreveu, baseada no princípio do mérito profissional.

O ambiente burocrático tem como base um Estado centralizado, onde o controle de todos os atos são passíveis de serem exercidos em um Estado pequeno, cujas funções são mínimas, o que não necessita de um modelo de gestão descentralizado para a prestação do serviço público. Como explica Matias-Pereira (2010, p. 114):

[...] quando o Estado passa a ser democrático (século), e tem como responsabilidade gerar o bem comum, por meio adequado das crescentes demandas da população, ocorre significativa ampliação das suas funções nos campos socioeconômico e político. O aumento dessas pressões e a incapacidade do Estado burocrático de atendê-las de maneiras satisfatória colocam em xeque o Estado burocrático. Tem-se, portanto, início o processo de transformações, com a introdução da reforma da gestão pública, que busca transformar o modelo de Estado burocrático em Estado gerencial.

Diante dessas inconsistências, entre as novas necessidades sociais e a incapacidade do Estado burocrático de atender as novas demandas, surge a Administração Pública Gerencial.

### 1.1.3 Administração Pública Gerencial

O aumento das necessidades dos cidadãos nos países passou a ter outro foco na prestação de serviço por parte da administração pública, em resposta às exigências pleiteadas pelos cidadãos, a gestão pública ganha outro contorno. Para Matias-Pereira (2010, p. 118) “o surgimento dessas necessidades está relacionado ao desenvolvimento tecnológico, abertura e expansão dos mercados, globalização da economia mundial”. A mudança, mesmo que parcial do estado burocrático para o gerencial, não deve ser visto como um rompimento do modelo anterior, pois visa a melhorar a qualidade dos serviços ofertados, aumento da qualidade dos mesmos serviços e flexibilidade das regras da burocracia.

Segundo Matias-Pereira (2010, p. 104) “esta mudança nas necessidades veio impulsionar a realização de reformas na Administração Pública de inúmeros países que tinham a necessidade de melhorar a eficiência e a eficácia das suas prestações”.

Para tanto, a gestão pública tem que passar por mudanças que adotem as melhores práticas do setor privado a serem aplicadas pela Administração Pública, já que neste tipo de administração o cidadão é o cliente das prestações de serviço público. Entretanto, para essa prática, o Estado tem que passar por mudanças que alterem a sua forma e estrutura, segundo OLÍAS (2001) são necessárias alterações na redução do setor público, pois este será responsável pelos serviços essenciais; maior autonomia e responsabilidade dos gestores; delegação e descentralização da prestação dos serviços não essenciais; ênfase nos resultados, por indicadores de avaliação; equilíbrio financeiro; forma de contratação de pessoal mais flexível; qualidade na prestação do serviço público e transparência da informação.

A concretização desta forma de administração vem sendo efetivada de várias formas nos diversos países que adotam esta forma de gestão, no caso brasileiro as privatizações, concessões de serviço público ao setor privado, criação de agências reguladoras, parceria público-privado, entre outras. Bresser-Pereira (2006) argumenta que: “[...] ocorrerá em todos os países, uma vez iniciada, não há alternativa senão dar-lhe prosseguimento, ressaltando que os caminhos serão vários, porque a reforma tem uma amplitude de instituições e de práticas muito grande”.

Ratificando o raciocínio, Bresser-Pereira (2001, p.30) entende que o Estado gerencial vai “além de criar agências reguladoras: é também o Estado democrático e eficiente que financia a fundo perdido os serviços sociais e a pesquisa científica e age como capacitador da competitividade das empresas privadas”.

Para Hood (1991), a expressão “Nova Administração Pública”, no contexto do processo de reforma do aparelho de Estado, foi incorporada no Brasil como Administração Pública gerencial. Segundo o autor Hood (1991) “a formulação de políticas passa a ser entendida como a definição de objetivos e missão da organização, da meta desempenho e dos indicadores de avaliação”.

As definições de Bresser-Pereira (1997) sobre a origem da nova administração pública, no caso brasileiro versa no pensamento que:

A administração pública gerencial brasileira está ligada ao intenso debate sobre a crise de governabilidade e credibilidade do Estado na América Latina durante as décadas de 1980 e 1990. Esse debate se situa no contexto do movimento internacional de reforma do aparelho do Estado, que teve início na Europa e nos Estados Unidos. Para uma melhor compreensão desse movimento, é preciso levar

em consideração que ele está relacionado com o gerencialismo, ideário que floresceu durante os governos de Margareth Thatcher e de Ronald Reagan.

Tanto na Europa quanto nos Estados Unidos o movimento gerencialista no setor público é baseado na cultura do empreendedorismo, que é um reflexo do capitalismo flexível e se consolidou nas últimas décadas por meio da criação de um código de valores e condutas que orienta a organização das atividades de forma a garantir controle, eficiência e competitividade máximos, assim afirma Harvey (1992).

Ainda, segundo Bresser-Pereira (1997) no Brasil:

Esse movimento ganhou força nos anos 1990 com o debate da reforma gerencial do Estado e o desenvolvimento da administração pública gerencial [...] também conhecida como nova administração pública, emergiu como o modelo ideal para o gerenciamento do Estado reformado pela sua adequação ao diagnóstico da crise do Estado realizado pela aliança social liberal e por seu alinhamento em relação às recomendações do Consenso de Washington para os países latino-americanos.

A Administração Pública Gerencial, de uma forma legal, teve seu início com a vigência do Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro, de 1967, onde dispões sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Entretanto, o referido documento abarcou somente as atribuições ao Executivo Federal, não englobando assim as demais esferas federativas e demais Poderes constituídos.

Posteriormente, a Emenda Constitucional, n° 19, de junho de 1998 modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Esta trás arcabouços normativos a serem seguidos por todas as esferas administrativas de todos os poderes discorre sobre as forma de contratação dos servidores públicos, avaliação de desempenho destes e outras determinações para alcançar a eficiência do serviço público.

Bresser-Pereira (1997) entende que a referida Emenda Constitucional teve importância fundamental no contexto gerencial, conforme descrito abaixo:

Viabilizada pela promulgação da emenda constitucional de 1998, essa reestruturação seguiu as recomendações previstas no Plano Diretor e a atividades estatais foram divididas em dois tipos: a) as “atividades exclusivas” do Estado: a legislação, a regulação, a fiscalização, o fomento e a formulação de políticas públicas, que são atividades que pertencem ao domínio do núcleo estratégico do Estado, composto pela Presidência da República e os Ministérios (Poder Executivo), e que seriam realizadas pelas secretarias formuladoras de políticas públicas, pelas agências executivas e pelas agências reguladoras; b) as “atividades não-exclusivas” do Estado: os serviços de caráter competitivo e as atividades auxiliares ou de apoio. No âmbito das atividades de caráter competitivo estão os serviços sociais (e.g. saúde, educação, assistência social) e científicos, que seriam prestados tanto pela iniciativa privada como pelas organizações sociais que integrariam o setor público não-estatal.

De acordo com Bresser-Pereira (1997), a nova administração pública se diferencia da administração pública burocrática por seguir os princípios do gerencialismo. Para alcançar seus objetivos, o novo modelo de gestão, que serve de referência para os três níveis governamentais – federal, estadual e municipal –, deveria enfatizar a profissionalização e o uso de práticas de gestão do setor privado. Esse modelo de reforma e de gestão foi efetivamente implementado durante o primeiro mandato do governo do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso no ano de 1994.

#### 1.1.4 Entidades não governamentais na prestação do serviço público

No Brasil, a partir de 1990, começou a reestruturação da administração pública denominada reforma administrativa. Teve como intuito de minorar a área de atuação do Estado, assim entendida a capacidade dos órgãos estatais de manter em nível adequado os necessários investimentos no setor público, para cumprir a contento suas atribuições na forma em que foram definidas na Constituição de 1988.

A Emenda Constitucional nº19, de 1998, foi o mais importante instrumento normativo atribuído à reforma administrativa para alcançar seus objetivos pretendidos, a qual põe em prática a edição de leis ordinárias e atos infralegais complementares às metas implantadas na Constituição, imputadas pela referida emenda.

Primeiramente, foram três as metas que alicerçaram a reforma, entre elas, duas estão diretamente ligadas e merecem maior observação: a primeira refere-se ao afastamento do Estado na prestação direta de serviços públicos propriamente ditos; desta forma, originou a delegação da execução do serviço à iniciativa privada, para controlar a descentralização do serviço, surge a figura das agências reguladoras; e, por seguinte, a diminuição direta do Estado em várias áreas de atuação de interesse coletivo, como saúde, educação, cultura. Para suportar a descentralização pretendida, a atividade de fomento à iniciativa privada sem fins lucrativos foi o elo que fortaleceu a parceria entre os setores público e privado, este com a instituição das organizações sociais e das organizações das sociedades civis de interesse público, surgindo, assim, o terceiro setor.

As entidades que integram o terceiro setor são pessoas jurídicas de direito privado criadas pelo setor privado, por conseguinte, não fazem parte da Administração Pública. As

entidades no cenário público e privado são compostas por órgãos e instituições que têm finalidades diversas, segundo as necessidades que o mercado ou a população impõe.

O Primeiro Setor é composto pelas entidades políticas e administrativas, que têm como uma de suas características prestarem o serviço público, neste caso não objetiva o lucro; o Segundo Setor é formado por instituições privadas e estão inseridas no mercado competitivo, onde têm o lucro como objetivo a ser alcançado no mercado; e, finalmente, o Terceiro Setor, que são criadas para prestarem, sem fins lucrativos, serviços ou alguma atividade de interesse público coletivo de natureza não-essencial, para isso, recebem incentivos do parte do setor público. Portanto, exercem atividades não-exclusivas do Primeiro Setor, sendo suas áreas usuais de atuação a saúde, a educação, a cultura, a pesquisa e a assistência social.

No exercício dos serviços públicos coletivo, em apoio às esferas administrativas, as principais instituições privadas criadas por particulares são:

- Os Serviços Sociais Autônomos (SSA), que têm como características: são pessoas jurídicas de direito privado instituídas por particulares para prestar, sem fins lucrativos, serviços de educação e assistência a categorias profissionais ou econômicas determinadas. Portanto, ela se diferencia das outras em função de atuarem sempre voltados a certa categoria profissional ou econômica.
- As Organizações Sociais (OS), que são pessoas jurídicas de direito privado que realizam, sobre sua própria responsabilidade, serviços públicos de interesse coletivo não-privativas da União, Estados e Municípios, logo, podem ser desempenhadas independente da delegação do ente político. Para isso, recebe do ente federativo; auxílio; permissão de uso de bens públicos; parcela dos recursos orçamentários; e, em alguns casos, dispensa de licitação nos contratos de prestação de serviços relacionados às atividades.
- As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Coletivo (OSCIP) são entidades privadas sem fins lucrativos, que desenvolvem atividades de interesse coletivo. Após o procedimento de qualificação, recebem do Estado diversos tipos de incentivos para desempenharem os serviços, recebem do Estado uma especial qualificação, mediante a assinatura de um instrumento legalmente denominado termo de parceria.

As instituições OS e as OSCIP diferem dos Serviços Sociais Autônomos, pois aquelas atuam, exclusivamente, em atividades de interesse coletivo, ao passo que esta atua em área de certa categoria profissional ou econômica.

Na esfera Federal, a lei 9.790 de 1999 estabelece as normas básicas da modalidade de parceria entre o Poder Público e a iniciativa privada, entre os seus artigos, ressalta o § 1º do art. 3º, que define taxativamente o objeto social de sua atuação, aqui elencadas as principais:

- assistência social;
- promoção gratuita da educação ou da saúde;
- promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; e
- promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais.

A discriminação da instituição como OSCIP estabelece a celebração de um termo de parceria, o qual constará os direitos e obrigações dos setores públicos e privados, os resultados e os prazos pretendidos pelas partes, os critérios de avaliação do desempenho da parte privada, a obrigação de apresentar relatório das atividades prestadas e prestação de contas.

Nesse contexto, a administração pública tem um viés gerencial, pois a partir da reforma administrativa o Estado transfere a iniciativa privada os serviços públicos não-essenciais, os quais estabelece meios de controles para que se tenha uma melhor eficiência, por parte do setor privado, e o pelo setor público exerça de forma mais eficaz as suas atividades fins.

#### 1.1.5 Características das instituições hospitalares

A palavra hospital, deriva do latim *hospitium*, retoma o termo de hóspede. Para Mirshawka (1994), pioneiramente, caracteriza-se por uma instituição religiosa, espiritual e filantrópica destinada à amparar os pobres; por conseguinte, passou a ser vista como uma entidade de amparo aos doentes. Ao passar dos tempos a instituição foi adquirindo outras práticas ao auxílio dos pobres e enfermos, conforme o Informe Técnico nº 122 de 1957, da Organização Mundial de Saúde (OMS), a organização hospitalar é definida por Cherubin; Santos (1997):

Como parte integrante de um sistema coordenado de saúde cuja a função é dispensar à sociedade completa assistência à saúde, tanto curativa quanto preventiva, incluindo serviços em domicílio extensivos à família e um centro de formação para os que trabalham no campo de saúde e de pesquisas biossociais.

Em complemento aos autores Cherubin e Santos (1997), a OMS definiu, de acordo com o informe, que as ações de saúde englobam, além das atividades de restauração da saúde e prevenção da saúde, o exercício das ações educativas e promoção a pesquisa. Para tanto, os hospitais exercem a função estrutural ao exercício da atividade de saúde, neste entendimento a classificação das unidades hospitalares faz-se necessário à prestação do serviço de saúde, haja vista, os hospitais têm finalidades diferentes.

O hospital pode ter classificação diferente, conforme sua finalidade. Podem ser hospital geral e especializado ou tradicional e assistencial, de acordo com os ingressos financeiros para executarem suas ações. Souza et al. (2006) vislumbra outras classificações: os públicos, os privados com fins lucrativos, os privados sem fins lucrativos (os filantrópicos) e os universitários.

Para Ribeiro (1997) o hospital geral é aquele que atende pacientes que necessitam de especialidades médicas diversas ou ter finalidade específica, como hospital de ensino; ter suas ações limitadas a um erário, como hospital infantil; ou atender um determinado grupo da comunidade, como hospital militar. É característico desse grupo de hospital é o público geral ou específico, mas não a especialidade, que são várias. Ao contrário do hospital especializado que destina suas ações a uma só especialidade médica, como hospital de queimados (MIRSHAWKA,1994).

“Os hospitais tradicionais, normalmente, têm caráter filantrópico e são sustentados por instituições religiosas”, segundo Cherubin e Santos (1997), também como características, os hospitais assistenciais não têm fins lucrativos e são administrados por entidades privadas. Os hospitais tradicionais e os assistenciais têm ações de hospitais gerais e são filantrópicos, diferenciando-se um do outro em função da fonte de recurso recebida para custear suas ações: os tradicionais são financiados por instituições religiosas; o outro, os assistenciais, são geridos por instituições privadas.

O hospital quando adquire a personalidade filantrópica é obrigado a oferecer atendimento em regime de internação aos que buscarem os seus serviços e devem possuir um quadro amplo de sócios-gestores solidários e responsabilidade ilimitada por todas suas ações operacionais e socioeconômicas.



Conforme o autor Souza et al. (2006) os hospitais filantrópicos são organizações beneficentes, financiadas por recursos do Sistema único de Saúde (SUS) e de outras fontes, como operadoras de planos de saúde, por doações recebidas, por associados do hospital e particulares. Em contrapartida, usufruem de vantagens fiscais, tributárias e de subsídios para investimento, para o exercício das ações em serviço público de saúde em parceria com o ente federativo.

Segundo Souza (2013, p. 16):

“Os hospitais filantrópicos devem ser reconhecidos como organizações de Utilidade Pública e se credenciarem com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social”.

Souza (2013), ainda, salienta que para adquirir o certificado os hospitais devem cumprir algumas obrigações, dentre elas, que o percentual de atendimento aos pacientes conveniados ao SUS seja igual ou superior a sessenta por cento do total da capacidade operacional instalada no estabelecimento hospitalar.

## 1.2 Sistema de Custo

Os gestores se utilizam de diversas ferramentas para o aumento da eficiência de suas gestões. Dentre elas “o sistema de custeio, que se caracteriza pela soma de elementos de *inputs*, *outputs* e de *feedback*, que interagem para alcance do objetivo da instituição”, segundo Raimundini (2002).

Os sistemas de custeio são entendidos como subsistemas dos Sistemas de Informações Contábeis (SICs), que em linhas gerais, estes são definidos por Moscoveet al. (2002) como “um grupo de subsistemas ordenados para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações contábeis para fins de planejamento, tomada de decisão e controle”. Logo, as informações sobre custos, fundamentais às tomadas de decisões, compõem um dos subsistemas dos SICs.

Pensamento similar é defendido por Martins (2009, p. 28) que comenta “o sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade”.

Mauss e Souza (2008, p. 41) destacam “que não existe sistema de custo pronto e que sirva de modelo para qualquer empresa [...] cada um precisa moldar o seu sistema de acordo com sua complexidade, necessidade de informação e sua realidade operacional”.

Na visão de Perez Júnior (2001), “o sistema de custos é uma ferramenta que fornece informações sobre a estrutura de custos das organizações”. Diante desse ponto de vista, o autor elenca quais sistemas são mais adequados às organizações, listados a seguir:

- Apuração do custo dos produtos e dos departamentos: o sistema de custos fornece informações que possibilita a identificação dos responsáveis pelo consumo dos gastos dentro das organizações;
- Atendimento de exigências contábeis: a lei nº 6.404/76 determina que a escrituração contábil seja elaborada segundo os princípios contábeis; A metodologia indicada por este autor para atender os princípios contábeis é o denominado custeio por absorção;
- Atendimento de exigências fiscais: O único método aceito pela legislação de imposto de renda é o custeio por absorção;
- Controle dos custos de produção: para efeito do controle é indicado o custeio-padrão;
- Custos para melhoria de processos: o método de custeio baseado em atividades, este método identifica as atividades que não adicionam valor ao custo dos produtos e como se proceder para a sua eliminação;
- Auxílio na tomada de decisões gerenciais: neste caso o autor sugere que seja utilizado o método de custo direto ou variável, por ser capaz de gerar informações de forma mais rápida;
- Custos para otimização de resultados: o conceito de Teoria das Restrições que oferece informações sobre a superação de metas e resultados.

A contabilidade de custo exerce influência na elaboração do sistema de custos, pois esta especialidade da contabilidade elabora ou estrutura um sistema. Segundo Marion (1996, p. 60) os questionamentos como:

Qual a quantidade mínima que se deve produzir e vender para não se ter prejuízo? Qual produto é mais rentável para estimular sua produção? Qual produto deve-se cortar para aumentar a rentabilidade? É melhores produzir ou comprar de terceiros? Qual o preço adequado para cada produto? Sobre qual item de custos devemos exercer melhor controle? Como reduzir Custos?”.

Para o autor Marion (1996) a contabilidade de custos, ao responder essas questões através de um sistema de custeio, auxilia os gestores no processo da tomada de decisões e é uma ferramenta indispensável à eficiência e a obtenção de resultados satisfatórios da gestão.

Já para Leone (2009, p. 5):

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, com o auxílio às funções de determinação e desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Leone (2009) afirma que a contabilidade de custos, assim como as outras espécies de contabilidade, destina-se a produzir informações aos diversos níveis de setores, pois geram dados gerenciais.

Para Crepaldi (2004, p. 24) sistema de custos tem como objetivo gerenciar os custos e monitorar o desempenho. Conforme o autor o sistema pode ser utilizado para outras finalidades como:

- projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;
- sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos e descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez;
- auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo;
- orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos;
- escolher fornecedores;
- negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes;
- estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados e público-alvo.

As considerações atribuídas ao sistema de custos acima salientam que este instrumento de gestão alicerça os valores atribuídos ao processo produtivo e/ou de serviços, faz um diagnóstico de tempos e de movimentos no organismo operacional da instituição, além de subsidiar a entidade de elementos na gestão estratégica.

Dada a importância de um sistema de custos em uma instituição, tanto no aspecto operacional quanto no estratégico, a subseção a seguir descreve uma visão mundial da utilização de um controle dos custos, nas unidades públicas dos principais países de seus continentes. Descreve as fases, o qual ele se encontra e os métodos utilizados em alguns países.

### 1.2.1 Panorama mundial da utilização dos métodos de custos

A preocupação em desenvolver e utilizar um sistema de contabilidade de custos está presente em vários níveis governamentais de diversos países. Neste contexto, esta subseção apresenta como a contabilidade de custos está desenvolvida em alguns países. Também tem

como objetivo apresentar uma visão geral de como a contabilidade de custos é citada em estudos científicos, nestes países.

Para esta subseção Mauss e Souza (2008) fazem menção aos trabalhos efetuados por autores diversos no tema custos no serviço público, que vem crescendo de importância no Brasil e no exterior, principalmente pela necessidade de criar indicadores gerenciais para avaliar o desempenho e a qualidade do gasto realizado pelo gestor público. Na prática, é uma busca por instrumentos que permitam melhor direcionar decisões e avaliar os resultados de uma gestão eficaz.

De fato, como afirma Anthony e Herzlinger (1980), segundo Mauss e Souza (2008, p. 26), “que a uma tradição de manter controles de gestão inadequados em entidades sem fins lucrativos e que não é se surpreender que o mesmo ocorra em entidades de serviço público”. Tal realidade, pelo menos em boa parte, decorra da natureza destes procedimentos originalmente concebidos para mensurar estoques e calcular preços de venda, procedimento não utilizado no setor público.

Conforme o pronunciamento da International Federation of Accountants (IFAC, 2000):

Um número crescente de países está direcionando ações para organização e uso da contabilidade de custos motivados principalmente pela necessidade de lidar com o encolhimento de seus orçamentos. Além disso, críticas da sociedade quanto às formas e eficácia da gestão pública também têm provocado mudanças.

De qualquer forma e independentemente da causa, pode-se constatar maior preocupação da gestão pública sob o aspecto econômico. Certamente isso tem se refletido na adoção de uma contabilidade e orçamento mais acurados e fortemente direcionados à melhor gestão dos custos.

Na sequência, conforme Mauss e Souza (2008), são apresentadas algumas contextualizações sobre a utilização da contabilidade pública de custos interna e externamente ao Brasil.

No Brasil, o assunto está sendo discutido pelo Governo Federal, tendo sido constituída uma Comissão Internacional de Custos pela portaria número 945, de 26 de outubro de 2005. A comissão teve por objetivo elaborar estudos, fazer diagnósticos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de sistemas de custos na administração pública federal, como consta no relatório final emitido pela comissão em 2006.

Esta iniciativa governamental, também é uma resposta ao Acórdão 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU), que exigiu providências para que a administração pública federal possa dispor, com a maior brevidade possível, de sistemas de custos que

permitam, dentre outras utilidades, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira.

Em relação aos estados brasileiros, o Estado do Rio Grande do Sul foi o pioneiro ao implantar parcialmente um sistema de custos no Brasil, sob a liderança dos profissionais da Secretaria Estadual de Fazenda. Este sistema de custos está implantado apenas nesta Secretaria com expansão para as principais secretarias, como a educação.

Para Beulker e Bertó (2005), segundo Mauss e Souza (2008, p. 26):

O objetivo que levou à implantação do projeto é dotar o Estado de uma ferramenta gerencial para medir, controlar, avaliar os gastos, disponibilizando aos gestores informações e dados de apoio no processo de tomada de decisões, bem como atender ao artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que se refere à escrituração das contas dos entes federados.

Com isso, o Estado do Rio Grande do Sul conseguirá apurar, segundo Beulker e Bertó (2005), os custos por departamento, divisões, unidades, serviços prestados etc. Além disso, também disponibilizará informações dos gastos por função, subfunção e programa de governo, dessa forma, o governador do Estado terá informações que servirão para fundamentar decisões sobre a viabilidade dos projetos de governo, a estruturação dos planos de governo no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA). Posteriormente, conseguirá solicitar auditorias de gestão para verificar os resultados e a eficiência pública.

Alves e Francez (2006) destacam a importância da implantação de um sistema de custos no ambiente da administração pública municipal com vistas a disponibilizar um suporte adequado ao processo de tomada de decisão e direcionamento do recurso público. Ampliando o entendimento, os autores enfatizam que se trata de um instrumento de gestão que corrobora para o controle da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Ao discorrerem sobre a característica geral e estrutura de um sistema de custos, os autores Alves e Francez (2006), apesar de comentarem sobre o método de custeio por absorção, fazem explícita defesa da adoção do Custeio Baseado em Atividades (ABC), para alocação dos custos indiretos departamentais. Entretanto, pelo custo elevado de seu investimento, implantação e treinamento, a aplicação do método ABC é inviável no serviço público, em função da rotatividade e terceirização da mão-de-obra no setor público.

Segundo Mauss e Souza (2008, p. 30):

Algumas iniciativas foram identificadas em outros estudos específicos sobre a gestão pública municipal, como a implantação do sistema no Rio de Janeiro, subordinado às ações da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro. Apesar de seu início em 1995, somente em 2002 é que se iniciou a implantação do sistema de custos.

O sistema informatizado no Município do Rio de Janeiro tem como estrutura interligação com o sistema institucional e equipado com ferramentas de tecnologia avançada de *business intelligence* banco de dados. Atualmente, o sistema mensura os custos da Secretaria Municipal de Educação e planeja sua ampliação para outras áreas.

O processo de mensuração é baseado nos procedimentos do método de custeio por absorção. O sistema tem como objetivo obter o custo por aluno e a formação de indicadores gerenciais de custos que possam auxiliar os gestores a atingir metas de governo quantificadas físicas e financeiramente. Também tem como objetivo, utilização para fundamentar a elaboração do orçamento municipal e servir de base para planejamento, controle e tomada de decisões do prefeito, *controller* e demais dirigentes.

Em Salvador, tendo como objetivo mensurar o custo por aluno e por escola, Alves e Martinez (2006) destacam, conforme Mauss e Souza (2008, p. 31):

O sistema foi implantado em três das trezentos e sessenta escolas que compõem a rede da Secretaria Municipal de Educação. Implantado em 2003, e a exemplo do sistema do Rio de Janeiro, foi utilizado o método de custeio por absorção para alocação dos custos indiretos, já a acumulação dos custos se dá no sistema por processo. O motivo da escolha deste método explica-se por ser um modelo geral e flexível, que possa ser aperfeiçoado gradativamente de acordo com a evolução da dinâmica cultural, organizacional e tecnológica da entidade pública.

Os próprios autores (ALVES e MARTINEZ, 2006) defendem que no curto prazo o mais apropriado é o custeio por absorção com departamentalização e no médio e longo prazo o custeio baseado em atividades, após a realizarem uma análise comparativa entre os métodos de custeio. Em conclusão, o estudo demonstrou que as escolas municipais têm um custo inferior às das escolas privadas de porte econômico similar.

A necessidade da implantação de um sistema de custo na administração pública também é a preocupação de diversos países nos diversos continentes: nos Estados Unidos a iniciativa mais abrangente e avançada de implementação de um sistema de custos públicos, que foi implantada no governo Clinton, segundo Nunes (1995).

Diversas instituições públicas dos Estados Unidos e Canadá, como a Força Aérea, a Marinha, o Exército, a Receita Federal e Agência de Serviços Gerais, passaram a utilizar o sistema, cuja arquitetura se sustenta no método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

O IFAC (2000) faz referência explícita ao sistema norte-americano e expõe que nos EUA a contabilidade de custos é utilizada como base para elaboração e controle orçamentário, através destes custos que são estabelecidos os preços dos produtos e serviços a serem ofertados considerando, também, o preço do setor privado oferecido no mercado de livre concorrência.

Na esfera estadual dos Estados Unidos, Catelli e Santos (2001), Mauss e Souza (2008, p. 32): fazem referências à Carolina do Norte:

A Carolina do Sul e à Flórida, onde se criou um sistema de avaliação de desempenho dos governos locais baseados no benchmarking das melhores práticas no gerenciamento de serviços para a comparação com os respectivos custos, tal necessidade tem como base os aspectos culturais, onde os cidadãos não estão dispostos a pagar impostos elevados, para subsidiarem serviços de qualidade inferior ao esperado, gerando uma frustração por não receber em troca a equivalência ao que investiram. Conforme os autores, ainda, esclarecem que para responder aos anseios da população as entidades públicas americanas adotam programas denominados “governo por resultados”, onde são fixados objetivos, metas e responsabilidades, combinados com estratégias de avaliação e premiação por desempenho.

Esse avanço na qualidade de controle dos gastos públicos pelos EUA incentivou ao Canadá à implantação do sistema de custos, com base nos estudos do IFAC. As características adotadas pela contabilidade de custos pelo Canadá têm como principais: os investimentos públicos devem primar pela recuperação dos custos despendidos e avaliação pelo custo pleno; o custeio pleno orienta as decisões de fazer ou comprar serviços, visando a maior eficiência econômica e gerencial; produzir informações para a fixação dos preços das taxas e tarifas públicas; analisa o custo-benefício individual de cada departamento e oferece maior informação para melhor eficiência na alocação dos recursos e possibilita mensurar a performance dos programas de governo, com estas características, o modelo possui enfoque em resultados característico da administração pública gerencial, o qual possibilita a avaliação do desempenho público, da eficiência e eficácia da gestão.

Na Nova Zelândia o sistema de custos adotado está bem próximo ao adotado pelos EUA e pelo Canadá, pois em ambos o estudo do (IFAC, 2000) foi a base, além disso, trás os elementos primordiais no controle dos gastos públicos: auxiliar na elaboração do orçamento público, que tem como item os custos dos programas incorridos no passado e estimados para o futuro; todos os serviços ofertados devem ter um preço, mesmo que distribuídos gratuitamente; o método de custeio pleno é a base conceitual para gerenciamento financeiro governamental e a base do retorno dos investimentos em produtos oferecidos à população; facilita o controle gerencial e a *accountability*, que são a base para se criar informações econômicas para a gestão.

Diante do exposto, a Nova Zelândia, também, enfatiza o controle gerencial como ferramenta adotado pela administração pública na condução da gestão pública, facilitando a tomada de decisões. Pois, o controle gerencial não tem como única finalidade atender ao público interno, mais também, ao público em geral sobre os custos dos serviços e atividades públicas prestadas como um todo.

Em Portugal, Marques (2001)descreve, Mauss e Souza (2008, p. 33):

Que em seu estudo que existe uma reforma no sistema de informação contábil público português, iniciado em 1990 e denominado Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Tal documento tem como finalidade trazer a gestão pública mais próxima ao modelo empresarial e convertê-la do âmbito financeiro para o âmbito de mercado. Com o POCP, o governo planeja dispor de informações econômicas para planejamento, gerenciamento, controle e auditoria. O autor não cita diretamente que a contabilidade de custos estaria inclusa no plano, porém, pelas características informacionais fornecidas pelo sistema, isso é um pré-requisito.

Na Austrália, conforme os estudos de Trosa (2001), segundo Mauss e Souza (2008, p. 34), e do IFAC (2000):

Destacam que a contabilidade de custos é utilizada como base para a utilização de um orçamento por resultados, característica primordial da gestão gerencial. A base para gerir informações relevantes para a gestão e compor um conjunto de indicadores necessários para controlar os resultados e estabelecer ligações entre a eficácia da administração e a eficiência de cada indivíduo responsável pelo consumo de recursos. Assim como, no EUA, no Canadá e na Nova Zelândia o sistema de custos adotado pela Austrália tem o custo de cada serviço é utilizado como base de comparação com os preços de mercados ofertados pelo setor privado.

No Uruguai, por iniciativa da Presidência da República, ensaiou-se a implantação de um sistema embasado no custeio ABC, explicado por Pomi (2006), segundo Mauss e Souza (2008, p. 35):

O programa foi denominado de Reforma e Modernização do Estado e tinha como objetivo principal direcioná-lo para a obtenção de informações relevantes da sua gestão. Entre os objetivos destacam-se: o de identificar os responsáveis pela execução das atividades; mensurar os recursos demandados pela execução das mesmas atividades; obter informações sobre produtividade e volume das atividades executadas e usar os custos dos serviços para melhor mensurar as taxas públicas.

Entretanto, em 2006, o programa foi suspenso sob a alegação de que novas prioridades foram estabelecidas pelas autoridades governamentais.

O documento da IFAC faz diversas referências à contabilidade de custos do Reino Unido, o qual tem como características:

Utilizar a informação de custos para medição de desempenho; adotar o orçamento baseado em custos; custos é a base para se criar informação para gestão; a informação de custos mensura a utilização eficiente do capital e do recurso investido; utilizar para apurar “valor do dinheiro” gerencialmente, ou se já, apurar o melhor custo benefício; e melhor fixação das taxas e tarifas públicas. Como se observa, o Reino Unido também tenta adotar como base a gestão gerencial na máquina pública administrativa.

O estudo desenvolvido por Mulazzani e Romolini (2007), segundo Mauss e Souza (2008, p. 38):

Destaca que a Itália está implantando uma nova gestão pública que evolui de um modelo burocrático para um gerencial, assim como nos demais países descritos anteriormente, onde enfatiza o planejamento, tomada de decisão e controles internos. Os autores destacam que a contabilidade pública italiana atual é embasada somente em informações financeiras, não dá suporte suficiente para a tomada de decisões gerenciais e não permite uma avaliação em âmbito econômico e baseada em custos. Destacam também, que os gestores italianos continuam a tomar decisões ancoradas somente em dados financeiros, o que não é possível determinar o valor econômico



das atividades desenvolvidas, nem a avaliação correta dos investimentos que foram implantados.

Conforme explica Mulazzani e Romolini (2007), para a implantação de um sistema de custos aplicado ao setor público é imprescindível a identificação dos custos de produção dos serviços públicos ofertados a população. Pois do contrário, o modelo gerencial pretendido se tornará incompleto e não permitirá a avaliação das atividades públicas ofertadas ao público. Diante desse cenário, torna-se indispensável à mudança cultural da gestão financeira para a econômica no governo italiano, que propicia decisões a serem adotadas pelos gestores sejam balizadas em valores de custos.

No caso Alemanha, Gornas e Hoek (2003), conforme Mauss e Souza (2008, p. 35), mencionam:

Este país está desenvolvendo um novo modelo de gestão orçamentária e de sistema contábil, que será implementado, pioneiramente, nas esferas locais, com a finalidade de teste e aperfeiçoamento. Secundariamente, esse modelo servirá de base para o desenvolvimento de um sistema similar ao que for implementado nos governos regional e federal.

Esse novo modelo pretendido necessita-se de itens de avaliação dos custos históricos e do custo econômico dos ativos. Dessa forma, um dos elementos básicos que devem ligar o sistema é uma contabilidade de custos integrada com a contabilidade financeira, para a obtenção dos dados iniciais. Na Alemanha, a implementação do sistema de custos, que utiliza o método de custeio ABC, tem alcançado a maioria das áreas do setor público alemão, demonstrando um custo das atividades e controlando os seus diversos elementos de custos, por centro de custos e resultados, para possibilitar a mensuração do desempenho e da performance das atividades públicas.

Os autores Gornas e Hoek ressaltam, que para o sucesso do projeto é necessário utilizar uma sofisticada tecnologia da informação, calcada em apropriados *softwares* e *Enterprise Resource Planning* (ERP).

No mesmo estudo, Gornas e Hoek(2003) descrevem que a Holanda, segundo Mauss e Souza (2008, p. 39), utiliza:

Um sistema de contabilidade gerencial, implantado em 2006 no setor público. Segundo os autores, em 1994, o governo criou uma agência que iniciou as transformações na contabilidade governamental daquele país. Nesse ano, o governo divulgou um passo importante para chegar a um sistema que possibilitasse um governo baseado em resultados. Utilizando orçamento como meio ou instrumento para a mensuração da performance, onde todas as políticas governamentais devem ter seu custo mensurado, inclusive na fase de avaliação dos investimentos. Mas, os autores alegam que a contabilidade financeira, utilizada pelo país, não oferece a resposta por resultados, por não utilizar o sistema de custos, característica inerente à gestão gerencial por resultados.

Entretanto, Gornas e Hoek(2003), um problema foi detectado:

O setor orçamentário recebe informações insuficientes ou pouco claras para poder realizar uma orçamentação e uma avaliação de desempenho das políticas públicas e dos objetivos de forma mais eficiente. Isso ocorre principalmente, porque os objetivos dessas políticas não são formuladas corretamente, pois não são baseadas em indicadores e metas que possibilitam uma mensuração mais acurada dos resultados.

O entendimento, adotado pelos autores Gornas e Hoek(2003), sobre a necessidade e utilidade de uma contabilidade de custos adequada, como instrumento de gestão, vai ao encontro do entendimento do IFAC (2000), onde reafirma que a contabilidade de custos tem várias e importantes funções que possibilitam a eficiência e a efetividade da gestão governamental. O IFAC acrescenta ainda que a contabilidade de custos é um instrumento valioso para o gerenciamento público, da mesma forma que é na contabilidade privada. Porém, há diversas dificuldades associadas às mesmas apresentadas por Portugal. Talvez, esse seja o motivo que muitos países ainda seguem de forma mais lenta a implantação de um sistema de custos que propicie a gestão por resultados. Isso evidencia que há muito a progredir nesta área de conhecimento.

O Quadro 1 demonstra, resumidamente, esta subseção, o qual aponta o modelo adotado, local de utilização dos modelos de controle dos custos e a finalidade de sua implantação, no Brasil e no exterior.

Quadro 1 – Resumo da utilização de métodos de custos (continua)

PAÍS	MODELO	UTILIZAÇÃO	FINALIDADE
Brasil: Estado do Rio Grande do Sul	Não informado	Secretaria de Fazenda	Adotar o Estado de uma ferramenta gerencial.
Brasil: Rio de Janeiro	Custeio por absorção	Secretaria Municipal de Educação	Obter o custo por aluno, formação de indicadores gerenciais de custos; atingir metas de governo; fundamentar a elaboração do orçamento; servir de base para planejamento.
Brasil: Salvador	Custeio por absorção	Secretaria Municipal de Educação	Mensurar o custo por aluno e por escola.
Estados Unidos	ABC	Forças Armadas, Receita Federal e Agência de Serviços Gerais	Elaboração e controle orçamentário.
Canadá	Custeio Pleno	Em toda Administração Pública	Primar pela recuperação dos custos despendidos; produzir informações para a fixação dos preços das taxas e tarifas públicas; analisa o custo-benefício individual de cada departamento; oferece maior informação para melhor eficiência na alocação dos recursos; possibilita mensurar a performance dos programas de governo.
Nova Zelândia	Custeio Pleno	Em toda Administração Pública	Auxiliar na elaboração do orçamento público; todos os serviços ofertados devem ter um preço; facilitar o controle gerencial e a <i>accountability</i> .

Quadro 1 – Resumo da utilização de métodos de custos (conclusão)

Portugal	Não informado	Não informado	Disponer de informações econômicas para planejamento, gerenciamento, controle e auditoria.
Inglaterra e Reino Unido	Não informado	Não informado	Utilizar a informação de custos para medição de desempenho; adotar o orçamento baseado em custos; custos é a base para se criar informação para gestão; a informação de custos mensura a utilização eficiente do capital e do recurso investido; utilizar para apurar “valor do dinheiro” gerencialmente, ou se já, apurar o melhor custo benefício; e melhor fixação das taxas e tarifas públicas.
Austrália	Custeio Pleno	Não informado	Gerir informações relevantes para a gestão; compor indicadores necessários para controlar os resultados e estabelecer ligações entre a eficácia da eficiência de cada indivíduo responsável pelo consumo de recursos.
Uruguai	ABC	Suspensão	Direcionar a obtenção de informações relevantes da gestão; identificar os responsáveis pela execução das atividades; mensurar os recursos demandados pela execução das mesmas atividades; obter informações sobre produtividade e volume das atividades executadas e usar os custos dos serviços para melhor mensurar as taxas públicas.
Itália	Não adota	Não informado	Não informado
Alemanha	ABC	Governos Locais	Possibilitar a mensuração do desempenho e da performance das atividades públicas.
Holanda	Não adota	Não informado	Não informado

Fonte: MAUSS E SOUZA (2008)

Como se observa no Quadro 1, existe necessidade de implantação de um sistema ou de um modelo que controle os custos na execução do serviço público. Observa-se, também, que essa necessidade, ainda é embrionária no Brasil e na maioria dos Estados abordados, adotam o método de custeio por absorção. Entretanto, nos países mais desenvolvidos, como Estados Unidos, Canadá e Nova Zelândia, adotam o método de custeio ABC.

### 1.2.2 Contabilidade de custos na prestação de serviço público

Não obstante às espécies da contabilidade para servirem às diversas empresas, também, existem entidades que não tem como finalidade obterem lucro, como as entidades públicas, mas detêm patrimônio a serem administrados. Para elas a contabilidade desenvolveu mais uma espécie, a contabilidade aplicada ao setor público. Assim como as outras, na área pública existem peculiaridades a serem observadas, diferentemente da contabilidade financeira, a contabilidade do setor público tem como alicerce a lei federal 4.320 de março de 1964, que

Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, além de outras normas que enriquecem e controlam o patrimônio público.

Ao redor do mundo, a contabilidade vem sofrendo mudanças em sua padronização, por força das normas internacionais, para serem adotadas pela maioria dos países, devido à função da globalização e internacionalização das empresas no volume de seus negócios. Não diferente, a contabilidade pública, também, passa por mudanças em sua estrutura para adequar-se as novas exigências internacionais. *O International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), órgão nomeado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), tem editado normas internacionais para serem adotadas pelo setor público desde 2002.

No Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) estão sendo apreciadas e discutidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com o objetivo de convergi-las à área pública brasileira, inicialmente a partir de 2012 para União e Estados e, posteriormente, aos Municípios em 2013.

Essas normas contribuirão para o avanço e relevância da Contabilidade Pública Brasileira, que está amparada pela Lei 4.320/64 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em todas as esferas. Em consequência, a Secretaria do Tesouro Nacional Brasileira (STN) elaborou, em 2008, a primeira norma de contabilidade aplicada ao setor público, normas de contabilidade governamental a serem cumpridas por todas as esferas públicas, válida para o exercício de 2009, nomeada de Manual de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O Manual da STN (2008) define a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, como: “ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público”.

O MCASP ao estabelecer que a contabilidade é um instrumento gerador de informações, para tanto, essas informações devem ser visualizadas em um período determinado por diversos interessados, respeitando os princípios contábeis e, por serem aplicadas ao setor público, devem, também, respeitar os princípios constitucionais, em especial o da Publicidade, descrito em seu artigo 37, e o da Transparência, ambos com o objetivo de tornar público e acessíveis ao controle social. Este último, em apoio à contabilidade governamental, corrobora com o objetivo específico das demonstrações

contábeis, que está descrito, também, na parte introdutória do mesmo instrumento editado pela STN (2008), onde descreve:

Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Como estabelece este referencial, a informação tem a finalidade de demonstrar, ao controle interno, externo e o social, a eficiência da gestão dos recursos utilizados na atividade pública.

A parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - traduz as demonstrações obrigatórias a serem aplicadas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para essas entidades as demonstrações têm como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público.

Entretanto, o manual não se consolida como lei, a qual coube à obrigação a Lei nº 4.320/1964, que estatui “Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Para melhor demonstrar as informações no seu art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.”

Assim, na consolidação das demonstrações a serem apresentadas, tanto definidas no campo de aplicação da Contabilidade do Setor Público, disciplinadas por esta Parte V, quanto às exigidas pela Lei nº 4.320/1964, são: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e Demonstração do Resultado Econômico.

A Demonstração do Resultado Econômico surge como peça de controle dos gastos públicos, assim definida pelo referido manual no seu conceito:

[...] na gestão dos recursos públicos, objetivando a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados alcançados sob à égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

Do mesmo modo, recentemente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, que aprova a NBC T 16.11 denominada Sistema de Informação de Custos do Setor Público, onde implanta o – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) – o qual tem como objetivo

estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor. Trata-se da forma mais específica, que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos a sociedade pela entidade pública sendo obrigatório em todas as entidades do setor público.

Constitucionalmente, a obrigatoriedade pela aplicação do princípio da eficiência, também, editado posteriormente pela Emenda Constitucional 19, para compor aos demais princípios aplicados a Administração Pública, tem como elemento fundamental a melhor aplicabilidade dos recursos públicos pelos gestores e critério de avaliação funcional desses gestores. Em obediência a determinação da Carta Magna, foi promulgada a Lei Complementar 101/2000 – nacionalmente conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece no seu parágrafo 3º do seu art. 50 “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Portanto, verifica-se que as normas anteriormente citadas direcionam para a avaliação da gestão governamental, na qual a verificação do custo dos serviços prestados e da receita econômica é fundamental à transparência no exercício da atividade pública.

A STN (2008) salienta que: “a implementação de um sistema de informação de custos representa grande avanço para propiciar essa avaliação, pois representa uma importante ferramenta de auxílio à gestão, permitindo a transparência sobre os aspectos qualitativos e quantitativos dos programas de governo”.

Diante do exposto e como critério de uma visão de administração pública eficiente, o controle dos custos pelas entidades públicas é critério de eficácia e eficiência, termos cada vez mais cobrados pelas comissões de controle sociais.

Saindo do campo legal e partindo para visão científica, autores ampliam a margem de alcance em que o sistema de custos governamental pode atingir. Segundo Lopes (2000) “a contabilidade de custos deve produzir, no processo de planejamento, orçamento, execução, avaliação e controle das operações públicas”. Pensamento complementar é proferido por Machado (2002), o qual ratifica que “o ciclo gerencial possui natureza circular pela qual a avaliação dos resultados deve influenciar o próximo planejamento”.

Como se observa, as informações trazidas pelo sistema de custos, tanto na visão normativa, quanto na acadêmica, propiciam uma utilização múltipla para diversos usuários; para a empresa, o conhecimento da etapa do seu processo produtivo; para o sistema econômico da instituição, demonstra a alocação dos recursos no processo produtivo visando à redução dos desperdícios, alocação mais eficiente dos elementos de produção e melhor

retorno do capital investido, objetivando melhorar os resultados; para os gestores, propicia o conhecimento total das atividades da instituição possibilitando, para projetar metas a serem atingidas; e para o público externo - tanto a sociedade, quando atua na prestação do serviço público, e quanto aos órgãos reguladores na atividade privada – a emissão de relatórios que demonstrem a economicidade, a efetividade e a eficiência dos recursos utilizados na prestação do serviço.

Segundo Mauss e Souza (2008, p. 98):

A economicidade está estritamente ligada a informações adequadas de custos, pois sem estas não se sabe quais os insumos prejudicam os resultados esperados, ou seja, quais decisões são mais econômicas e possibilitam o melhor resultado para a entidade. [...] a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentem o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência pública.

Ainda para Mauss e Souza (2008), os referidos autores destacam que:

Na prestação de serviço, não existe sistema de custos pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja pública ou privada. Cada um precisa moldar o seu sistema de acordo com sua complexidade, necessidades de informação e a sua realidade operacional. Segundo os referidos autores, na prestação do serviço público, o sistema pode ser estruturado em sistema de acumulação de custos, sistema de predeterminação de custos e princípios e métodos de custeio.

No sistema de acumulação de custos, que é um processo de acumular os custos de acordo com o sistema de produção ou execução de serviços, que pode ser caracterizado pela produção contínua e ininterrupta ou por encomenda, ambas são respectivamente denominadas por processo e por ordem, é a partir deste ponto que será definido o modelo de acumulação de custos.

Mauss e Souza (2008) esclarecem que pelas características das atividades públicas, pode-se afirmar que os serviços prestados de forma contínua, como consultas médicas e odontológicas, requerem um sistema de acumulação de custo por processo. Os custos deste serviço devem ser acumulados continuamente durante o período que se queira mensurar, por natureza de custo. Para encontrar o custo unitário basta dividir o custo total incorrido pela quantidade física dos serviços prestados naquele período.

Por outro lado, os serviços ofertados por encomenda, que tem períodos de início e fim de execução, como a construção de uma rede potável ou uma estrada, os autores recomendam o sistema por ordem de serviço, nesta abordagem os custos são acumulados por ordem de serviço até a sua conclusão, para posteriormente ser conhecido o custo final.

Salientam Mallo e Jiménez (1997) que este “é um modelo que considera custo histórico *ex post*, ou seja, os produtos e serviços gerados pelo sistema de custos são alocados depois do período transcorrido”.

Conforme Mauss e Souza (2008, p. 42) o sistema de predeterminação de custos está associado ao modelo de mensuração das atividades de gestão. Visa a direcionar as decisões e a avaliação dos gestores por meio da fixação de padrões quando do planejamento na elaboração do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A utilização do custo-padrão e do custo-meta, estes são um dos instrumentos utilizados na avaliação sobre o lançamento ou não de um produto ou serviço – pois objetiva predeterminar o seu custo ainda na fase de projeto, onde considera, também, os fatores externos -, enquanto aquele, segundo Hansen e Mowen (2001), é calculado e determinado para a fase de produção dos produtos e serviços, porém antes de serem produzidos, ou seja, *ex ante*. Logo, ambos independem do método de custeio utilizado, visto que são ferramentas utilizadas de forma concomitante com tais métodos.

Os sistemas de custo-meta e custo-padrão são técnicas adicionais e não únicas, devido o momento específico para cada uma delas serem aplicadas. O custo-meta é aplicado na fase do projeto e desenvolvimento e o custo-padrão no momento da produção do produto ou serviço, portanto ambos têm momentos e fases distintas de utilização.

Para Mauss e Souza (2008, p. 43) pode-se comparar de forma constante o custo real calculado através dos métodos de custeio por absorção, direto ou qualquer outro com o padrão preestabelecido possibilitando identificar e analisar as variações ocorridas e, em tempo, fazer as medidas necessárias para corrigir as distorções. Em complemento, os referidos autores entendem que com uma utilização bem coordenada do custo-padrão, a administração pública terá uma ferramenta bastante eficaz para controlar o desperdício e a ineficiência operacional.

Em apoio a esse raciocínio, Souza (2001) entende que para um planejamento eficaz o custo-padrão tem melhor eficiência, conforme transcrito abaixo:

[...] os custos-padrão são mais eficazes para o planejamento e o controle dos custos que a maioria dos custos históricos, porque são utilizados com eficiência para a elaboração dos planos orçamentários. Os parâmetros estabelecidos no planejamento possibilitam o controle da eficiência do consumo de recursos pelas áreas de responsabilidade e também induzem à melhoria contínua e à redução de custos.

Ressalta-se que em uma organização que utiliza o custo-meta e o custo-padrão para fins de planejamento e controle de suas atividades está utilizando uma forma de gestão estratégica de custos, característica de uma administração gerencial. Pois, busca na análise dos



fatores determinantes dos custos de seus produtos, fixar limites máximos de custos. Com isso, estabelece um parâmetro que norteia a atuação dos seus colaboradores e lhes repassa uma forma de controlar e gerir suas ações no sentido de minimizar os custos de suas atividades e permanecer o mais eficiente possível, dados os parâmetros estabelecidos.

Finalmente, os princípios e métodos de custeio, que antes de sua abordagem, necessita de uma diferenciação entre eles. Bornia (2002) explica que:

Princípio de custeio refere-se aos objetivos do sistema de custo, ao tipo e finalidade da informação que o gestor deseja obter no custeio a ser realizado. Quanto ao método de custeio, é a técnica operacional utilizada para identificar e associar um custo ao objeto que está sendo custeado.

Bornia (2002) salienta que antes de definir qual o método a ser aplicado na apuração dos custos, ou seja, a questão operacional a ser adotado, deve, prioritariamente, ter definido qual a informação e qual o tipo de informação que o gestor deseja, para então adotar um dos princípios de custeio, custeio por absorção ou custeio variável ou direto.

Após estabelecer o princípio a ser utilizado, determina a escolha de um dos métodos de custos que melhor viabilize a operacionalidade da instituição e gerar a informação desejada. Na escolha do método de custeio variável ou direto, a instituição deseja informações com o princípio de custeio direto; com a escolha dos métodos de custeio por absorção, ABC, centro de custos, dentre outros, a instituição deseja informações com o princípio de custeio por absorção.

Conforme Mauss e Souza (2008, p. 45) descreve que:

Embora exista essa diferenciação sobre os princípios de custeio tratados por Bornia (2002), a maioria dos autores, como Martins (2003), Leone (2000) Machado (2002), Mallo e Jiménez (1997), Slomski (2005), Souza (2001), entre outros, não trata desse aspecto. Eles operacionalizam o sistema de custos diretamente no nível de método de custeio, ou seja, a decisão se a informação de custos considera ou não os valores de custos indiretos no produto ou serviço e é tomada quando se decide qual o método de custeio será utilizado.

Diante dessas abordagens, cabe aos legisladores efetivarem a execução das normas; aos gestores, exercerem suas atividades finalísticas objetivando a eficiência na qualidade da prestação do serviço público; ao cidadão, detentor da soberania constitucional, participar efetivamente da fiscalização e do controle social.

Quanto aos princípios e métodos de custeio, a tomada de decisão pode ocorrer no nível de método de custeio, o que não irá alterar a natureza da informação. Como exemplo, quando se adota o método de custeio direto estará indiretamente adotando o princípio de custeio direto. É importante salientar, que não existe um método específico a ser adotado por

qualquer instituição, deve-se levar em consideração a necessidade da informação que se deseja obter e adequar ao método que melhor atenda a necessidade da instituição.

### 1.2.3 Custos hospitalares

Na atividade hospitalar os gestores devem adotar critérios mais específicos para melhor gerirem os gastos, em função das entradas de recursos. Lay e Lobato (2004) constataam que “é viável aos gestores dos hospitais identificar a receita em decorrência da expectativa de produção a ser efetuada, como: internações, consultas, doações”. Para os autores, esses gestores têm a possibilidade de identificar o resultado de sua gestão financeira, que está atrelada a contrapartida entre o valor do procedimento pago pelo Governo, recebimentos de planos de saúde, doações, associados e os custos efetivos.

Entretanto, ainda, conforme aos autores Lay e Lobato (2004) - segundo Souza (2013, p. 31):

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

Pois estes itens são - no caso dos hospitais públicos - custeados pelos recursos da entidade pública, a qual o servidor está vinculado; no caso filantrópico, parte dos funcionários do hospital privado é cedido pela própria entidade pública em que esta é auxiliada.

Raimundini (2003) salienta que existem fatores característicos das especialidades hospitalares que devem ser adicionados na análise dos custos, como as especialidades médicas. Os materiais-médicos hospitalares atribuídos na prestação do serviço são distintos de paciente para paciente, como: os custos diário de um paciente é diferente de outro em função da gravidade ou moléstia a comedia; a diária atribuída ao paciente hospitalizado em ambiente de unidade de terapia intensiva, emergencial ou enfermaria. Portanto, Jarvinen (2005) defende que “os custos de hospitalização ocorrem uma única vez durante todo o período de permanência do paciente no hospital”.

Neste contexto, pela dificuldade de atribuir valor a cada especialidade médica, assistência de enfermagem, hotelaria, medicamentos - despendido ao paciente desde sua

entrada no hospital até a sua saída – a literatura nacional e internacional vem discutindo o sistema de custos que atenda de forma eficiente das organizações hospitalares e possíveis formas e modelos de apuração dos custos por procedimento, por setor, pro profissional, por material e por atividades.

Diante da complexidade do tema sistema de custos e a não existência de um sistema, por parte do Hospital Nelson Salles - que apresente de forma orgânica a execução dos dispêndios na prestação de serviço público de saúde em apoio ao Município Engenheiro Paulo de Frontin - será adotado a metodologia do custeio por absorção, por ser tradicional e atender as determinações legais, no controle dos gastos atribuídos nessa finalidade de saúde.

#### 1.2.4 Métodos de custeio e suas características

Faz-se necessário descrever os conceitos básicos de gastos, custos, investimentos, despesas, desembolsos e perdas atribuídos às atividades exercidas pelas instituições no exercício da produção, com a finalidade de esclarecer os conceitos, definições e achados no decorrer deste trabalho. Para isso, essas definições são tratadas por Martins (2009, p. 23-25), como:

Gastos: sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos;

Investimentos: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefício atribuíveis a futuro(s) período(s);

Custos: gasto relativo a bem utilizado na produção de outros bens ou serviços;

Despesas: bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas;

Desembolso: pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;

Perda: bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Como se observa, Martins (2009), o conceito gasto está ligado ao sacrifício financeiro exercido pela instituição para produção de bens e/ou serviços e tem o significado genérico, onde os seus derivados como: custo e investimentos assumem a denominação específica de cada gasto na produção. Ainda, Martins (2009, p.50), descreve os conceitos de custos Diretos e Indiretos, Fixos e Variáveis, como se observa abaixo:

Custos Diretos e Indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito: os primeiros são fácil, objetiva e diretamente apropriáveis ao produto feito, e os Indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como bases de rateio, estimativas etc. Custos Fixos e Variáveis são uma classificação que não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o valor total fixado não em

função de oscilações na atividade, e Variáveis os que têm seu valor determinado em função dessa oscilação.

O custo direto está ligado a cada centro de custo, este é de fácil identificação e complementa uma unidade para seu desempenho de pessoal e material de consumo. Os custos indiretos, ao contrário dos custos diretos - é de difícil identificação -, mas está ligado ao processo produtivo, portanto faz-se necessário estabelecer um critério de rateio para aloca-los a cada centro de custo.

Dentro do universo de métodos de custeio, Martins (2009, p. 37) descreve que “custeio significa apropriação de custos. Assim, existem custeio por absorção, custeio variável, ABC etc”.

O sistema de custeio por absorção apropria à produção todos os custos, fixos e variados, tantos os diretos quanto os indiretos, Assim, os custos fixos e variáveis são estocados e lançados ao resultado apenas quando da venda dos produtos correspondentes.

O método de custeio por absorção tem como sua principal característica, segundo Mauss e Souza (2008, p. 45):

É utilizado pelos gestores que desejam alocar aos seus produtos/serviços tanto os custos diretos como os indiretos incorridos na sua produção, visando obter o custo total do objeto de custeio. Portanto, como a própria denominação indica, é o método que absorva todos os custos de produção, de produtos ou serviços produzidos em determinados período de tempo. Os demais gastos são considerados como despesa e lançados no resultado do período em que ocorreram. Dessa forma, todo o sacrifício de ativos do período será alocado por absorção aos objetivos de custeio.

Para Megliorini (2007) “o custeio por absorção é um método muito utilizado pelas empresas, pois nele os produtos absorvem todos os custos incorridos pela fabricação, ou seja, considera tanto os custos diretos e indiretos quanto fixos e variáveis”.

A definição proferida por Megliorini (2007) é amparada pela justificativa desta dissertação. Pois, no serviço público hospitalar – o qual é custeado pelo Sistema Único de Saúde (SUS), que é o caso do Hospital Nelson Salles, objeto deste trabalho – o valor pago pelo procedimento do serviço médico, seja ele serviço de ambulatório, de internação ou cirúrgico, tem como base um valor fechado na tabela de serviços do SUS e não nos gastos efetivamente utilizados na prestação de serviço hospitalar, como: medicamentos, materiais e mão-de-obra especializada. Por isso, todos os custos atribuídos no procedimento de serviço médico vão ao resultado do exercício pelo seu total.

Para Botelho (2000), segundo Souza (2013, p. 33):

A formação de preços dos serviços dos serviços nos hospitais inclui geralmente os seguinte componente:

- Matérias diretos, que estão claramente associados à fabricação de produtos ou prestação de serviços;

- Mão-de-obra direta, que corresponde ao serviço utilizado na produção ou prestação de serviços; e
- Custos indiretos de fabricação, que são os recursos ou insumos economicamente difíceis de serem mensurados e avaliados para cada unidade de produção.

Ainda, conforme o Botelho (2000), afirma “que uma empresa deve optar pelo sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) quando seus custos indiretos representam mais de 30% (trinta por cento) do total dos custos”. No caso do Hospital Nelson Salles, os custos indiretos correspondem a 30% (trinta por cento), exatamente. Por isso, também, adotou-se o método de custeio por absorção, apesar da afirmação de Botelho (2000) não ser a justificativa, prioritária, deste trabalho.

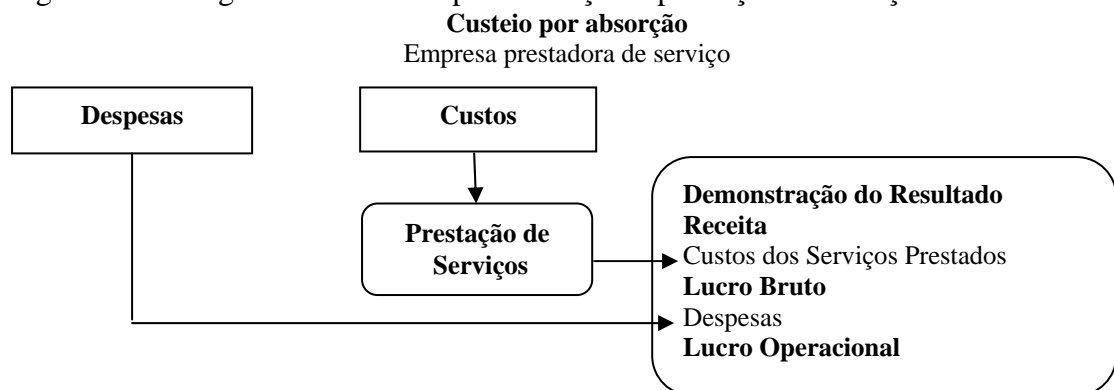
Crepaldi (2004, p. 223) expõe que:

O método de custeio por absorção é derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal [...] ainda, complementa que “não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação desses princípios. [...] o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda.

Em conformidade com o pensamento descrito por Crepaldi (2004), Mauss e Souza (2008, p. 45) ratificam a derivação de sua aplicação, onde descrevem que “é o método derivado da aplicação dos Princípios fundamentais de Contabilidade e seu uso é disseminado, principalmente pela contabilidade financeira, para apresentar relatórios ao público externo, auditoria e fisco”. Pensamento paralelo é ratificado por Martins (2009, p. 37), o qual esclarece que “Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos”.

Ainda nos ensinamentos de Martins (2009), “o custeio por absorção está contemplado no Pronunciamento Técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)”. A Figura abaixo demonstra a forma como os gastos são tratados na apuração do resultado.

Figura 1 - Fluxograma do Custeio por Absorção – prestação de serviços



Fonte: MARTINS, 2009, p. 38.

A Figura 1 demonstra os gastos, custos e despesas, de forma separada. As despesas não fazem parte da prestação de serviços, mas contemplam a demonstração do resultado do exercício.

Elucida Berti (2009, p. 59) que:

Embora haja métodos de apuração de custos mais modernos e mais confiáveis do ponto de vista gerencial e administrativo, o custeio por absorção, por sua aceitação fiscal e, ainda, por identificação com os princípios fundamentais de contabilidade, é o método de apuração de custos de produção mais utilizado no país.

Uma das vantagens que se pode notar na utilização do método de custeio por absorção, de acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 125) é que por meio dele é possível “apurar o saldo dos estoques, o Custo da Produção Vendida (CPV), além de demonstrar a situação patrimonial no Balanço.” Em relação aos pontos positivos Wernke (2007, p. 21) destaca:

- a) Atende a legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema integrado à Contabilidade;
- b) Permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido. Tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilitando o acompanhamento do desempenho de cada área;
- c) Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

O custeio por absorção permite a alocação dos custos indiretos aos departamentos que eles pertencem, além de atender a determinação legal.

Berti (2009, p. 61) complementa algumas vantagens:

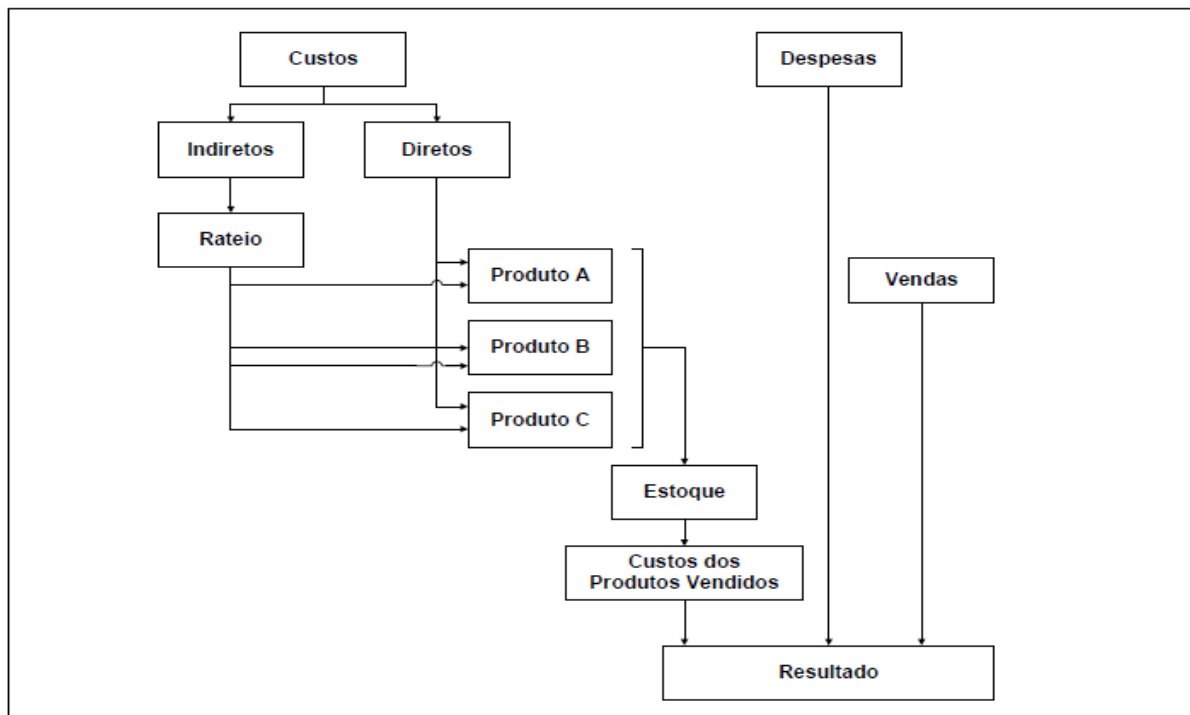
O custeio por absorção é o método de apuração de custos de produção aceito pela legislação fiscal, cujo art. 290 do RIR/99 prevê que os custos de produção de bens e serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo da aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção;
- b) o custo de pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção\reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Portanto, a legislação fiscal descreve como integrante dos custos de produção itens diretos e indiretos, fixos ou variáveis, de onde se conclui que o método de custeio por absorção é o aceito para fins de apuração de lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

O sistema de custeio por absorção pode ser com ou sem departamentalização. A seguir, na Figura 2, é demonstrado o fluxograma de custeio por absorção sem departamentalização, como segue:

Figura 2 - Fluxograma do Custeio por Absorção



Fonte: MARTINS (2009, p. 57)

A Figura 2 demonstra que os custos diretos são alocados diretamente aos produtos em processo de produção, enquanto custos indiretos são alocados aos produtos por intermédio do processo de rateio, após esse processo de rateio, é possível saber o custo atribuído a cada produto, formando o estoque do produto acabado. Este produto acabado só irá fazer parte do resultado do exercício do período, caso toda a produção acabada seja vendida, entretanto, enquanto estiver alocado na forma de estoque, será tratado como investimento.

Para elaborar o preço de venda a ser praticado em determinado produto, a empresa se utiliza do custo atribuído a todo processo produtivo, denominado custo do produto acabado. Portanto essa é a metodologia inicial para atribuir preço ao produto fabricado.

Mauss e Souza (2008, p. 45) explicam que esse método:

É útil nos casos em que é necessário que sejam alocados também os custos indiretos ao objeto de custo para se poder visualizar de forma global todos os custos que compõe e, assim, poder determinar a viabilidade de sua utilidade e manutenção.

Desta forma, Mauss e Souza (2008), argumentam que na utilização do método de custeio por absorção os custos indiretos devam ser alocados ao objeto de custo e somando ao custo direto, visualiza de forma global a atividade desenvolvida pela instituição na execução dos recursos.

Martins (2009, P. 168) ressalta que:

Vê-se que o fisco exige o uso do Custeio por Absorção, fazendo com que se incorporem ao produto todos os custos ligados à produção, quer os diretos quer os indiretos. Estes itens são os que a legislação determina sejam “obrigatoriamente” agregados, o que não significa uma listagem exaustiva e completa.

Nesse contexto, descritos por Mauss e Souza (2008) e Martins (2009) acima, o custeio por absorção atende as exigências das determinações fiscais, interesses externos, auditoria e demais interessados, além de proporcionar uma visão global de todos os custos de uma instituição.

De forma racional em sua aplicação, neste trabalho será adotado os passos definidos por Martins (2009), que explica a metodologia de aplicação do custeamento por absorção, por meio de três passos básicos:

- 1º passo - Separação entre custo e despesas, uma vez que despesas não podem ser alocadas aos produtos, pois pertencem ao período em que incorrem.
- 2º passo - Apropriação dos custos diretos, por meio da identificação dos custos que estão diretamente relacionados com os produtos.
- 3º passo - Apropriação dos custos indiretos, por meio de bases de rateio, já que estes custos não são identificáveis diretamente aos produtos.

Assim sendo, em momento oportuno, os gastos do Hospital Nelson Salles serão separados dos gastos da Irmandade dos Pobres, onde o hospital se realiza.

O Quadro 2, a baixo, demonstra as vantagens e desvantagens do custeio por absorção, como segue:

Quadro 2 – Vantagens e desvantagens do custeio por absorção.

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
- Facilidade de implantação, pois basta conhecer o valor dos custos e fazer com que os produtos os absorvam;	- A base de critérios de rateio, quase sempre existe grande grau de arbitrariedade;
- Apresenta maior relação custo benefício, ou seja, é pouco custoso em relação aos demais;	- O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;
- É aceito pela contabilidade fiscal e tributária.	- Os custos fixos existem independentes da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).

Fonte: CREPALDI, 2010.

O Quadro 2 apresenta as vantagens e desvantagens do custeio por absorção, dentre as vantagens abordadas as que se referem à: apresentar maior relação custo benefício, ou seja, é



pouco custoso em relação aos demais e facilidade de implantação, pois basta conhecer o valor dos custos e fazer com que os produtos os absorvam, representam fonte de justificativa para a opção de escolha deste método na execução desta dissertação. Além, de ser aceito pela contabilidade fiscal e tributária, como ratificam Berti (2009), Wernke (2007), Mauss e Souza (2008), Crepaldi (2004) e Martins (2009).

Quanto ao Custeio Variável, como método de controle dos custos, Mauss e Souza (2008, p. 50) descrevem que “o método de custeio variável apropriada aos produtos apenas os custos e despesas que variam conforme o seu volume de produção e venda. Não apropriada ao objeto de custeio os custos e despesas indiretas”.

Como se observa, a informação gerada por este método não é completa, pois não engloba em seu custeio os custos e despesas fixas, mas diretas ao objeto de custeio.

Conforme Mauss e Souza (2008, p. 53):

Este método de custeio representa um instrumento gerencial que possibilita o cálculo do ponto de equilíbrio e margem de segurança operacional. [...] possibilita mais clareza no planejamento dos resultados e na tomada de decisões. [...] simplificação dos trabalhos de custos em face da eliminação das operações contábeis de rateios de custos fixos.

Nesse contexto, abordado por Mauss e Souza (2008), observa que o método de custeio variável é um instrumento de cunho gerencial, não utilizam critérios de rateio para apropriação dos custos indiretos aos produtos e serviços, pois consideram como específicos dos objetos de custeio apenas aqueles custos e despesas que podem ser diretamente a eles identificados.

Para Megliorini (2007, p. 113) custeio variável “é o método de custeio que consiste em apropriar aos produtos somente os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos.”

Neste caso, conforme Megliorini (2007), os custos fixos, que na sua maioria são indiretos, como o aluguel da fábrica, não serão somados aos custos de produção ou serviço, pois não variam em função da produção, por consequência, não farão parte do produto ou serviço prestado.

Para Crepaldi (2010) o método de custeio variável é:

Um método que considera como custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos. Alicerça-se na separação dos gastos em gastos variáveis e em gastos que variam de forma proporcional ao volume de produção ou venda e gastos que se conservam estáveis perante volumes de produção ou venda que mudam dentro de certos limites.

Em relação aos rateios, Gnisci (2010) reforça que, “como a maioria dos custos variáveis são diretos, não necessitam de rateios”.

Por esse motivo e pelas características dos gastos públicos, o método de custeio variável não deve ser usado no tratamento dos serviços públicos de saúde, haja vista, que neste trabalho os custos indiretos demonstram a grande monta nos gastos do Hospital Nelson Salles.

Neste contexto, Crepaldi (2010) faz uma abordagem no Quadro 3 das vantagens e desvantagens das características dos métodos de custeio variável, conforme abaixo:

Quadro 3 – Vantagens e desvantagens do custeio variável

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
- Destaca o custo fixo (que independe do processo fabril);	- Não é aceito na elaboração dos relatórios contábeis, pois fere os Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- Não ocorre a prática do rateio, por vezes arbitrário;	- O valor dos estoques não mantém relação com o custo total.
- Evita manipulações;	
- Fornece o ponto de equilíbrio.	

Fonte: CREPALDI, 2010.

No Quadro 3, o custeio variável tem como desvantagem a não aceitação na elaboração dos relatórios contábeis, neste caso fere os Princípios Contábeis. Neste contexto, esse método não pode ser aceito neste trabalho, pois o Hospital Nelson Salles recebe recursos das Entidades Federativas e prestar contas dos gastos atribuídos a prestação de serviço público. Além disso, este instrumento não demonstrar os custos totais atribuído na produção do serviço.

O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), conhecido como *Activity-Based Costing*, teve origem nos anos de 1980, quando Kaplan e Cooper desenvolveram, através desse método, instrumentos que auxiliassem as decisões gerenciais.

Cooper & Kaplan (1998) afirmam que o ABC:

É uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividades, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição a incorrer em custos nos seus processos de oferta de produtos e de atendimento a mercados e clientes”.

Esse método analisa as atividades relevantes da empresa, quais recursos são utilizados nas atividades relevantes e não nos produtos que a instituição produz ou presta serviço. Portanto, é um instrumento utilizada na gestão dos custos.

Para Leone (2009):

Esse método parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Na operacionalização do sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *cost drives*, ou direcionadores de custos. Apuram-se os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores.

Este sistema fundamenta-se na procura do princípio da causa e ação que busca esclarecer, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para atribuir o valor. Primeiramente, faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo estes custos, e, posteriormente, verifica como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Em conformidade com o raciocínio proferido por Leone (2009), Crepaldi (2010, p. 322), sustenta que:

O sistema ABC não é apenas uma nova maneira de se apropriar os custos para o produto que o gerou, mas é, também, uma nova maneira de se administrar, tendo como dados suporte dos custos pelo ABC e suas características. As empresas estão usando o ABC para apoiar as decisões principais em linha de produtos e segmentos de mercado, assim como relacionamento com clientes, e para assimilar o impacto da parte financeira e gerencial do ABC como sistema de medida.

O custeio por atividades é empregado quando o montante das despesas e dos custos indiretos passa a ser substancial concomitantemente à perda de relevância do montante dos custos de mão de obra direta, diante do custo total de produção. Outra forma é quando a fábrica produz grandes volumes de produtos diferentes que atendem as múltiplas necessidades de uma grande quantidade de consumidores diferentes.

Neste contexto, Crepaldi (2010) faz uma abordagem no Quadro 4 das vantagens e desvantagens das características dos métodos de Custeio Baseado em Atividades, conforme abaixo:

Quadro 4 – Vantagens e desvantagens do custeio baseado em atividades (continua)

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
- Proporciona melhor visualização dos fluxos de processos;	- Gastos elevados para implantação;
- Identifica os produtos e clientes mais lucrativos;	- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- Eliminam/reduzem atividades que não agregam aos produtos um valor percebido pelo cliente;	- Leva em consideração muitos dados com informações de difícil extração;
- Melhoram significativamente sua base de informações para tomada de decisões;	- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;

Quadro 4 – Vantagens e desvantagens do custeio baseado em atividades (conclusão)

- Geram informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio de redução do rateio;	- Não é aceita pelo fisco, gerando a necessidade de possuir dois sistemas de custeio;
- Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;	- Necessidade de revisão constante;
- Pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos).	- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
	- Necessidade de formulação de procedimentos padrões.

Fonte: CREPALDI, 2010.

O Quadro 4 as principais vantagens advindas pelo método de custeio ABC, pois ele traduz a eficiência ao gerir os recursos e desembolsos da instituição. Entretanto, em primeiro momento, o método em tela não atende as demandas desta dissertação, porque é um instrumento exclusivamente gerencial, diferente do objetivo proposto por este trabalho, e também por ser de difícil implantação nas atividades de serviço público, conforme motivos de desvantagens descritos por CrepalDI (2010), como: gastos elevados para implantação, dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa e, principalmente, não é aceita pelo fisco, gerando a necessidade de possuir dois sistemas de custeio.

### 1.2.5 Sistema de custos nas tomadas de decisões

Com o advento da Administração Pública gerencial, que tem como finalidade a gestão pública por resultados, que periodicamente substitui a administração burocrática, que ao contrário daquela, tem o formalismo como elemento principal de sua estrutura. Essa transição entre as administrações públicas até a gerencial possibilitou uma observação: como uma unidade privada presta serviço público em apoio a entidade pública na gestão da coisa pública?

Em resposta formulada, uma das características da administração Pública Gerencial é descentralizar, aos diversos tipos de parceiros na prestação do serviço público, a administração das atividades não essenciais para o Estado.

Trosa (2001) entende que “gerenciar é o maior obstáculo a ser superado pela área pública no novo cenário gerencial, que tem o cidadão como cliente”. Não obstante, administrar a máquina pública tem como principal finalidade a realização dos anseios dos cidadãos.

Contemporaneamente, o artigo 2º da Constituição Federal do Brasil define a organização da gestão pública, onde alicerça ao Poder Executivo a sua principal finalidade, que é administrar a coisa pública.

Para Meireles (1999) “a administração pública em aspecto operacional é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício coletivo”. Por isso, as decisões dos gestores devem estar voltadas para a prestação do melhor serviço público possível, considerando os recursos disponíveis na prestação destes serviços.

Portanto, a eficiência na prestação do serviço é medida através da verificação da qualidade e da quantidade deles oferecidos gerando uma valorização econômica positiva a sociedade.

Lima et al. (2001) reiteram que:

A missão do administrador público se relaciona ao uso eficiente dos recursos públicos no atendimento das necessidades públicas. Essa eficiência relaciona-se à obtenção de um valor econômico representados pelos benefícios gerados (receita econômica) em nível superior ao custo dos recursos consumidos para auferir a receita. A avaliação de desempenho do gestor público deve ser direcionada à apuração da eficiência econômica da atividade pública.

A afirmação proferida por Lima et al. (2001) é respaldada pela Lei Complementar 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determina aos gestores públicos a atuarem com responsabilidade na gestão fiscal. A referida lei foi editada em respeito ao cumprimento do artigo 165 da Constituição Federal, onde são elencados os instrumentos de planejamento como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que devem ser elaborados e executados de forma integrada.

Os instrumentos mencionados devem trazer informações sobre as políticas e programas de governo, demonstrados em metas físicas mensuradas monetariamente, que traduzam as ações e os custos executados de forma a possibilitar o controle gerencial pelos gestores.

Com resquícios da Administração Burocrática o modelo de gestão pública é normativo. O gestor está vinculado às normas que limitam a liberdade de decidir e executar as ações que não estejam previstas pela norma. Como afirma Matus (1997), “torna seus movimentos previsíveis, pois só se pode executar o que foi planejado previamente, mesmo que a ação traduza uma melhor eficiência”.

A característica contemporânea do modelo de administração pública gerencial, introduzida na administração pública brasileira na década de 1980, tem como pilar uma gestão pública por resultados, neste contexto o planejamento estratégico é o centro de modelo de gestão por resultados, onde fixa as diretrizes estratégicas e direciona a avaliação por desempenho e o controle da eficiência das atividades executadas pelo gestor.

Como explica Mauss e Souza (2008, p.74):

[...] entende-se que a adoção de um modelo de gestão por resultados é perfeitamente legal, e até mesmo obrigatório, pois preconiza a eficiência (princípio constitucional), possibilita a verificação da economicidade do uso dos recursos públicos na execução das suas atividades (também princípio constitucional) e permite a demonstração do resultado econômico (preceituado na Lei Federal nº 4.320/64).

Dessa forma, cada gestor público é responsável pela sua atividade administrativa e será avaliado pela a execução efetiva dos recursos públicos dotados à sua unidade. A mensuração se dá através das medidas lógicas previstas no planejamento, que serve de instrumento para a *accountability*, que visa demonstrar a eficiência da gestão dos resultados públicos almejados anteriormente.

Para o modelo de planejamento estratégico de Matus (1997) considera que, “mesmo em uma entidade pública que não possui concorrência, existem terceiros que também planejam e visam alcançar objetivos que são conflitantes”.

O objetivo de uma entidade pública não é o lucro, em consequência não há disputa por clientes, entretanto, o usuário do serviço público é o cliente que contribui com os tributos arrecadados para que esses recursos sejam empregados com a melhor eficiência. Com essa abordagem, a administração pública deve atingir seus objetivos, pois a má gestão acarreta prejuízo a toda sociedade. Os cidadãos cobram um serviço público eficiente e eficaz que satisfaçam o bem-estar social. Para Mauss e Souza (2008, p. 76):

A gestão pública também deve se preocupar alcançar um resultado econômico positivo, buscando estabelecer como estratégica genérica a liderança em custos, com a qual o gestor poderá maximizar o resultado econômico, aumentar a eficiência operacional, ter um parâmetro para avaliar o desempenho e cumprir o princípio constitucional da economicidade.

A liderança em custos mencionados por Mauss e Souza (2008), segundo Porter (1989), “significa atingir o menor custo total na execução de determinado serviço no mercado, através de um conjunto de políticas funcionais voltadas para o objetivo básico de redução de custos”.

Para isso, conforme as orientações de Porter (1989) “as entidades públicas, adicionalmente, necessitam atuar de forma eficiente visando atender ao cidadão com qualidade e regular o mercado”. Com essa visão de gestão estratégica, para melhor servir ao

cidadão as referidas instituições também podem adotar outras estratégias institucionais como: desenvolvimento e diversificação de serviços para melhor atender a população; reduzir custos com uma maior utilização da capacidade instalada; inovação para redução de custos e o aumento do resultado econômico.

Como afirma Mauss e Souza (2008), os autores ressaltam que todos estes aspectos do modelo de gestão e do processo de gestão, mencionados anteriormente, para as entidades administrativas precisam estar previstos normativamente e dar-lhes conhecimento a toda a sociedade sobre execução das ações, para isso, o princípio da publicidade é elemento fundamental para a transparência pública, servindo de instrumento da eficiência, eficácia e economicidades dos seus atos administrativos.

Apresentados os principais assuntos no referencial teórico, que substanciam e enriquecem o tema deste trabalho, dada a sua importância, a seção metodologia traz os processos científicos utilizados para obter informações suficientes que responda o problema de pesquisa.

## **2 METODOLOGICA**

Conforme Rodrigues (2007) a metodologia “é um conjunto de procedimentos sistemáticos, baseados no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para os problemas propostos mediante o emprego de métodos científicos”.Por conseguinte, o desenvolvimento dessa pesquisa apresentará, em suas subseções seguintes,quais os procedimentos utilizados, para obter os dados necessários ao resultado pretendido nesta pesquisa.

Para instruir o estudo de caso, a pesquisa segundo Gil (1999, p.42), “tem um caráter pragmático, é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. [...] descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.O autor Gil (1999), ainda entende, que a pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se tem informações para solucioná-lo.

Neste contexto, a primeira subseção aborda o método utilizado para atingir o resultado desejado, ou seja, a resposta ao problema de pesquisa, ainda traz a modalidade de pesquisa empregada na dissertação para instruir o resultado.

Posteriormente, a segunda subseção explica a maneira como foram coletados os dados, seu tratamento, análise e interpretação. Com esses dados o pesquisador responde o problema de pesquisa, que reflete o desenvolvimento da pesquisa científica.

Assim sendo, com o desenvolvimento dessas subseções e com os procedimentos abordados pelo autor Rodrigues (2007), será possível mensurar oscustos atribuídos no processo da prestação de serviço público hospitalar do Hospital Nelson Salles.

## **2.1 Método**

O método é um processo pré-definido para desenvolver a pesquisa, de forma lógica, com o objetivo de obter o resultado pretendido. Para Kaplan (1975, p.18), entende que "a característica distintiva do método é a de ajudar a compreender, no sentido mais amplo, não os resultados da investigação científica, mas o próprio processo de investigação".

Partindo desse princípio descrito por Kaplan (1975) e conforme as características da instituição, objeto deste estudo de caso, a modalidade de pesquisa utilizada na elaboração desta dissertação será a pesquisa exploratória,que partindo do entendimento proferido por Gil



(1999), o autor descreve que uma “investigação exploratória é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa”.

Ao encontro do pensamento de Gil (1999) a pesquisa exploratória, segundo Rodrigues (2007), corresponde “a fatos observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem interferência do pesquisador”.

Nesse contexto, os autores Gil (1999) e Kaplan (1975) e, com o intuito de subsidiar os objetivos específicos deste trabalho, foi realizado um levantamento dos gastos observados na atividade de saúde exercidos pelo Hospital Nelson Salles e, posteriormente, ao tratamento da qualidade dos gastos e identificação dos elementos de custos, aplicados o método de custeio por absorção, para atribuir ao serviço final os custos de sua prestação de serviço público hospitalar.

Quanto à forma de abordagem, é uma pesquisa quanti-qualitativa, onde o objetivo final, após análise do método de custeio pretendido, foi mensurar o custo da prestação do serviço público hospitalar, ratificando o entendimento de Rodrigues (2007), que “Traduz em números as opiniões e informações para serem classificadas e analisadas”.

Diante desta afirmação, os gastos da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin foram desvinculados dos gastos do Hospital Nelson Salles, pois se fez necessário em função destes corresponderem a finalidades distintas. Após a apuração dos gastos do hospital, os gastos foram diferenciados entre custos – diretos e indiretos – e despesas.

Os custos diretos apresentam-se como Mão-de-obra, diferenciadas entre especializadas e administrativas; e como Materiais, que são utilizados diretamente na execução do serviço. Os custos indiretos de serviço, estes fazem parte na prestação de serviço, mas por serem de difícil identificação ao objeto de gasto, portanto requerem um critério de rateio.

Quanto às despesas, elas representam parte dos gastos que não estão ligados direta ou indiretamente à prestação de serviço, mas se fazem necessário para a atividade finalística da instituição.

Após a separação dos gastos do hospital, os mesmos foram analisados pela metodologia do custeio por absorção e, posteriormente, foi proposto ao Hospital Nelson Salles o critério de rateio dos custos indiretos por departamentalização, pois é o critério mais eficaz para uma racional distribuição dos custos indiretos.

Para tanto, identificou-se os departamentos operacionais na atividade de prestação de serviço de saúde; em seguida aplicou-se o critério de rateio, que melhor adequou ao momento

da pesquisa; e, por fim, os custos indiretos do departamento de apoio foram rateados e transferidos aos departamentos especializados.

Ao final da proposta de departamentalização, com o intuito de descrever os custos totais por departamento, esta pesquisa teve limitações ao obter documentos e informações junto ao pessoal da instituição, que seriam necessários na avaliação dos custos por departamento.

Dessa forma, não foi possível alocar ao departamento específico a mão-de-obra médica especializada por hora ou outro critério de alocação, em virtude de não ser possível através de formulários a sua efetiva utilização. Assim, como os materiais diretos, que não constavam a sua utilização por unidades ou por paciente, inviabilizando a análise por objeto de gastos.

## **2.2 Coleta de dados**

A coleta de dados foi obtida junto à administração responsável pela gestão do Hospital Nelson Salles, através de entrevistas informais traduzidas pelo pessoal do recursos humanos, do financeiro, da farmácia, pelos médicos, enfermeiros e demais funcionários julgados necessário para a elucidação do objeto pretendido e, também, obtida através de documentos do próprio acervo da instituição, como estatuto e normas editadas pelo Município Engenheiro Paulo de Frontin, que foram a base do tratamento dos dados levantados.

Quanto aos dados contábeis, foi obtido junto à contadora da instituição o demonstrativo contábil denominado razão, que registra de forma cronológica todos os fatos contábeis administrativos. Desses dados, foram analisados uma a um fato contábil e levado em consideração o seu histórico, que traduz a essência do fato; nele foi possível identificar os fatos contábeis da Irmandade dos Pobres e do Hospital Nelson Salles.

Após essa etapa, os dados contábeis do hospital foram separados em custos e despesas. Os custos diferenciados entre diretos e indiretos, servindo de elemento para fundamentar este trabalho de dissertação.

Também foram objeto de entrevistas indireta, os responsáveis pela operacionalização dos serviços de saúde, como os médicos, enfermeiros e farmacêutico responsável pela guarda dos medicamentos, onde observou que a quantidade de medicamentos ou materiais diretos necessários ao atendimento do paciente eram controlados pelo responsável pelo almoxarifado,

através de formulários pessoais adotados pelo mesmo, ou seja, o hospital não dispõe de um controle institucional dos insumos, exceto drogas de utilização restritas.

Quantos aos dados de estrutura, os mesmos foram coletados pela consulta ao Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), que tem como função operacionalizar os Sistemas de Informações em Saúde, sendo estes imprescindíveis ao gerenciamento eficaz e eficiente. O cadastro propicia ao gestor e aos demais interessados o conhecimento da realidade da rede assistencial existente e suas potencialidades, visando auxiliar no planejamento em saúde, em todos os níveis de governo, bem como dar maior visibilidade ao controle social a ser exercido pela população.

A análise e a interpretação dos dados tiveram como foco, a partir do referencial teórico, descrever os pontos relevantes de forma cronológica, tratando primeiramente: após obtenção dos registros dos fatos contábeis, qualificou todos os gastos existentes na prestação do serviço; secundariamente, levantou todos os custos diretos e indiretos incorridos no processo da atividade desenvolvida e, posteriormente, implantou-se o método de custeio por absorção, para quantificar o custo do produto final.

Em seguida, utilizou o critério de rateio para os custos indiretos e diretos, neste caso, utilizou-se critério próprio de rateio, em função dos salários e ordenados e materiais diretos, que em função da limitação de acesso aos documentos e registros no departamento de recursos humanos, por isso, não foi possível alocar diretamente os profissionais e materiais específicos nas unidades departamentais, os quais pertenciam. Pois, a departamentalização apresenta a forma racional de alocar os custos indiretos aos departamentos.

Com o resultado auferido, foi possível visualizar todo processo de prestação de serviço; auxiliar os administradores nas tomadas de decisões para melhor remanejamento dos recursos às necessidades de maior demanda, com mais eficiência e eficácia.

À pesar de não ser a prioridade deste estudo; auxiliar a prestação de contas ao ente federado de suas ações e levar ao conhecimento da população beneficiada o retorno dos seus impostos que estão sendo aplicados de forma eficaz pela instituição.

Nesse contexto, a conclusão sugere pontos a serem corrigidos e implantados pela administração, com os dados auferidos pelo sistema de custos, para auxiliar os gestores de forma mais transparente às tomadas de decisões.

### **3 ESTUDO DE CASO**

Esta seção discorre, inicialmente, por três tópicos subdivididos relacionados a esta seção que fundamentam a base de dados, para alcançar os objetivos pretendidos. Primeiramente, o tópico campo de aplicação da pesquisa retrata a história do Município Engenheiro Paulo de Frontin e do Hospital Nelson Salles, onde o hospital está inserido; este tópico traz o contexto histórico da criação, tanto do município, quanto do hospital, passando por suas principais características e evolução econômica. Posteriormente, a subseção fonte de recursos demonstra as diversas entradas de recursos na instituição, para serem aplicadas no labor da prestação de serviço público de saúde hospitalar, exercidas pelo hospital, como ratifica o artigo 6º do seu estatuto, onde descreve que os recursos recebidos serão aplicados integralmente na manutenção e desenvolvimento aos objetivos Institucionais no Território Nacional. Também, tópico da subseção aplicação de recursos descreve como os recursos são utilizados na atividade filantrópica da Irmandade dos Pobres e no exercício da prestação de saúde pública hospitalar, segundo a aplicação dos recursos descritos no artigo 6º do estatuto da Irmandade.

### **3.1 Campo de aplicação da pesquisa**

Esta subseção descreve a contextualização do Hospital Nelson Salles, sua história, localização e importância na prestação do serviço público hospitalar no Município Engenheiro Paulo de Frontin, Rio de Janeiro. Para isso, a primeira subseção aborda a história do Município Engenheiro Paulo de Frontin, que está localizado dentro do Estado do Rio de Janeiro, sua origem advinda com a história do Município de Vassouras, onde antes de se tornar município era Distrito de Vassouras; sua importância para a região, onde está inserido no ambiente econômico através da cultura turística, adversa da cultura cafeeira da época do seu surgimento e a sua população existente, no ambiente estatístico. Posteriormente, discorre sobre o Hospital Nelson Salles, abordando sua criação, que está atrelada ao do município e sua importância no contexto social para a população do município.

#### **3.1.1 Município Engenheiro Paulo de Frontin**

Segundo a Prefeitura do Município Engenheiro Paulo de Frontina sua evolução histórica acha-se ligada à de Vassouras e à expansão da cultura cafeeira no vale fluminense do Rio Paraíba do Sul. A penetração na área dos modernos municípios de Vassouras, Paty do Alferes, Miguel Pereira e Engenheiro Paulo de Frontin teve origem nas primeiras explorações que visavam transpor a Serra do Mar, com a abertura do Caminho Novo do Tinguá.

Os tropeiros que subiam o Rio das Mortes, em direção a Sacra Família do Tinguá, fixaram o ponto de passagem em pequena várzea. Esse núcleo original foi-se expandindo gradativamente, elevado à categoria de vila de Vassouras em 1833.

As lavouras de café expandiram-se por todo o território da vila, constituindo-se em fator de progresso e acentuada dinamização da economia local. Esse surto de desenvolvimento motivou a criação da freguesia de Nossa Senhora de Vassouras, em 1837, tendo como sede a vila de Vassouras que, em 1857, foi transformada em cidade e sede do município. Rodeio, núcleo original da atual sede municipal de Paulo de Frontin, era uma vila de passagem e descanso dos tropeiros que iam para as zonas de mineração.

A vila desenvolveu-se com a implantação da Estrada de Ferro D. Pedro II, na segunda metade do século XIX. A ferrovia utilizou como corredor um dos vales onde hoje se situa a cidade. A primeira expansão corresponde, portanto, à implantação de um centro de serviço junto à estação ferroviária.

Quando a cultura cafeeira entrou em decadência, alguns centros urbanos das serras próximas à Baía de Guanabara foram escolhidos para implantação de indústrias, em função da ferrovia. Rodeio, então distrito de Vassouras, foi um dos centros escolhidos. A criação das primeiras indústrias remonta ao início do século XX, primeira fase da industrialização brasileira.

A atividade industrial cresceu ao longo do século. Em 1911, o município de Vassouras era formado por oito distritos, dentre os quais o de Rodeio e o de Sacra Família do Tinguá. Rodeio teve seu nome alterado para Soledade do Rodeio, em 1943, e para Engenheiro Paulo de Frontin, em 1946. A instalação do município deu-se em 1958, incorporando o distrito de Sacra Família do Tinguá.

O município tem o turismo, como o seu maior potencial econômico da cidade, pois ocupa uma região montanhosa. O clima com temperaturas amenas e chuvas suficientes ao longo de todo o ano. Há reservas de Mata Atlântica onde é possível visualizar animais silvestres em seu habitat natural, além de cachoeiras e lagos, o que rendeu a cidade, a partir de

1995, através de lei estadual, o cognome de "Cidade Verde". Para o disfrute dos seus atributos, o município dispõe de uma rede hoteleira bem formada aos seus visitantes.

A população do município em tela, corresponde no ano de 2010 a 13.237 habitantes, segundo o último censo demográfico realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e estatística (IBGE), como mostra o Tabela1 abaixo:

Tabela 1 - Crescimento populacional

Ano	Eng.º Paulo de Frontin	Variação	Rio de Janeiro	Variação
2000	12.164	100%	14.391.282	100%
2010	13.237	109%	15.989.929	111%

Fonte: IBGE; 2000, 2010.

Como referência, na Tabela 1 foi utilizada os dois últimos Censos Demográficos dos anos de 2000 e 2010, pois demonstra as características populacionais recentes deste século. De forma geral, a evolução do populacional do Município Paulo de Frontin, desde 2000 até 2010, foi de 9%, enquanto a do Rio de Janeiro cresceu 11%.

De forma semelhante, a criação do Hospital Nelson Salles coaduna com a história do Município Engenheiro Paulo de Frontin, pois ambas surgiram na primeira metade do século XX, conforme descreve o tópico abaixo.

### 3.1.2 Hospital Nelson Salles

Especificando o Hospital Nelson Salles, administrado pela Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin, que tem como finalidade prestar serviço de saúde pública em colaboração com a prefeitura do município em apreço.

A Irmandade dos Pobres é uma entidade beneficente sem fins lucrativos, privada que teve sua origem, em 22 de dezembro de 1935, quando um grupo de pessoas da localidade, reunidos em Assembleia, fundou a associação beneficente com a denominação de Irmandade dos Pobres, a qual foi registrada em 02 de janeiro na Comarca de Vassouras.

Entretanto, só em 1960 passou a ser denominada de Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin, sendo o seu Estatuto formalizado em 10 de dezembro de 1972 e posteriormente alterado em dezembro de 2003.

A Instituição tem sede e foro no Município Engenheiro Paulo de Frontin, registrado sobre a natureza de sociedade civil, com personalidade jurídica e é reconhecida de Utilidade Pública, pelo Decreto Federal nº 49.013 de 05 de janeiro de 1961.

Esta sociedade tem por fins socorrer aos necessitados em geral de qualquer idade ou sexo e, em particular, a mãe e a criança carente de amparo, sem distinção de nacionalidade, credo político ou religioso, conforme o artigo 5º do seu Estatuto.

No que se refere ao socorro, consistirá em tratamento médico, medicamentos, alimentos e no internamento no Hospital Nelson Salles, mantido e administrado pela Sociedade. Para isso, o hospital - em parceria com o município através de convênio - tem que estar registrado no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES, 2012), órgão do Ministério da Saúde, o qual estabelece:

É base para operacionalizar os Sistemas de Informações em Saúde, sendo estes imprescindíveis a um gerenciamento eficaz e eficiente. Ainda, conforme o cadastro, o mesmo visa disponibilizar informações das atuais condições de infraestrutura de funcionamento dos Estabelecimentos de Saúde em todas as esferas, ou seja, - Federal, Estadual e Municipal.

Nesse contexto, observa-se que a criação do Hospital Nelson Salles desenvolve uma atividade de suma importância no Município Engenheiro Paulo de Frontin, segundo o seu próprio estatuto. Pois, a população local encontra na instituição hospitalar o único meio de amparo às necessidades médicas cobertas pelo SUS.

O estatuto da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Fontin - no seu capítulo II, denominado Dos fins da sociedade - estabelece por intermédio do seu artigo 5º, que conserva os princípios básicos dos fins da sociedade, que é socorrer, dentro das suas possibilidades, aos necessitados em geral. No seu parágrafo único, este artigo descreve que o socorro consistirá em tratamento médico, medicamentos, alimentos e quando for o caso, no internamento no Hospital Nelson Salles, mantido e administrado pela sociedade.

A Secretaria Municipal de Saúde do Município Engenheiro Paulo de Frontin não possui nenhuma unidade hospitalar para atendimento de sua população, como mostra o Quadro 5 abaixo extraído da relação de cadastramento do CNES:

Quadro 5 - Registro por unidades (continua)

<b>ADMINISTRACAO DIRETA DA SAUDE (MS, SES e SMS)</b>	
<b>CNES</b>	<b>Nome Fantasia</b>
1	Unidade de Saúde da Família da Barreira
2	Centro Municipal de Fisioterapia e Reabilitação
3	Centro Municipal de Oftalmologia

Quadro 5 - Registro por unidades (conclusão)

4	Centro de Atenção Psicossocial
5	Posto de Saúde de Palmas
6	Posto de Saúde da Borracha
7	Unidade de Saúde da Família da Aguada
8	Centro Municipal de fisioterapia e Fonoaudiologia
9	Unidade de Vigilância Sanitária e Epidemiologia
10	Posto de Saúde de Morro Azul
11	Unidade Móvel de Saúde
12	Unidade de Saúde da Família de Sacra Família
13	Unidade de Saúde da Família do Ramalho
14	Unidade de Saúde da Família Morro Azul
15	Policlínica de Engenheiro Paolo de Frontin
16	Posto de Saúde de Palmeira da Serra
17	Posto de Saúde da Graminha
18	Unidade de Saúde da Família do Centro
19	SAMU 192 EPFI
<b>ENTIDADE BENEFICENTE SEM FINS LUCRATIVOS</b>	
<b>CNES</b>	<b>Nome Fantasia</b>
1	Hospital Nelson Salles

Fonte: CNES, 2013.

Como se observa no Quadro 5, o município tem apenas unidades de saúde, postos, policlínica e centros de especialidades. Entretanto, o município é desprovido estabelecimento de saúde hospitalar que abranja complexidades de atendimento e internação, como ratifica, também, o censo demográfico realizado pelo IBGE de 2010, que assim foi reproduzido:

Quadro 6 - Estabelecimentos de saúde

Variável	Eng.º Paulo de Frontin	Rio de Janeiro
Federais	0	54
Estaduais	0	59
Municipais	11	2.243
Privados	1	4.101

Fonte: IBGE, 2010.

O Quadro 6 acima demonstra que existe, apenas, um estabelecimento de saúde privado que exerce o serviço de saúde hospitalar, Hospital Nelson Salles.

O hospital em voga exerce a parceria com o município através de convênios firmados entre o Poder Executivo municipal e o Hospital Nelson Salles. O artigo 1º da Lei Municipal nº 749/2006 estabelece que fica o executivo municipal autorizado a celebrar o convênio vinculado à Secretaria de Saúde, para atendimento médico complementar à rede municipal. Em contrapartida, o hospital vai receber anualmente recursos para esse fim.



Para melhor compreensão da contextualização do hospital, será demonstrada a estrutura operacional do Hospital Nelson Salles na prestação de serviço público de saúde, segundo o Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde (CNES).

Em seguida, as subseções fonte de recursos e aplicação dos recursos descrevem o contexto das diversas fontes de entrada dos recursos e suas aplicações, para o atendimento da população que necessitado atendimento de saúde pública.

Na aplicação dos recursos, será discriminados os custos diretos, indiretos e as despesas executados na atividade hospitalar, nesta fase serão apresentados os gastos com serviços, com pessoal, os gerais e as despesas. Após esta discriminação os custos serão analisados segundo a metodologia do custeio por absorção.

Com esta finalidade, o Hospital Nelson Salles está estruturado da seguinte forma, conforme Quadro 7abaixo:

Quadro 7 - Estrutura operacional (continua)

<b>Relação dos profissionais do Sistema Único de Saúde – SUS</b>		
<b>Profissionais</b>	<b>SUS</b>	
Médicos	8	
Outros	22	
<b>Total</b>	<b>30</b>	
<b>Relação dos profissionais do Não Sistema Único de Saúde-SUS</b>		
Profissionais	9	
<b>Leitos existentes</b>		
<b>Especialidades</b>	<b>Leitos existentes</b>	<b>Leitos SUS</b>
Cirurgia Geral	15	12
Clinico/Cardiologia	3	2
Clinica Geral	17	14
Obstétrico Cirúrgico	6	4
Crônicos	6	4
Psiquiatria	3	3
<b>Total</b>	<b>50</b>	<b>39</b>
<b>Instalações Físicas para Assistência</b>		
<b>Urgência / Emergência</b>	<b>Consultório</b>	<b>Leitos equipo</b>
Consultórios Médicos	1	0
Sala de acolhimento com classificação de risco	1	0
Sala de atendimento a paciente crítico /grave	1	0
Sala de atendimento indiferenciado	1	0
Sala de curativo	1	0
Sala de repouso/observação – FEMININO	1	3
Sala ala repouso/observação - INDIFERENCIADO	1	1
Sala repouso/observado – MASCULINO	1	3

Quadro 7 - Estrutura operacional (conclusão)

<b>Ambulatorial</b>	<b>Consultório</b>	<b>Leitos equipo</b>
Odontologia	1	0
Outros consultórios não médicos	4	0
Sala de cirurgia ambulatorial	1	0
Sala de curativo	1	0
Sala de gesso	1	0
Sala de nebulização	1	0
Sala de pequena cirurgia	1	0
Sala de repouso/observação – INDIFERENCIADO	1	1
<b>Hospital</b>	<b>Consultório</b>	<b>Leitos equipo</b>
Sala de cirurgia	1	0
Sala de cirurgia ambulatorial	1	0
Sala de recuperação	2	21
Sala de cirurgia	1	0
Sala de curetagem	1	0
Sala de parto normal	1	0
Sala de pré-parto	1	2
Leitos RN normal	1	0
Leitos RN patológico	0	10
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>41</b>

Fonte: CNES, 2013.

Este Quadro 7 demonstra a estrutura operacional física e os profissionais do hospital em tela, que na sua discriminação elenca os profissionais que atendem a população e as dependências internas para a prestação do serviço público de saúde.

O Quadro 8 demonstra a estrutura de apoio, onde são desenvolvidas as atividades meio na prestação do serviço público de saúde.

Quadro 8 - Estrutura de apoio

<b>SERVIÇO DE APOIO</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>
Ambulância	TERCEIRIZADO
Central de Esterilização de Materiais	PROPRIO
Farmácia	PROPRIO
Lactário	PROPRIO
Lavanderia	PROPRIO
Nutrição e Dietética	PROPRIO
Serviço de Prontoário de Paciente	PROPRIO
Serviço de Manutenção de Equipamentos	PROPRIO

Fonte: CNES, 2013.

O art. 14º do seu Estatuto determina que sendo a Instituição de finalidade puramente caritativa, portanto, os serviços de beneficência serão prestados exclusivamente às pessoas

necessitadas, não recebendo dos seus associados qualquer compensação em retribuição pelo que contribuírem pecuniariamente ou por serviços prestados.

No exercício da atividade de serviço de saúde pública a subseção seguinte descreve as origens das fontes dos recursos necessárias ao exercício da atividade hospitalar.

### 3.2 Fonte de recursos

Para o exercício da sua finalidade os recursos arrecadados da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin são constituídos pela renda do Hospital Nelson Salles; pelos numerários das subversões e convênios; pela contribuição dos sócios; pelo produto de coletas e pelos legados e donativos recebidos.

Os recursos recebidos serão aplicados integralmente na manutenção e desenvolvimento aos objetivos Institucionais no Território Nacional, conforme seu artigo 6º menciona.

Assim sendo, o Quadro 9 abaixo apresenta, de forma sintética, a arrecadação dos seus recursos durante o exercício de 2012, período objeto do estudo.

Quadro 9 - Recursos arrecadados

<b>ESPÉCIE DE RECURSOS</b>	<b>VALORES</b>
Receitas Operacionais	R\$ 1.099.212,01
Outras Receitas Operacionais	R\$ 409.006,43
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.508.218,44</b>

Fonte: IRMANDADE DOS POBRES, 2012.

Este Quadro 9 demonstra a forma de arrecadação exercida pela instituição no exercício de 2012, que estão discriminadas em receitas operacionais e em outras receitas operacionais, títulos estes advindos da escrituração do demonstrativo razão, objeto de informação adquirido junto ao responsável pela contabilidade da irmandade.

Os recursos recebidos pela associação serão demonstrados de forma analítica – com base na escrituração contábil -, conforme às fontes de receita operacionais e outras receitas operacionais, que são fontes de custeamento das atividades fins.

Quadro 10 – Fonte de recursos (continua)

<b>RECEITAS ANUAIS</b>
<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>

Quadro 10 – Fonte de recursos (conclusão)

<b>SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS</b>	<b>TOTAL</b>	<b>SOMA</b>
Estaduais - PAHI	R\$ 342.400,00	
Municipais	R\$ 325.000,00	
Bônus - PAHI	R\$ 108.800,00	R\$ 776.200,00
<b>DONATIVOS</b>		
Doações de Pessoas Físicas	R\$ 5.669,70	
Doações de Pessoas Jurídicas	R\$ 431,60	
Doações em Alimentos	R\$ 2.587,30	
Donativos em Materiais	R\$ 8.671,31	R\$ 17.359,91
<b>SUS</b>		
AIH - Internação	R\$ 152.417,43	
FAE - Ambulatório	R\$ 119.046,17	
INTEGRASUS	R\$ 21.118,15	R\$ 292.581,75
<b>CONVÊNIO</b>		
Convênio - Ambulatório	R\$ 5.175,98	
Convênio - Internação	R\$ 6.300,37	R\$ 11.476,35
<b>PARTICULARES</b>		
Internação	R\$ 1.151,00	
Ambulatório	R\$ 443,00	R\$ 1.594,00
<b>OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS</b>		
Mensalidades de Associados	R\$ 6.967,00	
Aluguéis	R\$ 36.780,00	
Recuperação de despesas – Taxas de água	R\$ 3.032,12	R\$ 46.779,12
<b>OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS</b>		
<b>RECEITAS FINANCEIRAS</b>		
Descontos Obtidos	R\$ 71,91	
Receitas eventuais	R\$ 13,98	
Rendas de promoção	R\$ 6.204,06	R\$ 6.289,95
<b>RECEITA DE ISENÇÕES USUFRUIDAS</b>		
Isenções – Patronal, COFINS, Terceiros	R\$ 355.937,36	R\$ 355.937,36
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 1.508.218,44</b>

Fonte: IRMANDADE DOS POBRES, 2012.

Conforme o Quadro 10 acima são fontes de recursos da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin: entre os recursos operacionais, encontram-se as subvenções governamentais Estaduais e Municipais - nos Estados são originadas do Programa de Apoio aos Hospitais do Interior (PAHI) e no Município são originárias do convênio -; os donativos, são arrecadados de forma diversa – sem vínculo legal; os recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) são de fontes diversas como a Autorização de Internação Hospitalar (AIH), o Fundo de Ações Estratégicas e Compensação (FAEC), o Incentivo de Integração ao Sistema Único de

Saúde – INTEGRASUS; os recursos de Convênio são arrecadados de planos de saúde particulares e; finalmente, os recursos de particulares que são pagos em espécie.

Quanto às Outras Receitas Operacionais, estão desdobradas em: mensalidades de associados diretamente com o hospital, aluguéis de imóveis da instituição e recuperação de despesas de taxas de água, as receitas financeiras têm cunho administrativo; as Receitas de Isenções Usufruídas são originárias das despesas operacionais.

Para melhor compreensão, serão discriminadas as fontes das Receitas Operacionais arrecadadas e sua finalidade legal: o Programa de Apoio aos Hospitais do Interior (PAHI) foi criado pela Secretaria de Estado de Saúde e Defesa Civil do Rio de Janeiro (SESDEC), com o propósito de fomentar, em parceria com as prefeituras do Estado, a organização da atenção à saúde por regiões, com seleção e acesso ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Conforme a capacidade da unidade hospitalar, o PAHI recebe repasse financeiro fixo; para isso, o direito ao repasse será efetuado, atualmente, as unidades que mantenham parcela não inferior a 60 % (sessenta por cento) dos seus leitos disponíveis àqueles que necessitam de atendimento pelo SUS, desde que as unidades hospitalares sejam públicas ou filantrópicas e sejam localizadas em municípios com até 115 mil habitantes.

Outra exigência do PAHI, para que estas unidades tenham direito ao repasse, está amparada, de acordo com o Sistema de Informação Hospitalar (SIH), no atendimento de no mínimo de dez por cento de média complexidade e vinte por cento de alta complexidade.

Quanto aos municípios parceiros, o Programa determina um arcabouço de medidas a serem cumpridas pelas entidades da federação, que são: a existência de Ouvidoria, de uma Comissão de Infecção Hospitalar, o Acolhimento e Classificação de Risco, do valor de taxa de Mortalidade Hospitalar Geral e percentual de atendimento em média e alta complexidade aos pacientes de outros municípios.

O Incentivo de Integração ao Sistema Único de Saúde (INTEGRASUS) foi instituído pela Portaria n° 604/GM, em 24 de abril de 2001 e tem como finalidade, conforme o § 1° do artigo 1°, ser pago adicionalmente ao faturamento das entidades, destina-se, exclusivamente, aos hospitais filantrópicos e sem fins lucrativos e tem por objetivo estimular o desenvolvimento das suas atividades assistenciais e a realização das mesmas em regime de parceria com o Poder Público.

O Fundo de Ações Estratégicas e de Compensação (FAEC) foi criada pela Portaria n.º GM/MS n° 531, de 30 de abril de 1999, onde seu artigo 1° estabelece a finalidade como sendo a de definir os recursos federais destinados ao financiamento das ações e serviços de saúde, que compõem o Teto Financeiro da Assistência à Saúde dos Estados e do Distrito Federal,

constantes do Anexo I desta Portaria, integrado por recursos para Atenção Básica e para Assistência Ambulatorial, de média e alta complexidade e Hospitalar.

As Isenções Usufruídas são benefícios obtidos das isenções ou renúncia de tributos federais, como as previdenciárias, e devem ser reconhecidos como Receitas de Gratuidades nas Contas de Resultado.

A Autorização de Internação Hospitalar (AIH) é um Sistema de Autorização de Internação Hospitalar que consiste em remunerar as instituições prestadoras de serviços de saúde no Brasil, que remunera os componentes que compõe o custo médio da intervenção médica necessária para cada diagnóstico.

Como se observa, as fontes de recursos são diversas e se originam, principalmente, das Subvenções Governamentais, do SUS e das Isenções Usufruídas e outras. Com isso, a instituição tem que cumprir determinações legais para o exercício da sua missão filantrópica.

A Tabela 2 abaixo demonstra o montante arrecadado e a porcentagem em relação à todos os recursos auferidos, até o quarto trimestre de 2012. Em seguida, o Gráfico 1 mostrará a dimensão da arrecadação desses recursos.

Tabela 2 - Porcentagem da arrecadação

Nº	FONTE DE RECURSOS	VALOR	%
1	Subvenções Governamentais	R\$ 776.200,00	51%
2	Isenções Usufruídas	R\$ 355.937,36	24%
3	SUS	R\$ 292.581,75	20%
4	Associados e outros	R\$ 46.779,12	3%
5	Donativos	R\$ 17.359,91	1%
6	Convênio	R\$ 11.476,35	1%
7	Particulares	R\$ 1.594,00	0%
8	Financeiras	R\$ 6.289,95	0%
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.508.218,44</b>	<b>100%</b>

Fonte: IRMANDADE DOS POBRES, 2012.

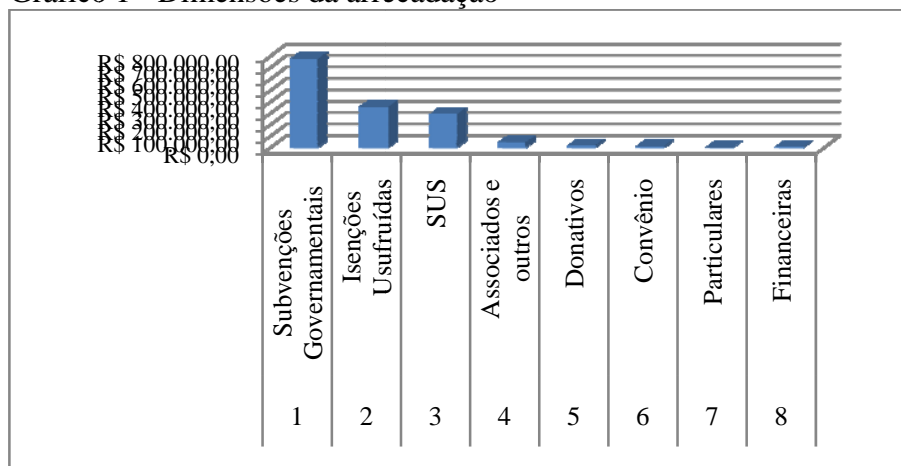
A Tabela 2, em apreço, dimensiona - de forma decrescente - a arrecadação por fonte de recursos; nela se observa as Subvenções Governamentais que é a fonte de recursos de maior arrecadação para a Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin, com mais de 50% (cinquenta por cento) de todos os recursos auferidos pela instituição.

Por outro lado, as outras fontes de recursos arrecadadas de origem própria, como: as de convênios advindas dos planos de saúde; os recursos dos particulares recebidos em espécie; os recursos dos associados, que são cotistas mensais para ajudar a atividade filantrópica, e os recursos financeiros, que advêm de atividades promocionais e descontos auferidos.

Estes recursos não somam mais do que 4 % (quatro por cento) do montante arrecadado durante o exercício de 2012.

Para melhor visualização, o Gráfico 1 demonstra e apresenta as dimensões da arrecadação, diante do contexto exposto anteriormente.

Gráfico 1 - Dimensões da arrecadação



Fonte: IRMANDADE DOS POBRES, 2012.

De forma visual o Gráfico 1 demonstra que o convênio público firmado com o Município Engenheiro Paulo de Frontin, os recursos do PAHI e as do SUS são as maiores fontes de arrecadação efetivada, ou seja, mais de 90% (noventa por cento) dos recursos advêm de fontes públicas municipais, estaduais e federal.

Diante da magnitude da origem das fontes de recursos arrecadadas pela irmandade a próxima subseção demonstrará como esses recursos são aplicados na execução do serviço público hospitalar.

### 3.3 Aplicação dos recursos

Segundo o artigo 6º do estatuto da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin traça que: a entidade aplica integralmente suas rendas, recursos e eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento aos objetivos Institucionais no território nacional.

Com essa determinação estatucional, o Quadro 11 abaixo apresenta, de forma sintética, os dispêndios relacionados à atividade da prestação de serviço filantrópico. Estes dispêndios estão discriminados pelos seus totais, entre custos e às despesas, exercidos pela Irmandade

dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin, ou seja, ainda, não separados dos gastos da atividade da prestação de serviço público de saúde hospitalar.

Quadro 11 - Dispêndios anuais sintético

Nº	DISPÊNDIOS	Valor
1	Serviços	R\$ 97.986,18
2	Pessoal	R\$ 826.033,39
3	Gerais	R\$ 231.007,69
4	Financeiras	R\$ 10.819,34
5	Gratuidades	R\$ 4.030,46
6	Contribuições Sociais Usufruídas	R\$ 355.937,36
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.525.814,42</b>

Fonte: IRMANDADE DOS POBRES, 2012.

O Quadro 11 em destaque reflete como são distribuídos os recursos arrecadados durante o ano de 2012. Estão descritos conforme o demonstrativo contábil razão da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin. Comose observa, os maiores dispêndios da Instituição são alocados ao pessoal total, que soma o pessoal administrativo e pessoal especializado. Posteriormente, serão demonstrados por especialidades funcional, administrativas e operacionais.

A Tabela 3 a seguir dimensiona, de forma decrescente, a porcentagem e o impacto de cada item de recurso aplicado na manutenção das atividades de filantropia.

Tabela 3 - Porcentagem dos recursos aplicados

Nº	DISPÊNDIOS	VALOR	%
1	Pessoal	R\$ 826.033,39	54%
2	Contribuições Sociais Usufruídas	R\$ 355.937,36	23%
3	Gerais	R\$ 231.007,69	15%
4	Serviços	R\$ 97.986,18	7%
5	Financeiras	R\$ 10.819,34	1%
6	Gratuidades	R\$ 4.030,46	0%
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.525.814,42</b>	<b>100%</b>

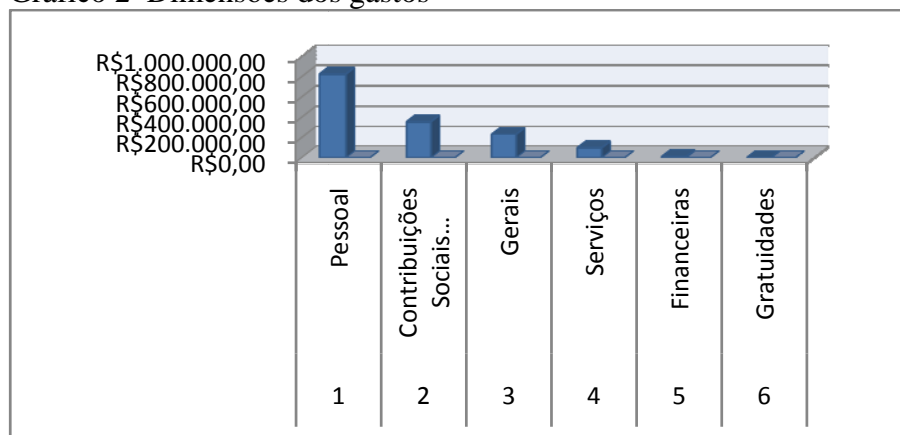
Fonte: IRMANDADE DOS POBRES, 2012

Conforme a Tabela 3, as despesas com pessoal consomem a maior parte dos recursos despendidos pela instituição, no exercício da atividade de filantropia, assim como os dispêndios gerais, que representam 54% (cinquenta e quatro por cento) e 15% (quinze por cento), respectivamente. Entretanto, ainda, visualizando a Tabela 3 os gastos das contribuições sociais usufruídas são compensados pelos recursos arrecadados denominados de isenções usufruídas, no mesmo montante, conforme apresentado no número 2 da Tabela 2.



O dimensionamento dos recursos aplicados pode ser visualizado através do Gráfico 2, que vislumbra a amplitude dos gastos, conforme abaixo:

Gráfico 2–Dimensões dos gastos



Fonte: IRMANDADE DOS POBRES, 2012

O Gráfico 2 demonstra que os gastos com pessoal, número 1, consome a maior parte dos recursos despendidos na execução da finalidade da instituição, mais do que a metade dos gastos gerais.

Portanto, será dimensionado, de forma analítica, os custos e as despesas executados no período de 2012, conforme Quadro 12, abaixo:

Quadro 12 - Dispendios anuais analítico (continua)

<b>GASTOS ANUAIS – DESPESAS OPERACIONAIS</b>	
<b>GASTOS DE SERVIÇOS</b>	
Gases Medicinais	R\$ 6.401,75
Gêneros Alimentícios	R\$ 49.482,73
Bens de Curta Duração	R\$ 231,97
Gás	R\$ 1.760,50
Drogas/Medicamentos/Materiais	R\$ 38.659,40
Impressos de Materiais Expediente	R\$ 1.449,83
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 97.986,18</b>
<b>GASTOS COM PESSOAL</b>	
Ordenados e Salários	R\$ 579.644,00
Férias	R\$ 86.771,47
13º Salário	R\$ 77.357,53
Vale Transporte	R\$ 6.969,80
FGTS	R\$ 72.851,75
FGTS Rescisório	R\$ 474,69
PIS	R\$ 8.708,64
Honorários Médicos	R\$ 700,00
Curso de Aperfeiçoamento	R\$ 300,00
Cesta Básica	R\$ 82.606,93

Quadro 12 - Dispêndios anuais analítico (conclusão)

Sindicato	R\$ 1.020,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 917.404,81</b>
<b>GASTOS GERAIS</b>	
Água/Esgoto	R\$ 21.127,75
Combustíveis e Lubrificantes	R\$ 144,04
Conservação e Reparos	R\$ 3.019,59
Legais e Jurídicas	R\$ 325,75
Telefônicas	R\$ 12.400,73
Postais	R\$ 533,83
Viagens e Ajuda de Custos	R\$ 1.540,66
Energia Elétrica	R\$ 15.929,60
Impostos e Taxas	R\$ 6.293,45
Material de Escritório	R\$ 518,95
Material de Consumo e Limpeza	R\$ 6.794,55
Manutenção de Máquinas e Equipamentos	R\$ 710,00
Peças e acessórios de Reposição	R\$ 37,00
Serviços Prestados - Pessoas jurídica	R\$ 35.420,65
Despesas de Escritório	R\$ 199,27
Material de Consumo Geral	R\$ 5.663,04
Mensalidade da Federação	R\$ 3.028,00
Encargos de Depreciação	R\$ 57.484,09
Perdas	R\$ 1.942,55
Serviços de Terceiros	R\$ 57.894,19
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 231.007,69</b>
<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>	
Despesas Bancárias	R\$ 1.555,04
Juros	R\$ 6.671,73
Multa	R\$ 2.592,05
IOF	R\$ 0,52
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 10.819,34</b>
<b>DESPESAS COM GRATUIDADES</b>	
Doações de Cestas Básicas	R\$ 4.270,46
Doações de Materiais Gerais	R\$ 360,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 4.630,46</b>
<b>CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS USUFRUIDAS</b>	
INSS - Contribuição Sociais Usufruídas	R\$ 263.364,95
COFINS - Isenções Usufruídas	R\$ 92.572,41
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 355.937,36</b>
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 1.617.785,89</b>

Fonte: IRMANDADE DOS POBRES, 2012

Diante do apresentado pelo Quadro 12, os dispêndios são tratados como despesas operacionais em seu demonstrativo contábil razão. Com isso, não é possível quantificar os custos da Irmandade dos Pobres nas suas atividades, pois a instituição não dispõe de um sistema de custos que controle e mensure os gastos de forma a quantificar os custos atribuídos à prestação de serviço de saúde pública, a qual compete ao hospital através da Irmandade.

O Hospital Nelson Salles é administrado pela Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin, e esta tem como um de seus fins o socorro e que, neste caso, consistirá em tratamento médico, medicamentos, alimentos e, quando for o caso, no internamento no hospital, conforme seu artigo 5º.

Portanto, faz-se necessário quantificar os custos - diretos e indiretos - e as despesas atribuídas na prestação de serviço público de saúde hospitalar prestados pelo Hospital Nelson Salles, em colaboração com o Município Engenheiro Paulo de Frontin, desvinculados dos gastos suportados pela Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin.

Com os passos expostos no referencial teórico, por Martins (2009, p.108), os gastos da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin serão desvinculados dos gastos do hospital e estes gastos serão ordenados pelos custos diretos, indiretos e despesas, em relação aos demais dispêndios suportados pela Irmandade, que não colaboram para a prestação de serviço público de saúde hospitalar, apesar da sua relevância para a atividade filantrópica.

Nesse intuito, os custos diretos atribuídos na prestação de serviço público de saúde serão separados dos custos indiretos e dos demais dispêndios anuais da Irmandade. Para isso, o Quadro 13 mostrará os custos diretos atribuídos à finalidade de prestação de serviço público de saúde.

Quadro 13 - Custos diretos

<b>CUSTOS ANUAIS</b>	
<b>OPERACIONAIS</b>	
<b>GASTOS DE SERVIÇOS</b>	
Gases Medicinais	R\$ 6.401,75
Gêneros Alimentícios	R\$ 49.482,73
Gás	R\$ 1.760,50
Drogas/Medicamentos/Materiais	R\$ 38.659,40
Material de Consumo Geral	R\$ 5.663,04
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 101.967,42</b>
<b>GASTOS COM PESSOAL</b>	
Ordenados e Salários	R\$ 579.644,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 579.644,00</b>
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 681.611,42</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 13 demonstra os custos diretos atribuídos ao hospital durante o exercício de 2012, eles estão dispostos em Material e Mão-de-obra direta.

Nos custos operacionais os gêneros alimentícios e material de consumo geral – hortifrutigranjeiro - são considerados como custos diretos, porque fazem parte da dieta dos pacientes internados, logo, a finalidade do hospital, conforme parágrafo único do artigo 5º do estatuto da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin - que estabelece a alimentação como finalidade. Assim como tratamento médico e medicamentos.

Para discriminar os custos e as despesas dos ordenados e salários foi necessário separar as despesas com salários do pessoal administrativo dos custos dos salários do pessoal da mão-de-obra especializada.

Para isso, através das folhas de pagamentos dos meses de 2012, foi separado mês a mês a qualificação profissional, a quantidade de profissionais por qualificação profissional e o salário por qualificação profissional.

Com isso, foi possível identificar e separar os salários do pessoal administrativo do salário do pessoal especializado e, portanto foi possível separar os ordenados e salários em despesas e custos, respectivamente. Foram colocados nas mesmas linhas do Quadro 14 os meses em que não houveram alteração na folha de pagamento.

Após identificadas e separadas as especialidades funcionais, chegou-se ao total dos gastos de pessoal multiplicando a quantidade de profissionais da qualificação profissional pelo salário da qualificação profissional, obtendo o total por custos e despesas. Como demonstra o Quadro 14.

Quadro 14 - Custos e despesa de ordenados e salários

MESES	CUSTOS DIRETOS	DESPESAS	TOTAL
Janeiro / fevereiro / março	R\$ 108.294,66	R\$ 44.328,24	R\$ 152.622,90
Abril	R\$ 35.439,02	R\$ 14.776,08	R\$ 50.215,10
Maior / Junho	R\$ 70.878,04	R\$ 29.516,16	R\$ 100.394,20
Julho	R\$ 31.639,22	R\$ 14.136,08	R\$ 45.775,30
Agosto / Setembro / Outubro	R\$ 94.917,66	R\$ 44.274,24	R\$ 139.191,90
Novembro / Dezembro	R\$ 61.928,44	R\$ 29.516,16	R\$ 91.444,60
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 403.097,04</b>	<b>R\$ 176.546,96</b>	<b>R\$ 579.644,00</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012

O Quadro 14 descreve e separa os ordenados e salários do pessoal administrativo do pessoal especializado, neste quadro os salários do pessoal especializado, envolvidos diretamente com a atividade de saúde, são denominado custos e remonta a soma de R\$

403.097,04. Em relação aos salários do pessoal administrativo, envolvidos com a atividade meio, remonta a soma de R\$ 176.546,96.

Somados os custos e as despesas dos ordenados e salários remonta a soma total de R\$ 579.644,00.

Para utilizar a mesma porcentagem entre custos e despesas a serem aplicados aos outros custos indiretos de pessoal, a Tabela 4 descreve a porcentagem se cada gasto em relação ao montante total do período.

Tabela 4 - Porcentagem dos gastos

<b>GASTOS</b>	<b>CUSTOS</b>	<b>DESPESAS</b>	<b>TOTAL PERÍODO</b>
Ordenados e Salários	R\$ 403.097,04	R\$ 176.546,96	R\$ 579.644,00
Porcentagem	<b>70%</b>	<b>30%</b>	<b>100%</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012

A Tabela 4 discrimina os custos dos profissionais de saúde (pessoal especializados) em relação às despesas de salário (pessoal administrativo) - profissionais que não relacionam suas atividades à saúde.

As porcentagens dimensionadas na Tabela 2, foi atribuído a cada gasto a porcentagem em relação ao total, desta forma os outros custos indiretos de mão-de-obra têm o mesmo percentual em relação aos ordenados e salários, neste caso serão tratados como custos indiretos e despesas.

Por não ser possível, em função do tempo, identificar de forma individual os profissionais que geraram os custos indiretos, utilizou-se esse critério de rateio, conforme Quadro 15.

Quadro 15 - Outros custos indiretos e despesas de pessoal

<b>GASTOS</b>	<b>CUSTOS INDIRETOS</b>	<b>DESPESAS</b>	<b>TOTAL</b>
Férias	R\$ 60.740,03	R\$ 26.031,44	R\$ 86.771,47
13º Salário	R\$ 54.150,27	R\$ 23.207,26	R\$ 77.357,53
FGTS	R\$ 50.996,23	R\$ 21.855,53	R\$ 72.851,76
PIS	R\$ 6.096,05	R\$ 2.612,59	R\$ 8.708,64
Honorários Médicos	R\$ 700,00	R\$ 0,00	R\$ 700,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 172.682,58</b>	<b>R\$ 73.706,82</b>	<b>R\$ 246.389,40</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012

Como se observa no Quadro 15, os outros gastos de pessoal foram rateados entre custos indiretos, pois correspondem a mão-de-obra especializada, e despesas, que correspondem ao pessoal administrativo; conforme porcentagem atribuída em cada especialidade de gasto.

Portanto, os custos, diretos e indiretos, e despesas totais de pessoal foi apurado e será demonstrado no Quadro 16.

Quadro 16 - Gastos com pessoal

<b>CUSTOS E DESPESAS COM PESSOAL</b>			
<b>GASTOS</b>	<b>CUSTOS</b>	<b>DESPESAS</b>	<b>TOTAL</b>
Ordenados e salários	R\$ 403.097,04	R\$ 176.546,96	R\$ 579.644,00
Férias	R\$ 60.740,03	R\$ 26.031,44	R\$ 86.771,47
13º Salário	R\$ 54.150,27	R\$ 23.207,26	R\$ 77.357,53
FGTS	R\$ 50.996,23	R\$ 21.855,53	R\$ 72.851,76
PIS	R\$ 6.096,05	R\$ 2.612,59	R\$ 8.708,64
Honorários Médicos	R\$ 700,00	R\$ 0,00	R\$ 700,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 575.779,62</b>	<b>R\$ 250.253,78</b>	<b>R\$ 826.033,40</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012

O Quadro 16 demonstra o total dos gastos de pessoal, onde está somado a mão-de-obra direta, apontados como ordenados e salários, e os demais custos indiretos. O rateio dos custos indiretos foi discriminado conforme o Quadro 12 acima, e somados no total dos gastos de pessoal e despesas, segundo a especialidade exercida pelos profissionais. Pois, os custos estão relacionados aos profissionais ligados diretamente ao exercício profissional de saúde, enquanto as despesas estão correlacionadas aos profissionais administrativos.

Os custos de material estão associados ao serviço prestado diretamente a população. Logo, o Quadro 17 apresenta os custos de material direto aplicados na atividade de saúde hospitalar.

Quadro 17 - Material direto

<b>GASTOS DE SERVIÇOS</b>	<b>VALORES</b>
Gases Medicinais	R\$ 6.401,75
Gêneros Alimentícios	R\$ 49.482,73
Gás	R\$ 1.760,50
Drogas/Medicamentos/Materiais	R\$ 38.659,40
Material de Consumo Geral	R\$ 5.663,04
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 101.967,42</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 17 descreve os materiais utilizados diretamente na atividade de serviço público hospitalar. Denomina-se gases medicinais o oxigênio utilizado no suporte a respiração do paciente. Os gêneros alimentícios são os alimentos utilizados na dieta dos pacientes internados no hospital. As drogas e os medicamentos, também, são utilizados pelos pacientes que se encontram na unidade ambulatorial, na unidade de internação e unidade cirúrgica. No

caso do material de consumo geral o demonstrativo razão demonstra no seu histórico, exclusivamente, que são registrados nessa conta os hortifrutigranjeiros, que são os legumes e verduras comprados diariamente, em função da sua periodicidade e utilizados na dieta dos pacientes.

Quanto aos demais gastos indiretos, que não são facilmente identificados na prestação de serviço saúde, faz-se necessário aplicá-los um critério de rateio, que estabeleçam quais os insumos indiretos que estão associados a prestação de serviço de saúde.

Para tanto, foi utilizado o critério de capacidade instalada. Pois, o SUS determina que para fazer parte do sistema a unidade de saúde o hospital deve disponibilizar, no mínimo, 60% de sua capacidade instalada do estabelecimento ao SUS.

Portanto, a Tabela 5 descreverá a capacidade instalada do Hospital Nelson Salles, segundo os dados catalogados pelo CNES, como esse critério é possível separar e estabelecer os montantes dos custos indiretos e das despesas.

Tabela 5 – Porcentagem da capacidade instalada

<b>LEITOS EXISTENTES</b>			
<b>ESPECIALIDADES</b>	<b>Leitos</b>	<b>SUS</b>	<b>%</b>
Psiquiatria	3	3	100%
Clinica Geral	17	14	82%
Cirurgia Geral	15	12	80%
Obstétrico Cirúrgico	6	4	67%
Crônicos	6	4	67%
Clinico/Cardiologia	3	2	67%
<b>TOTAL</b>	<b>50</b>	<b>39</b>	<b>78%</b>

Fonte: CNES, 2012.

Como se observa no Quadro 18 o Hospital Nelson Salles disponibiliza o total 78%, no geral, de sua capacidade instalada a disposição do SUS.

Em função do tempo, não foi possível levantar os dados dos itens que se enquadram no Quadro 18. Por conseguinte, esse será o critério utilizado de rateio na Tabela 5. Portanto, a porcentagem a ser atribuída será a demonstrada na Tabela 5, para separar os custos e as despesas do total dos gastos anuais em energia elétrica e encargos de depreciação.

Os gastos indiretos associados a prestação de serviço público de saúde, durante o exercício de 2012 no Hospital Nelson Salles, após o critério de rateio atribuído estão dispostos no Quadro 18.

Quadro 18 – Rateio dos gastos gerais (continua)

<b>GASTOS GERAIS</b>
----------------------

Quadro 18 – Rateio dos gastos gerais(conclusão)

<b>CUSTOS INDIRETOS</b>	<b>CUSTOS</b>	<b>DESPESA</b>	<b>TOTAL</b>
Água e Esgoto	R\$ 16.479,65	R\$ 4.648,11	R\$ 21.127,75
Conservação e reparos	R\$ 2.355,28	R\$ 664,31	R\$ 3.019,59
Telefônicas	R\$ 9.672,57	R\$ 2.728,16	R\$ 12.400,73
Energia Elétrica	R\$ 12.425,09	R\$ 3.504,51	R\$ 15.929,60
Impostos e taxas	R\$ 4.908,89	R\$ 1.384,56	R\$ 6.293,45
Material de consumo e limpeza	R\$ 5.299,75	R\$ 1.494,80	R\$ 6.794,55
Encargos de Depreciação	R\$ 44.837,59	R\$ 12.646,50	R\$ 57.484,09
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 93.623,53</b>	<b>R\$ 26.406,64</b>	<b>R\$ 120.030,17</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 18 demonstra os custos indiretos do Hospital Nelson Salles, custos que se relacionam com a prestação de serviço, mas de difícil identificação no processo de produção. Entretanto, necessitam de um critério de rateio para alocá-los devidamente nas suas unidades de custos. A utilização dos critérios atribuídos por Matos (2002) no Quadro 22 não foi possível em função da limitação do tempo. Por isso, não foi possível estabelecer a contagem de saída de energia elétrica, quais immobilizados foram reparados e depreciados, os ramais dos telefones e suas localizações.

Do Quadro 11 ao Quadro 18, demonstra como os recursos foram aplicados na Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frotin. Inicialmente, os gastos do hospital foram discriminados em custos e despesas. Quanto aos custos, esses foram diferenciados entre diretos e indiretos, pois se faz necessário à diferenciação, para a análise do estudo a serem apurados. Assim sendo, apresentadas às discriminações e os critérios de rateios, o Quadro 19 apresenta o gastos gerais separados entre custos e despesas do Hospital Nelson Salles. Para análise será utilizado o método de custeio por absorção.

Quadro 19 - Demonstrativo dos gastos (continua)

<b>GASTOS E DESPESAS ANUAIS</b>				
<b>GASTOS</b>	<b>CUSTO DIRETO</b>	<b>CUSTO INDIRETO</b>	<b>DESPESA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>GASTOS DE SERVIÇOS</b>				
Gases Medicinais	R\$ 6.401,75	-	-	R\$ 6.401,75
Gêneros Alimentícios	R\$ 49.482,73	-	-	R\$ 49.482,73
Bens de Curta Duração	-	-	R\$ 231,97	R\$ 231,97
Gás	R\$ 1.760,50	-	-	R\$ 1.760,50
Drogas/Medicamentos/Materiais	R\$ 38.659,40	-	-	R\$ 38.659,40
Impressos de Mat. de Expediente	-	-	R\$ 1.449,83	R\$ 1.449,83
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 96.304,38</b>	<b>-</b>	<b>R\$ 1.681,80</b>	<b>R\$ 97.986,18</b>
<b>GASTOS COM PESSOAL</b>				
Ordenados e Salários	R\$ 403.097,04	-	R\$ 176.546,96	R\$ 579.644,00



Quadro 19 - Demonstrativo dos gastos (conclusão)

Férias	-	R\$ 60.740,03	R\$ 26.031,44	R\$ 86.771,47
13º Salário	-	R\$ 54.150,27	R\$ 23.207,26	R\$ 77.357,53
Vale Transporte	-	-	R\$ 6.969,80	R\$ 6.969,80
FGTS	-	R\$ 50.996,22	R\$ 21.855,53	R\$ 72.851,75
FGTS Rescisório	-	-	R\$ 474,69	R\$ 474,69
PIS	-	R\$ 6.096,05	R\$ 2.612,59	R\$ 8.708,64
Honorários Médicos	R\$ 700,00	-	-	R\$ 700,00
Curso de Aperfeiçoamento	-	-	R\$ 300,00	R\$ 300,00
Sindicato	-	-	R\$ 1.020,00	R\$ 1.020,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 403.797,04</b>	<b>R\$ 171.982,57</b>	<b>R\$ 259.018,27</b>	<b>R\$ 834.797,88</b>
<b>GASTOS GERAIS</b>				
Água/Esgoto	-	R\$ 16.479,65	R\$ 4.648,11	R\$ 21.127,75
Combustíveis e Lubrificantes	-	-	R\$ 144,04	R\$ 144,04
Conservação e Reparos	-	R\$ 2.355,28	R\$ 664,31	R\$ 3.019,59
Legais e Jurídicas	-	-	R\$ 325,75	R\$ 325,75
Telefônicas	-	R\$ 9.672,57	R\$ 2.728,16	R\$ 12.400,73
Postais	-	-	R\$ 533,83	R\$ 533,83
Viagens e Ajuda de Custos	-	-	R\$ 1.540,66	R\$ 1.540,66
Energia Elétrica	-	R\$ 12.425,09	R\$ 3.504,51	R\$ 15.929,60
Impostos e Taxas	-	R\$ 4.908,89	R\$ 1.384,56	R\$ 6.293,45
Material de Escritório	-	-	R\$ 518,95	R\$ 518,95
Material de Consumo e Limpeza	-	R\$ 5.299,75	R\$ 1.494,80	R\$ 6.794,55
Manutenção de Máq. e Equip.	-	-	R\$ 710,00	R\$ 710,00
Peças e acessórios de Reposição	-	-	R\$ 37,00	R\$ 37,00
Serviços Prestados	-	-	R\$ 35.420,65	R\$ 35.420,65
Despesas de Escritório	-	-	R\$ 199,27	R\$ 199,27
Material de Consumo Geral	R\$ 5.663,04	-	-	R\$ 5.663,04
Mensalidade da Federação	-	-	R\$ 3.028,00	R\$ 3.028,00
Encargos de Depreciação	-	R\$ 44.837,59	R\$ 12.646,50	R\$ 57.484,09
Perdas	-	-	R\$ 1.942,55	R\$ 1.942,55
Serviços de Terceiros	-	-	R\$ 57.894,19	R\$ 57.894,19
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 5.663,04</b>	<b>R\$ 95.978,81</b>	<b>R\$ 129.365,84</b>	<b>R\$ 231.007,69</b>
<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>				
Despesas Bancárias	-	-	R\$ 1.555,04	R\$ 1.555,04
Juros	-	-	R\$ 6.671,73	R\$ 6.671,73
Multa	-	-	R\$ 2.592,05	R\$ 2.592,05
IOF	-	-	R\$ 0,52	R\$ 0,52
<b>TOTAL</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>R\$ 10.819,34</b>	<b>R\$ 10.819,34</b>
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 505.764,46</b>	<b>R\$ 267.961,38</b>	<b>R\$ 400.885,24</b>	<b>R\$ 1.174.611,09</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

Apesar das dificuldades encontradas para levantar os gastos do hospital e aplicados critérios de rateio aos gastos para diferencia-los entre custos indiretos e despesas, o Quadro

19acima demonstra os gastos do Hospital Nelson Salles, desvinculados dos gastos da Irmandade dos Pobres de Engenheiro Paulo de Frontin.

Os gastos do hospital representam os custos diretos, constituídos pelo material direto e a pela mão-de-obra, e os indiretos, constituídos pelos custos indiretos de difícil identificação, os quais foram atribuídos critérios próprios de rateio. Para estes foi utilizado o critério de rateio da capacidade instalada exigidos pelo SUS aos estabelecimentos de saúde para prestarem serviço de saúde pública e as despesas necessárias para prestação do serviço.

Assim sendo, o Hospital Nelson Salles tem seus gastos separados em custos, diretos e indiretos, e em despesas. Os custos diretos somam o montante de R\$ 505.764,46, onde os ordenados e salários contribuem com a maior parcela; os custos indiretos somam a montante de R\$ 267.961,38, também, com a parcela de encargos dos ordenados e salários, como o maior item; as despesas remontam o montante de R\$ 400.885,24, estes liderados pelas despesas com pessoal. Somando todos os itens o hospital tem como gastos totais no montante de R\$ 1.174.611,09.

Apesar dos gastos do hospital estarem separados entre custos e despesas, que foi objetivo específico deste trabalho, e demonstrarem em primeira análise o impacto que cada gasto contribui na soma das aplicações dos recursos nas prestação do serviço público de saúde, segundo a metodologia do custeio por absorção; faz-se necessário aplicar o critério de departamentalização aos custos indiretos do hospital.

O custeio por absorção permite o critério de rateio por departamentalização, que corresponde à visão mais transparente e justa para alocar os custos indiretos aos departamentos específicos da instituição que atuam na atividade finalística. Portanto, a seção seguinte análise e discursão dos resultados proporá o critério de departamentalização, haja vista, que o trabalho já tem todos os elementos necessários para o processo.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após descrever os gastos atribuídos na prestação de serviço público de saúde, pelo Hospital Nelson Salles, esta seção aborda a aplicação do método de custeio por absorção aos gastos atribuídos na prestação de serviço, exercidos pelo hospital e, posteriormente, os custos indiretos serão rateados pelo critério de departamentalização.

O Quadro 20 abaixo apresenta os custos executados pela instituição durante o exercício de 2012.

Quadro 20 - Custos do Hospital Nelson Salles

<b>CUSTOS ANUAIS</b>		
<b>CUSTOS</b>	<b>CUSTO DIRETO</b>	<b>CUSTO INDIRETO</b>
<b>CUSTOS DE SERVIÇOS</b>		
Gases Medicinais	R\$ 6.401,75	-
Gêneros Alimentícios	R\$ 49.482,73	-
Gás	R\$ 1.760,50	-
Drogas/Medicamentos/Materiais	R\$ 38.659,40	-
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 96.304,38</b>	-
<b>CUSTOS COM PESSOAL</b>		
Ordenados e Salários	R\$ 403.097,04	-
Férias	-	R\$ 60.740,03
13º Salário	-	R\$ 54.150,27
FGTS	-	R\$ 50.996,22
PIS	-	R\$ 6.096,05
Honorários Médicos	R\$ 700,00	-
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 403.797,04</b>	<b>R\$ 171.982,57</b>
<b>CUSTOS GERAIS</b>		
Água/Esgoto	-	R\$ 16.479,65
Conservação e Reparos	-	R\$ 2.355,28
Telefônicas	-	R\$ 9.672,57
Energia Elétrica	-	R\$ 12.425,09
Impostos e Taxas	-	R\$ 4.908,89
Material de Consumo e Limpeza	-	R\$ 5.299,75
Material de Consumo Geral	R\$ 5.663,04	-
Encargos de Depreciação	-	R\$ 44.837,59
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 5.663,04</b>	<b>R\$ 95.978,82</b>
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 505.764,46</b>	<b>R\$ 267.961,39</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 20 apresenta os custos do hospital Nelson Salles, na primeira coluna a soma atribuída ao exercício de 2012, e estão dispostos entre custos diretos e indiretos.

Os custos de serviços apresentam o material direto empregado na prestação de serviço hospitalar, como medicamentos, alimentos e material necessários no atendimento do paciente.

Os custos de pessoal apresentam a mão-de-obra direta na prestação de serviço público de saúde, neles estão alocados os ordenados e salários dos médicos e demais pessoas que atuam diretamente no atendimento do paciente, como o pessoal da enfermagem, farmacêutico, nutricionista e outros; quanto aos custos indiretos atribuídos à mão-de-obra, neste caso os encargos trabalhistas.

Ainda em relação aos custos indiretos, estes são de difíceis identificação no processo de prestação do serviço, por isso, que o critério de departamentalização se faz importante na distribuição deste tipo de gasto, pois atribui ao departamento os custos indiretos, aos quais eles ocorreram. Portanto, não foi possível identificar pelo demonstrativo razão quais profissionais e áreas que eles foram alocados, assim como, a identificação de quais profissionais correspondem os encargos trabalhistas.

Os custos gerais estão representados por custos indiretos, como mencionados anteriormente, são de difícil identificação. Entretanto, quando adotados critérios eficazes de rateio, apresenta de forma racional o serviço específico aos quais eles pertencem. Exceto, a conta de material de consumo geral, que corresponde à dieta dos pacientes internados em hortifrutigranjeiro, logo, foram lançados como custos diretos de material.

Análise pelo método do custeio por absorção será apresentado no Quadro 21, de forma analítica utilizando a soma do Quadro 20, para os custos, e a soma das despesas do Quadro 19.

Quadro 21 - Análise dos custos

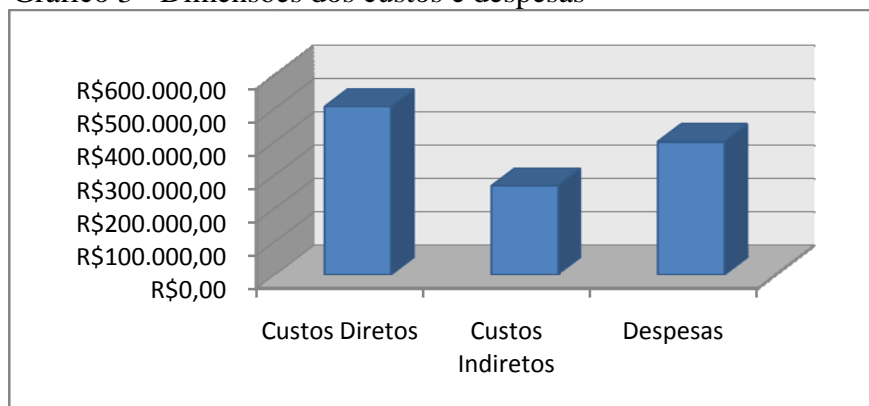
<b>CUSTEIO POR ABSORÇÃO</b>	
Custos Diretos	R\$ 505.764,46
Custos Indiretos	R\$ 267.961,39
<b>TOTAL DOS CUSTOS</b>	<b>R\$ 773.725,85</b>
Despesas	R\$ 400.885,24
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 1.174.611,09</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 21 apresenta os custos e despesas disposto conforme a metodologia do custeio por absorção. Os custos totalizam o montante R\$ 773.725,85, sendo R\$ 505.754,46 de custos diretos e R\$ 267.961,39. As despesas são compostas no total de R\$ 400.885,24.

O Gráfico3 abaixo demonstra a dimensão dos custos – diretos e indiretos – e as despesas empregadas no exercício da atividade de serviço público de saúde.

Gráfico 3 - Dimensões dos custos e despesas



Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012

Conforme o Gráfico3 acima, o impacto dos custos diretos correspondem a maior representação dos gastos da instituição. Isso se deve a mão-de-obra especializada totalizando o montante de R\$ 403.097,04 do total de R\$ 579.644,00. Os custos indiretos somam o montante de R\$ 267.961,39e estão ancorados no total dos encargos trabalhistas da mão-de-obra especializada R\$ 171.982,57 e no total dos gastos gerais no valor de R\$95.978,82, conforme metodologia empregada no critério de rateio.

As despesas remontam asoma de R\$400.885,24, sendo que os maiores impactos estão distribuídos entre a despesa de pessoal administrativo, onde a quantia de despesa de ordenados e salários perfaz o montante de R\$ 176.546,96 e os encargos trabalhistas a quantia deR\$ 81.851,31; ambos referentesao pessoal administrativo.

Não obstante, os custos indiretos remontam um montante significativo. Por isso, a utilização da departamentalização proporcionará aos gestores uma visão por departamento de todos os recursos gastos na atividade. Neste caso, os gestores diante dos custos atribuídos aos departamentos poderão otimizar os recursos escassos nas áreas do hospital (departamentos) que tenham mais necessidades e, por conseguinte, satisfazer o anseio da população.

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

Utilizando a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre os Departamentos de Produção, apropriando custos aos serviços, neste caso, os departamentos administrativos ou de apoio não tem seus custos alocados aos produtos, pois são tratados como despesas do período.

Para realizar a alocação dos custos dos departamentos auxiliares aos departamentos produtivos (MARTINS, 2009) descreve “alocação direta como a alocação, por rateio, de todos os gastos de cada centro auxiliar aos centros de custos produtivos”.

Assim, os custos de um centro de apoio não precisam ser rateados para todos os outros centros de custos produtivos, apenas para aqueles que utilizam seus serviços, também não ocorre o rateio dos custos dos centros auxiliares para outros centros auxiliares.

Para o processo de rateio dos custos indiretos por departamentalização do Hospital Nelson Salles, adotou-se os processos que se apresentam abaixo, através dos Quadros 22, 23, 24 e 25. Estes, pioneiramente, deverão ser aprimorados, para que reflitam fidedignamente os melhores critérios de rateios dos custos indiretos, conforme Quadro 22, Matos (2002):

Quadro 22- Critérios de rateio dos custos indiretos

<b>CUSTOS INDIRETOS</b>	<b>CRITÉRIO DE RATEIO</b>
Aluguel	Área ocupada (m2)
Depreciação	Área ocupada (m2)
Seguro	Área ocupada (m2)
Energia elétrica	Consumo de energia (%)
Água	Consumo de água (%)
Telefone	Número de ramais
Impostos e taxas	Área ocupada (m2)
Outros custos e despesas	Número de funcionários

Fonte: MATOS (2002, p. 108)

O Quadro 22 acima especifica o critério de rateio de alguns custos indiretos de difícil identificação.

Este trabalho não adotou o critério atribuído por Matos (2002) em função da limitação do tempo necessários ao levantamento dos dados.

Portanto, no exercício deste trabalho foram adotados critérios próprios de rateio e utilizados dados extraídos dos órgãos federais, como CNES que especifica a estrutura do estabelecimento de saúde.

No processo de departamentalização, primeiramente foi identificado, em documentos próprios do hospital e em entrevistas informais junto ao pessoal administrativo e operacional, as funções exercidas na atividade de serviço de saúde, prestados diretamente a população. Identificou-se três áreas específicas da atividade de saúde, com base nos dados do CNES, que são as unidades: de ambulatório, de internação e de cirúrgica.

Após, especificadas as unidades operacionais, foi identificado a unidade de apoio a qual seria transferido os custos indiretos diretamente relacionados com a atividade fim do

serviço de saúde. Para o rateio dos custos indiretos da unidade de apoio às unidades de serviços especializados, foi utilizado os dados cadastrais constantes no CNES. Conforme apresenta a Tabela 6, que faz a identificação dos Centros de Custos especializados e de apoio do Hospital Nelson Salles, conforme o CNES, 2013.

Tabela 6 - Identificação dos centros de custos

<b>SERVIÇOS DE APOIO</b>	<b>SERVIÇOS ESPECIALIZADOS</b>	<b>RATEIO</b>
<b>Itens</b>	<b>Unidade de Ambulatório</b>	
	Ambulatório	1, 2, 4, 5, 6 e 7
1 - Esterilização de Materiais	<b>Unidade de internação</b>	
2 - Farmácia	Clinico/Cardiologia	1, 2, 4, 5, 6 e 7
3 - Lactário	Clinica Geral	1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7
4 - Lavanderia	Crônicos	1, 2, 4, 5, 6 e 7
5 - Nutrição e Dietética	Psiquiatria	1, 2, 4, 5, 6 e 7
6 - Prontuário de Paciente	<b>Unidade cirúrgica</b>	
7 - Manutenção de Equipamentos	Cirurgia Geral/Obstétrico	1, 2, 4, 6 e 7

Fonte: CNES, 2013.

Conforme definição de Martins (2009), “[...] os custos indiretos do serviço de apoio serão rateados, apenas para aqueles que utilizam seus serviços”.

Portanto, o rateio dos custos indiretos do Hospital Nelson Salles apoia-se na Tabela 6, conforme a afirmação de Martins (2009) acima, além de apresentar as colunas de serviços de apoio e especializados.

No processo de alocação dos custos indiretos do pessoal de apoio aos departamentos especializados a terceira coluna da Tabela 6, denominada rateio, demonstra quais as numerações dos serviços de apoio (primeira coluna) que serão distribuídos aos serviços especializados (departamentos).

Nesta sistemática, o resultado final na prestação de serviço de saúde às unidades especializadas, precisa dos serviços de apoio das unidades-meio como: esterilização de materiais, que presta serviço a todas as unidades de serviços especializados; assim como a farmácia, lavanderia, prontuário de pacientes e manutenção de equipamentos. Entretanto, a unidades de apoio de lactário e nutrição e dietética não prestam serviço em algumas unidades de serviço especializado.

As unidades especializadas têm atividades específicas e não se confundem. A unidade de ambulatório, que tem a finalidade de prestação de atendimento eletivo e de assistência a clientes/pacientes externos, programado e continuado através de atendimentos agendados ou emergenciais. Quando a unidade hospitalar não apresenta unidade especializada de

emergência, que o caso do Hospital Nelson Salles, o primeiro apoio é a unidade ambulatorial; a unidade de internação tem a finalidade prestação de atendimento a pacientes que necessitam de assistência direta programada ou não, por período superior a 24 horas; e a unidade de cirúrgica é destinada ao desenvolvimento de atividades cirúrgicas, bem como a recuperação pós-anestésica e recuperação pós-operatória imediata.

Definidos os departamentos e as unidades de custos das unidades especializadas e suas finalidades, para esse critério de departamentalização específica a coluna de rateio recebe uma numeração sequencial, conforme os números dos itens dos serviços de apoio mencionados anteriormente.

Assim sendo, o critério de rateio para os custos indiretos dos gastos com pessoal, referente aos serviços de apoio, está definido pelo número de funcionários de cada departamento. Portanto, o Quadro 23 apresenta a média de funcionários dos serviços de apoio existentes durante o exercício de 2012, que serão transferidos por rateio para serviços especializados.

Quadro 23–Critério de Rateio de pessoal.

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

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 23 apresenta na segunda coluna a quantidade de profissionais que atuam nas áreas de serviços de apoio e pelo critério de departamentalização, serão alocados nas unidades especializadas.

A coluna de rateio demonstra a quantidade, por unidade, de profissionais que são distribuídos das áreas dos serviços de apoio para os serviços especializados - respeitando a ordem sequencial da coluna dos serviços de apoio -, que são alocados na coluna quantidade, dos serviços especializados.



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

Diante disso, os custos indiretos com gastos de pessoal estão demonstrados no Quadro 24 abaixo. Neste caso uma observação a ser feita: os valores dos custos indiretos não puderam ser identificados por unidades de apoio, pois o demonstrativo contábil razão não disponibiliza em seu histórico a identificação e área do profissional da unidade de apoio impossibilitando a alocação direta dos custos. Por isso, foi adotado o critério da Tabela 7.

Quadro - 24 Custos indiretos com pessoal

<b>GASTOS COM PESSOAL</b>	
Férias	R\$ 60.740,03
13º Salário	R\$ 54.150,27
FGTS	R\$ 50.996,22
PIS	R\$ 6.096,05
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 171.982,57</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 24 apresenta os custos indiretos dos gastos com pessoal, os quais serão rateados conforme Tabela 7 abaixo.

Tabela 7 - Rateio dos custos indiretos dos gastos de pessoal.

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

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

A Tabela 7 apresenta o rateio dos custos indiretos dos encargos trabalhistas dos gastos com pessoal aos serviços especializados.

A atribuição da porcentagem tem como referência a quantidade dos funcionários alocados nas unidades especializadas, em um total de 25 (vinte e cinco). Dividindo o número

de funcionários que cada unidade especializada recebeu da unidade de apoio pelo total distribuído, encontra-se uma porcentagem, que posteriormente foi multiplicado pelo total dos custos indiretos dos gastos com pessoal.

Esse critério foi adotado em função de ter sido possível identificar os profissionais que correspondem a sua área específica que geraram os encargos trabalhistas, caso fosse possível seriam alocados diretamente às unidades e não passariam pelo critério de rateio. Portanto, a coluna rateio apresenta os custos indiretos rateados às unidades, conforme critério sugerido no Quadro 23, rateio de pessoal.

Quanto aos custos indiretos referentes aos gastos gerais de água e esgoto, conservação e reparo, telefônicas, energia elétrica, impostos e taxas, material de consumo e limpeza e encargos de depreciação; serão alocados pela capacidade instalada, exigidos pelos órgãos públicos, para as instituições filantrópicas exercerem o atendimento dos pacientes pelo SUS, conforme Quadro 22, acima.

Para tanto, primeiramente, Quadro 25 apresenta os custos indiretos dos gastos gerais.

Quadro 25 - Custos indiretos dos gastos gerais

<b>GASTOS GERAIS</b>	
<b>CUSTOS INDIRETOS</b>	
Água/Esgoto	R\$ 16.479,65
Conservação e Reparos	R\$ 2.355,28
Telefônicas	R\$ 9.672,57
Energia Elétrica	R\$ 12.425,09
Impostos e Taxas	R\$ 4.908,89
Material de Consumo e Limpeza	R\$ 5.299,75
Encargos de Depreciação	R\$ 44.837,58
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 95.978,81</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 25 demonstra o total dos custos indiretos dos gastos gerais, que serão distribuídos aos serviços especializados, conforme Tabela 8 abaixo.

Tabela 8 – Rateios dos gastos gerais (continua)

<b>Serviço Especializado</b>	<b>Leitos/SUS</b>	<b>%</b>	<b>Custos Indiretos</b>
<b>Gastos Gerais</b>			
<b>Unidade de Ambulatório</b>			
Ambulatório	3	8%	R\$ 7.678,30
<b>Unidade de internação</b>			
Clinico/Cardiologia	2	5%	R\$ 4.798,94
Clínica Geral	11	28%	R\$ 26.874,07
Crônicos	4	10%	R\$ 9.597,88
Psiquiatria	3	8%	R\$ 7.678,30

Tabela 8 – Rateios dos gastos gerais (conclusão)

<b>Unidade cirúrgica</b>			
Cirurgia Geral/Obstétrico	16	41%	R\$ 39.351,31
<b>TOTAL</b>	<b>39</b>	<b>100%</b>	<b>R\$ 95.978,81</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

A Tabela 8 descreve o critério de rateio por departamentalização dos custos indiretos, referente aos gastos gerais. Para a adoção desse critério de rateio teve como referência os leitos do hospital disponíveis ao SUS, conforme o CNES.

A coluna porcentagem representa os leitos, por cada unidade de departamento, em relação ao total dos leitos disponíveis aos SUS e foi utilizada a mesma metodologia de porcentagem apresentada para a alocação dos custos indiretos de pessoal.

A coluna custos indiretos representa o rateio do total dos gastos gerais e foram rateados em conformidade com a porcentagem de cada unidade de departamento. Entretanto, o critério mais adequado que represente de forma mais fidedigna o Quadro 22, descrito por Matos (2002, p. 108), que em função da limitação do tempo para levantamento dos dados não foi possível adotar este critério.

Após, alocados os custos indiretos, o quadro 26 apresenta a soma dos rateios dos custos indiretos referente ao pessoal e aos gastos gerais por departamentos e centro de custos dos serviços especializados, conforme abaixo.

Quadro 26 – Total dos rateios dos custos indiretos

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

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

Como se observa no Quadro 26, os custos indiretos, referentes ao pessoal e aos gastos gerais, somaram um montante de R\$ 267.961,37. Neste caso, estão distribuídos pelos centros de custos dos departamentos dos serviços especializados de ambulatório, internação e cirúrgico.

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

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

Inversamente ao exposto acima, no departamento Cirurgia Geral/Obstétrico os custos indiretos gerais somam um valor em proporção maior em relação ao custo indireto de pessoal, isso pode ser explicado em função do valor elevado dos custos indiretos gerais. Entretanto, requer uma pesquisa mais detalhada e um critério de rateio mais apurado, como o definido por Matos (2002, p.108).

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

Em seguida, alocados os custos indiretos aos departamentos, o próximo passo será identificar o total dos custos por departamento específico. Para tanto, os custos diretos de material e ordenados e salários do pessoal do serviço especializado serão distribuídos aos departamentos. Observação a ser feita para esse critério de alocação se faz necessário, em função da não possível identificação, através de documentos comprobatórios da alocação do pessoal especializados às unidades às quais pertençam.

O critério adotado para rateio consiste nos mesmos passos aplicados na Tabela 6. Ou seja, receberão os custos diretos rateados os departamentos especializados e centros de custos que utilizam o material direto na prestação de serviço de saúde, conforme Tabela 9, abaixo:

Tabela 9 – Rateio dos custos primários (continua)

<b>MATERIAIS DIRETOS</b>	<b>SERVIÇOS ESPECIALIZADOS</b>	<b>RATEIO</b>	<b>TOTAL</b>	<b>%</b>
<b>Itens</b>	<b>Unidade de Ambulatório</b>			
	Ambulatório	4 e 6	2	7%
	<b>Unidade de internação</b>			
1 - Gases Medicinais	Clinico/Cardiologia	1, 2, 3, 4, 5 e 6	6	21%
2 - Gêneros Alimentícios	Clinica Geral	1, 2, 3, 4, 5 e 6	6	21%
3 - Gás				

Tabela 9 – Rateio dos custos primários (conclusão)

4 - Drogas/Medicamentos/Materiais	Crônicos	1, 2, 3, 4, 5 e 6	6	21%
5 - Material de Consumo Geral	Psiquiatria	1, 2, 3, 4, 5 e 6	6	21%
<b>SALÁRIOS DIRETOS</b>	<b>Unidade cirúrgica</b>			
6 - Ordenados e Salário	Cirurgia Geral/Obstétrico	1, 4 e 6	3	10%
<b>SOMA</b>		<b>29</b>	<b>29</b>	<b>100%</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

Como se observa, a Tabela 9 descreve o critério de rateio dos custos diretos aos centros de custos dos departamentos. Nesse contexto, os materiais diretos recebem uma numeração sequencial e estas são remanejadas aos departamentos, segundo a sua utilização nos centros de custos, conforme a coluna rateio.

Na coluna total é alocado o total dos itens distribuídos a cada centro de custos recebidos do rateio e distribuídos em porcentagens, em relação ao somatório dos itens e divididos pelo soma de todos os centros de custos, conforme a coluna de porcentagem. Metodologia da porcentagem adotada nos outros critérios de alocação aos centros de custos.

Exposto isso, a Tabela 10 demonstra a distribuição dos custos diretos de material e ordenados e salários.

Tabela 10 – Rateio de material primário e de ordenados e salários

MATERIAIS DIRETOS	VALORES	SERVIÇOS ESPECIALIZADOS	TOTAL	%	RATEIO
		Unidade de Ambulatório			
		Ambulatório			
			2	7%	R\$ 34.832,03
1 - Gases Medicinais	R\$ 6.401,75	<b>Unidade de internação</b>			
2 - Gêneros Alimentícios	R\$ 49.482,73	Clinico/Cardiologia	6	21%	R\$ 104.496,10
3 - Gás	R\$ 1.760,50	Clinica Geral	6	21%	R\$ 104.496,10
4 - Drogas/Medic./Mat.	R\$ 38.659,40	Crônicos	6	21%	R\$ 104.496,10
5 – Mat. de Cons. Geral	R\$ 5.663,04	Psiquiatria	6	21%	R\$ 104.496,10
<b>Total</b>	<b>R\$ 101.967,42</b>	<b>Total</b>			<b>R\$ 417.984,40</b>
<b>SALÁRIOS DIRETOS</b>		<b>Unidade cirúrgica</b>			
6 - Ordenados e Salário	R\$ 403.097,04	Cirurgia Geral/Obstétrico	3	10%	R\$ 52.248,03
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 505.064,46</b>		<b>29</b>	<b>100%</b>	<b>R\$ 505.064,46</b>

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

Dessa forma, conforme a Tabela 10, os materiais diretos e os ordenados e salários foram distribuídos aos centros de custos dos departamentos especializados.

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

Após a alocação dos custos indiretos e diretos, agora é possível, através do Quadro 27 abaixo, saber quanto os departamentos absorvem de custos para desenvolver a prestação de serviço público de saúde.

Quadro 27 – Custos totais por departamento

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

Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Quadro 27 apresenta o total dos custos atribuídos aos departamentos na prestação de serviço. A segunda coluna apresenta o total dos custos indiretos rateados, que abrangem os custos de pessoal indireto e os gastos gerais indiretos.

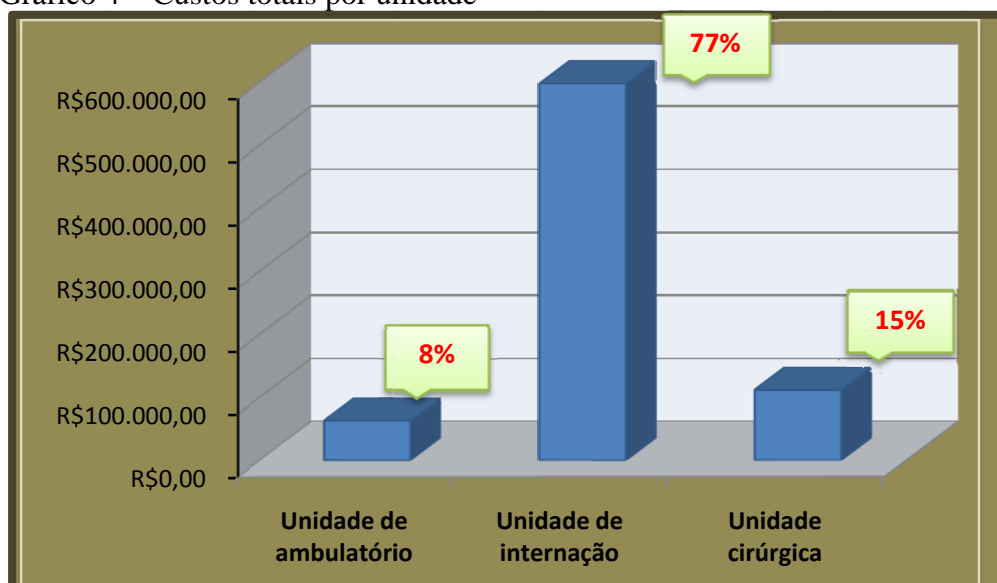
Na coluna material e pessoal diretos, encontra-se rateados os custos em função de não ser possível identificar o profissional que atua diretamente no departamento, em função da rotatividade desses profissionais na instituição e do pouco tempo para levantamento e análise da folha de pagamento junto aos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

Em uma visão mais crítica, o departamento de internação requer atenção maior no controle dos gastos, pois é a unidade que se absorva os maiores custos na atividade de serviço público, tanto indireto quanto direto.

Nesse departamento está inserida a maior assistência ao paciente, por permanecer mais tempo na unidade. Com isso, o custo com pessoal, mão de obra-direta e os encargos de pessoal remontam a maior monta; em consequência, o material e os medicamentos geram são absorvidos em maior escala, pois maior tempo gera maior consumo e, por conseguinte, os custos indiretos dos gastos gerais acompanham o crescimento, em função da atenção e tempo de permanência do paciente na unidade.

Vislumbrando o descrito em números, o Gráfico 4 apresenta o impacto dos custos por unidade especializadas, como mostra abaixo:

Gráfico 4 – Custos totais por unidade



Fonte: HOSPITAL NELSON SALLES, 2012.

O Gráfico 4 acima demonstra visualmente o montante dos custos que cada unidade específica consome na prestação de serviço público de saúde, em colaboração com o Município Engenheiro Paulo de Frontin.

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

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo realizar o levantamento das ações existentes nos procedimentos de apuração dos custos na prestação do serviço público de saúde do Hospital Nelson Salles, no exercício de 2012, em apoio ao Município Engenheiro Paulo de Frontin, localizado no Estado do Rio de Janeiro. Para isso, os objetivos específicos foram desenvolvidos com o intuito de resolver o problema de pesquisa.

Entre os métodos de custeio variável e o custeio baseado em atividades (ABC), o custeio por absorção foi adotado com a justificativa, entre outras, de ser o único método de custeio aceito pelo fisco, pois a Irmandade dos Pobres é uma entidade filantrópica e presta contas aos órgãos públicos pelas isenções dos impostos.

Após, realizados os objetivos pretendidos, foi adotado o critério por departamentalização, que teve quatro unidades de serviços-fins: de apoio, a ambulatorial, a internação e a cirúrgica. O primeiro passo foi transferir os custos indiretos da unidade de apoio às unidades especializadas, conforme os critérios adotados. Em seguida, alocou os custos diretos, em função das limitações encontradas estes não puderam ser alocados diretamente, portanto foi adotado critério próprio de rateio.

Com isso, foi possível responder o problema de pesquisa. Entretanto, como delimitação da pesquisa, a falta de informações precisas foi o fator chave em não apropriar os custos a um objeto de custo, como leito ou paciente.

Assim sendo, identificou que a unidade de internação consumiu mais recursos, tanto pessoal quanto material, na atividade de serviço público de saúde. Isso pode ser explicado por causa dos pacientes permanecem mais tempo na assistência do hospital. Como reflexo, os custos indiretos dos encargos trabalhistas refletem diretamente na soma dos custos.

Com os dados apurados necessários para responder o questionamento da pesquisa, considerando que o Hospital Nelson Salles na região; que a população atendida pelo hospital, quase na sua totalidade, é custeada pelos recursos públicos. Isso em apreço, o controle dos gastos através de um sistema de custos corrobora, de forma transparente, onde são alocados os recursos; quais as unidades que requerem mais atenção no consumo de recursos; quais as deficiências encontradas na prestação do serviço de saúde, além de servir como instrumento facilitador na prestação de contas.

Quanto à população diretamente interessada, o estudo apontou que o controle dos custos permite demonstrar em que na atividade de saúde os recursos possam ser aplicados de



forma mais eficiente, segundo suas próprias necessidades. Além, de traduzir elemento de controle social e econômico por parte da população.

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

O trabalho em apreço apresentou dificuldades, foram encontradas dificuldades para o levantamento dos gastos. Segundo o demonstrativo razão, na prestação de serviço autônomo, o hospital não dispõe de um documento que identifique o serviço prestado, qual profissional que prestou e em que unidade, neste caso, os serviços foram tratados como despesas, por não poder identificar qual o serviço prestado. Por isso, sugiro que se adote documento de prestação de serviço que qualifique a data, o tipo de serviço prestado, o profissional e o valor pago.

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

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

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

Sugiro que os bens do imobilizados possam ser identificados por registros do local, onde se encontram, e qual o valor e data da aquisição, além, de servir como base para classificar a depreciação.

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

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

## REFERÊNCIAS

BERTI, Anélio. *Contabilidade e Análise de Custos: Teoria e Prática*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BORJA, S. A. P. de. Nepotismo e ética pública. *Zero-Hora*, Porto Alegre, 26 nov. 1996. Disponível em: <<http://www.direito.ufrgs.br/pessoais/sergioborja/nepo.htm>>. Acesso em: 23 jun. 2013.

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

BRESSER-PEREIRA, L. C. *Reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle*. Brasília: MARE, Cadernos MARE, n. 1, 1997.

\_\_\_\_\_. A reforma gerencial de 1995, In: CASTOR, Belmiro V. Jobin; BRESSER PEREIRA, L. C. et al. Burocracia e Reforma do Estado, *Caderno Adenauwer*, n° 3, São Paulo; Fundação Konrad Adenauer, 2001. P. 26-45.

CATELLI, Armando. SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a criação de valor na gestão pública. In: ASIAN PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES, 13., 2001, Rio de Janeiro. *Anais...* São Paulo: FEA-USP, 2001.

CHERUBIN, N. A.; SANTOS, N. A. *Administração hospitalar: fundamentos*. São Paulo: CEDAS, 1997.

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

CRC/SP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Custo como ferramenta gerencial - 8*. São Paulo: Atlas, 1995.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso básico de contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DEAKIN, E.; MAHER, M. *Cost accounting*. Hamewood: Irwin, 1987.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. *Gestão de custos e formação do preço: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade*. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Ricardo J. *Contabilidade de custos*. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

FLORES, Cesar; MELO NETO, Francisco Paulo. *Administração Pública*. Rio de Janeiro: UCB/EB, 2006.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GNISCI, E. F. S. A implementação do sistema de informação de custos do setor público: o caso do governo federal. 2010. Dissertação (Mestrado em administração Pública) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOD, Christopher. A public management for all seasons? *Public Administration*, v. 69, p. 3-19, 1991.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

<<http://www.cidades.ibge.gov.br/painel/saude.php?lang=&codmun=330180&search=rio-de-janeiro|engenheiro-paulo-de-frontin|infograficos>>. Acesso em: 2 nov. 2013.

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

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo & Desempenho*. São Paulo: Futura, 1998

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

LEONE, George S. Guerrab. *Curso de Contabilidade de Custos*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. *Curso básico de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LOPES, José Gabriel da Cunha. Gerenciamento de gastos públicos: uma digressão. TCMG – *Revista do tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 37, n° 4, p. 81 – 99, out./dez. 2000.

MACHADO, Nelson. *Sistema de informação de custos: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V.B.de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p.791-820, 2010.

MALLO, Carlos; JIMÉNEZ, MaríaAngela. *Contabilidade de costes*. Madrid: Pirramide, 1997.

MARION, José Carlos. *Contabilidade e Controladoria em Agribusiness*. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade de Custos*. 4. ed. rev. São Paulo: Atlas, 1990.

MATIAS-PEREIRA, José. *Curso de Administração Pública: Foco nas Instituições e Ações Governamentais*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATOS, A. J. *Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão*. 2. ed. São Paulo: STS, 2002.

MATUS, Carlos. *Política, planejamento e governo*. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

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

\_\_\_\_\_, Evandir. *Custos*. São Paulo: Makron Books, 2007.

MILENSKI, Helio Saul. *O Controle da Gestão Pública*. São Paulo: *Revista dos Tribunais*. 2003.ido, a vez do Brasil. São Paulo: Markron Books, 1994.

MIRSHAWKA, V. *Hospital: fui bem atendido, a vez Brasil*. São Paulo: Makron Books, 1994.

MOSCOVE, S.A; SIMKIM, M. G; BAGRANNOFF, N. A. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002.

OLÍAS, B. L. *La nuevagestion pública*. Madrid: Prentice Hall, 2001.

PAES DE PAULA, A. P. *Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão Estratégica de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

RESOLUÇÃO n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11 - *sistema de informação de custos do setor público*, 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 mar. 2013.

RESOLUÇÃO CFC n.º 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – *Demonstrações Contábeis*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 7 mar. 2013.

RIBEIRO, A. B. C. *Administração de pessoal nos hospitais*. 2 ed. São Paulo: LTR, 1997.

SANTOS, Jose dos, FILHO, Carvalho. *Manual de direito administrativo*. 20.ed.Lumen Juris: Rio de Janeiro,2008.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. *Metodologia científica a construção do conhecimento*. 3 ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

SOUZA, A.A.; DUQUE, F. S. L.; NEVES, A.P. T. P.; COSTA, J. B. S. Análise das Pesquisas brasileiras sobre Gestão de Custos em Hospitais. In: *SIMPÓSIO DE GESTÃO E ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS*, 4., Seropédica/RJ, 2006. *Anais...* Seropédica, 2006.

\_\_\_\_\_. *Gestão Financeira e de Custos em Hospitais*. São Paulo: Atlas, 2013.

WEBER, M. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. v. 1. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1991.

WERNKE, Rodney. *Gestão de custos: uma abordagem prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas,2008.