

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO**

MAURY LEONCINE

**SISTEMÁTICA PARA APURAÇÃO DE CUSTOS POR
PROCEDIMENTO MÉDICO HOSPITALAR**

Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
2010

MAURY LEONCINE

**SISTEMÁTICA PARA APURAÇÃO DE CUSTOS POR
PROCEDIMENTO MÉDICO HOSPITALAR**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do Grau de Mestre em Engenharia de Produção.

Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
Março de 2010

L582s Leoncine, Maury

Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar [dissertação] / Maury Leoncine; orientador, Antonio Cezar Bornia. - Florianópolis, SC, 2010.

219 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

Inclui referências

1. Engenharia de produção. 2. Hospitais - Custo operacional. 3. Análise de resultados. 4. Análise de procedimentos. 5. Consultórios médicos. I. Bornia, Antonio Cezar. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. III. Título.

CDU 658.5

MAURY LEONCINE

**SISTEMÁTICA PARA APURAÇÃO DE CUSTOS POR
PROCEDIMENTO MÉDICO HOSPITALAR**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 25 de março de 2010

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.
Coordenador do Curso de Pós-Graduação

Banca Examinadora:

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.
Orientador

Prof. Álvaro Guillermo Rojas Lezana, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Altair Borgert, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Eduardo Regonha, Dr.
Planis Consultoria

À Deus. Sem Ele nada seria possível!

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me concedido a bênção de concluir esta dissertação e ter conhecido pessoas maravilhosas nesta trajetória.

Ao professor Antonio Cezar Bornia, profundo conhecedor da gestão de custos, pela sua capacidade, orientação, amizade, incentivo e pela sua paciência no desenvolvimento e na conclusão deste trabalho. Obrigado pela oportunidade de aprender mais sobre gestão de custos com você!

Aos professores do PPGEP, em especial aos professores Edson Pacheco Paladini, Álvaro Guillermo Rojas Lezana e Nelson Casarotto Filho.

Aos funcionários do PPGEP, em especial a Meri.

Ao hospital do Coração do Mato Grosso do Sul – Clínica Campo Grande, que disponibilizou as informações para que eu pudesse realizar a aplicação desse estudo, em especial ao Dr. Mauro pela oportunidade e a Mariolinda pela paciência e pelo apoio.

Aos meus familiares por entenderem minha ausência nesse período e pelo incentivo.

Aos colegas de trabalho das Industrias Romi S/A, Hospital Estadual Sumaré, Planisa e Planis pelos ensinamentos e preciosas discussões que contribuíram para o entendimento do assunto.

Ao professor Afonso José de Matos pela confiança na oportunidade oferecida para seguir meus estudos, pelo estímulo e e contribuições oportunas que enriqueceram este trabalho.

Ao Eduardo Regonha, pelo incentivo, estímulo, pelas valiosas discussões ao longo dos anos e pelo enorme apoio no desenvolvimento desse trabalho.

Ao meu grande amore Katia Abbas pelo incentivo, apoio, companheirismo e paciência. Katia saiba que sem você esta conquista não teria sido possível, amo você!

Enfim, a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho, os meus sinceros agradecimentos.

RESUMO

Os serviços de saúde, seja num hospital, numa clínica ou no consultório são complexos e envolvem variáveis complexas como tecnologias inovadoras de diagnóstico, mão-de-obra especializada, aumento da idade média da população, exigências de órgãos regulamentadores, negociações de pagamentos, constante busca pela qualidade e recursos limitados, dentre outras. As pesquisas de custos encontradas na literatura têm se concentrado na escolha e aplicação dos métodos de custeio (ABC, RKW), sem, porém, dar a devida importância à utilização do método para auxiliar na geração de resultados para a tomada de decisão. A implantação de um sistema de custos em instituições de saúde, além de propiciar a gestão de custos deve também auxiliar na análise de resultados. Nesse sentido, o objetivo do trabalho é propor uma sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar e assim contribuir para a melhoria do gerenciamento dos resultados operacionais de instituições de saúde. Para tanto, é apresentada uma sistemática composta de 13 etapas que devem ser realizadas de forma sequenciada. O método escolhido foi o RKW, pois diante da complexidade deste tipo de organização, se apresenta como o mais aplicável. Com a utilização desta sistemática é possível, dentre outros, apurar o custo por procedimento, a receita por procedimento, e o respectivo resultado por procedimento. Também é feita a simulação do ponto de equilíbrio por procedimento médico hospitalar. Outros níveis de análise também podem ser proporcionados através das informações obtidas da conta do paciente, dentre eles: a análise por convênio, por médico e por especialidade.

Palavras-chave: RKW. Custos Hospitalares. Análise de Resultados. Análise Custo-Volume-Lucro. Análise dos Procedimentos. Instituições de Saúde.

ABSTRACT

Health services, whether in a hospital, a clinic or office are complex and involve complex variables as innovative diagnostic technologies, skilled labor, increasing the average age of the population, demands for regulatory bodies, negotiating payments, constant search for quality and limited resources, among others. The search cost in the literature have focused on the choice and application of methods of costing (ABC, RKW), without, however, give due importance to the use of the method to assist in generating results for decision making. The implementation of a cost system in health institutions, in addition to providing cost management should also assist in the analysis of results. Accordingly, the objective is to propose a systematic investigation of hospital costs per medical procedure and thus contribute to improving the management of the operating results of health institutions. To this end, we present a systematic composed of 13 steps that must be undertaken in order sequenced. The method chosen was the RKW, because given the complexity of this type of organization, presents itself as the most applicable. With the use of this method is possible, among others, to determine the cost per procedure, the revenue per procedure, and its result by procedure. Is also made to simulate the equilibrium point for hospital medical procedure. Other levels of analysis can also be provided through information obtained from the patient's bill, including: analysis by agreement, by physician and by specialty.

Key-words: RKW. Hospital Costs. Analysis of Results. Cost-Volume-Profit. Analysis Procedures. Health Institutions

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Princípios e métodos de custeio.....	37
Figura 2 - Custeio por absorção	53
Figura 3 - Exemplos de custos diretos e indiretos em hospitais	57
Figura 4 - Método de rateio simples ou direto	60
Figura 5 - Método de rateio sequencial ou gradativo	61
Figura 6 - Método duplo ou recíproco.....	62
Figura 7 - Matriz de custos.....	63
Figura 8 - Modelo ABC	67
Figura 9 - Custeio por processo e custeio por encomenda	69
Figura 10 - Custo por procedimento.....	71
Figura 11 - Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar	90
Figura 12 - Processo de auto-correção	99
Figura 13 - Fluxo de informações para a conta do paciente	101

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Fatores a serem observados na utilização do ponto de equilíbrio.	51
Quadro 2 - Exemplos de bases de distribuição primárias.....	58
Quadro 3 - Exemplos de bases de distribuição secundárias	60
Quadro 4 - Características dos sistemas de acumulação de custos.....	68
Quadro 5 - Métodos e sistemas de acumulação de custos.....	84
Quadro 6 - Resumo dos objetivos e passos necessários da sistemática	109

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Movimento hospitalar previsto conforme porcentagens de procedimentos	43
Tabela 2 - Receita média dos procedimentos	43
Tabela 3 - Custo variável médio dos procedimentos.....	44
Tabela 4 - Relação das receitas por tipo de convênio	45
Tabela 5 - Cálculo de receita unitária e custo variável unitário ponderados	46
Tabela 6 - Cenário de um hospital hipotético que apura prejuízo	48
Tabela 7 - Cenário onde o hospital quer calcular o PE	48
Tabela 8 - Cenário hipotético onde o hospital quer obter lucro de R\$10.000,00	49
Tabela 9 - Ponto de equilíbrio de vários produtos.....	49
Tabela 10 - Exemplo de capacidade de produção limitada	52
Tabela 11 - Análise dos procedimentos A, B e C, com limitação de produção.....	52
Tabela 12 - Análise de resultado por centro de custos	103
Tabela 13 - Modelo de relatório demonstrativo da conta do paciente.	104
Tabela 14 - Modelo de relatório demonstrativo de procedimentos	105
Tabela 15 - Modelo de relatório demonstrativo de convênios	106
Tabela 16 - Análise de resultado por procedimentos	125
Tabela 17 - Cálculo da receita unitária e do custo variável unitário por procedimento.....	128
Tabela 18 - Ponto de equilíbrio por procedimentos	128

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing*
ABM - *Activity Based Management*
CME - Central de Materiais Esterilizados
CTI - Central de Terapia Intensiva
CPV - Custo dos Produtos Vendidos
CSP - Custo dos Serviços Prestados
CV - Custo Variável
CVL - Custo-volume-lucro
DRE - Demonstração do Resultado do Exercício
IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano
Kg - Quilogramas
Km - Quilômetros
MAT/MED - Materiais e Medicamentos
MC - Margem de Contribuição
M² - Metros Quadrados
PE - Ponto de Equilíbrio
PS - Pronto Socorro
RKW - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*
SADT - Serviços Auxiliares de Diagnóstico e Terapia
SCIH - Serviço de Controle de Infecção Hospitalar
SESMT - Serviço Especializado em Segurança e Medicina do Trabalho
SND - Serviço de Nutrição e Dietética
SUS - Sistema Único de Saúde
UP - Unidade de Produção
UCO - Unidade Coronariana
UEP - Unidade de Esforço de Produção

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	27
1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	27
1.2 OBJETIVO	31
1.2.1 Objetivos Específicos	31
1.3 JUSTIFICATIVA	32
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	33
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	34
2.1 GESTÃO HOSPITALAR.....	34
2.2 SISTEMAS DE CUSTOS	36
2.2.1 Princípios de Custeio	38
2.2.2 Métodos de Custeio	54
2.2.3 Sistema para Acumulação de Custos	68
2.3 TRABALHOS CORRELATOS	73
2.3.1 Avaliação da Aplicabilidade do Custeio ABC – Activity Based Costing na Acurácia de Custos na Área Hospitalar, Especificamente na Unidade de Terapia Intensiva (BAUMGARTNER, 1998)	73
2.3.2 Gestão de Custos em Organizações Hospitalares (ABBAS, 2001)	74
2.3.3 O custeio Baseado em Atividades Aplicado em Serviços de UTI Hospitalar (VARGAS, 2002)	75
2.3.4 Desenvolvimento de um Modelo de Resultados em Serviços Hospitalares com Base na Comparação entre Receitas e Custos das Atividades Associadas aos Serviços (MARTINS, V., 2002)	76
2.3.5 Dificuldades na Implantação de Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: Estudo de Caso em um Hospital de Florianópolis (ROCHA, 2004)	76
2.3.6 Como são Apurados os Custos dos Procedimentos Médicos: o Caso do IMIP - Instituto Materno Infantil de Pernambuco (SOUZA, 2004)	78
2.3.7 Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades e Análise de Custos em Hospitais Públicos (RAIMUNDINI et al. 2006)	80
2.3.8 Mensuração dos Custos de Procedimentos Médicos em Organizações Hospitalares: Sistematização de um Método de Custeio Híbrido à Luz do ABC e da UEP (Silva, 2006)	81
2.3.9 Gestão dos Custos de Serviços Públicos de Alta Complexidade Hospitalar (SCHULTZ, 2007)	81
2.3.10 Modelagem do Custeio Baseado em Atividades para o Centro Cirúrgico de Hospitais (SOUZA et al. 2008)	83
2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	83
3 METODOLOGIA	86
3.1 CLASSIFICAÇÃO	86
3.2 UNIDADE DE ESTUDO	87

3.3 COLETA DE DADOS	87
3.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	87
3.5 LIMITAÇÕES	88
3.6 VISÃO GERAL DA SISTEMÁTICA PROPOSTA	88
3.6.1 Etapa 1 - Formar uma Equipe de Trabalho.....	91
3.6.2 Etapa 2 - Fazer Reunião para Apresentação da Sistemática	91
3.6.3 Etapa 3 - Visitar as Unidades	92
3.6.4 Etapa 4 - Fazer Reunião Individual com os Responsáveis pelos Setores	92
3.6.5 Etapa 5 - Elaborar Diagnóstico do Sistema de Gestão Hospitalar	93
3.6.6 Etapa 6 - Determinar os Centros de Custos	94
3.6.7 Etapa 7 - Elaborar Relatórios de Coleta dos Dados.....	94
3.6.8 Etapa 8 - Desenvolver Aplicativo de Informática	94
3.6.9 Etapa 9 - Processar os Dados.....	95
3.6.10 Etapa 10 - Fazer Acompanhamento dos Dados.....	96
3.6.11 Etapa 11 - Elaborar Relatórios Gerenciais.....	96
3.6.12 Etapa 12 - Determinar o Custo por Procedimento	99
3.6.13 Etapa 13 - Analisar os Resultados	102
3.7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	109
4 ESTUDO DE CASO	112
4.1 A ORGANIZAÇÃO PESQUISADA	112
4.2 O SISTEMA DE CUSTOS.....	113
4.2.1 A Implantação.....	113
4.2.2 Aplicação da Sistemática.....	113
4.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	130
5 CONCLUSÃO	131
5.1 CONCLUSÕES	131
5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	133
REFERÊNCIAS.....	134
Apêndice A - Informações disponíveis no sistema de gestão hospitalar	141
APÊNDICE B - Informações disponíveis no sistema de gestão hospitalar	145
APÊNDICE C - Relação de centros de custos com a respectiva classificação	147
APÊNDICE D - Informações adicionais necessária para coleta de dados	151
APÊNDICE E - Modelo de relatório de coleta de dados	154
APÊNDICE F - Relatório de composição e evolução dos custos... ..	158
APÊNDICE G - Relatório de composição e variação dos custos ..	164
APÊNDICE H - Relatórios de item de custo por centro de custos	170
APÊNDICE I - Relatório individualizado por centro de custos produtivo – unidade de internação 3º andar.....	175

APENDICE J - Relatório individualizado por centro de custos auxiliar – serviço de processamento de roupas.....	181
APENDICE K - Relatório de demonstração do custo unitário dos centro de custos	186
APÊNDICE L - Conta do paciente	196
APENDICE M - Análise de resultado por centro de custos unidade de internação.....	206
APÊNDICE N - Relatório de análise dos convênios atendidos no hospital	208
ANEXO A - Relatório de composição e evolução dos custos.....	211
ANEXO B - Relatório de demonstração do custo unitário dos serviços	214
ANEXO C - Relatório individualizado por centro de custos.....	216

1 INTRODUÇÃO

1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Entre as diversas organizações cuja presença caracteriza a sociedade moderna, uma se sobressai pela complexidade das tarefas – o hospital. O hospital tem sido, e continua a ser, uma das mais complexas organizações existentes (COLTRO e SANTOS, 1998).

O hospital moderno é uma organização que agrupa uma equipe de profissionais médicos, paramédicos e administradores, e incorpora o avanço constante dos conhecimentos, das aptidões, das tecnologias da medicina e dos aspectos finais destas tecnologias representados pelas instalações e equipamentos (COLTRO e SANTOS, 1998).

Nas palavras de Porter (2007):

prestar serviços de saúde, seja num hospital, numa clínica ou no consultório é algo complexo que envolve miríades de atividades e desafios. Os prestadores precisam lidar com contratos com planos de saúde, negociações de pagamento, cumprimento de exigências regulamentares, assimilação de novas tecnologias médicas, melhoria do atendimento a clientes e recrutamento e retenção de pessoal. Um acervo de livros, artigos e estudos revela inúmeras oportunidades para melhorias de processos em todos os aspectos da prestação de serviços de saúde, que podem reduzir erros e complicações, melhorar o resultado dos tratamentos e aumentar a eficiência. Assimilar todas essas práticas e melhorar a eficácia operacional pode ser desgastante.

Os usuários que procuram um serviço no hospital são originários de um encaminhamento médico para um determinado procedimento (por exemplo: uma cirurgia de hérniorrafia, uma revascularização do miocárdio, um parto cesárea); em caso de urgência, são originários do próprio serviço de urgência do hospital ou até mesmo serem originários de um tratamento feito a longo prazo feito em consultório. Ou seja, regularmente os pacientes chegam ao hospital em busca de um tratamento - conhecido como procedimento médico - e não

simplesmente para utilizar um serviço (uma diária, uma hora de centro cirúrgico ou uma refeição, por exemplo).

A gestão de custos em hospitais é um importante instrumento de gerenciamento e controle dos custos incorridos nos centros de custos. A literatura apresenta vários métodos de custeio. Porém, pela complexidade, pelas informações e controles gerados, o RKW (mais conhecido como método das seções homogêneas), segundo Matos (2002), é o mais viável de ser implantado no hospital como um todo. Com este método, é possível não só obter o custo dos centros de custos, mas também o custo dos serviços prestados.

Cita ainda o referido autor que o RKW representa o instrumento mais tradicional de gestão de custos. Assim, esta abordagem de custeio é largamente utilizada para o processo de operação dos custos hospitalares, ou seja, para o cálculo dos custos por centros de custos, bem como para o cálculo dos custos por procedimentos hospitalares.

Segundo Matos (2002, p. 97-98):

a apropriação de custos por centros de custos e o custeio por procedimentos hospitalares representam as duas formas mais usuais de expressão do custo de um serviço gerado por uma empresa hospitalar. O custo gerado pela apropriação dos centros de custos corresponde às unidades de serviços produzidas em cada um dos centros de custos definidos para o hospital. As expressões de custo unitário associadas a cada um dos centros de custos corresponderão, portanto, a uma diária hospitalar, a uma taxa de sala cirúrgica, a uma consulta, a um exame, entre outros. O custo dos procedimentos hospitalares corresponde a uma sequência de cálculos, os quais compreenderão os custos unitários gerados pelos centros de custos combinados com a intensidade dos referidos insumos.

Pode-se assim dizer que o RKW é um eficiente sistema orientado para as decisões operacionais. Por outro lado, ele não revela alguns custos que a moderna competição global colocou em evidência. Assim, a utilização deste método deve estar aliada ao custeio variável, que segundo Souza e Clemente (2007), é um princípio que destaca o peso da estrutura organizacional e produtiva da empresa e força o confronto entre a capacidade instalada e o nível de atividade, orientando a elaboração de estratégias que buscam otimizar o uso da estrutura. Para

tanto, parâmetros, indicadores e ferramentas gerenciais são utilizados, destacando entre estes o custo variável unitário e a margem de contribuição.

Cita Maher (2001) que, na busca do equilíbrio entre receitas, custos e despesas, métodos como o custeio variável e a análise de custo-volume-lucro (CVL), largamente utilizados no setor industrial, são trazidos para a realidade de empresas de serviços. Outra vantagem da análise CVL é permitir análises com números totais, de forma que os custos fixos indiretos não necessitam de rateio para integrarem as análises.

Para Souza e Clemente (2007), já em 1936, Jonathan N. Harris, que publicou no *NACA Bulletin* o primeiro artigo sistematizando os conceitos do Custeio Variável (*What did we earn last month?*), talvez não percebeu que a mudança conceitual causaria grande impacto para a contabilidade gerencial: os conceitos de margem de contribuição; análise custo-volume-lucro, gestão de custos fixos e, principalmente, o deslocamento do foco de produção para as vendas. Em outras palavras, gerenciar os custos fixos é importante, porém o que irá cobrir esse custo fixo é a margem de contribuição resultante da venda de um determinado produto.

Segundo este princípio, apenas os custos variáveis seriam alocados aos produtos, enquanto que os custos fixos devem ser lançados como despesas do período. Assim, pelo custeio variável, elimina-se a necessidade de rateios, que são os grandes responsáveis pela inexactidão dos custos devido aos rateios dos custos indiretos de fabricação.

A partir da informação dos custos dos centros de custos, obtida através do RKW, é possível evoluir e obter também a receita por centros de custos. Isso possibilita ao hospital obter a sua margem de contribuição e o seu ponto de equilíbrio e, conseqüentemente, incorrer na análise custo-volume-lucro, por centro de custos.

A utilização do RKW em um hospital constitui uma base de dados útil para obtenção dos indicadores Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição, dentre outros. Os próprios hospitais utilizam estes indicadores por serviço (centro de custos produtivos), ou seja, a Margem de Contribuição por Serviço (representa quanto da receita sobra para cobrir os custos fixos do serviço clínica de internação, por exemplo) e o Ponto de Equilíbrio por Serviço (representa a quantidade mínima a ser produzida e vendida, em certo período, para que todos os custos operacionais sejam ressarcidos no serviço centro cirúrgico, por exemplo). Para embasar esta afirmação, cita-se, por exemplo, Silva et al. (2002), que realizaram pesquisa em hospitais de Recife, considerado o

segundo maior pólo médico-hospitalar brasileiro. Outra pesquisa de campo envolvendo dez empresas hospitalares sediadas no município de Natal realizada por Santiago et al. (2007) revela que os hospitais utilizam os referidos indicadores por centro de custos.

Ressalta Matos (2002, p. 186) que:

em geral, o cálculo do custo de um centro de custo expressa o custo médio unitário de um produto ou serviço, cujo resultado leva a inferência de um parâmetro de custeio médio aplicado a todas as unidades produzidas pelo centro de custo. Embora compreenda que o custo médio unitário de uma diária hospitalar, em uma unidade específica de internação, possa sofrer variação entre os diversos pacientes atendidos, a aplicação da sistemática de cálculo, sob a segmentação por centros de custos, reflete a expressão de custos médios, em geral adequados para os fins gerenciais a que se propõe.

Embora a conceituação e a correspondente obtenção dos custos de bens ou serviços, gerados sob a classificação de centros de custos, compreenda informação de custeio das atividades de um hospital, somente a complementação com o custeio de procedimentos hospitalares é que encerra o ciclo da apropriação de custos sob a orientação da abordagem do RKW (MATOS, 2002).

Dessa forma, o custo por procedimento médico hospitalar se constitui em informação estratégica, podendo ser utilizado para a definição de alguns indicadores, tais como: do procedimento/convênio/médico ou especialidade com maior margem de contribuição e do ponto de equilíbrio por procedimento médico, tornando assim mais viável o gerenciamento da informação no hospital. Os hospitais normalmente apuram estes indicadores por serviço (centro de custos produtivos), porém, é mais importante para a tomada de decisão, apurar estes indicadores por procedimentos. Baker (1998), referindo-se ao assunto, cita quatro metodologias tradicionais de alocação de custos: custo por tarefa encomendada, custo por processo, custo por unidade de valor relativo e, por fim, custo baseado em atividades.

Dentre estas metodologias de alocação de custos apresentadas por Baker (1998), Matos (2002, p. 181) reforça que:

quando se calcula o custo de um serviço por centros de custos, trata-se apenas de um processo (produto intermediário) e não a expressão de

custeio do tratamento prestado ao paciente que, sob a fundamentação conceitual de contabilização de custos, poderia ser entendido como o “custo de um produto final.

O referido autor recomenda a adoção do sistema de custeio por tarefa encomendada (procedimento hospitalar), que permite a geração do custo para cada uma das especificações definidas (MATOS, 2002).

A alocação de custos por procedimento médico hospitalar seria uma informação importante para a gestão de instituições de saúde, permitindo o agrupamento dos procedimentos hospitalares por procedimento, por médico, por especialidade e por convênio.

No entanto, não se utiliza a informação dessa forma, havendo uma lacuna a ser preenchida pelo cálculo do custo por procedimento dos serviços médicos hospitalares, analisando os que proporcionam melhor margem de contribuição e o seu ponto de equilíbrio.

Em face do exposto, pode-se formular a seguinte pergunta de pesquisa: como apurar o custo de procedimento médico hospitalar?

1.2 OBJETIVO

O objetivo dessa dissertação é propor uma sistemática para apuração dos custos por procedimento médico.

1.2.1 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- a) verificar quais as etapas para a implantação do RKW em um hospital;
- b) apurar o custo dos centros de custos através do sistema de acumulação de custos por processo;
- c) apurar o custos dos procedimentos através do sistema de acumulação de custos por encomenda;
- d) apurar a margem de contribuição dos procedimentos realizados em um hospital;
- e) calcular o ponto de equilíbrio por procedimentos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A literatura hospitalar, especialmente a partir de 1995, tem apresentado ferramentas de gestão que objetivam o conhecimento, a redução e o controle de custos na saúde. Vários autores (ESTEVES, 1992; CANBY, 1995; EDBROOKE et al., 1997; BAKER, 1998; GARATTINI; GIULIANI e PAGANO, 1999; FALK, 2001; PATTIO, 2001; ABBAS, 2001; CHING, 2001; MARTINS, D., 2002; MARTINS, V., 2002; VARGAS, 2002; LI e BENTON, 2003; ROCHA, 2004; NEGRINI et al., 2004; MATOS, 2007; ABBAS, 2008,) abordam o problema do crescimento da demanda dos serviços hospitalares, da escassez de recursos, da má administração, dos desconhecimentos dos custos realmente incorridos, além da mensuração dos custos pelas metodologias tradicionais fornecerem informações distorcidas.

Segundo Martins D. (2000), existe uma profusão de técnicas e conhecimentos referentes à utilização de metodologias de custos e à gestão de custos. Tais práticas estão consolidadas há anos. Nasceram inicialmente nas empresas industriais e mais tarde se estenderam às empresas de serviços. Termos como custo-padrão, ABC (*Activity Based Costing*), método dos centros de custos - RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), ABM (*Activity Based Management*), dentre outros, são relativamente comuns nas empresas industriais e de serviços. Porém, apenas alguns hospitais contam com sistemas de custos, e, de forma geral, estes não são utilizados para tomada de decisão.

Atualmente, através de pesquisas já realizadas de Falk (2001), Oliveira et al. (2007) e Carpintéro (1999), os hospitais possuem sistemas de custos que permitem gerenciar os custos e as receitas incidentes nos centros de custos e indicadores como margem de contribuição e ponto de equilíbrio por centro de custos.

Existem trabalhos que tratam do cálculo do custo por procedimento médico hospitalar, porém, não foram encontrados trabalhos que tratem da importância e da necessidade da utilização do RKW aliado ao sistema de acumulação por encomenda – custo por procedimento médico hospitalar - para geração da Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio por Procedimentos. Assim, a apuração do custo por procedimento médico hospitalar contribuirá para a melhoria dos resultados operacionais em instituições de saúde.

Este estudo pretende assim contribuir para a gestão de custos de instituições de saúde.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O Capítulo 1 - Introdução – apresenta uma visão geral do tema, definindo o problema que justifica a elaboração da pesquisa. Apresenta também os objetivos e a justificativa do trabalho.

O Capítulo 2 - Fundamentação Teórica – apresenta um referencial teórico sobre a situação dos hospitais, a gestão hospitalar, custos hospitalares e trabalhos correlatos.

O capítulo 3 - Sistemática Proposta – apresenta a metodologia (tipo de classificação da pesquisa, unidade de estudo, coleta de dados, procedimentos metodológicos e limitações da pesquisa) e as etapas para a implantação do RKW juntamente com a utilização do sistema de acumulação de custos por processo, e, através deste, os cálculos dos custos dos procedimentos através do sistema de acumulação de custos por encomenda em um hospital.

O Capítulo 4 - Estudo de Caso - apresenta a aplicação do RKW com a utilização do sistema de acumulação de custos por encomenda para obtenção da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio dos procedimentos realizados em um hospital selecionado.

O Capítulo 5 - Conclusão – apresenta as conclusões que deverão estar relacionadas aos objetivos do trabalho bem como as sugestões para trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Inicialmente, este capítulo apresenta uma caracterização do hospital, mostrando os problemas que agravaram sua gestão. São apresentados ainda, os conceitos básicos dos princípios e métodos que dão origem aos sistemas de custeio, consagrados por renomados autores, mostrando qual o sistema mais adequado para a realidade das organizações hospitalares. Por fim, são mostrados trabalhos correlatos encontrados na literatura.

2.1 GESTÃO HOSPITALAR

Na visão de Almeida (1983) o hospital é uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes; servindo ao mesmo tempo para prevenir a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina, da cirurgia, da enfermagem, da dietética, e das demais especialidades afins.

De natureza pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, prestam atendimento ao SUS (Sistema Único de Saúde), a convênios e a pacientes particulares, fornecendo à população serviços de diagnóstico, prevenção, tratamento, e também ensino e pesquisa.

Jacobi (1996) define os serviços hospitalares como um conjunto de processos direcionados ao restabelecimento e manutenção da saúde de pessoas que procuram assistência médica para promover sua saúde.

Estes processos podem ser divididos em:

- a) atividades dos serviços de pessoal, orçamentário, financeiro, contábil, material, diretoria geral e de área e outros serviços de administração;
- b) atividades relacionadas à infra-estrutura (atividades de apoio) necessária ao funcionamento do hospital, como por exemplo, lavanderia, serviços de nutrição e dietética, serviço de higienização e limpeza, dentre outros;
- c) atividades relacionadas aos serviços de diagnóstico e tratamento, como por exemplo, serviços de radiologia, laboratórios de análises clínicas e ultrassonografia, dentre outros;
- d) atividades relacionadas com a consecução dos objetivos finais da unidade, como unidades de internamento, centro cirúrgico, pronto-socorro, e clínicas de internação.

Segundo Bruger (1997) a indústria de cuidados à saúde cresceu muito não somente nos Estados Unidos, mas também em outros países. Porém, os interessados, como o governo federal, estadual e local, as financiadoras e mesmo alguns grupos de consumidores estão preocupados com o aumento crescente dos gastos dedicados à saúde e o seu aparente baixo nível de eficácia.

Em 2000, nos países de baixa renda o gasto público na saúde representava, em média, 1% do PIB em comparação com 6% nos países de alta renda. Os países ricos gastam US\$ 2.700 por pessoa nos cuidados da saúde per capita, enquanto os países africanos gastam apenas US\$ 29 per capita e alguns até mesmo US\$ 6 por pessoa. A despesa total em cuidados da saúde nos Estados Unidos foi de US\$1,3 trilhão ou 13% do PIB e representou 43% da despesa global total na saúde. As economias de baixa renda gastaram apenas US\$45 bilhões (GRUPO BANCO MUNDIAL, 2007).

Apesar destes gastos vultosos com a saúde, grande parte dos hospitais não cobram taxas com embasamento técnico, ou seja, os custos dos procedimentos são desconhecidos. Já em 1998, Baumgartner (1998) dizia que a era do empirismo na gestão hospitalar estava com seus dias contados. As ferramentas administrativas e financeiras já eram cada vez mais necessárias. Já se falava em planejamento financeiro, fluxo de caixa e outras ferramentas simples, porém de grande utilidade para a administração do negócio. Dentre estas ferramentas, a questão dos custos hospitalares também já era importante.

Sob o impacto de um Estado que vem diminuindo sua ação social e apesar das dificuldades do sistema de saúde, uma maior conscientização do público tem gerado uma demanda crescente por serviços de qualidade, aliados a custos mais baixos. Este fato tem forçado o setor de saúde a procurar por técnicas e metodologias, que possam minimizar as complexidades inerentes à gestão hospitalar (JACOBI, 1996).

Aliado a isto, as transformações sociais ocorridas nos últimos 50 anos ocupam lugar de igual importância desse problema, haja vista o aumento da expectativa de vida da população, que obrigou os serviços a atenderem um maior contingente de pacientes com mais de 60 anos, onde os agravos são mais frequentes e onerosos, e as doenças crônico-degenerativas, que aumentaram proporcionalmente as doenças infecto-contagiosas, exigindo internações, equipamentos, exames e tratamentos sofisticados. Ao mesmo tempo, as técnicas e materiais utilizados na prática médica têm sido aprimorados e sofisticados continuamente e sua incorporação nas ações rotineiras de assistência médica passou a exigir

mão-de-obra mais especializada e aquisição de novos equipamentos, que têm maiores custos operacionais e de manutenção (MÉDICI, 1994).

Controlar e reduzir custos, formar o preço de venda dos serviços e arquitetar a estrutura operacional, entende-se como a receita básica para o bom funcionamento de um hospital.

Segundo a Federação Brasileira de Hospitais, desde 1999 até 2005 pelo menos 30 hospitais privados fecharam as portas (NEVES, 2003 apud OLIVEIRA et al., 2007). Dizem os referidos autores que, muitos destes hospitais, fecharam por falhas no seu processo de gerenciamento de custos.

Assim, o registro e a gestão estratégica de custos hospitalares são necessários nas instituições hospitalares, visto que o registro serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, enquanto que a gestão estratégica de custos permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos dentre outras medidas administrativas (OLIVEIRA et al., 2007).

2.2 SISTEMAS DE CUSTOS

Ainda não há um consenso entre os autores sobre a classificação em princípio, método ou sistema de custos. Por exemplo, alguns autores chamam o RKW de sistema de custos, outros de princípio de custeio e há ainda os que denominam de método de custeio.

Bornia (2009), referindo ao assunto, diz que um sistema de custos pode ser analisado através de dois enfoques:

- a) se tipo de informação gerada é adequada às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas;
- b) como os dados são processados para obtenção de informações.

A junção desses dois enfoques dá origem aos sistemas de custos. Logo, um sistema de custo é a união do princípio (se tipo de informação gerada é adequada as necessidades da empresa) mais o método de custeio (quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas). Ou seja, inicialmente se define quais informações são importantes, dependendo dos objetivos do sistema, e, em seguida, como elas devem ser tratadas.

Padoveze (2005, p. 76) afirma que “o método é o fundamento teórico mais importante na gestão de custos uma vez que todos os demais fundamentos e processos decisórios deverão ser modelados à luz do método adotado”.

De acordo com a figura 1, são princípios de custeio, o custeio variável, o custeio por absorção integral e o custeio por absorção ideal, enquanto que, o RKW, o ABC e o UEP, dentre outros, são métodos de custeio.

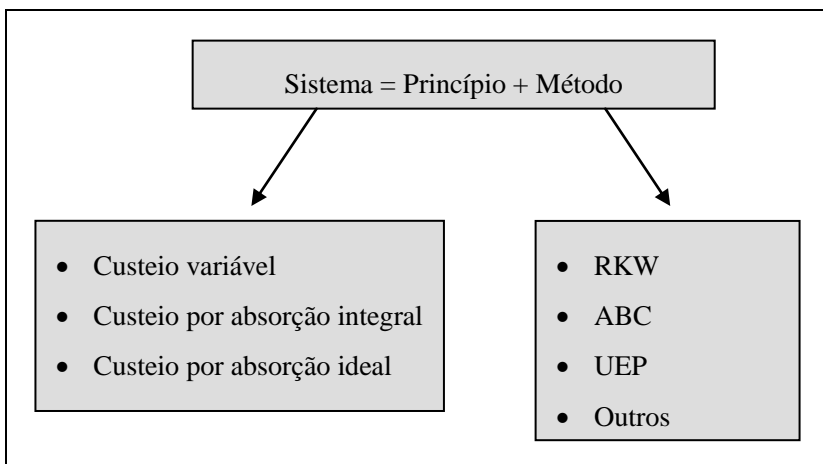


Figura 1 - Princípios e métodos de custeio

Fonte: Bornia (2009)

Assim, o princípio norteia o tratamento das informações e o método viabiliza a operacionalização desse princípio e, segundo o referido autor, “a rigor, qualquer um dos métodos pode ser aplicado com qualquer um dos sistemas” (BORNIA, 2009, p. 31).

Pompermayer (1999, p.23), referindo-se ao assunto, diz que:

por sistema de custos entende-se, aqui, o conjunto dos meios que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização e seus níveis hierárquicos.

Para Bornia (2009), os sistemas de custos devem estar em harmonia com os sistemas de gestão, visto que aqueles fazem parte deste (que é um sistema mais amplo). Nas palavras do autor: “o sistema

de custos deve se adaptar às necessidades do sistema de gestão, a fim de que os gestores sejam capazes de utilizar plenamente as informações fornecidas” (BORNIA, 2009, p. 32).

Pompermayer (1999, p.23) ressalta a importância dos sistemas de custos ao dizer que “constituem o conjunto dos meios que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização e seus níveis hierárquicos”.

Logo, a gestão de custos, segundo Dias e Padoveze (2007), abrange o conjunto de elementos inter-relacionados e interdependentes entre si, que interagem e se integram, desde as operações necessárias ao custeio, passando por técnicas de registro e acompanhamento, até a análise e gestão de informações. O processo de informações deve conter um método de custeio pré-definido, a forma de organização de dados e operação de acumulação.

Conclui-se assim que a gestão de custos abrange o método e o princípio de custeio que formam um sistema de custos. E, segundo Borna (2009) o sistema de custos só será útil se acompanhar a evolução das organizações.

2.2.1 Princípios de Custeio

Os princípios de custeio são: custeio variável, custeio por absorção integral e custeio por absorção ideal. A seguir serão descritos cada princípio e sua respectiva aplicação.

2.2.1.1 Princípio do custeio variável

No custeio variável, também denominado de custeio direto ou marginal, os custos são separados em fixos e variáveis, sendo que apenas estes, os custos variáveis - que são os que variam de acordo com o volume de produção ou de acordo com alguma outra base estabelecida – irão compor o custo do objeto de custeio (bens ou serviços). Os custos fixos – num determinado período de tempo permanecem inalterados apesar da variação do volume de produção – são considerados como despesas do período, ou seja, irão para a DRE (Demonstração do Resultado do Exercício).

Nas palavras de Leone (1997, p.322):

o critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período.

Martins, E. (2003) defende que a consideração dos custos fixos na composição do valor de um bem ou serviço não é de grande utilidade para fins de análise gerencial, uma vez que se identificam três problemas fundamentais. Primeiramente os custos fixos existem independentemente da produção ou prestação de serviço ocorrerem. Em segundo lugar, são distribuídos aos bens ou serviços por meio de critérios de rateio, que incluem, na sua forma de cálculo, em maior ou menor grau, arbitrariedade. O terceiro problema diz respeito à relação entre o custo fixo por unidade e o volume de produção, ou seja, aumentando-se o volume produzido tem-se um menor custo fixo por unidade e vice-versa. Assim, a análise deverá contemplar o custo global do bem/serviço, bem como a ligação do mesmo com os demais itens produzidos e suas respectivas formações.

2.2.1.1.1 Análise custo-volume-lucro e o ponto de equilíbrio

O custeio variável, através da margem contribuição, possibilita fazer a análise do custo-volume-lucro que auxilia na avaliação dos resultados quanto às metas estabelecidas. Sob esta análise obtém-se o ponto de equilíbrio que possibilita ao gestor maior compreensão dos dados incorridos nos centros de custos.

O custeio variável pressupõe que para o hospital funcionar ele já está comprometido com os custos fixos os quais não serão alterados. Portanto, uma vez que a estrutura fixa do hospital já está preparada para atender os pacientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis.

A margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e para a geração do lucro, conforme equação 1:

$$MC = PV - CV_{\text{unit}} \quad (1)$$

Onde:

MC = margem de contribuição;

PV = preço de venda;

CV_{unit} = custo variável unitário.

Bernardi (1996) conceitua a margem de contribuição de um serviço prestado como sendo a diferença entre o valor das receitas e os custos variáveis de venda. Esta ferramenta permite avaliar o quanto cada serviço contribui para pagar os custos fixos, despesas fixas e gerar lucro.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2009) comentam, porém, que sua utilização é limitada a contabilidade para fins internos da empresa, a chamada contabilidade gerencial.

Segundo Falk (2001), Matos (2002), Bornia (2009), Perez Junior, Oliveira e Costa (2009), Santos (2009), Souza e Clemente (2007), Ribeiro (2009), o ponto de equilíbrio representa uma importante ferramenta de gestão de resultados operacionais de uma empresa. Ele expressa o nível de atividades em que o resultado operacional da empresa é zero, onde ocorre, portanto, a igualdade entre receita total e o custo total.

Em decorrência desse conceito fica estabelecido que para o hospital obter resultados deverá atender paciente acima do ponto de equilíbrio, pois se o hospital atender uma quantidade menor que a do ponto de equilíbrio irá incorrer em prejuízos.

Souza e Clemente (2007, p. 172) dizem que para a utilização desta ferramenta, as seguintes hipóteses são necessárias: “linearidade do comportamento dos custos variáveis; conhecimento do nível máximo de atividades determinado pelo processo ou pelo mercado; e conhecimento dos custos fixos para o nível de atratividade que se pretende alcançar.”

O ponto de equilíbrio pode ser medido por produto único ou múltiplos produtos. Sua fórmula em unidades físicas está representada nas equações 2 e 3:

$$Q_{pe} = CF / (PV - CV_{unit}) \quad (2)$$

$$Q_{pe} = CF / MC \quad (3)$$

Onde:

Q_{pe} = quantidade de ponto de equilíbrio;

CF = custo fixo total;

PV = preço de venda;

CV_{unit} = custo variável unitário;

MC = margem de contribuição.

O ponto de equilíbrio também poderá ser aplicado para expressar o valor da receita total. Neste caso o resultado indicará qual o valor da receita que o hospital deverá gerar para alcançar o ponto de equilíbrio sob a mesma orientação descrita com relação à quantidade de atendimentos, conforme equação 4.

$$RT_{pe} = CF / (1 - (CF / PV_{unit})) \quad (4)$$

Onde:

RT_{pe} = receita total do ponto de equilíbrio;

CF = custo fixo total;

PV_{unit} = preço de venda unitário.

E para obtenção do valor da receita necessária para a obtenção de determinado resultado, aplica-se a equação 5:

$$RT = CF + L / (1 - (CV_{unit} / PV_{unit})) \quad (5)$$

Onde:

RT = receita total;

CF = custo fixo total;

L = lucro;

CV_{unit} = custo variável unitário;

PV_{unit} = preço de venda unitário.

Uma consideração importante a ser feita em relação ao ponto de equilíbrio é a capacidade de ocupação, ou seja, se a capacidade de atendimento do hospital seja na unidade de internação, no centro

cirúrgico, no consultório, no pronto atendimento ou em qualquer área está dentro dos limites possíveis para obter o ponto de equilíbrio. Para isso sugere-se a aplicação de estudos específicos nas determinadas áreas para levantamento da capacidade.

Conforme citado na introdução dessa dissertação, quando um paciente procura um determinado serviço em um hospital, esta procura está na maioria das vezes relacionada a um procedimento e não na utilização de um serviço isolado. O procedimento agrupa diversas áreas, dentre elas a unidade de internação, a unidade de tratamento intensivo, o centro cirúrgico, dentre outros. Por isso, o foco da análise do ponto de equilíbrio está voltado ao relacionamento do equilíbrio de todas as áreas não apenas uma delas.

Para exemplificar o caso, tem-se uma situação na área de varejo (supermercado) onde a venda apurada no final é o resultado do carrinho de compra. Uma determinada pessoa vai ao supermercado comprar diversos produtos, alguns em promoção, outros conforme sua necessidade. No final da compra os produtos são passados no caixa onde é feito seu pagamento. O gerente do supermercado irá inferir na análise do resultado do carrinho de compra (carrinho do supermercado = produto do supermercado), pois dentre diversos bens adquiridos pelo comprador alguns apresentaram resultado positivo e outros apresentaram resultado negativo. Pode ter havido prejuízo em determinado sabão em pó e pode ter havido lucro em determinado iogurte. Porém, a análise que o gerente do supermercado faz é se o resultado final do carrinho foi positivo.

Na área da saúde ocorre o mesmo, ou seja, o paciente faz determinado procedimento e no final (na alta médica), após o fechamento da conta deveria ser apurado o resultado do procedimento. Em alguns centros de custos o resultado pode ter sido satisfatório e em outros pode ter havido prejuízo. O que importa para o hospital, no caso da apuração do resultado do procedimento, é que a somatória de todos os custos e receitas obtidos pelo procedimento seja favorável.

Falk (2001) comenta que a aplicação da fórmula do ponto de equilíbrio para um único bem ou serviço pressupõe que a receita unitária seja igual para todos os financiadores. Entretanto, como na maioria dos hospitais, existem várias fontes de receita, é importante a adequabilidade da análise do ponto de equilíbrio para estas fontes.

Supondo que o hospital prevê a realização dos cinco procedimentos (**A**, **B**, **C**, **D** e **E**), que representam as fontes de receitas, o referido autor sugere os cálculos demonstrados na tabela 1:

Tabela 1 - Movimento hospitalar previsto conforme porcentagens de procedimentos

PROCEDIMENTO	% ADMISSÕES	RECEITA UNITÁRIA	CUSTO FIXO TOTAL	CUSTO VARIÁVEL UNITÁRIO
A	15	R\$ 500,00	R\$ 50.000,00	R\$ 300,00
B	10	R\$ 2.000,00	R\$ 150.000,00	R\$ 1.200,00
C	30	R\$ 1.500,00	R\$ 200.000,00	R\$ 800,00
D	25	R\$ 750,00	R\$ 250.000,00	R\$ 500,00
E	20	R\$ 3.000,00	R\$ 300.000,00	R\$ 2.100,00
TOTAL	100		R\$ 950.000,00	

FONTE: Adaptado de Falk (2001)

Com base nos dados da tabela 1, é necessário encontrar uma média da receita e dos custos variáveis unitários, multiplicando a receita unitária pela porcentagem de admissão esperada e o respectivo valor do custo variável unitário pela porcentagem de admissão (tabelas 2 e 3):

Tabela 2 - Receita média dos procedimentos

PROCEDIMENTOS	% ADMISSÕES	RECEITA UNITÁRIA	RECEITA PONDERADA
A	15	R\$ 500,00	R\$ 75,00
B	10	R\$ 2.000,00	R\$ 200,00
C	30	R\$ 1.500,00	R\$ 450,00
D	25	R\$ 750,00	R\$ 187,50
E	20	R\$ 3.000,00	R\$ 600,00
TOTAL	100		R\$ 1.512,50

FONTE: Adaptado de Falk (2001)

Tabela 3 - Custo variável médio dos procedimentos

PROCEDIMENTOS	% ADMISSÕES	CUSTO VARIÁVEL UNITÁRIO	CUSTO VARIÁVEL PONDERADO
A	15	R\$ 300,00	R\$ 45,00
B	10	R\$ 1.200,00	R\$ 120,00
C	30	R\$ 800,00	R\$ 240,00
D	25	R\$ 500,00	R\$ 125,00
E	20	R\$ 2.100,00	R\$ 420,00
TOTAL	100		R\$ 950,00

FONTE: Adaptado de Falk (2001)

Assim pode-se incorrer no cálculo do ponto de equilíbrio através dos valores obtidos utilizando a equação 3:

$$\begin{aligned}
 \text{Ponto de equilíbrio} &= \text{custo fixo total} / \text{margem de contribuição} \\
 &= \text{R\$ } 950.000 / (\text{R\$ } 1.512,50 - \text{R\$ } 950,00) \\
 &= 1.689 \text{ admissões}
 \end{aligned}$$

Sobre a fonte de receita para vários produtos, Falk (2001) cita um exemplo para uma situação mais complexa onde as fontes de receitas se originam dos cinco procedimentos citados anteriormente (A, B, C, D, e E). Porém, para cada tipo de procedimento a fonte de receita provém de quatro tipos de convênios diferentes (X, Y, Z, e W).

Neste caso o hospital não teria apenas procedimentos múltiplos de atendimento, mas uma estrutura de receita múltipla. Logo, o cálculo do ponto de equilíbrio seguiria o mesmo plano apresentado para procedimentos múltiplos. Primeiramente é preciso fazer o cálculo da receita média e do custo variável médio e posteriormente, através do valor obtido, será aplicada a fórmula para o cálculo do ponto de equilíbrio (tabela 4).

Tabela 4 - Relação das receitas por tipo de convênio

Procedimentos	% Admissões	Custo Fixo	Receita Unitária	Custo Variável Unitário
A	15			
CONVÊNIO X	6	R\$ 50.000,00	R\$ 500,00	R\$ 300,00
CONVÊNIO Y	4		R\$ 475,00	
CONVÊNIO Z	2		R\$ 450,00	
CONVÊNIO W	3		R\$ 650,00	
B	10			
CONVÊNIO X	5	R\$ 150.000,00	R\$ 2.000,00	R\$ 1.200,00
CONVÊNIO Y	2		R\$ 1.900,00	
CONVÊNIO Z	1		R\$ 1.800,00	
CONVÊNIO W	2		R\$ 2.500,00	
C	30			
CONVÊNIO X	12	R\$ 200.000,00	R\$ 1.500,00	R\$ 800,00
CONVÊNIO Y	8		R\$ 1.425,00	
CONVÊNIO Z	4		R\$ 1.350,00	
CONVÊNIO W	6		R\$ 1.750,00	
D	25			
CONVÊNIO X	12	R\$ 250.000,00	R\$ 750,00	R\$ 500,00
CONVÊNIO Y	6		R\$ 720,00	
CONVÊNIO Z	2		R\$ 675,00	
CONVÊNIO W	5		R\$ 850,00	
E	20			
CONVÊNIO X	10	R\$ 300.000,00	R\$ 3.000,00	R\$ 2.100,00
CONVÊNIO Y	4		R\$ 2.850,00	
CONVÊNIO Z	2		R\$ 2.700,00	
CONVÊNIO W	4		R\$ 3.500,00	
TOTAL	100	R\$ 950.000,00		

FONTE: Adaptado de Falk (2001)

A tabela 5 apresenta o cálculo da porcentagem prevista de atendimento por procedimento e convênio multiplicado pela receita unitária e custo variável unitário.

Tabela 5 - Cálculo de receita unitária e custo variável unitário ponderados

Procedimen-tos	% Admis-sões (1)	Receita Unitária (2)	Receita Unitária Ponderada (3 = 1 / total de procedi-mentos (100) X 2)	Custo Variável Unitário (4)	Custo Variável Unitário Ponderado (5 = 1 / total de procedi-mentos (100) x 4)
A	15				
CONVÊNIO X	6	R\$ 500,00	R\$ 30,00	R\$ 300,00	R\$ 18,00
CONVÊNIO Y	4	R\$ 475,00	R\$ 19,00		R\$ 12,00
CONVÊNIO Z	2	R\$ 450,00	R\$ 9,00		R\$ 6,00
CONVÊNIO W	3	R\$ 650,00	R\$ 19,50		R\$ 9,00
B	10				
CONVÊNIO X	5	R\$ 2.000,00	R\$ 100,00	R\$ 1.200,00	R\$ 60,00
CONVÊNIO Y	2	R\$ 1.900,00	R\$ 38,00		R\$ 24,00
CONVÊNIO Z	1	R\$ 1.800,00	R\$ 18,00		R\$ 12,00
CONVÊNIO W	2	R\$ 2.500,00	R\$ 50,00		R\$ 24,00
C	30				
CONVÊNIO X	12	R\$ 1.500,00	R\$ 180,00	R\$ 800,00	R\$ 96,00
CONVÊNIO Y	8	R\$ 1.425,00	R\$ 114,00		R\$ 64,00
CONVÊNIO Z	4	R\$ 1.350,00	R\$ 54,00		R\$ 32,00
CONVÊNIO W	6	R\$ 1.750,00	R\$ 105,00		R\$ 48,00
D	25				
CONVÊNIO X	12	R\$ 750,00	R\$ 90,00	R\$ 500,00	R\$ 60,00
CONVÊNIO Y	6	R\$ 720,00	R\$ 43,20		R\$ 30,00

continua

continuação					
CONVÊNIO Z	2	R\$ 675,00	R\$ 13,50		R\$ 10,00
CONVÊNIO W	5	R\$ 850,00	R\$ 42,50		R\$ 25,00
E	20				
CONVÊNIO X	10	R\$ 3.000,00	R\$ 300,00	R\$ 2.100,00	R\$ 210,00
CONVÊNIO Y	4	R\$ 2.850,00	R\$ 2.850,00		R\$ 84,00
CONVÊNIO Z	2	R\$ 2.700,00	R\$ 2.700,00		R\$ 42,00
CONVÊNIO W	4	R\$ 3.500,00	R\$ 3.500,00		R\$ 84,00
RECEITA UNITÁRIA PONDERADA = R\$ 1.533,70				CUSTO VARIÁVEL PONDERADO = R\$ 950,00	

FONTE: Adaptado de Falk (2001)

Com base nos dados obtidos é aplicada a equação 3:

$$\begin{aligned}
 \text{Ponto de equilíbrio} &= \text{custo fixo total} / \text{margem de contribuição} \\
 &= \text{R\$ } 950.000 / (\text{R\$ } 1.533,70 - \text{R\$ } 950,00) \\
 &= 1.628 \text{ ADMISSÕES}
 \end{aligned}$$

Santos (2009, p. 51) julga de extrema importância gerencial o ferramental que propicia meios de analisar as relações custo, volume e lucro dos negócios de uma empresa. Esta análise dará respostas a perguntas do tipo: “O que acontecerá com o resultado se alterar preços, volume e custo?”.

Custo, preço e volume são os fatores medidos no planejamento e na análise de variação do lucro. O preço de venda geralmente é de controle limitado, mas custo e volume possuem elementos mais controláveis e normalmente seu relacionamento é mais solicitado (SANTOS, 2009).

Com isso, pretende-se estabelecer cenários para análise de resultados que propiciem melhoria nos resultados operacionais dos hospitais. Primeiramente são estabelecidos os padrões de análise básico do ponto de equilíbrio para um único produto.

A tabela 6 apresenta um cenário de um hospital hipotético que está incorrendo em prejuízo. Nesta tabela são obtidos dados de custos (fixos e variáveis), quantidade produzida e receita unitária, ou seja, os dados necessários para a aplicação da análise custo-volume-lucro.

Tabela 6 - Cenário de um hospital hipotético que apura prejuízo

Número de procedimentos	500	
Preço de venda por procedimento	R\$ 1.000,00	
Custo variável por procedimento	R\$ 350,00	
Receita	R\$ 500.000,00	100%
Custo variável do procedimento	R\$ 175.000,00	35%
Margem de contribuição	R\$ 325.000,00	65%
Custos fixos	R\$ 400.000,00	80%
Resultado (Prejuízo)	-R\$ 75.000,00	-15%

Fonte: Adaptado de Souza e Clemente (2007)

Na tabela 7 é aplicada a análise custo-volume-lucro para obtenção da quantidade necessária para a obtenção do ponto de equilíbrio.

Tabela 7 - Cenário onde o hospital quer calcular o PE

Número de procedimentos	615	
Preço de venda por procedimento	R\$ 1.000,00	
Custo variável por procedimento	R\$ 350,00	
Receita	R\$ 615.384,62	100,00
Custo variável do procedimento	R\$ 215.384,62	35,00
Margem de contribuição	R\$ 400.000,00	65,00
Custos fixos	R\$ 400.000,00	65,00
Resultado (Ponto de Equilíbrio)	R\$ 0,00	0,00

Fonte: Adaptado de Souza e Clemente (2007)

Na tabela 8 é feita a análise custo-volume-lucro para a obtenção do lucro.

Tabela 8 - Cenário hipotético onde o hospital quer obter lucro de R\$10.000,00

Número de procedimentos	631	
Preço de venda por procedimento	R\$ 1.000,00	
Custo variável por procedimento	R\$ 350,00	
Receita	R\$ 630.769,23	100,00
Custo variável do procedimento	R\$ 220.769,23	35,00
Margem de contribuição	R\$ 410.000,00	65,00
Custos fixos	R\$ 400.000,00	63,41
Resultado (Lucro)	R\$ 10.000,00	1,59

Fonte: Adaptado de Souza e Clemente (2007)

Neste caso, a opção de bens ou serviços a serem oferecidos aos clientes do hospital é inúmera e para isso torna-se necessário o cálculo do ponto de equilíbrio de vários produtos. A tabela 9 apresenta os cálculos para os procedimentos parto cesárea e histeriorrafia.

Tabela 9 - Ponto de equilíbrio de vários produtos

Descrição	Item	Parto Cesárea	Histeriorrafia	Total
Preço de venda	A	R\$ 1.400,00	R\$ 1.900,00	
Custo variável unitário	B	R\$ 820,00	R\$ 1.113,00	
Margem de contribuição unitária	$C = A - B$	R\$ 580,00	R\$ 787,00	
Fator de Ponderação (demanda de mercado)	D	2	1	
Margem de Contribuição Ponderada	$E = C \times D$	R\$ 1.160,00	R\$ 787,00	R\$ 1.947,00
Custos fixos	F			R\$ 987.500,00
Quantidade no ponto de equilíbrio	$G = F / E$			507
Quantidade por produto	$H = G \times D$	1014	507	
Margem de contribuição por produto	$I = H \times C$	R\$ 588.341,04	R\$ 399.158,96	R\$ 87.500,00

Fonte: Adaptado de Perez Junior, Oliveira e Costa (2009)

Segundo Finkler (1994) citado por Falk (2001) a análise do ponto de equilíbrio deve ser utilizada com um grau de cuidado. O quadro 7 apresenta alguns fatores que devem ser observados na utilização do ponto de equilíbrio.

CITAÇÃO	OBSERVAÇÃO
<p>A análise do ponto de equilíbrio assume que a receita unitária para um procedimento ou uma gama de procedimentos é constante a medida que o volume se altera para mais ou para menos. Em outras palavras não reconhece alterações no preço, como abatimentos, para um aumento de volume ou aumento de preço à medida que o volume de atendimentos cai.</p>	<p>Abatimentos e negociações de preços acontecem, portanto, ajustes devem ser feitos a medida que as suposições acontecem.</p>
<p>Para a realização da análise do ponto de equilíbrio é necessário medir, adequadamente os custos fixos e variáveis. Muitos hospitais não têm um sistema de captação de dados adequado para essa finalidade. A veracidade dos dados de custos é muito importante para a eficácia da metodologia de análise do ponto de equilíbrio.</p>	<p>Sugere-se trabalhar de forma eficaz com uma estrutura que possibilite dados confiáveis e segregação dos custos fixos e variáveis.</p>
<p>Os dados de custos não são estáticos. O hospital é dinâmico bem como a situação econômica e tecnologia específica da área.</p>	<p>Sugere-se a revisão periódica para manter o sistema o mais apurado possível.</p>
<p>Os custos variáveis podem aumentar em relação direta com a produção como podem diminuir unitariamente em relação ao volume de material adquirido sofrendo influência de preço, pois grandes aquisições são acompanhadas de abatimentos.</p>	<p>Neste item também é necessário uma revisão periódica dos dados utilizados no estudo em questão. A medida que o hospital obtém melhorias em negociações de preços conseqüentemente alcançará melhoria nos resultados esperados.</p>
<p>Atenção para a previsão de atendimentos, até que ponto a previsão é adequada e por quanto tempo.</p>	<p>Se houve uma alteração na previsão de atendimentos, tanto nos procedimentos de categoria mais baratas quanto a de categoria mais cara é necessário rever os cálculos. Em alguns casos é sugerido a criação de cenários e o acompanhamento do previsto versus o realizado.</p>
<p>Uma condição importante a ser considerada é que o volume não é o único fator que afeta os custos. Alguns fatores tais como: greve, falta de energia, disponibilidade de pessoal, tecnologia existente pode interferir na previsão de atividades a serem realizadas.</p>	<p>Mudanças nas atividades e na produtividade podem trazer impactos significativos nos dados de custos. Manter o nível de atividade e produtividade constante é um desafio para todo o gestor hospitalar.</p>

continua

continuação

É preciso observar os custos mistos, ou seja, aqueles custos que possuem uma parcela fixa e outra variável. Por exemplo, o consumo de energia, que apresenta uma parcela fixa (mínimo) e outra variável (conforme o volume de atendimentos realizado acima da parcela mínima).	Fazer um estudo da parcela mínima (custo fixo) e considerar a outra parte como a parcela variável, pois a metodologia do ponto de equilíbrio só considera esses dois grupos: fixos e variáveis e não os custos mistos que já estariam fazendo parte desses grupos.
Os custos fixos por grau de volume são fixos até certo grau de atendimento.	Deve-se se atentar para que acima do estimado de produção possa haver alteração no custo fixo, fazendo assim necessário a readequação do cálculo para o cenário mais realista.

Quadro 1 - Fatores a serem observados na utilização do ponto de equilíbrio.

Fonte: Adaptado de Finkler (1994) citado por Falk (2001)

Segundo Falk (2001) a utilização da análise do ponto de equilíbrio para tomada de decisão inclui decisões de preço (receita unitária), diminuição dos custos, tanto fixos (custo fixo total) como variáveis (custo variável unitário), ou volume de atendimento e pode ainda ajudar a indicar qual tipo de atendimento deverá ser feito pelo hospital caso haja capacidade ociosa ou quando recursos de produção são limitados.

Em relação à capacidade ociosa, o instrumento de maior valor na tomada de decisão é a margem de contribuição do procedimento. Não é somente uma questão de receita, pois, nem sempre o paciente com maior receita é o paciente mais rentável para o hospital. Neste caso, o paciente mais indicado é aquele cuja receita unitária excede mais o seu custo unitário variável.

Quando a capacidade de produção do hospital é limitada, mas existe possibilidade de aumentar o volume de atendimentos surge a pergunta: Qual desses procedimentos deve receber prioridade? Ressalta-se que somente são levados em consideração aspectos financeiros, desconsiderados aspectos sociais, assistenciais e políticos, dentre outros.

Supondo que o hospital prevê a realização de atendimentos a quatro tipos de pacientes (**A**, **B**, **C** e **D**), Falk (2001) sugere os cálculos da tabela 10 para demonstrar qual dos pacientes deve ter prioridade para ampliação no atendimento.

Tabela 10 - Exemplo de capacidade de produção limitada

Item	A	B	C	D
Receita esperada / paciente	R\$ 750,00	R\$1.500,00	R\$3.000,00	R\$7.500,00
Custo adicional / paciente	R\$ 300,00	R\$1.000,00	R\$2.250,00	R\$7.600,00
MC / paciente (R\$)	R\$ 450,00	R\$ 500,00	R\$750,00	R\$ -100,00
MC / paciente (%)	60%	33%	30%	- 1,3%

Fonte: Falk (2001, p.138)

Existe uma tendência natural de atração pela receita oferecida, pois o valor apresentado é mais de duas vezes o valor de qualquer outro tipo de atendimento. Sem o conhecimento de custos a escolha pelo paciente de maior receita daria prejuízo ao hospital.

Excluindo o paciente D, restam os pacientes A, B e C que apresentam na análise várias particularidades: o paciente A tem menor margem de contribuição em termos monetários, mas maior margem de contribuição em percentual. O paciente C tem maior volume de dinheiro recebido, mas menor margem de contribuição em percentual. Por isso, nesses casos é necessário levar em consideração fatores que limitem a capacidade de ampliação do atendimento, tais como: existência de leitos suficientes para os atendimentos; e a média de permanência de cada tipo de atendimento.

Supondo neste mesmo exemplo que a média de permanência é o fator limitante, sendo que a média do paciente A é de 3 dias, do B é 5 dias e do C é 7 dias, a tabela 11 apresenta que o paciente A é a melhor opção para o hospital, visto que, apesar de apresentar a receita menor, esse não é o fator de maior relevância e sim a margem de contribuição.

Tabela 11 - Análise dos procedimentos A, B e C, com limitação de produção

Item	A	B	C
Receita esperada / paciente	R\$ 750,00	R\$ 1.500,00	R\$ 3.000,00
Custo adicional / paciente	R\$ 300,00	R\$ 1.000,00	R\$ 2.250,00
MC / paciente (R\$)	R\$ 450,00	R\$ 500,00	R\$ 750,00
Média de permanência	3 dias	5 dias	7 dias
MC / paciente-dia	R\$ 150,00	R\$ 100,00	R\$ 107,15

Fonte: Falk (2001, p.138)

Por fim, ressalta-se que em um estudo empírico Ferreira (2005) cita que o custeio variável poderá ser uma ferramenta importante na avaliação dos resultados dos serviços ofertadas pela área de diagnóstico dos hospitais privados.

2.2.1.2 Princípio do custeio por absorção integral

No custeio por absorção integral, também denominado de custeio por absorção total, todos os custos de produção comporão o custo do objeto de custeio (bem ou serviço).

Santos (2009) diz que o princípio do custeio por absorção integral é considerado como básico para avaliação de estoques pela contabilidade societária, para fins de levantamento do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício.

De acordo com a figura 2, neste princípio, muito estudado pelos estudantes de ciências contábeis, por ser o princípio aceito para fins legais (fiscais e societários), as despesas não fazem parte do custo do bem/serviço (CPV – custo do produto vendido ou CSP – custo do serviço prestado); são lançadas diretamente no resultado enquanto que os custos, tanto diretos quanto indiretos, são apropriados a todos os bens e compõem o estoque.

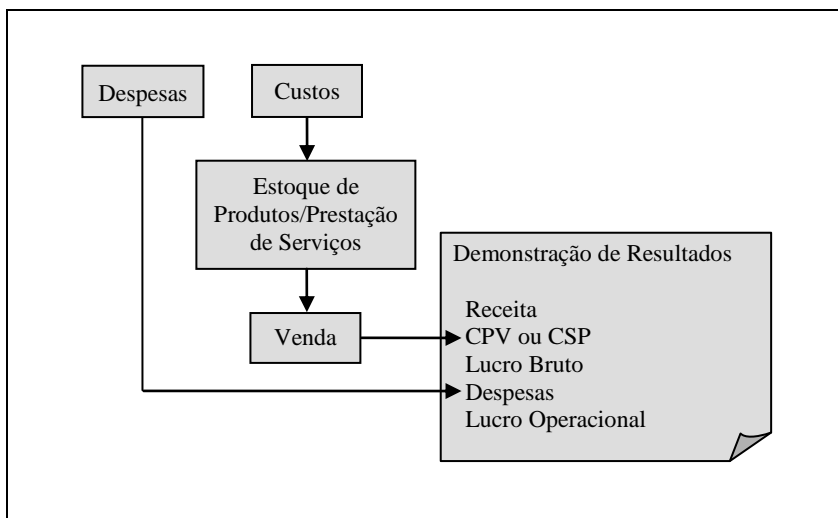


Figura 2 - Custeio por absorção

Fonte: Martins E. (2003, p. 37 e 38)

A diferença em relação às empresas prestadoras de serviços reside no fato de que estas não possuem estoque, porém a forma de apropriação é a mesma da atribuída às empresas de manufatura, ou seja, as despesas são consideradas no resultado da empresa enquanto os custos, tanto diretos quanto indiretos, compõem o custo de cada serviço prestado e, após, este é considerado no resultado da empresa.

Martins E. (2003) cita que em ambos os casos na apropriação de custos indiretos aos produtos ocorre a utilização de estimativas ou critérios de rateios, para que possa ser identificada qual parte desses será apropriada a cada bem ou serviço.

2.2.1.3 Princípio do custeio por absorção ideal

No custeio por absorção ideal, assim como no custeio por absorção integral, todos os custos de produção compõem o custo do objeto de custeio (bens ou serviços), com a diferença de que os custos fixos são alocados aos objetos de custeio de acordo com sua utilização eficiente, sendo os custos mal utilizados, lançados como despesas do período na Demonstração do Resultado do Exercício.

Este princípio é utilizado como apoio ao controle e ao processo de melhoria contínua da empresa. Ao incorrer em uma separação entre custos utilizados e mal utilizados (desperdícios), auxilia na implementação do processo de redução contínua dos desperdícios, possibilitando a eliminação das atividades que não agregam valor ao processo bem como os desperdícios (BORNIA, 2009).

2.2.2 Métodos de Custeio

2.2.2.1 Método RKW

O método RKW teve sua origem na Europa, no início do século XX, sendo o método mais utilizado não só no Brasil como no mundo (BORNIA, 2009; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA e COSTA, 2009).

Neste método, todos os custos são apropriados aos centros de custos. Na definição de Sá e Sá (1995, p. 73), os centros de custos correspondem ao “lugar ou seção de uma empresa que recebe as cargas dos custos com a finalidade de saber o quanto se aplicou para mantê-la”.

De acordo com a função que desempenham, os centros de custos podem ser classificados em:

- centros administrativos: agregam os custos das atividades dos serviços de pessoal, orçamentário, financeiro, contábil, material, diretoria geral e de área e outros serviços de administração;
- centros auxiliares: sustentam a produção, porém não são os responsáveis diretos pela transformação do produto, ou seja, prestam apoio direto às atividades fins;
- centros produtivos: trabalham diretamente com a produção e geram receita.

Para Falk (2001), os centros de custos, também chamados de centros de responsabilidade, onde os gerentes dos centros de custos de apoio são responsáveis pelos seus gastos, enquanto gerentes dos centros produtivos são os responsáveis tanto pelos seus gastos como por receitas realizadas. Todos os centros oferecem uma ação conjunta em prol de um objetivo comum: a sobrevivência financeira da instituição mediante a prestação de serviços de qualidade, tanto os centros produtivos quanto os centros auxiliares e administrativos.

Matos (2002, p. 102) referindo-se ao assunto diz que:

embora as operações de serviços hospitalares reúnam características particulares a essas atividades, a conceituação de centros de custos segue os mesmos fundamentos de segmentação utilizados pela contabilização de custos de qualquer empresa – unidades de produção com a característica de representar a localização onde os serviços estão sendo elaborados ou prestados e unidades de apoio ou administrativas como complementação imprescindível à consecução das atividades de prestação de um serviço de assistência médica.

Com isso, a segmentação mais usual aplicada a um hospital compreende os conceitos de centros de custos produtivos e centros de custos auxiliares e administrativos. Para a definição e correspondente estruturação dos centros de custos deve levar em consideração a organização das atividades operacionais, a estrutura organizacional e a forma com que as informações de custos atendem ao modelo de gestão do hospital (MATOS, 2002).

Os centros de custos produtivos são representados pelas unidades de produção do hospital, cuja função correspondente à prestação de um

serviço ao paciente e que compreenda uma atividade objeto de remuneração pelos serviços prestados. São exemplos de centros de custos produtivos: unidade de internação, centro cirúrgico, pronto socorro, ambulatório, laboratório, tomografia, dentre outros.

Os centros de custos administrativos e auxiliares são representados pelos serviços de apoio e as funções de natureza administrativa. Os serviços produzidos por essas unidades não são objeto de remuneração específica pelos pacientes, eles têm o papel de uma prestação de serviços interna, em geral aos centros produtivos, mas também a outros centros auxiliares e administrativos. São exemplos de centros de custos auxiliares e administrativos: serviço de nutrição e dietética, lavadeira, limpeza, manutenção, faturamento, contabilidade, departamento pessoal, dentre outros.

O custo total de um centro de custos é composto pela somatória dos custos diretos e indiretos do respectivo centro de custos. Os custos diretos são aqueles que não necessitam de rateio enquanto os custos indiretos necessitam de rateio (CHING, 2001).

Quando se identifica o centro de custos como unidade de acumulação de custos, toda a identificação deve levar em consideração esse ponto de referência.

Normalmente a fonte de dados para contemplação dos custos diretos e indiretos é o plano de contas. O plano de contas é um conjunto de contas, diretrizes e normas que disciplinam as tarefas do setor de contabilidade obtendo assim uma uniformização dos registros contábeis. Para cada empresa, o plano de contas pode conter um número maior ou menor de informações em decorrência de interesses da própria instituição (RIBEIRO, 2009).

A figura 4 destaca alguns itens de custos diretos e custos indiretos em hospitais:

Para a distribuição dos custos indiretos, são avaliadas diferentes formas de instrumentos de rateio que estabelecem as proporções adequadas de distribuição desses insumos aos respectivos centros de custos.

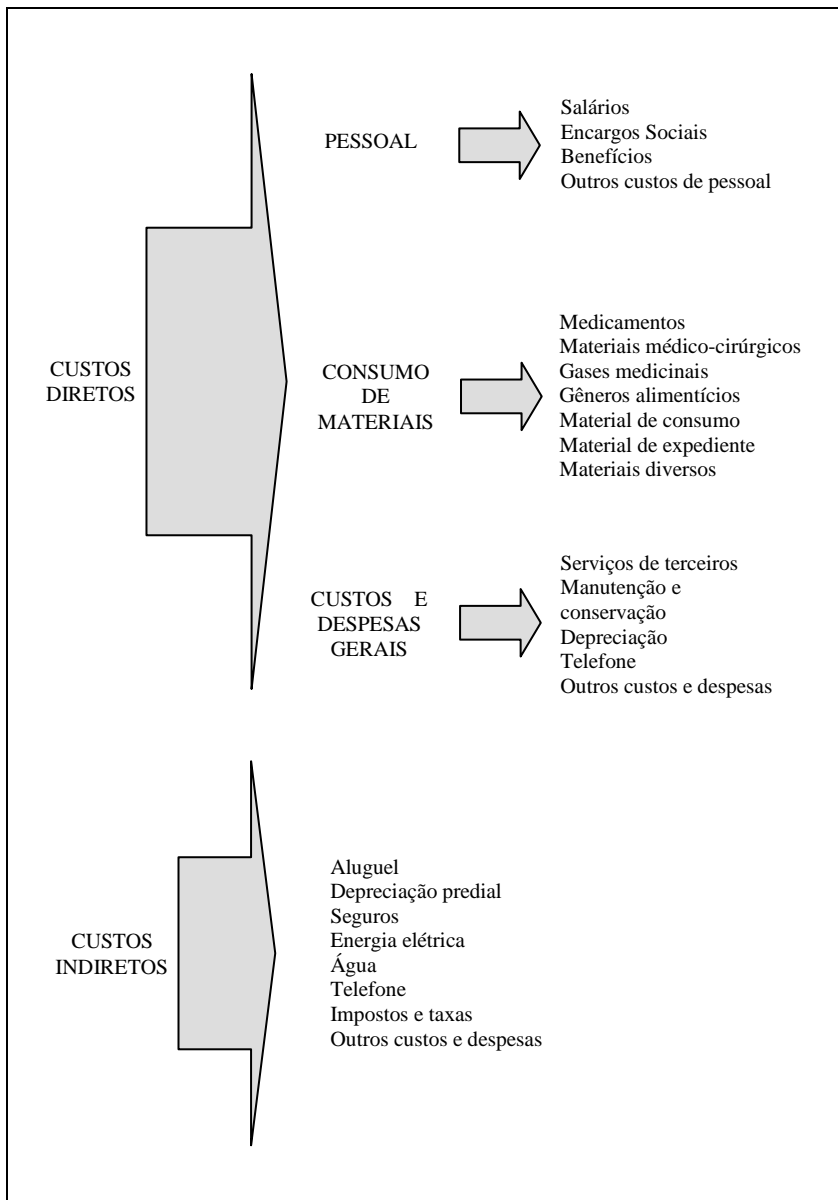


Figura 3 - Exemplos de custos diretos e indiretos em hospitais
Fonte: Matos (2002 p. 105-106)

Por exemplo, o salário do funcionário da lavanderia é custo direto, pois, é fácil de ser identificado com os centros de custos. Já, a energia elétrica é custo indireto, pois não é fácil a sua alocação entre os centros de custos, necessitando de um parâmetro ou estimativa, ou seja, de um rateio para a sua distribuição. Pode ser utilizado como base de rateio para energia elétrica m^2 (metros quadrados), e assim o centro de custos que tiver maior tamanho receberá maior parcela dos custos com energia elétrica. Outra base de rateio pode ser a potência instalada, ou seja, o centro de custos que tiver equipamentos que consomem mais potência receberá maior parcela do rateio do custo com energia elétrica. Caso seja necessário um maior rigor, o critério de rateio da energia elétrica poderá ser a potência instalada considerando outro fator, que é o tempo de utilização estimado de uso dos equipamentos por mês.

Foram assim citados três critérios de rateios diferentes, desde o mais simples até o mais criterioso. Entretanto, o critério de rateio mais adequado não significa o correto, pois o mais justo seria que em cada centro de custos houvesse um medidor instalado para computar perfeitamente o respectivo consumo. Porém, a instalação de um medidor torna-se inviável pelo alto valor de investimento do equipamento e adequações que seriam necessárias. Portanto, nesse caso, sugere-se o maior esforço para tornar o critério de rateio mais justo possível. Para tanto, é necessário o envolvimento de pessoas capacitadas que possam auxiliar na aplicação de um método mais adequado; no caso da energia o envolvimento de um engenheiro pode auxiliar em uma alocação mais adequada, ocasionando assim, menor arbitrariedade.

O quadro 2 apresenta alguns exemplos de bases de rateio dos custos indiretos aos centros de custos, encontrados na literatura.

CUSTOS INDIRETOS	CRITÉRIOS DE RATEIO
Depreciação predial	Área ocupada (m^2)
IPTU	Área ocupada (m^2)
Aluguel	Área ocupada (m^2)
Seguros	Valor dos itens segurados
Seguro predial	Área ocupada (m^2)
Energia elétrica	Potência instalada

Quadro 2 - Exemplos de bases de distribuição primárias

Fonte: Bornia (2009) e Matos (2002)

Quanto à seleção de critérios de rateio dos centros de custos administrativos para os próprios administrativos e para os auxiliares e produtivos e, dos auxiliares para os próprios auxiliares e para os produtivos, é uma atividade difícil e sempre que possível, a base deve ter uma relação direta com o tipo de atividade exercida. Falk (2001) cita o exemplo da definição do critério do rateio do setor de limpeza que não pode ratear seus custos de maneira igual aos centros de custos que se utilizam deste serviço, visto que, um determinado centro de custos necessita ter suas cestas de lixos esvaziadas com maior frequência, ter o chão lavado e desinfetado diariamente para garantir a perfeita limpeza necessária à qualidade dos serviços prestados, enquanto outro centro de custos, apesar de ter o mesmo tamanho, não exige este mesmo grau de limpeza. Assim, um critério de rateio em termos de metro quadrados não faria sentido, mas sim, um critério baseado nas horas dedicadas ao trabalho.

O tempo poderia ser um cálculo da média necessária para a limpeza do setor ou um registro real do tempo dedicado à limpeza do setor. Cada uma dessas alternativas necessita de tempo extra para sua definição, e tempo custa dinheiro. A pergunta que o referido autor indica a ser feita para análise desse tipo de ocorrência é a seguinte: Qual o impacto do custo de limpeza nos gastos totais do hospital? O importante é saber a finalidade do sistema de custo implantado no hospital. Será que vai conseguir que o pessoal da limpeza faça a coleta de dados de maneira programada, de tal forma que possa acreditar nos resultados obtidos? É necessário investir num processo sofisticado de coleta de dados, e depois chegar a conclusão que a informação não é confiável? Um processo mais simples promovendo uma informação menos apurada, talvez seja mais indicado (FALK, 2001).

O quadro 3 apresenta alguns exemplos de bases de rateio dos centros de custos administrativos para os próprios administrativos e para os auxiliares e produtivos e, dos auxiliares para os próprios auxiliares e para os produtivos, encontrados na literatura.

Segundo Souza e Clemente (2007) e Matos (2002), os métodos de rateio utilizados para a apropriação dos centros de custos auxiliares e administrativos são:

- a) rateio simples ou direto;
- b) rateio sequencial ou gradativo (*step down*);
- c) rateio duplo ou recíproco.

CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES E ADMINISTRATIVOS	CRITÉRIOS DE RATEIO
Lavadeira	Quilos de roupa
Manutenção	Horas de manutenção ou Ordens de manutenção ou Área m ²
Refeitório	Número de refeições
Vigilância	Área m ²
Departamento de Pessoal	Número de funcionários
Administração Geral	Número de funcionários
Limpeza	Área m ²
Almoxarifado	Número de itens requisitados ou Valor dos itens requisitados

Quadro 3 - Exemplos de bases de distribuição secundárias

Fonte: Bornia (2009) e Matos (2002)

No método de rateio simples ou direto um centro de custos auxiliar e administrativo não transfere custos para outro centro de custos dessa mesma categoria, apenas para os serviços finais existentes nas unidades produtivas do hospital. A figura 4 ilustra este método de rateio.

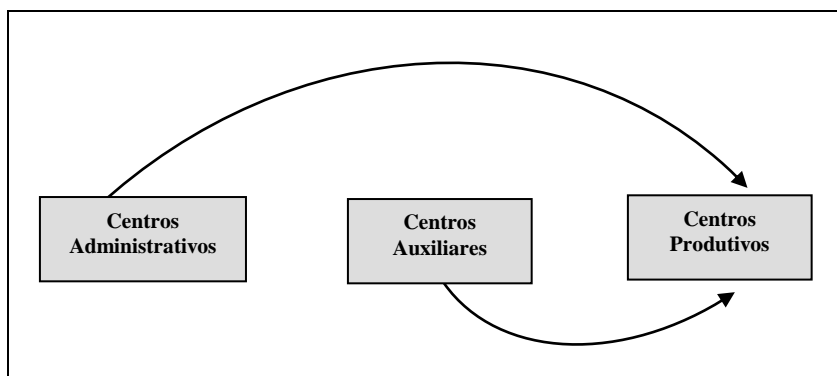


Figura 4 - Método de rateio simples ou direto

Fonte: Adaptado de Souza e Clemente (2007)

O método de rateio sequencial ou gradativo (*step down*) permite que cada centro de custos transfira, por rateio, seu custo total à todos os centros de custos que tenham prestado serviços, ou seja, àqueles que sucedam no plano hierarquizado de centros de custo (“efeito cascata”). Segundo Mattos (1998), permite assim, a transferência de custo também entre centros de custo do mesmo grupo. Em contrapartida, exige um grande rigor na hierarquização dos centros alocados em cada um dos grupos, de forma que, no processo de interação de troca de serviços, tenha prioridade, no rateio de seus custos para os demais, aqueles cujos serviços prestados tenham maior relevância econômica do que os recebidos. Os centros de custo que já foram rateados, não receberão rateios dos demais centros, evitando-se assim, a formação de resíduos de custos não apropriáveis aos produtos. A figura 5 ilustra este método de rateio.

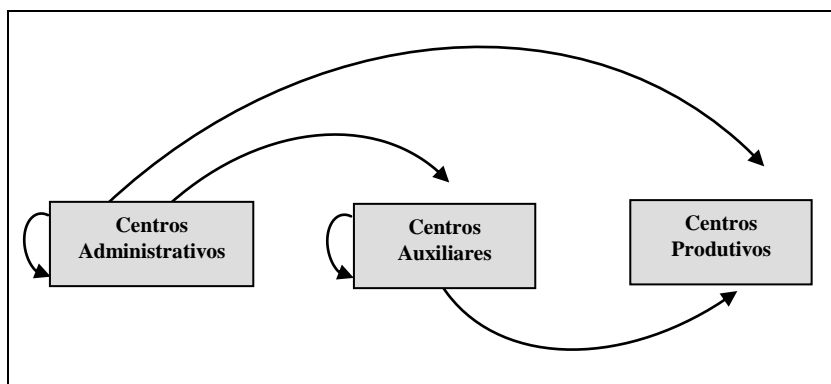


Figura 5 - Método de rateio sequencial ou gradativo
Fonte: Adaptado de Souza e Clemente (2007)

Já, o método de rateio duplo ou recíproco, considerado um aprimoramento no processo de apropriação dos custos dos centros auxiliares e administrativos, em relação aos métodos anteriores, permite a alocação recíproca entre os centros de custos, independente da sequência com que os rateios sejam realizados. Portanto, permite que os centros de custos auxiliares e administrativos sejam rateados ao mesmo tempo que se encontram em condições de receber quaisquer rateios de outras unidade, mesmo após já terem distribuído custos aos demais centros de custos. Matos (2002) ressalta que, embora os *softwares* possibilitem cálculos sistemáticos e contínuos, os resíduos de custos (valores irrelevantes) dos centros de custos auxiliares e administrativos

devam utilizar o rateio simples ou o seqüencial. Isto permite o encerramento do ciclo de rateio e a alocação de todos os custos para os centros produtivos. Assim, para o referido autor este método permite a obtenção de parâmetros de custeio dos bens ou serviços de forma mais precisa. A figura 6 ilustra este método de rateio.

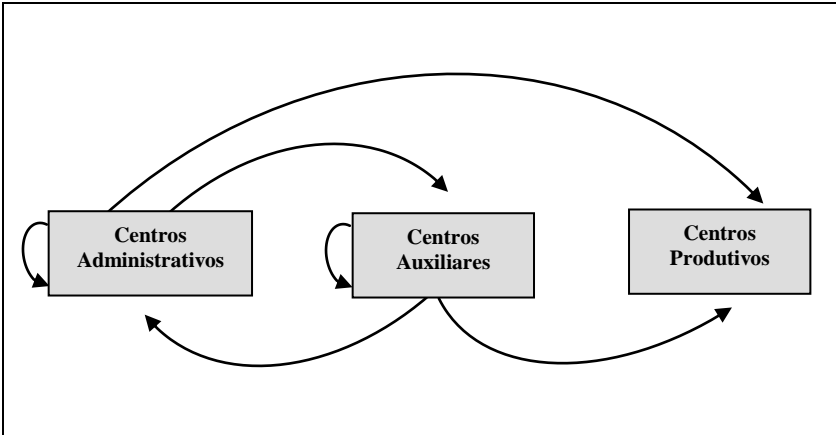


Figura 6 - Método duplo ou recíproco

Fonte: Adaptado de Souza e Clemente (2007)

A figura 7 apresenta a matriz de custos que representa o RKW. Inicialmente, listam-se todos os itens de custos da empresa no período determinado, geralmente um mês, seguido do seu valor no período. Definem-se as bases de rateio, ou bases de distribuição, que devem representar o consumo dos itens de custos e despesas pelos centros de custos administrativos, auxiliares e produtivos. Obtidos os custos de cada centro, procede-se ao rateio de acordo com o método escolhido (rateio simples ou direto; rateio seqüencial ou gradativo; rateio duplo ou recíproco). No final, obtém-se os custos dos departamentos produtivos.

Itens de Custos	Valor	Bases de Rateio	Centros de Custos		
			Centros administrativos	Centros auxiliares	Centros produtivos

Figura 7 - Matriz de custos
 Fonte: Adaptado de Bornia (2009)

Esta citação de Falk (2001, p. 56) resume a maneira como os centros se comportam quando recebem custos de outros centros:

nem sempre o centro de custo que recebe a despesa alocada esta satisfeito com seu custo, especialmente se esta tentando controlar seus gastos diretos e os gastos dos outros centros que recebe indiretamente continua a crescer indiscriminadamente. Na mente do responsável, vem sempre a pergunta: “porque meu centro de custo vai arcar com o aumento dos custos totais, quando não tive nenhum controle sobre estes gastos”. Esse aumento nos custos indiretos, inclusive pode acontecer, dependendo da metodologia adotada, por motivos muito simples e enganadores. Caso uma clínica ou alguns leitos forem fechados, temporariamente, por exemplo, o custo médio rateado para os demais centros de produção seria maior pela razão de diminuição da base de rateio, o custo do serviço de apoio permanecendo o mesmo. Outro centro de custos como a UTI, por exemplo, poderia decidir em usar lençóis descartáveis em vez de mandar a roupa para a lavanderia. O custo da lavanderia não seria afetado muito pela mudança, mas agora a diferença teria que ser rateada aos demais centros de produção que utilizam lençóis reaproveitáveis. A mudança nos custos de fato não ocorreu no centro de custo lavanderia, mas por uma mudança

de política de utilização de descartáveis pelo centro de custo UTI. Um sistema de custos precisa ser consciente desse tipo de mudanças e não responsabilizar os centros de custos beneficiados pelos custos indiretos alocados.

Considerado o método mais utilizado e mais viável à realidade dos hospitais, o RKW propicia as informações de quanto foi despendido e quais centros de custos são os responsáveis pelos gastos do hospital. Porém, na determinação dos custos dos bens ou serviços e, principalmente, na localização das perdas para o processo de melhoria, o método deixa a desejar, pois não trabalha com atividades e, então, é difícil a diferenciação entre custos e perdas nos vários centros de custos. Assim sendo, há certa dificuldade no uso deste método para o apoio ao melhoramento constante do processo produtivo.

Rocha (2004) concorda com o exposto ao dizer que o método de centro de custos pode trazer à organização uma visão de como os recursos se espalham nos diversos departamentos da organização, porém, não permite a identificação das atividades que não agregam valor aos bens ou serviços.

Muitos autores confundem o RKW com o princípio do custeio por absorção integral, pois normalmente o RKW é utilizado com a concepção de apropriação integral dos custos aos objetos custeados (ROCHA, 2004). Porém, cita Martins E. (2003) que o RKW também considera as despesas nos custos dos produtos, ou seja, a análise de custos deve estender-se às despesas de estrutura (administrativas, comerciais e financeiras) visto que, em muitas empresas, tais despesas ultrapassam 20% do faturamento e a não alocação de tais despesas aos produtos, embora requerida pela contabilidade financeira, é inadequada para medir os custos dos produtos.

2.2.2.2 Custeio baseado em atividades

Seu surgimento, segundo Nakagawa (1994), é devido à aquisição de novas tecnologias e metodologias nas empresas que aumentaram assim, consideravelmente, os gastos considerados indiretos.

Concorda com o referido autor, Ching (1997) que diz que o perfil dos custos nas empresas se alterou nas últimas décadas, sendo essa alteração mais visível nos custos indiretos, inovações tecnológicas e metodologias.

Estes custos indiretos, segundo Nakawaga (1994), Brimsom (1996), Ching (1997), Kaplan e Cooper (1998), Silvestre (2002), dentre vários outros autores, apresentam vários problemas para sua alocação aos diferentes produtos em razão de sua complexidade quanto aos critérios adotados. Esses critérios variam de empresa para empresa devido à subjetividade na alocação desse tipo de custo.

Como os custos indiretos necessitam de rateios para serem atribuídos aos bens ou serviços, e estes rateios contêm em maior ou menor grau a subjetividade, o custeio baseado em atividades (ABC) auxilia na redução dessa subjetividade aos alocar os custos.

Este método baseia-se na premissa de que as atividades consomem recursos, gerando bens ou serviços, e os bens ou serviços utilizam as atividades, absorvendo seus custos. Logo, para apurar com maior precisão os custos dos bens ou serviços e, assim, possibilitar um cálculo com maior precisão em seus preços de venda; determinar a eficiência e a eficácia das atividades executadas; identificar novas atividades, com a finalidade de melhorar o desempenho da empresa no futuro; detectar as atividades que estão onerando o bem ou serviço; determinar quais as atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e maior eficiência, é necessário conhecer e calcular as atividades, que são os atores principais deste método.

Para Ching (1997) a atividade é caracterizada pelo consumo de recursos para produzir uma saída.

Assim, o custo não deve ser atribuído diretamente ao bem/serviço, mas sim, deve considerar as atividades que se tornam necessárias e o custo de cada atividade então fluirá ao bem/serviço que torna a atividade necessária baseado sobre o respectivo consumo da mesma.

Os recursos são alocados às atividades através dos chamados direcionadores de recursos, que representam a quantidade de um recurso para a realização de uma atividade.

As atividades são alocadas aos bens ou serviços através dos direcionadores de atividades, que representam quanto de uma atividade destina-se a um bem ou serviço.

Na verdade, tanto os direcionadores de recursos quanto os de atividades, que podem ser chamados de direcionadores de custos, têm conceito análogo às bases de rateio do método RKW.

Ressalta-se, porém que, apesar da literatura abordar este método como o melhor para o atual ambiente competitivo, Cogan (1997, p. 153) diz que:

determinar o custo real ainda é algo longe da realidade, pois existem despesas impossíveis de serem determinadas economicamente, utilizando técnicas, instrumentos e ferramentas disponíveis hoje pelo conhecimento humano. Possivelmente algum dia, no futuro não muito longínquo, o homem disporá de tais ferramentas que permitirão determinar essas despesas por produto, com total precisão e por meio de medições fáceis e de baixo custo.

Portanto, segundo a figura 4, este método é constituído de recursos, atividades e dos objetos de custos. Os recursos são representados pelas despesas que impactam o dia a dia da empresa e são alocados para as atividades através dos direcionadores de recursos e desses, distribuídos aos objetos de custo (bens ou serviços), através dos direcionadores de atividades.

Várias pesquisas (BAUMGARTNER, 1998; PATTIO, 2001, ABBAS, 2001; VARGAS, 2002; RAIMUNDINI et al., 2006; SCHULTZ, 2007; SOUZA et al., 2008) o apresentam como o método mais adequado a ser utilizado em hospitais para fins de gestão e tomada de decisão.

Para Miranda et al. (2007) a aplicação do ABC no ambiente hospitalar tem merecido a atenção de diversos pesquisadores. Em uma pesquisa feita pelo referido autor na Plataforma *Lattes*, no mês de agosto de 2006, foram encontradas 130 publicações de trabalhos envolvendo o Custeio ABC e o ambiente hospitalar, todos eles realizados de 1996 a 2006.

Dizem ainda os referidos autores que a evolução da pesquisa sobre o Custeio ABC, no ambiente hospitalar, constitui um forte sinalizador de aplicabilidade desta metodologia para apuração dos custos hospitalares (MIRANDA et al., 2007).

Contrariando os autores, porém, apesar do grande número de pesquisas envolvendo o ABC no ambiente hospitalar, empiricamente averigua-se que os hospitais brasileiros utilizam o RKW. O método é de valia para algumas áreas que desejam melhorar seu processo ou como cada atividade contribui para a melhoria de determinado procedimento médico.

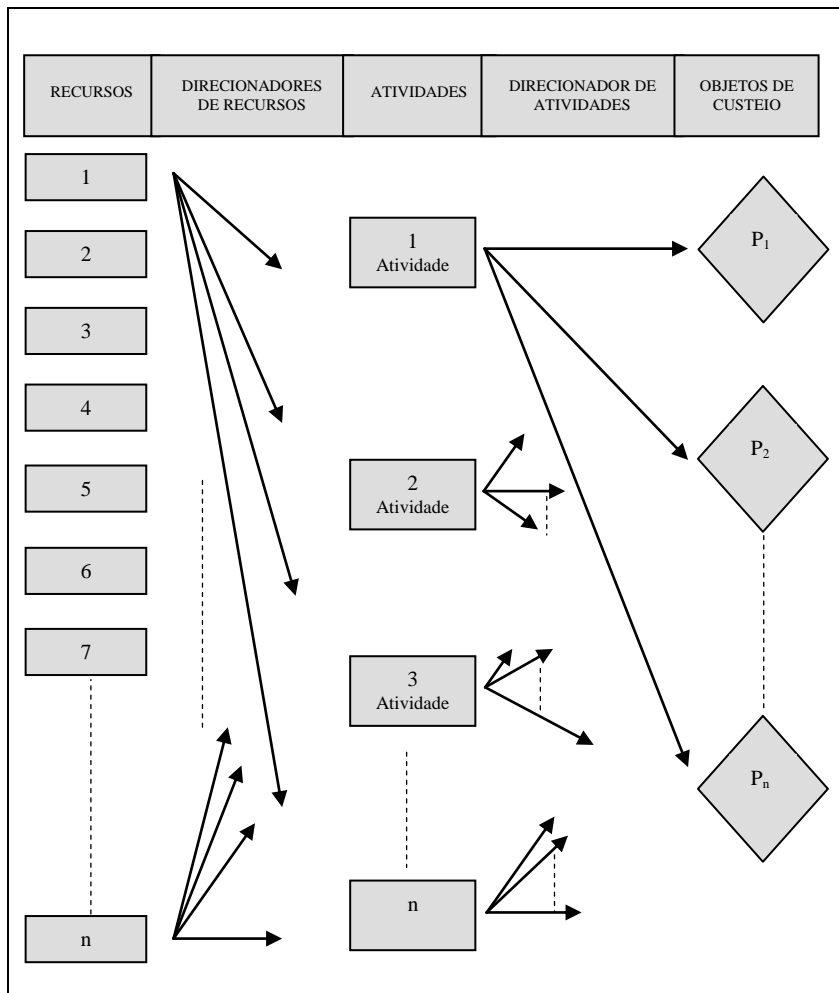


Figura 8 - Modelo ABC

Fonte: Adaptado de Cogan (1997)

Abbas (2001) apresenta alguns exemplos de hospitais que implantaram o ABC como o Providence Portland Hospital Medical Center em Portland – Estados Unidos da América; o MidPeninsula HomeCare and Hospice em Silicon Valley – Califórnia; o Baintree Hospital em Boston – Estados Unidos da América; e aqui no Brasil, o Hospital João XXIII em Belo Horizonte – Minas Gerais.

Não há, porém, na literatura, informações quanto aos resultados das implantações nestes hospitais.

2.2.3 Sistema para Acumulação de Custos

Bornia (2009) cita que uma forma de classificar os sistemas produtivos é considerando seu tipo de produção que está relacionado com o grau de semelhança entre os produtos gerados.

Segundo Perez Junior, Oliveira e Costa (2009) a contabilidade de custos tem como ponto de partida que o sistema de custos utilizado em uma empresa seja coerente com o sistema de produção de bens ou serviços. Existem duas formas de direcionar a sua linha de produção:

- produção contínua ou por processos;
- produção por encomenda.

O quadro 4 apresenta as características e definição dos dois tipos de sistema de produção, baseado em Perez Junior., Oliveira e Costa (2009), Santos (2009), Martins (2003) e Bornia (2009).

SISTEMAS DE PRODUÇÃO	
PRODUÇÃO POR PROCESSOS	PRODUÇÃO POR ENCOMENDA
<p>Caracterizada pela produção rotineira de produtos similares, utilizando fatores de produção que não se alteram facilmente a curto ou médio prazo.</p> <p>O produto flui sem interrupção do processo.</p> <p>Para obter o custo do produto, basta dividir os custos totais e as quantidades produzidas.</p> <p>Os custos são alocados ao processo para depois serem distribuídos aos produtos.</p>	<p>Caracterizada pela fabricação ou realização específica de produtos ou serviços diferenciados, podendo usar fatores de produção que se alteram de acordo com as especificações do produto ou serviço encomendado.</p> <p>Normalmente a empresa não tem produtos definidos e o processo está organizado por departamentos funcionais.</p> <p>No sistema de produção por encomenda são abertas ordens de produção ou ordens de serviço onde os custos são acumulados.</p>

Quadro 4 - Características dos sistemas de acumulação de custos

Fonte: Elaborado pelo autor

Matos (2002, p.186) revela que o sistema de produção por encomenda é o mais adequado para a apuração do custo dos procedimentos hospitalares e cita o seguinte exemplo para explicar a afirmação:

enquanto um serviço de radiologia ou uma unidade de internação geram custos médios unitários, representados por unidades uniformes de produção, cada paciente poderá requerer uma combinação de insumos específica e, portanto, a lógica indicaria não um custo médio unitário por paciente, e sim um valor de custeio adequado para cada cesta de serviços requisitados para cada caso.

Podem ser encontrados na mesma empresa os dois tipos de sistemas de acumulação de custos. Assim, em um hospital, o custeio por processos está relacionado com o custo por centro de custos e o custeio por encomenda está relacionado com o custeio por procedimentos hospitalares. A figura 9 ilustra essa afirmação.

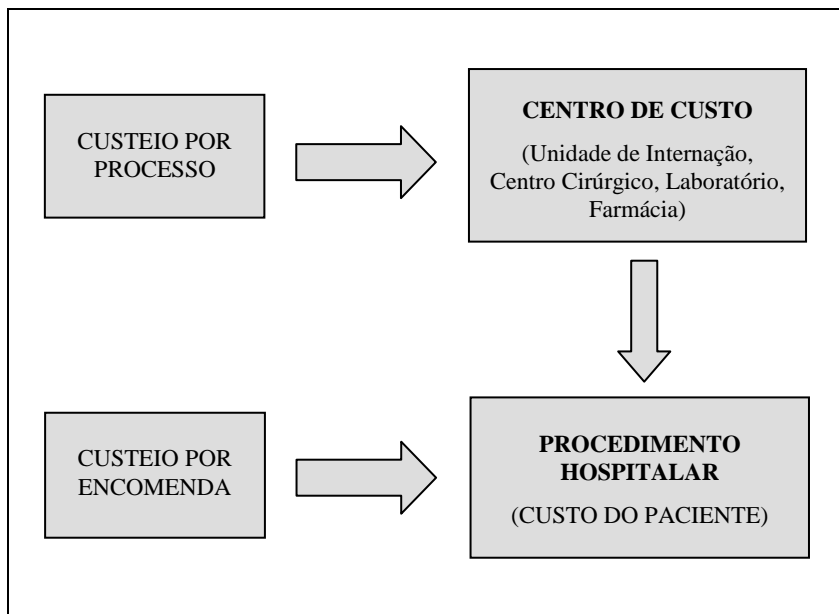


Figura 9 - Custeio por processo e custeio por encomenda

Fonte: Matos (2002, p. 187)

2.2.3.1 Custo por procedimento

Conforme demonstrado na figura 10, o custo por procedimento é a somatória dos itens incorridos no processo de produção mais a utilização dos referidos insumos (materiais e medicamentos) consumidos no tratamento dos pacientes. Pode-se dizer, em outras palavras, que o custo do procedimento é o custo do paciente, ou seja, todo o consumo de insumos é registrado na conta do paciente e a respectiva conta refere-se a pessoa (paciente) e a determinado procedimento (que é o que levou o paciente a ser atendido no hospital). Ressalta-se que em uma conta podem ser acumulados vários procedimentos.

Com isso fica evidente o sistema de acumulação chamado custeio por encomenda onde cada paciente atendido recebe um número, podendo ser chamado de “registro do paciente” e, depois de aberta essa “ordem de produção”, todos os lançamentos são feitos nessa ordem como, por exemplo, uma diária, uma hora-cirúrgica, um exame de raio-x e a incidência de materiais e medicamentos consumidos por cada paciente atendido.

Martins D. (2000, p. 38), referindo-se ao assunto, diz que na determinação do custo por ordem de produção médica, no qual materiais médicos, medicamentos, taxas, salários, encargos sociais, benefícios, gêneros alimentícios, energia elétrica, água, telefone etc. são atribuídos de forma direta ou por meio de rateios. O custo de cada ordem de produção médica deve ser registrado em folhas de custos por ordem de produção médica. Várias ordens de produção médica ocorrem no hospital ao mesmo tempo. Cada uma recebe um número chamado registro do paciente, o qual é colocado em cada requisição de material médico, medicamento, exames, taxas de sala, etc.

Falk (2001, p. 81), complementa o assunto ao dizer que: uma saída pode ser um serviço particular (teste laboratorial), ou um grupo de serviços fornecidos a um paciente durante um período específico de tempo, tal como uma visita ambulatorial, uma diária, ou a estadia total do paciente na instituição em termos de sua enfermidade. Uma vez definida a saída, seu custo total pode ser determinado pelo

registro das despesas diretas mantido pelo faturamento e contabilidade, mais uma parcela justa das despesas indiretas cabíveis. A alocação das despesas diretas à saída de um centro de custos produtores de renda depende do sistema de informação implementado.

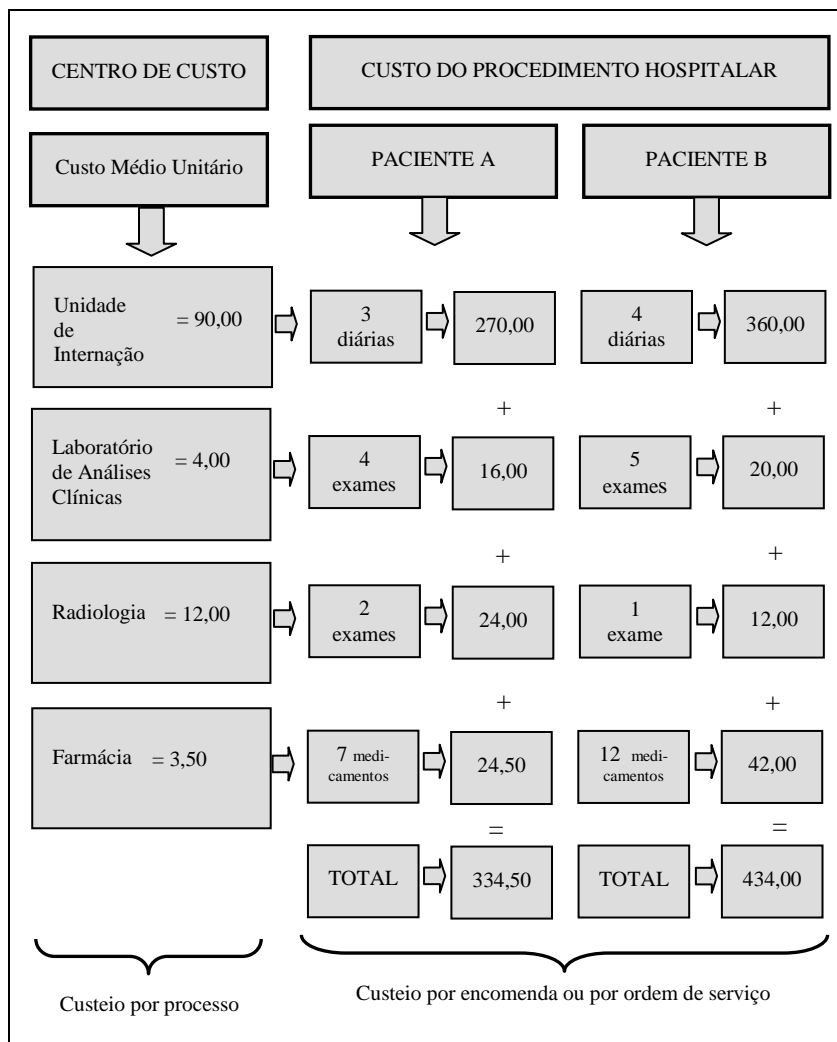


Figura 10 - Custo por procedimento

Fonte: Matos (2002, p. 188)

Quanto ao produto final (*output*) de um hospital, Neumann (1998) enfatiza que não é um exame de laboratório, uma diária hospitalar ou uma refeição servida, mas sim, é um paciente (curado ou mais saudável), que no hospital recebeu os serviços durante sua permanência.

Para Matos (2001, p. 181):

o custeio de procedimentos hospitalares significa a constituição do custo sob a unidade do “paciente” e compreende, portanto, todos os insumos utilizados no fluxo percorrido pelo paciente, ao longo das unidades funcionais de prestação de serviço sob a segmentação de centro de custos, trata-se apenas de um processo (produto intermediário) e não a expressão de custeio do tratamento prestado ao paciente que, sob a fundamentação conceitual de contabilização de custo, poderia ser entendido como o “custo de um produto final”.

A apuração do custo por procedimento hospitalares pode ser aplicado sob diferentes parâmetros de referência, dentro da mesma fundamentação metodológica. As possibilidades de apuração do custo por procedimento citado por Matos (2002) são: custo individualizado por paciente, custo médio de procedimentos hospitalares, custo do procedimento baseado em protocolo de atendimento e a adoção do custo por procedimento padrão.

O custo por procedimento individualizado por paciente trata de todas as incidências ocorridas especificadamente por determinado paciente. A adoção dessa forma de apuração do custo por procedimento exige um sistemático processo de coleta de informações estatísticas bem como todos os insumos utilizados (MATOS, 2002).

O custo médio de procedimentos hospitalares é obtido através da coleta de amostras aleatórias de determinados procedimentos sendo que as condições permitam um grau de representatividade adequado. Não é indicado para os tipos de procedimentos com muita heterogeneidade e sim os que tenham incidências parecidas, com um nível homogêneo de condutas médicas (MATOS, 2002).

Já, o custo por procedimento baseado em protocolos de atendimento baseia-se em parâmetros fundamentados pela conduta médica adequada para o tratamento do paciente. Neste caso, também

deve ser considerado a homogeneidade dos procedimentos (MATOS, 2002).

E, por fim, o custo por procedimento padrão combina o estabelecimento de parâmetros padrões das unidades físicas (quantidade de diárias, horas de utilização de sala cirúrgica, número de exames, quantidade de materiais e medicamentos, dentre outros) e o correspondente custo incidente da apuração do procedimento, ou seja, é estabelecido padrão de quantidades e valores unitários dentro de certa capacidade de utilização. Consiste numa referência de desempenho a ser atingido (MATOS, 2002).

2.3 TRABALHOS CORRELATOS

Muitas das pesquisas e debates sobre custos têm se concentrado na aplicação dos métodos de custeio, sem, porém, dar a devida importância à utilização do método para gerar dados que apurem os resultados de todos os procedimentos médicos hospitalares realizados no hospital para tomada de decisão. Além disso, a maioria das pesquisas estão mais focadas no custeio baseado em atividades, demonstrando em aplicações restritas à uma unidade hospitalar, ser o método mais adequado para fins de gestão e tomada de decisão.

A seguir estão elencados alguns destes trabalhos com a respectiva crítica.

2.3.1 Avaliação da Aplicabilidade do Custeio ABC – Activity Based Costing na Acurácia de Custos na Área Hospitalar, Especificamente na Unidade de Terapia Intensiva (BAUMGARTNER, 1998)

O autor defendeu a utilização do método de custeio ABC enfatizando que o RKW é ainda utilizado pois o único interesse dos hospitais é conhecer a estrutura de custos para poder negociar, mesmo que de uma forma simplista, seus preços com os tomadores de serviços.

Para tanto, inicialmente, pesquisou seis hospitais quanto à sua estrutura organizacional, sistemas de custos e disponibilidade de informações. São eles:

- a) Hospital das Clínicas da UNICAMP – Campinas – São Paulo;
- b) Hospital Universitário São Francisco – Bragança Paulista – SP;
- c) Hospital Santa Paula – São Paulo – São Paulo;

- d) Hospital da UNIMED – Piracicaba – São Paulo;
- e) Hospital da Beneficência Portuguesa – Salvador – Bahia; e
- f) Hospital Cardio Pulmonar – Salvador – Bahia.

Dentre estes hospitais foi verificado que todos possuíam uma estrutura de custos em funcionamento, alguns com o sistema RKW em fase de implantação, e outros, como o sistema RKW em funcionamento há quase um ano.

No Hospital das Clínicas da UNICAMP, por ter possibilitado maior abertura para o levantamento dos dados, dentre outros, o autor desenvolveu um caso prático apurando o custo do paciente-dia da UTI de um hospital de emergência – o Hospital das Clínicas da UNICAMP em Campinas no estado de São Paulo – tanto pelo método RKW quanto pelo ABC.

Porém, o referido autor não analisa o impacto dessa avaliação no resultado da conta do paciente, apenas aplica os dois métodos para o cálculo do paciente-dia.

Ressalta-se que todos os hospitais pesquisados pelo autor utilizam o RKW, visto que, o tempo de implantação do ABC é relativamente longo em se tratando de todo o hospital, o que pode desestimular a continuidade da sua implantação.

2.3.2 Gestão de Custos em Organizações Hospitalares (ABBAS, 2001)

A autora defendeu em sua dissertação a utilização do método ABC e selecionou sete hospitais da cidade de Florianópolis em Santa Catarina e três hospitais de Maringá no Paraná para verificar, dentre outros:

- a) informações quanto à apropriação dos custos indiretos aos departamentos e a forma de determinar o custo paciente-dia;
- b) informações sobre os tipos de relatórios elaborados, seus usuários e o posicionamento da administração em relação a esses relatórios;
- c) o relato do sistema implantado com vistas ao controle e à política de redução de custos;
- d) a utilização dos sistemas de custos como base das principais decisões tomadas pela administração quanto à fixação dos preços dos serviços e também em relação à contratação de serviços de terceiros;

- e) se os dirigentes hospitalares conhecem ou já ouviram falar sobre esta metodologia de determinação de custos baseada nas atividades que compõem os procedimentos médicos.

Com base nos questionários Abbas (2001), constatou-se que muitas destas organizações utilizam o Sistema por Centros de Custos, rateando os custos indiretos com base na mão-de-obra direta ou no material direto.

Além da aplicação do questionário, a autora utilizou o método ABC para o cálculo do quilograma da roupa lavada do Setor de Processamento de Roupas de um hospital de ensino - o Hospital Universitário da Universidade Federal Santa Catarina em Florianópolis no estado de Santa Catarina.

A problemática do trabalho aborda o crescimento dos gastos na área de saúde e as limitações impostas pelos tomadores de serviços, além de possibilitar, através da aplicação do questionário, possível verificar a estrutura e o mecanismo dos sistemas de custos utilizados de hospitais de Florianópolis – SC e de Maringá – PR.

Porém, a aplicação do ABC, a autora escolheu o Setor de Processamento de Roupas de um Hospital que tem a característica de uma indústria. É inviável a adoção do método para o hospital todo, visto ser uma organização muito complexa.

2.3.3 O custeio Baseado em Atividades Aplicado em Serviços de UTI Hospitalar (VARGAS, 2002)

O autor aplicou o método de custeio ABC em três procedimentos específicos de internação na UTI do hospital filantrópico Santa Rita de Cássia localizado em Vitória no Espírito Santo - colecistectomia, revascularização do miocárdio e endarterectomia - defendendo sua utilização a todos os setores do hospital.

Para tanto, foi necessário identificar, descrever e analisar as atividades, sub-atividades, funções e processos envolvidos no funcionamento da UTI.

Cita Vargas (2002, p. 125) que “na condução dos trabalhos foram levantadas 113 sub-atividades que constituíram a base para a composição das 15 atividades estudadas” o que comprova a complexidade do método, ou seja, se para apenas três procedimentos

foram levantadas 113 sub-atividades, para o hospital todo este número seria muito maior.

O hospital pesquisado apura seus custos através do RKW o que possibilitou também ao autor a comparação dos resultados obtidos pelo ABC com o RKW.

De fato o ABC proporciona informações precisas como a literatura defende. É um instrumento gerencial oportuno em algumas áreas de hospital, porém a adoção do método para o hospital todo, como defende o autor, é muito complexa, envolveria muitos recursos. O levantamento de todas as sub-atividades do hospital seria inviável também sob o ponto de visto financeiro.

2.3.4 Desenvolvimento de um Modelo de Resultados em Serviços Hospitalares com Base na Comparação entre Receitas e Custos das Atividades Associadas aos Serviços (MARTINS, V., 2002)

Em seu trabalho, o autor propõe a construção de um modelo de gestão de resultados para serviços hospitalares. Esse modelo apoiou-se na gestão de processos, tendo o método de custeio ABC para custear as atividades e os objetos de custos.

A proposta era de aplicar num hospital como um todo e analisar o resultado de todas as áreas produtivas. Porém, a aplicação foi feita apenas no setor de hemodinâmica. Além disso, foi utilizado o ABC (complexo para ser aplicado integralmente em um hospital).

2.3.5 Dificuldades na Implantação de Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: Estudo de Caso em um Hospital de Florianópolis (ROCHA, 2004)

Rocha (2004) identificou a possibilidade de aplicação dos princípios e métodos de custeio adaptados às organizações hospitalares e descreveu as dificuldades encontradas na implantação de tais sistemas de custos: falta de escopo do projeto; falta de participação da direção; utilização de pesquisadores; resistência cultural; falta de conhecimento para usar as informações; divisão funcional arraigada e sem visão de processo; necessidade de uso de um *software* e necessidade de treinamento.

A autora ressaltou que:

as dificuldades em se implantar um sistema de custos em hospitais não são diferentes de outras instituições, elas esbarram nos mesmos problemas, apenas algumas valorizam mais uma dificuldade que outras pelas características particulares de cada ramo de atuação.

Em um hospital filantrópico de Florianópolis em Santa Catarina, não identificado, Rocha (2004) concluiu que este teve a implantação do método RKW interrompida por problemas de resistência cultural, falta de formação dos gestores na área para saberem lidar com as informações, desinteresse da área médica em auxiliar no trabalho, pois para eles não haveria qualquer mudança visto que eram apenas credenciados.

Para a autora, caso a implantação fosse do método ABC, pela complexidade ainda maior, seria ainda mais difícil de mantê-lo.

Nas palavras de Rocha (2004, p. 106):

quanto ao objetivo de identificar o método que traria mais benefícios ao setor, percebe-se que muitos trabalhos têm surgido com a discussão da implantação do método de custeio baseado em atividades nas organizações hospitalares e de saúde em geral, porém é importante fazer algumas ponderações quanto a estas situações uma vez que na prática nem sempre é possível que o método seja implantado e mantido. A maioria destes trabalhos identifica o método ABC como sendo o único capaz de dar informações confiáveis aos gestores e que os demais métodos estão ultrapassados e não atendem as necessidades da organização. O método ABC tem sido um método que possibilita uma visão do processo que facilita imensamente os gestores em avaliar o consumo dos recursos, porém as características do setor hospitalares tornam as dificuldades de implantação e manutenção ainda mais trabalhosas e custosas.

A pesquisa da autora identifica as dificuldades na aplicação dos sistemas, e enfatiza a impossibilidade da aplicação do ABC devido às próprias características do setor hospitalar. Para Rocha (2004) o RKW, se utilizado com critérios de rateio escolhidos de forma criteriosa, são

mais eficientes para os hospitais. Faltou apenas no trabalho de Rocha informação quanto à efetiva utilização dos custos nas análises do resultado financeiro do hospital auxiliando a administração na tomada de decisão.

2.3.6 Como são Apurados os Custos dos Procedimentos Médicos: o Caso do IMIP - Instituto Materno Infantil de Pernambuco (SOUZA, 2004)

Inicialmente Souza (2004) ressalta que o segmento hospitalar, tardiamente, descobriu a utilidade do uso de custos como ferramenta para decisões e justifica que a complexidade das instituições de saúde tem sido a causa do atraso tão elevado na apuração de custos com finalidades gerenciais.

O autor realizou um estudo comparativo no IMIP – Instituto Materno Infantil de Pernambuco, hospital filantrópico tido como Centro de Referência Nacional para a Assistência Materno-Infantil do Ministério da Saúde e credenciado como Hospital de Ensino pelo Ministério da Educação. Foi o primeiro Hospital do Brasil a receber o diploma de “Hospital Amigo da Criança”, outorgado pela OMS/UNICEF/MS.

O referido hospital apura seus custos por centro de custos (RKW) e também o custo de alguns procedimentos apenas com o intuito de verificar se os valores recebidos do SUS - Sistema Único de Saúde, pelo FIDEPS - Fundo de Incentivo ao Desenvolvimento de Ensino e Pesquisa e por outras fontes superam os custos atribuídos a estes procedimentos.

Souza (2004) constatou que a metodologia utilizada pelo hospital na apuração dos custos por centro de custos, é coerente com o modelo preconizado pela literatura, porém, levantou alguns problemas observados durante a condução da pesquisa:

- a) o número de pessoas envolvidas na apuração dos custos é muito reduzido;
- b) a contabilidade adota o sistema de custo médio para avaliação dos materiais médicos, porém o setor de compras avalia seus inventários pelo UEPS (último que entra é o primeiro que sai). Com isso se dá há um choque entre os valores apurados nas planilhas por centro de custos e o que se poderia obter caso se utilizasse os dados da contabilidade e não do setor de compras;

- c) o valor da mão-de-obra direta (médicos) ou é alocado aos procedimentos pelo valor atribuído pelo SUS ao tipo de cirurgia que se está analisando, ou utiliza-se o valor pago à cooperativa dividindo-se este total pelo número de cirurgias ocorridas no período. Não há uma apuração por horas gastas em cada cirurgia, de maneira que se possa calcular sobre os rendimentos do médico, qual é a parte direta e qual a indireta ou fixa;
- d) em relação às horas gastas em cada cirurgia, percebeu-se que não se coleta esta medida no RKW, seja porque não existe medidor conveniente, seja porque envolve o choque de cultura entre os médicos e o pessoal de controle, característica já detectada por diversos autores e que dificulta a obtenção de dados mais confiáveis para apuração dos custos por procedimentos, embora não interfiram na apuração do custo por centro de custos;
- e) os custos fixos são alocados de acordo com o volume de ocorrências, considerada uma forma base de rateio antiga que conduz a resultados arbitrários;
- f) o custo de enfermagem inclui somente o custo dos hospitais gerais de pediatria 1 e 2, não incluindo a UTI pediátrica, mesmo existindo diversos procedimentos em que os pacientes precisam passar longas horas neste local;
- g) os custos fixos denominados “outros custos indiretos” utilizam uma forma de apropriação que não encontra menção em nenhuma obra pesquisada, tendo em vista utilizar uma relação percentual entre os custos fixos e os custos diretos alocados a algum procedimento;
- h) não existe encontro de contas entre o setor que apura os custos - Departamento de Qualidade e Análise Institucional com a contabilidade. Isto possibilita a ocorrência de inconsistências entre os valores apurados, obtidos junto às áreas e os efetivamente contabilizados pela instituição.

Quanto o critério de apuração de custo por procedimento Souza concluiu que existem diferenças significativas de metodologia, entre a forma de apuração utilizada pelo hospital e o que preconizam os estudiosos sobre o assunto.

Verificou-se que o hospital apura somente os custos de alguns procedimentos médicos, os de maior incidência na área cirúrgica. Esse levantamento é esporádico e, objetiva identificar se esses procedimentos analisados possuem receita superior ao custo apurado.

Conclui-se que o autor calcula os custos pelo RKW e também ressalta a importância da elaboração dos custos por procedimento,

porém, não cita a importância de incorrer na análise da margem de contribuição e na análise custo-volume-lucro.

2.3.7 Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades e Análise de Custos em Hospitais Públicos (RAIMUNDINI et al. 2006)

Os autores aplicaram o ABC no setor de Ginecologia e Obstetrícia em dois hospitais públicos - o Hospital Universitário Regional de Maringá (HUM) localizado em Maringá no estado do Paraná e o Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF) em Montes Claros no estado de Minas Gerais - com o objetivo de obter os custos dos procedimentos de parto normal e cesárea e verificar se este é inferior ou não aos repasses feitos pelo SUS. Também é apresentada a margem de contribuição de cada procedimento de parto nos dois hospitais.

Os autores defendem o ABC como uma ferramenta de gestão financeira para hospitais públicos. Nas palavras de Raimundini et al. (2006, p. 464):

o sistema ABC possibilita o mapeamento dos processos e dos subprocessos, inclusive com as atividades realizadas no decorrer de todo o procedimento. Esse mapeamento permite que a administração exerça maiores acompanhamento, controle e análise dos resultados e dos recursos disponíveis. Além disso, quanto à atividade, o sistema ABC possibilita identificar seu grau de aproveitamento em relação à sua capacidade e apontar as prováveis causas de a atividade estar subutilizada.

O ABC é aplicável, recomendável e apresenta benefícios para algumas áreas de um hospital. Neste caso, os autores necessitavam de uma informação mais acurada para verificar se o SUS repassa aos hospitais elencados um valor inferior ou não ao custo dos procedimentos parto normal e cesárea.

Os referidos autores não deixam claro no artigo o motivo da escolha da aplicação no setor de Ginecologia e Obstetrícia. O ABC pode apresentar sim, conforme dizem os autores, informações úteis e confiáveis à administração financeira, porém, ressalta-se novamente a impossibilidade da utilização da referida ferramenta no hospital como um todo, devido à sua complexidade. Portanto, pode e deve ser aplicado

em setores que necessitam de uma informação mais acurada para a tomada de decisão.

2.3.8 Mensuração dos Custos de Procedimentos Médicos em Organizações Hospitalares: Sistematização de um Método de Custeio Híbrido à Luz do ABC e da UEP (Silva, 2006)

A referida autora, sugere a aplicação conjunta das metodologias de custeio ABC e UEP. No decorrer da dissertação é citada as dificuldades que os hospitais passam no processo de gerenciamento das suas atividades, considerando a complexidade e as restrições financeira, humanas e tecnológicas.

A aplicação foi feita no hospital universitário da UFSC com o propósito de determinar o custo dos procedimentos médicos relacionados ao evento “parto” no setor de obstetria. Na aplicação notou-se que devido as variações que ocorrem no processo de atendimento do paciente o evento parto pode apresentar algumas diferenças entre uma paciente e outra. Também foi apresentado o cálculo do custo desse procedimento sendo que a pesquisa estabelece um valor numérico como Medida de Esforço da Atividade – MEA. Neste caso foram subdivididos em oito procedimentos distintos.

A autora expõe que o método híbrido utilizado tem críticas e contraposições às estas críticas quanto a utilização do UEP no segmento de serviços, onde ela justifica a viabilidade da sua aplicação. Porém, nas limitações fica claro que a utilização restrita apenas um evento não garante a possibilidade de aplicação aos demais eventos realizados no hospital e sugere que para comprovação o estudo envolva maior número de eventos. Além disso, o mapeamento das atividades envolvendo muitos eventos na área hospitalar acaba sendo inviável.

2.3.9 Gestão dos Custos de Serviços Públicos de Alta Complexidade Hospitalar (SCHULTZ, 2007)

A aplicação do trabalho de Schultz (2007), ocorreu no serviço de hemodinâmica de um hospital que desempenha funções de ensino e de saúde, prestando serviços totalmente públicos e gratuitos para a sociedade - Hospital Professor Polydoro Ernani de São Thiago mais

conhecido como Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina localizado em Florianópolis – Santa Catarina.

O hospital possui o RKW, porém em virtude da não existência de depreciação de ativos de empresas públicas e dos altos custos de aquisição e de manutenção do equipamento, Schultz (2007) definiu como objeto de estudo a depreciação dos equipamentos de alta complexidade.

Durante a pesquisa, porém verificou-se a existência de outros fatores de custos envolvidos no serviço de hemodinâmica, além dos custos de depreciação e manutenção.

Assim, o autor fez visitas ao setor da hemodinâmica para o acompanhamento das rotinas e procedimentos onde foram anotados dados sobre consumo de materiais e observações sobre diversos aspectos.

Além disso, foram coletados dados físicos e documentais, realizadas observações e entrevistas, nos setores de: custos, faturamento, manutenção, engenharia, farmácia, licitação, empenho, compras, almoxarifado, materiais, departamento de pessoal, patrimônio, direção, economia, estatística, cardiologia e esterilização do próprio HU; e análise dos dados quantitativos.

Com esses apontamentos e também com alguns dados já utilizados no HU pelo setor de custos onde é feita a apuração pelo RKW, Schultz (2007) calculou o custo dos procedimentos da hemodinâmica e analisou que o resultado dos procedimentos é desfavorável. Um dos principais motivos, segundo o autor é a baixa utilização do serviço disponível (alto custo fixo e indireto).

Assim, no estudo é demonstrada a apuração do custo dos procedimentos da hemodinâmica com sua respectiva análise por meio das técnicas tais como: segregação dos custos em fixo e variável, margem de contribuição, análise custo-volume-lucro e análise de resultado dos procedimentos considerando a receita recebida pelo serviço prestado e o custo apurado.

O trabalho do autor se restringiu ao serviço de hemodinâmica, entretanto, houve uma recomendação de um estudo englobando o hospital como um todo.

2.3.10 Modelagem do Custeio Baseado em Atividades para o Centro Cirúrgico de Hospitais (SOUZA et al. 2008)

Os autores defenderam aplicação do custeio ABC enfatizando que possibilita apurar os custos reais de cada serviço, eliminar desperdícios e auxiliar na tomada de decisões, além de facilitar a identificação de atividades que agregam valor. Enfatizou também que os hospitais não conhecem os custos reais dos serviços prestados e apresentou um modelo de aplicação do custeio baseado em atividades para o setor de centro cirúrgico de três hospitais privados da cidade de Belo Horizonte em Minas Gerais.

Os hospitais não foram identificados, sendo denominados no artigo de Hospital I, Hospital II e Hospital III.

Os autores concluíram que os centros cirúrgicos dos Hospitais I, II e III apresentaram as informações necessárias para a aplicação do sistema ABC, porém, algumas melhorias são necessárias. As melhorias citadas pelos referidos autores são:

- a) no sistema de informação do Hospital III;
- b) desenvolvimento e informatização dos mecanismos de controle utilizados no Hospital I;
- c) melhoria da infra-estrutura em equipamentos de informática nos Hospitais I, II e III;
- d) capacitação técnica dos funcionários responsáveis pela tomada de decisão;
- e) e desenvolvimento da cultura da organização a fim de facilitar e de agilizar a implantação do ABC.

Muitos hospitais não conhecem realmente os seus custos, porém ressalta-se novamente a inviabilidade do método para o hospital todo. É possível sim, a aplicação em uma unidade, como o centro cirúrgico. O ABC pode ser usado como um complemento ao RKW auxiliando na obtenção de melhores informações de setores ou processos que se identificarem mais problemáticos.

2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O quadro 5 sintetiza os métodos de custeio e o sistema de acumulação de custos utilizados pelos referidos autores dos trabalhos citados no item 2.3 (TRABALHOS CORRELATOS). Nota-se que a

aplicação do método de custeio e o sistema de acumulação de custo empregados em cada trabalho apresentado têm a objetividade de proporcionar o tipo de informação necessária para cada caso.

É possível interpretar que os trabalhos que tem o objetivo a apuração do custo por procedimento médico hospitalar utilizam o método RKW e o sistema de acumulação de custo por ordem ou encomenda.

Autores	Método de Custeio		Sistema de Acumulação de Custos	
	RKW	ABC	Processo	Ordem
Baumgartner (1998)		X	X	
Abbas (2001)		X	X	
Vargas (2002)		X	X	
Martins, V. (2002)				X
Rocha (2004)	X		X	
Souza (2004)	X			X
Raimundini et al. (2006)		X		X
Silva, (2006)		X		X
Schultz (2007)	X			X
Souza et al. (2008)		X	X	

Quadro 5 - Métodos e sistemas de acumulação de custos

Fonte: Elaborado pelo autor

Os autores que defendem a utilização do método dos centros de custos como Rocha (2004) e Schultz (2007), mostram a aplicação do método sem, contudo, demonstrar a efetiva utilização dos custos nas análises do resultado financeiro do hospital auxiliando a administração na tomada de decisão. Suas aplicações se restringem a apenas alguns procedimentos do hospital e não a todos.

Para Oliveira et al. (2007) o nível de apuração das informações de custos também implica em resultados muito diversos no que diz respeito à gestão dos hospitais.

Em muitas instituições hospitalares, os sistemas de custeio implantados restringem-se à apuração dos custos setoriais, e em alguns casos, atendem a análises de avaliação de resultado por área (BEULKE e BERTÓ, 1997).

Porém, ainda que alguns hospitais estejam evoluídos em relação a outros, uma etapa importante deixa de ser cumprida, que é a apuração do custo dos procedimentos hospitalares, com a atribuição dos custos aos serviços prestados.

Diante do exposto, é viável assim a utilização do RKW e o sistema de acumulação de custos por ordem ou encomenda para apuração dos resultados dos procedimentos hospitalares.

Com isso, esta dissertação pretende proporcionar condições favoráveis para ser feita a apuração do custo de todos os procedimentos hospitalares realizados e inferir na respectiva análise de resultados.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo são apresentados, inicialmente, o tipo de classificação da pesquisa, a unidade de estudo, a coleta de dados, os procedimentos metodológicos e as limitações da pesquisa.

Em seguida, com base nesta metodologia, são definidas as etapas necessárias para a obtenção do custo por procedimento médico hospitalar com foco na melhoria dos resultados operacionais de instituições de saúde. A definição das etapas teve como parâmetro levantamento bibliográfico e as metodologias apresentadas por diversos autores os quais serão citados no decorrer das respectivas etapas.

3.1 CLASSIFICAÇÃO

De acordo com Silva e Menezes (2001), do ponto de vista da sua natureza, esta pesquisa pode ser classificada como aplicada. Objetiva colher informações junto ao hospital selecionado, melhorar estas informações e apresentar dados mais acurados para auxílio na tomada de decisão dos gestores.

A pesquisa aplicada é realizada através coleta de dados quantitativos do período de maio a agosto de 2009, obtidos no departamento de controladoria do hospital. Após, a coleta os dados são trabalhados com o intuito de obter o custo por procedimento. Ressalta-se que o autor do trabalho está envolvido de modo participativo em todas as etapas da implantação.

Quanto à classificação de Silva e Menezes (2001), do ponto de vista da forma de abordagem do problema, esta pesquisa é quantitativa. Ao apurar o custo dos centros de custos e dos procedimentos; ao apurar a margem de contribuição dos procedimentos; ao verificar quais e quantos procedimentos devem ser realizados; ao verificar quanto um hospital precisa obter de receita por procedimentos para cobrir os seus custos fixos; e ao verificar qual a quantidade mínima de procedimentos a ser produzida e vendida por um hospital para que todos os seus custos operacionais sejam ressarcidos, o autor estará incorrendo em uma pesquisa quantitativa.

Ainda de acordo com a classificação de Silva e Menezes (2001), quanto aos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória, pois objetiva proporcionar maior familiaridade com o

problema com vistas a torná-lo explícito. Conforme citado pelas referidas autoras, esta pesquisa fará um levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas e análise com exemplos que estimulam a compreensão, neste caso, serão levantados outros materiais como dissertações e artigos para verificar como o problema está sendo analisado.

Por fim, do ponto de vista dos procedimentos técnicos, predomina nesta pesquisa a pesquisa-ação (SILVA e MENEZES, 2001). O pesquisador está envolvido com a instituição pesquisada na busca da resolução do problema.

3.2 UNIDADE DE ESTUDO

A unidade de estudo é um hospital privado de médio porte da cidade de Campo Grande – Mato Grosso do Sul. A escolha do referido hospital se deve a necessidade do hospital em calcular o custo dos procedimentos médico hospitalar, pois pretende com esses dados identificar melhores formas para contribuir no gerenciamento dos resultados operacionais do hospital.

3.3 COLETA DE DADOS

A pesquisa é realizada através coleta de dados do período de maio a agosto de 2009, obtidos no departamento de controladoria do hospital.

Após, a coleta os dados são trabalhados com o intuito de obter o custo por procedimento. Por fim, após apresentados os dados aos gestores da controladoria e da diretoria, inclusive sendo feita a comparação com os dados utilizados pelo hospital, será analisado se houve ganho de informação.

3.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O material bibliográfico selecionado para a pesquisa é composto de livros da área de engenharia de produção e também da contabilidade

bem como artigos de revistas especializadas e confiáveis. Além disso, foram consultadas teses, dissertações e livros que versam sobre o tema.

A sistemática proposta foi estruturada com base nas análises teóricas e por fim, foi aplicada no hospital selecionado. As informações obtidas através da apuração do custo por procedimento, como receita, resultado, margem de contribuição, dentre outros, darão suporte para as ações do planejamento estratégico.

3.5 LIMITAÇÕES

Este trabalho limita-se ao estudo da apuração do custo dos procedimentos médicos hospitalares através do RKW alinhado a metodologia de custeio por encomenda. Portanto, não são utilizados outros métodos de custeio que não o RKW.

Inicialmente, o custo do hospital é apurado pelo RKW para obter a média de cada serviço prestado. Após, é feito um levantamento de dados do hospital para obter a relação de todos os procedimentos clínicos realizados num determinado período de tempo. Em posse desses dados é feita a aplicação da metodologia de custo por encomenda obtendo assim, o custo de cada procedimento médico hospitalar realizado.

Foram coletados para análise somente os procedimentos de pacientes sem ocorrências, que distorcem da média. Também não faz parte do trabalho gerar um suporte computacional, ou seja, um *software* para a apuração dos custos.

Ressalta-se que o trabalho não pretende criar tabela de preço para simulação da receita pois se baseia em valores pré-definidos. Entretanto, os dados gerados na apuração do custo por procedimento pode auxiliar em uma possível negociação de preço.

É aconselhável a não generalização das conclusões do estudo em hospitais públicos, filantrópicos ou mesmo em hospitais afins (privados), devido às peculiaridades de cada entidade.

A seguir será aplicada a metodologia baseada no que foi descrito.

3.6 VISÃO GERAL DA SISTEMÁTICA PROPOSTA

A figura 11 apresenta uma visão geral da sistemática para apuração do custo por procedimento até a análise de resultado. A

sistemática proposta está estruturada em várias etapas que devem ser realizadas de forma sequenciada.

É utilizado o RKW, composto de duas fases: na primeira, divide-se a empresa em centros de custos e distribuem-se todos os itens de custos nestes centros, como custos diretos ou através de bases de distribuição, conseguindo-se, desta forma, os custos totais do período para cada centro de custos; na segunda fase, os custos são transferidos entre os departamentos através do método do rateio duplo ou recíproco, ou seja, os centros de custos auxiliares e administrativos são rateados ao mesmo tempo que se encontram em condições de receber quaisquer rateios de outras unidade, mesmo após já terem distribuído custos aos demais centros de custos. Os resíduos de custos dos centros de custos auxiliares e administrativos utilizam o rateio simples ou o sequencial, que o permite o encerramento do ciclo de rateio e a alocação de todos os custos para os centros produtivos.

O custo do procedimento é obtido através de informações da apuração do custo pelo RKW, dos lançamentos dos custos diretos feitos pela farmácia e almoxarifado e também das informações lançadas pelo faturamento na conta do paciente. A conta do paciente é constituída de informações financeiras geradas a partir da assistência a ele prestada. A assistência prestada está contida no prontuário do paciente, que segundo o Conselho Federal de Medicina(CFM), através da Resolução nº 1638/02, é:

documento único, constituído de um conjunto de informações, sinais e imagens registrados, gerados a partir de fatos, acontecimentos e situações sobre a saúde do paciente e a assistência a ele prestada, de caráter legal, sigiloso e científico, que possibilita a comunicação entre membros da equipe multiprofissional e a continuidade da assistência prestada ao indivíduo (BRASIL, 2002).

Com isso, é possível incorrer na análise de resultado da conta do paciente, ou seja, do procedimento. E através da junção de todos os procedimentos realizados, a análise é ampliada, utilizando para tanto, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio

A seguir é descrito detalhadamente cada etapa e as condições necessárias para o seu cumprimento.

Para a elaboração da sistemática foram consideradas as técnicas e os conceitos apresentados na literatura.

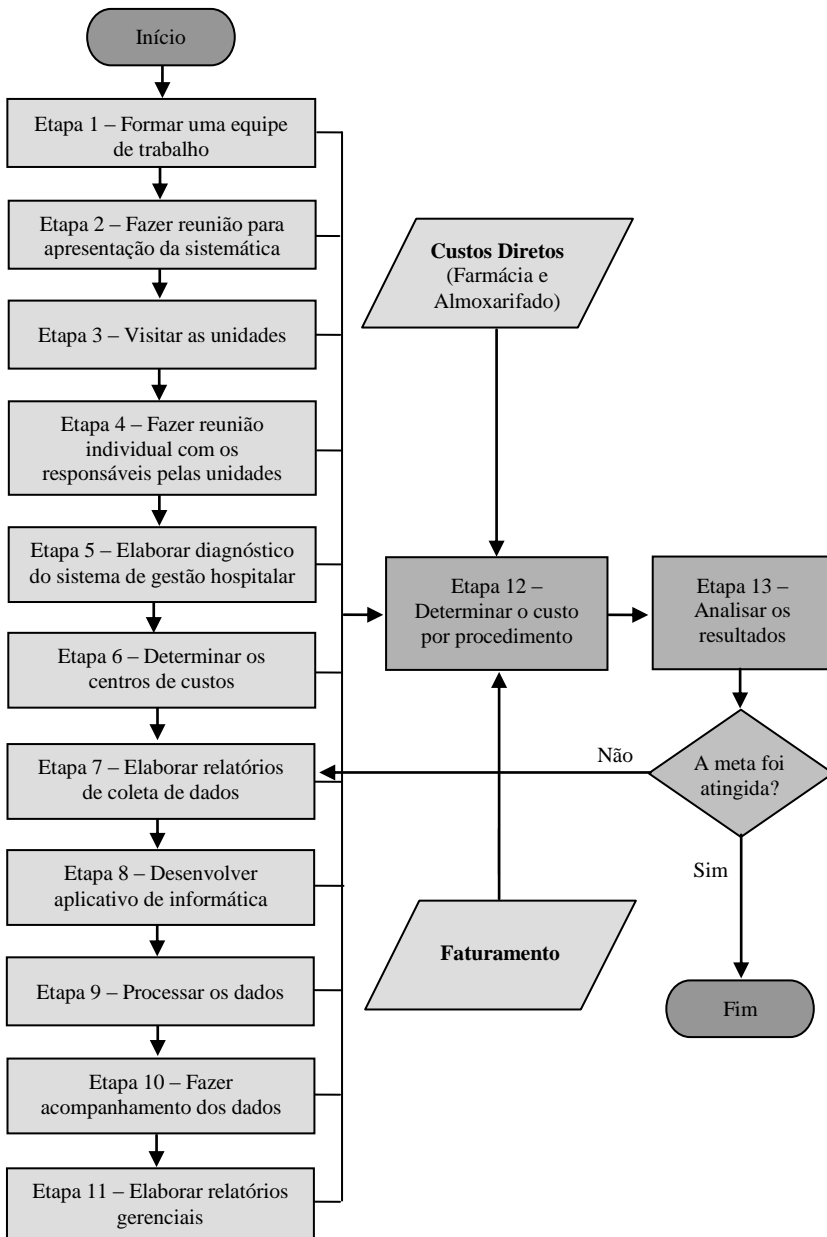


Figura 11 - Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar

3.6.1 Etapa 1 - Formar uma Equipe de Trabalho

Encarregada de conduzir a aplicação da sistemática, logo no início do projeto é constituída uma equipe de trabalho podendo ser formada por:

- um pesquisador que irá coordenar as etapas da implantação da sistemática;
- um profissional da controladoria do hospital que pode ter formação em contabilidade, administração ou engenharia, que tendo conhecimento das práticas do hospital, dará suporte ao pesquisador. Além disso, será capacitado pelo pesquisador a dar continuidade nos trabalhos;
- o diretor do hospital, que deve apoiar o projeto, incentivar e facilitar o trabalho do pesquisador e do profissional de controladoria.

Ressalta-se que, é imprescindível o envolvimento e colaboração dos responsáveis pelos centros de custo do hospital.

Para a implantação da sistemática sugere-se também que seja avaliada a disponibilidade de recursos financeiros para investimento em mão de obra, treinamento de pessoal, sistema informatizado, equipamentos e até mesmo espaço físico para a estruturação do setor de custos.

A organização de um departamento de custos é de fundamental importância para a apuração contínua e sistematizada dos custos de uma unidade hospitalar. O funcionamento do departamento de custos depende, essencialmente, do bom funcionamento dos demais setores do hospital, em relação à coleta e fornecimento das informações necessárias. Este departamento deverá operar coordenadamente com os setores responsáveis pelos dados estatísticos e com os setores geradores de informações.

3.6.2 Etapa 2 - Fazer Reunião para Apresentação da Sistemática

Depois de formada a equipe de trabalho, a primeira tarefa do pesquisador é fazer uma reunião com o profissional de controladoria e diretor do hospital para apresentação da sistemática.

Após esta reunião, são convocados todos os gerentes das unidades do hospital para apresentação e detalhamento da sistemática. São apresentadas as noções de custos (fixos, variáveis, diretos,

indiretos), despesas, perdas, investimentos, gastos, centros de custos e rateios (distribuição dos custos), dentre outros.

É necessária a conscientização sobre a importância do sistema e exposição dos conceitos e metodologia a serem aplicados com o objetivo de proporcionar a todos um entendimento sobre o que irá ocorrer dentro da organização e qual será o envolvimento de cada um no processo.

3.6.3 Etapa 3 - Visitar as Unidades

Após as reuniões, a equipe de trabalho fará uma visita à todas as unidades para que o pesquisador conheça a estrutura física do hospital e possa, assim, elaborar a estrutura física de centros de custos.

Para tanto, é necessário:

- a) verificação dos setores encontrados no hospital;
- b) definição com clareza da adequação dos centros de custos, ou seja, como serão definidas as áreas físicas com dois ou mais centros de custos; separação clara dos funcionários, materiais, áreas, dentre outros;
- c) verificação dos serviços de diagnóstico existentes;
- d) verificação se as unidades ambulatoriais e de SADT's possuem recepção, enfermagem e se estão separados por centro de custos;
- e) identificação dos centros de custos administrativos, auxiliares e produtivos.

3.6.4 Etapa 4 - Fazer Reunião Individual com os Responsáveis pelos Setores

O pesquisador e o profissional de controladoria, após a visita física às unidades do hospital, convocam cada responsável pelos setores para uma reunião individual onde são discutidas as atividades realizadas pelos setores bem como a existência de relatórios estatísticos os quais serão utilizados para definição das bases de rateio dos itens de custos indiretos e dos centros de custos administrativos e auxiliares, e unidades de produção dos centros produtivos.

Esta reunião possibilita ao pesquisador definir se a unidade pode ser ou não um centro de custos e se possui os dados suficientes para alimentar o sistema de custos. Caso não possua os dados suficientes, e

sendo um centro de custos será orientado para que forneça os dados necessários os quais deverão ser informados através do relatório de coleta de dados.

3.6.5 Etapa 5 - Elaborar Diagnóstico do Sistema de Gestão Hospitalar

Depois de concluída a etapa 4 onde são feitas reuniões individuais com os responsáveis pelos setores, o pesquisador e o profissional de controladoria incorrem em um diagnóstico do atual sistema de informações existente no hospital, ou seja, do sistema de gestão hospitalar. Várias informações que alimentarão o sistema de custos migrarão deste sistema de gestão hospitalar.

Ressalta-se a importância da existência de um amplo sistema de informações sobre as atividades hospitalares, que colete e organize os dados relativos à produção de serviços realizados no hospital, tais como, o número de diárias geradas por centro de custos, o número de pacientes atendidos no pronto atendimento, o número de exames realizados, dentre outros. Sendo que, tudo isso deve ser integrado com a conta do paciente para que após a apuração do custo por centro de custos seja possível inferir na análise do custo da conta do paciente. Caso não haja, propõe-se uma série de melhorias para a sua existência.

É indicado que a implantação do sistema de custos em um hospital seja feita de forma integrada com o sistema de gestão existente, de forma que o sistema de custos seja uma parte ou um módulo do sistema de gestão.

Também será feito um levantamento e análise do sistema contábil, que é parte integrante do sistema de gestão hospitalar, visando avaliar quais informações do sistema contábil poderão ser utilizadas pelo sistema de apuração de custos. Os itens de custos (diretos e indiretos) a serem utilizadas no sistema de apuração de custos devem ser programados em conformidade com o plano de contas do hospital. A definição do elenco de contas representa uma etapa importante no processo de constituição de um sistema de custos. As contas utilizadas para a apuração do custo devem refletir uma resenha de itens de custos relevantes, gerenciais e simples, de modo a ser compreendido pelos gerentes das unidades.

3.6.6 Etapa 6 - Determinar os Centros de Custos

Com base nas reuniões (etapas 3 e 4), do diagnóstico do atual sistema de gestão hospitalar (etapa 5) e também observando o organograma do hospital, é possível ao pesquisador a identificação dos níveis de gestão e correspondente estrutura de departamentalização. Para um adequado acompanhamento dos custos com enfoque gerencial, é conveniente a estruturação do hospital em centros de custos, consistindo de uma segregação que facilita o controle dos custos, tanto em nível da unidade, como da administração superior.

Ressalta-se que o organograma é um elemento facilitador na implantação de um sistema de apuração de custos, pois, define a estrutura organizacional da unidade, ou seja, identifica os níveis de gestão.

3.6.7 Etapa 7 - Elaborar Relatórios de Coleta dos Dados

Após a determinação dos centros de custos, o pesquisador elabora relatórios com dados faltantes, ou seja, dados que não existem nem no sistema de gestão hospitalar (etapa 5) e nem no controle dos próprios setores. Por exemplo: o número de refeições servidas para pacientes, funcionários e acompanhantes no Setor de Nutrição e Dietética do Hospital, não consta no sistema de gestão e nem no controle do próprio setor, logo, é necessária a criação de um controle manual, visto que, esta informação é necessária para apuração do custo da refeição servida e com base nessa estatística é que o custo do Setor de Nutrição e Dietética será distribuído aos outros centros de custo.

Por fim, é fixado um prazo para entrega destes relatórios mensalmente ao profissional de controladoria, que alimentará o sistema de custos e proporcionará assim a apuração do custo do hospital.

3.6.8 Etapa 8 - Desenvolver Aplicativo de Informática

O pesquisador avalia de que forma será implantado o sistema de custos. De forma artesanal, ou seja, através de uma planilha eletrônica, mas é importante destacar que assim não haverá grande flexibilidade, rapidez, facilidade de análise, facilidade de interpretação e

disponibilidade dos dados a serem utilizados pelos funcionários envolvidos no referido processo.

Portanto, o mais indicado é a utilização de um *software*, proporcionando o processo de apuração de custos integrado, reduzindo o tempo de apuração e diminuindo os erros que são muitos frequentes quando o processo é manual. O *software* pode ser adquirido através de empresas especializadas neste tipo de aplicativo.

Uma vez que os dados do projeto (centros de custo, unidades de produção, critérios de rateio, itens de custos diretos e indiretos, dentre outros) estejam organizados e a forma de processamento (manual ou através de aplicativo) definida inicia-se o cadastro e parametrização do aplicativo definido onde serão informados os dados (financeiros, estatísticos, dentre outros) para na próxima etapa ser feito o processamento dos dados.

3.6.9 Etapa 9 - Processar os Dados

Com o aplicativo já definido, o pesquisador e o profissional de controladoria iniciam o processamento das informações coletadas. Para tanto o método escolhido é o RKW, ou seja, inicialmente os custos diretos e indiretos são alocados aos centros de custos administrativos, auxiliares e produtivos. Em seguida, procede-se ao rateio de acordo com o método duplo ou recíproco obtendo-se assim os custos dos centros produtivos.

Os custos diretos que alimentarão o sistema podem ser encontrados no sistema de gestão hospitalar ou nos relatórios de coleta de dados. São os custos de pessoal, consumo de materiais e despesas gerais. Já, os custos indiretos, que são os itens de custos para os quais não há uma alocação direta aos centros de custos, exigem a adoção de fórmulas de rateio, que foram obtidas na etapa 4, para serem apropriados aos centros de custos administrativos, auxiliares e produtivos. São os custos de energia elétrica, água, depreciação predial, dentre outros.

Com o processamento se obtém o custo total e unitário dos centros de custos. O foco é apurar o custo total e unitário para cada um dos centros de custos principalmente os centros de custo produtivos os quais prestam serviços finais ao paciente e são passíveis de remuneração. Através da divisão do custo total do centro de custos pela quantidade produzida tem-se o custo médio unitário de cada centro de custos.

Nesta etapa obtém-se o sistema de acumulação de custos por processo onde os custos são acumulados por centros de custos.

3.6.10 Etapa 10 - Fazer Acompanhamento dos Dados

Depois do processamento dos dados, o pesquisador e o profissional de controladoria fazem um acompanhamento minucioso dos dados recebidos pelos centros de custos a fim de que, quando os relatórios gerenciais forem entregues aos responsáveis pelos centros de custos, estes já estejam mais fidedignos possíveis.

Há uma preocupação de que os dados sejam confiáveis e reflitam o que está ocorrendo nos centros de custos. Para isso é necessária uma conscientização de todos os níveis do hospital, pois esses dados refletirão nos custos que serão apurados.

Também é importante destacar o envolvimento do profissional de controladoria que é a pessoa que irá estar no dia a dia com os responsáveis pelos setores do hospital. O profissional de controladoria será responsável pelo bom seguimento do trabalho esclarecendo inclusive as dúvidas que muitas vezes virão a ocorrer.

Uma vez processados os dados e feito o acompanhamento destes, menor será a inconsistência e assim os gerentes receberão dados mais confiáveis que refletem o seu respectivo centro de custos.

Após este registro, cálculo dos rateios e apropriações, os dados deverão ser analisados e interpretados pelo pesquisador e pelo profissional de controladoria, gerando informações lapidadas para o gerenciamento em todos os níveis da instituição.

3.6.11 Etapa 11 - Elaborar Relatórios Gerenciais

Concluídas as etapas de processamento dos dados (etapa 9) e acompanhamento dos dados (etapa 10) os dados são disponibilizados aos gerentes pelo pesquisador e pelo profissional de controladoria em formato de relatórios que permitem análises de diversas formas, gerando assim uma ferramenta de apoio na gestão do hospital.

O principal objetivo de um sistema de custos é fornecer informações para o auxílio na tomada de decisões. Para tanto, deve-se proceder à classificação dos centros de custos, o acompanhamento

mensal das despesas, os procedimentos de rateio e a emissão de relatórios para os gerentes dos centros de custos.

O anexo A apresenta um exemplo de relatório de composição e evolução dos custos ao longo dos períodos. Este relatório mostra o custo total do hospital, que é o somatório dos custos diretos e indiretos de todos os centros de custos auxiliares, administrativos e produtivos, agrupados por grupos de itens de custos.

Os itens de custos estão separados em custos diretos e indiretos. Os custos diretos estão divididos em pessoal; honorários médicos; materiais; e custos gerais. No grupo de pessoal estão agrupados todos os itens de custos relacionados com pessoal, como salários; benefícios e encargos; dentre outros. No grupo honorários médicos estão contemplados os itens de custos referentes aos pagamentos dos serviços médicos que podem ser devido a um atendimento no consultório ou a um procedimento cirúrgico e também relacionados a plantões médicos realizados no pronto atendimento e na unidade de terapia intensiva. No grupo materiais estão relacionados os itens de custos de uso comum (material de expediente; impressos e gêneros alimentícios; dentre outros) e os materiais de uso exclusivo dos pacientes dentre eles drogas e medicamentos; materiais hospitalares; dietas enterais; e gases medicinais; dentre outros. Por fim, os grupos gerais contemplam os serviços de terceiros; depreciação de móveis e equipamentos; energia; água; telefone; e depreciação predial; dentre outros.

Nos custos indiretos estão os seguintes itens: energia elétrica; água e esgoto; telefone; depreciação predial; IPTU; e impostos, taxas e contribuições.

Através deste relatório é possível inferir qual o grupo de maior representatividade no hospital, ou seja, qual grupo de custo que contempla a maior parcela de custos do hospital.

O anexo B apresenta um exemplo de relatório onde é demonstrado o custo total e unitário de cada centro de custos. Com esse relatório é possível inferir na análise de dados referente a número de funcionários, custos com pessoal, custos com materiais, custos gerais e indiretos, rateios recebidos, quantidade produzida e por fim o custo total. Através da divisão do custo total do centro de custos pela quantidade produzida obtém-se o custo médio unitário de cada produção realizada no centro de custos.

Vale ressaltar que este custo contempla o custo de materiais e medicamentos consumidos por todos os pacientes do centro de custos em questão e para obter o custo da hotelaria, ou seja, o custo médio unitário de uma diária na unidade de internação, por exemplo, subtrai-se

o custo de materiais e medicamentos e o custo de honorários médicos, pois esses dois itens serão obtidos através do lançamento feito em cada atendimento de paciente no hospital. Assim obtém-se o custo médio unitário de cada serviço prestado ao paciente em cada unidade que ele passou, representado pelo sistema de acumulação de custo por processo.

O anexo C apresenta um exemplo de relatório individualizado por centro de custos onde é detalhado de forma analítica, cada um dos centros de custos, segregado por grupo de custo e item de custo. Além dos itens de custos diretos e indiretos também são apresentados os rateios recebidos pelo centro de custos correspondente. Com este relatório sugere-se uma análise minuciosa da incidência e da variação ocorrida em cada item de custo e na própria produção, pois esta pode acarretar um aumento ou uma diminuição no custo unitário do centro de custos. É importante um acompanhamento mensal da incidência dos custos apresentados neste relatório e o envolvimento de todas as áreas possibilitando que todos os responsáveis entendam o ocorrido no seu respectivo centro de custos.

As informações na forma de relatórios de custos devem ser disseminadas a todos os níveis da organização com o envolvimento e participação das chefias, gerências e diretorias, para a avaliação de desempenho do setor e adequação dos custos de acordo com parâmetros e perfis adequados para o setor e com o objetivo de que cada nível hierárquico tenha condições de planejar, controlar e decidir com eficiência e eficácia.

O profissional de controladoria é responsável pelo bom desempenho das informações de custos e deve envolver-se ativamente com os usuários no processo inicial (coleta de dados) e na conclusão através dos relatórios gerenciais.

A área de custos deve transmitir ao usuário qual a melhor forma para utilizar bem a informação recebida, além de passar noções de custos e técnicas de análise. O usuário, por sua vez, retribui à área de custos com informações sobre o processo produtivo do setor.

Este relacionamento entre as partes deve ser constante a fim de aperfeiçoar o sistema de custos, gerando informações de qualidade e envolvendo o usuário no gerenciamento dos custos. Todos os setores devem estar preparados e treinados para gerar informações de qualidade e fidedignas para a gestão de custos, desde informações monetárias ou estatísticas até informações estruturais e/ou operacionais que podem passar despercebidas à área de custos (mudança na área física do setor, alteração de funcionários, mudança no processo produtivo, dentre outros). Na maioria das vezes os setores que recebem as informações

através de relatórios gerenciais para análise são os mesmos que geram os dados (coleta de dados) para a consecução do sistema.

Com esse envolvimento, caso os dados cheguem de forma insatisfatória e/ou atrasados, a área de custos processará dados incorretos e os usuários da informação receberão os relatórios com falhas motivadas muitas vezes por eles mesmos, desta forma subentende-se que o processo gera uma auto-correção (figura 12).

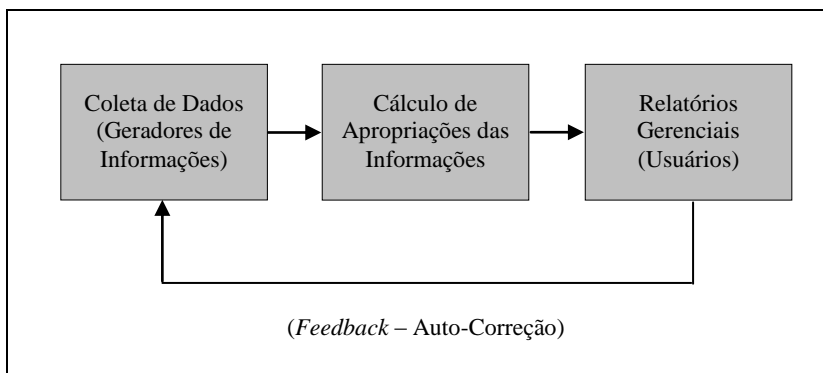


Figura 12 - Processo de auto-correção

Fonte: Adaptado de Matos (2002)

Tendo sido obtidos s relatórios gerenciais, ou seja, tendo sido obtidos os custos unitários dos centros de custos e emitidos os relatórios, pode-se identificar os indicadores de custo, produção, estatística, materiais e faturamento, subsidiados por técnicos habilitados e estrutura adequada de acordo com as normas regulamentadas em cada área. Com isso, pode-se propor um ciclo de melhorias no processo de trabalho para consequente melhoria dos indicadores.

3.6.12 Etapa 12 - Determinar o Custo por Procedimento

O sistema de custos fornece o valor médio dos custos dos serviços consumidos pelo paciente (etapas 9, 10 e 11), com exceção dos materiais e medicamentos que deve ser disponibilizado através do sistema de almoxarifado/farmácia.

O paciente ou usuário do hospital é o repositório de todos os serviços gerados pela empresa. No momento em que se dá a entrada do

mesmo no hospital, deve ser aberta um Registro de Atendimento (figura 13), que é o documento acumulativo dos registros no qual são acumulados os seus custos individuais, ou seja, todos os custos de acordo com os serviços recebidos pelo paciente durante sua estadia no hospital. Pelo registro de atendimento do paciente é possível coletar as informações do seu “consumo” durante sua estadia no hospital (taxas; internação; SADTs). Em alguns casos, o enfermeiro, o auxiliar de enfermagem, o auxiliar administrativo ou até mesmo o próprio sistema de gestão (desde que esteja parametrizado para isso) faz os lançamentos necessários na conta do paciente. O serviço de faturamento hospitalar tem a função de processar as contas hospitalares dos pacientes atendidos nos diversos serviços do hospital.

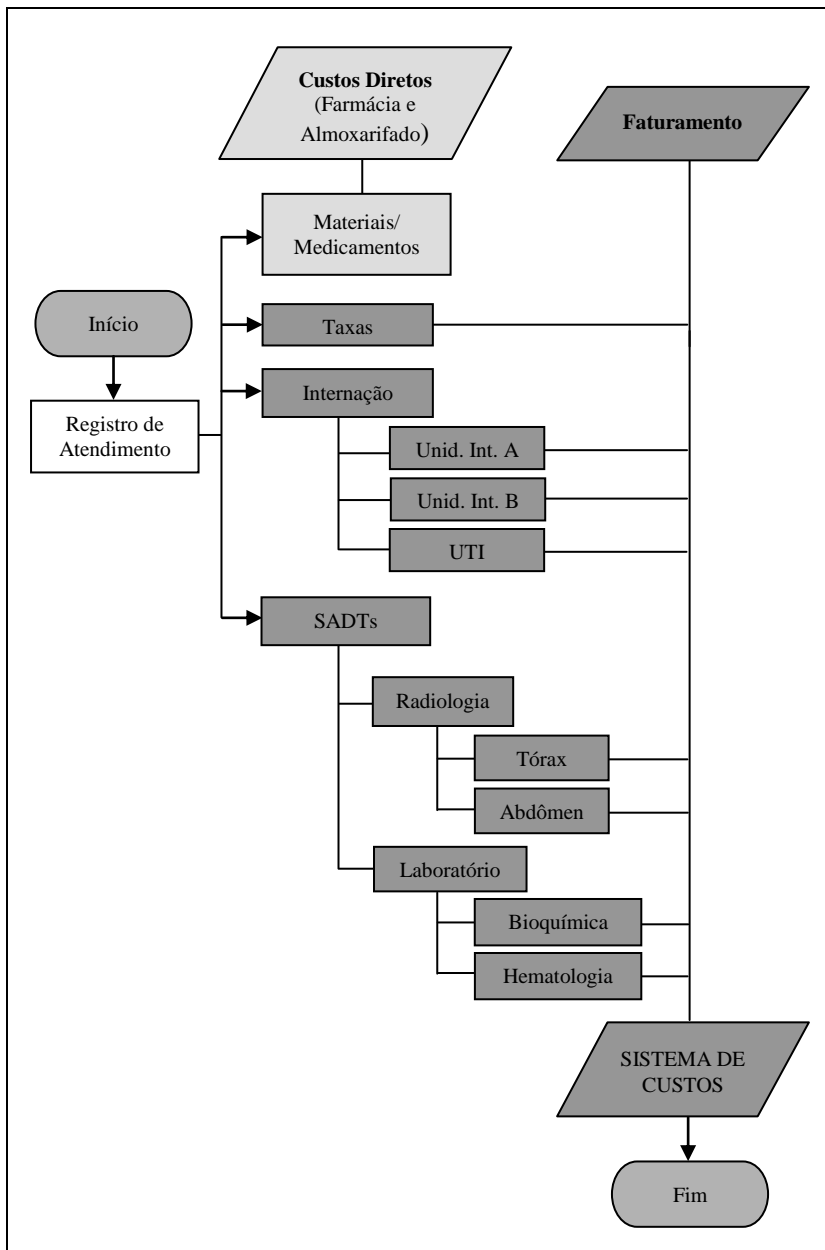


Figura 13 - Fluxo de informações para a conta do paciente
 Fonte: Elaborado pelo autor

Através da conta do paciente, é possível obter os dados para apuração do custo do procedimento realizado. A determinação do custo por procedimento (que pode ser agrupado em: por médico, por especialidade e por convênio) é importante, porque afetará um grande número de análises e ações a serem tomadas no hospital. Uma correta determinação do custo do procedimento servirá de parâmetro para traçar as estratégias de gestão de custos: estabelecer o preço médio de cada procedimento médico; estimar os custos para negociação por pacote ¹; determinar as margens brutas associadas às especialidades e procedimentos médicos; estimar a rentabilidade das especialidades e procedimentos médicos; e confrontar com o valor faturado o custo do procedimento médico.

3.6.13 Etapa 13 - Analisar os Resultados

3.6.13.1 Por centro de custos

Através das etapas 9, 10 e 11 é possível obter o custo médio por paciente-dia, custo médio da hora-cirúrgica, custo médio por atendimento, custo médio por consulta, custo médio por exame, custo médio por sessão, custo médio por refeição, custo médio por kg de roupa lavada, custo médio por km rodado, custo médio por volume processado, custo médio por funcionário, dentre outros. O custo médio é obtido através da divisão do custo total do centro de custos pelo número de unidades produzidas pelo centro de custos.

Uma vez estabelecidos, na etapa 11, os relatórios gerenciais para acompanhamento e análise dos custos pelos respectivos responsáveis pelo gerenciamento de cada área, essas informações de custos dos períodos, comparadas com os meses anteriores são indicadores importantes tanto no gerenciamento dos custos, avaliação sobre a produtividade, como na comparação com os valores de receita obtida.

Como já citado no item 2.1 – Gestão Hospitalar – os hospitais podem ter naturezas diferentes (SUS, convênios, particulares) e para cada natureza existe uma regra de remuneração pré-estabelecida sobre a qual incidirá a respectiva receita pelo serviço prestado. Ou seja, além da

¹ Constitui a padronização do tempo de internação, utilização da sala cirúrgica, exames, materiais e medicamentos, dentre outros itens para cada tipo procedimentos médicos hospitalar.

gestão de custos é importante que o hospital contemple a análise de resultados.

A tabela 12 é um exemplo de relatório de análise de resultado por centro de custos que apresenta a receita obtida pela remuneração dos serviços prestados e dela são diminuídos os custos variáveis para se chegar ao valor da margem de contribuição, que cobrirá os custos fixos e representa um total de 63% sobre a receita. O relatório traz também informações quanto ao resultado do centro de custos, ou seja, o lucro obtido no período, e o ponto de equilíbrio, ou seja, o centro de custos precisa atender 260 pacientes-dia para cobrir seus custos fixos e variáveis. Outra informação que merece destaque e pode ser útil para a tomada de decisão é a taxa de ocupação, que está em 82%.

Tabela 12 - Análise de resultado por centro de custos

NOME DO SETOR: UNIDADE DE INTERNAÇÃO	MÊS XYZ
RECEITA	R\$ 296.939,00
CUSTO VARIÁVEL	R\$ 109.526,00
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 187.413,00
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (%)	63%
CUSTO FIXO	R\$ 136.541,00
RESULTADO	R\$ 50.872,00
NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	28
NÚMERO DE PACIENTES-DIA	558
NÚMERO DE LEITOS	22
TAXA DE OCUPAÇÃO	82%
PONTO DE EQUILÍBRIO	260

Fonte: Elaborado pelo autor

3.6.13.2 Por procedimento

Após a análise de resultados, análise da margem de contribuição e ponto de equilíbrio, todos por centros de custos, são elaborados relatórios que propiciam a análise de resultados por procedimentos – que é o produto final do hospital.

Para ser feita a análise de resultado dos procedimentos serão apresentadas as tabelas 2, 3 e 4 que servem de modelos de relatórios que podem ser gerados para análise dos resultados e tomada de decisão.

A tabela 13 representa um demonstrativo da conta do paciente. A partir do momento em que o paciente recebe os serviços no hospital estes são inseridos em seu registro de atendimento. As colunas descrição dos serviços e a quantidade consumida (prestada de serviço) devem receber estas informações. A receita unitária refere-se ao valor faturado, ou seja, ao valor que pode ser pago ou pelo convênio, ou pelo SUS ou pelo próprio paciente, no caso do atendimento ser particular. As colunas custo unitário e custo total representam o valor dos serviços prestados apurados pelo sistema de custos. O resultado representa a diferença entre a receita total e o custo total também expresso em porcentagem na última coluna.

Através da conta do paciente é possível incorrer em uma análise de resultado dos serviços prestados a este no hospital. É possível, através de relatório, verificar qual serviço apresenta um resultado positivo (ou negativo) e conseqüentemente é mais rentável para o hospital, ou seja, quais procedimentos geram lucro e quais não geram. Com essa análise gerencial é possível aos administradores maior auxílio para a tomada de decisão.

Nesse contexto, a informação de custo serve como um comparativo ao parâmetro de remuneração verificando se há uma relação adequada e em quais situações é necessário melhoria em nível de eficiência interna (CHING, 2001).

Tabela 13 - Modelo de relatório demonstrativo da conta do paciente

Paciente: _____		Nº do Registro de Atendimento _____					
Convênio: _____		Procedimento: _____					
Médico: _____		Data ____ / ____ / ____					
Descrição do Serviço	Quantidade Consumida	Receita Unitária	Receita Total	Custo Unitário	Custo Total	Resultado	Resultado em %
TOTAL							

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 14 representa um relatório para análise dos procedimentos realizados no hospital. Na primeira coluna listam-se todos os procedimentos realizados no hospital num determinado

período. Em seguida, a quantidade consumida dos procedimentos seguidos pela receita total. Na quarta coluna listam-se os custos variáveis e a partir deste é possível obter a margem de contribuição que representa quanto cada atendimento colabora para a cobertura dos custos fixos.

O conceito de margem de contribuição indica que, além da cobertura do custo variável (que ocorre com cada unidade), há necessidade de cobrir o montante de custos fixos. Em termos percentuais, representa a parcela com que cada unidade monetária obtida com a venda dos serviços contribui para cobrir os custos fixos ou para formar o lucro. Esses conceitos contribuem para o planejamento de estratégias e para tomada de decisão em geral.

Com o uso deste relatório é possível analisar qual procedimento apresenta melhor resultado para o hospital e também qual apresenta um resultado insatisfatório. Esta análise contempla o valor faturado (receita) pelo serviço prestado e apresenta também a separação dos custos em fixos e variáveis e com isso, obtém-se a margem de contribuição de cada procedimento.

Tabela 14 - Modelo de relatório demonstrativo de procedimentos

Período: de ____ / ____ / ____ a ____ / ____ / ____						
Procedimentos	Receita Total	Custo Variável	Margem de Contribuição	%	Custo Fixo	Resultado
TOTAL						

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 15 representa um relatório para análise de resultado dos procedimentos por convênios. Também este relatório apresenta a separação dos custos em fixos e variáveis e conseqüentemente a margem de contribuição. Com este relatório, é possível verificar quais convênios representam melhores resultados para o hospital. Neste caso, vale ressaltar que o convênio pode dar resultado acumulado desfavorável em sua totalidade, mas em um determinado procedimento pode apresentar resultado favorável. Por isso, sugere-se que a análise por convênio seja delimitada a algum procedimento.

Tabela 15 - Modelo de relatório demonstrativo de convênios

Procedimento: _____						
Período: de ____ / ____ / ____ a ____ / ____ / ____						
Convênio	Receita Total	Custo Variável	Margem de Contribuição	%	Custo Fixo	Resultado
TOTAL						

Fonte: Elaborado pelo autor

As tabelas 13, 14 e 15 são apenas exemplos de relatórios para análise de resultados de procedimentos e de convênios. Vários outros relatórios podem ser gerados pelo sistema de custos, de acordo com as necessidades dos usuários da informação.

Como já citado anteriormente, o hospital é uma empresa complexa interligada por processos representados aqui em vários centros de custos que oferecem um serviço ao paciente e que cada um deles irá refletir no produto final – o produto é o procedimento. Tendo sido efetuada a análise de resultados, análise da margem de contribuição e ponto de equilíbrio, todos por centros de custos, é possível a utilização dessas ferramentas na análise de procedimentos.

O quadro 6 apresenta um resumo das etapas da sistemática, com os objetivos a serem alcançados e os passos necessários para atingi-los.

ETAPA	OBJETIVOS DA ETAPA	PASSOS PARA ATINGIR O OBJETIVO
1- Formar uma equipe de trabalho.	<ul style="list-style-type: none"> - Determinação das pessoas responsáveis para implementação da sistemática. 	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliação e definição de quem são as pessoas capacitadas para implementar e desenvolver a sistemática.
2- Fazer reunião para apresentação da sistemática.	<ul style="list-style-type: none"> - Esclarecimento das etapas da sistemática. - Conscientização das pessoas envolvidas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Apresentação da sistemática. - Fazer detalhamento da sistemática para todos os envolvidos. - Exposição de conceitos e metodologias a serem aplicadas.
3- Visitar as unidades.	<ul style="list-style-type: none"> - Identificação da estrutura física do hospital. - Detalhamento dos setores existentes no hospital. 	<ul style="list-style-type: none"> - Anotação das principais características dos setores do hospital, tais como, tamanho, número de funcionários, quantidade de equipamentos, atividades desenvolvidas, dentre outras.
4- Fazer reunião individual com os responsáveis pelas unidades.	<ul style="list-style-type: none"> - Definir a característica de cada setor. - Avaliar a possibilidade de abertura de centro de custos. - Definição das bases de rateios e unidades de produção 	<ul style="list-style-type: none"> - Verificação das atividades realizadas por cada setor. - Validação das características de cada setor (tamanho, número de funcionários envolvidos, existências de dados estatísticas, dentre outras).
5- Elaborar diagnóstico do sistema de gestão hospitalar.	<ul style="list-style-type: none"> - Levantamento e análise do sistema de gestão e sistema contábil. 	<ul style="list-style-type: none"> - Identificação das características do sistema de gestão (disponibilidade de dados, abrangência da informação, verificação dos setores que utilizam o sistema de gestão). - Busca de informações criteriosas por meio de dados disponíveis no sistema de gestão.

continua

6- Determinar os centros de custos	- Definição da estrutura de centros de custos.	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliação do sistema de gestão, e do organograma, bem como com base nas reuniões individuais e conforme necessidade de controle sugerido pela instituição. - Análise da disponibilidade de recursos e estatísticas, tais como, mão de obra envolvida, espaço físico pré-determinado, dados estatísticos, dentre outros.
7- Elaborar relatórios de coleta de dados.	- Definição dos relatórios de coleta de dados necessários para apontamento mensal.	<ul style="list-style-type: none"> - Alguns dados não são possíveis de ser obtido através do sistema de gestão, para isso, sugere-se aprimoramento do sistema de gestão ou estabelecimento de formas de controle manual para coleta de dados. - Orientações para os responsáveis pelas unidade sobre como fazer a coleta de dados e a influência desses dados na apuração dos custos.
8- Desenvolver aplicativo de informática.	- Definição forma como os dados serão processados.	- Verificação da disponibilidade de sistema informatizado que esteja dentro dos conceitos apresentados para apuração dos custos. Caso não haja sistema informatizado pode ser utilizado planilha eletrônica (<i>excel</i>).
9- Processar os dados.	- Execução da apuração dos custos.	- Depois de estruturado o sistema de custos com seus respectivos cadastros e parametrizações, o sistema efetua os cálculos necessários para apuração dos custos por centro de custos.
10- Fazer acompanhamento dos dados.	- Verificação e análise da apuração dos custos por centro de custos.	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhamento mensal da apuração dos custos. - Verificação da incidência dos itens de custos por centro de custos - Análise dos custos apurados para verificar se estão adequados para a estrutura do centro de custos em questão. - Elaboração do plano de ação para verificação das informações que alimentaram o sistema, mas não apresentam coerência.

continuação

11- Elaborar relatórios gerenciais.	- Definir os relatórios gerenciais que darão suporte à análise e acompanhamento mensal da apuração dos custos por centro de custos.	- Verificação dos modelos de relatórios gerenciais disponíveis pelo sistema de apuração de custos.
12- Determinar o custo por procedimento.	- Apuração do custo por procedimento.	<ul style="list-style-type: none"> - Identificação dos lançamentos ocorridos em cada conta hospitalar (conta do paciente - sistema de acumulação por encomenda). - Avaliação de cada item lançado na conta do pacientes. Por exemplo, os itens referentes a materiais e medicamentos (são considerados itens de custo direto) valorizados pelo custo médio do estoque, e para os itens de serviço são valorizados conforme a apuração do custo feita pelo sistema de custos. - Elaboração de plano de ação para solucionar problemas encontrados nos apontamentos das contas dos pacientes.
13- Analisar os resultados.	- Demonstração da análise de resultados dos procedimentos, através das ferramentas sugeridas na fundamentação teórica.	<ul style="list-style-type: none"> - Análise dos dados apontados na conta do paciente para verificar se apresentam coerência. - Análise de custo, receita, margem de contribuição, custo-volume-lucro e ponto de equilíbrio por procedimento. - Análise com foco em margem de contribuição e resultado por diferentes níveis através da conta do paciente, dentre eles, por procedimento, por médico, por convênio.

Quadro 6 - Resumo dos objetivos e passos necessários da sistemática

Fonte: Elaborado pelo autor

3.7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Numa economia complexa, onde há vários atores envolvidos (hospital, convênio, cliente, médico, fornecedor, dentre vários outros) é necessária a adoção de formas mais sofisticadas de gerenciamento dos

custos uma vez que o mercado na área da saúde está cada vez mais restritivo.

Dentro dos parâmetros do sistema de gerenciamento de custos, estabelecidos na metodologia sugerida nessa dissertação, está a classificação dos centros de custos em produtivos, auxiliares e administrativos, comportamentos dos custos em fixos e variáveis, tipos de custos em diretos e indiretos e a formação dos custos dos serviços fornecendo dados que possibilitam um bom gerenciamento dos bens ou serviços.

A análise dos procedimentos tem como base os padrões médios, ou seja, elaborados conforme a média dos resultados passados. Assim, como o hospital realiza vários procedimentos, os dados coletados constituem uma média de cada procedimento (média de receita, de custo variável, de custo fixo, dentre outros) e, partindo destas médias é que serão elaboradas as análises da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e resultado por procedimentos.

Mesmo sabendo que variações sempre existirão entre os padrões e os dados coletados, a variação nos dados não indica a causa, apenas a ocorrência.

É importante observar que o sistema de custos, com a apropriação por centros de custos, compreende a geração de dados econômicos e estatísticos que, após o processamento sob as orientações conceituais pertinentes a esta metodologia, permitem a emissão de relatórios gerenciais relevantes ao processo de gestão.

Para que o sistema receba informações adequadas e qualificadas é necessário um esforço do profissional responsável pelo processamento das informações, neste caso, o pesquisador e o profissional de controladoria que desenvolvem o trabalho de planejamento e seleção dos dados de forma consistente e objetiva. Uma vez que os dados estejam definidos, os setores envolvidos na geração dos dados devem ser treinados e futuramente avaliados para a efetiva validação da informação.

Após a implantação do sistema, há o risco de que seu funcionamento permaneça estacionário, em seu estado basal, isto é, os custos são apurados, mas não são analisados e tampouco utilizados no processo de decisão. Desta forma não será alcançado o objetivo principal do sistema: funcionar como instrumento gerencial.

Logo, o pesquisador e o profissional de controladoria são os responsáveis pelo contato com os gerentes (responsáveis por determinados centros de custos do hospital) que coletam e fornecem as informações, pela consolidação dos dados obtidos, pelo preenchimento

dos relatórios de coleta, devendo ainda colaborar com as atividades de ajustes e modificações a serem feitas no sistema.

O departamento de custos, para ter um bom funcionamento, deve definir de maneira clara seu relacionamento com outros setores do hospital. Estes, por sua vez, devem fornecer as informações sobre suas atividades, principalmente em relação ao setor de pessoal, administração médica, planejamento e direção do hospital.

Finalmente, ressalta-se a importância de que tais informações sejam divulgadas aos diversos escalões da estrutura organizacional e, se possível, a todo o público hospitalar. Devem ser promovidas reuniões periódicas entre o profissional de controladoria e os responsáveis pelos centros de custos para avaliação das informações de custos e estabelecimento de metas.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 A ORGANIZAÇÃO PESQUISADA

Inaugurada em 29 de abril de 1963, a Clínica de Campo Grande foi o primeiro projeto arquitetônico elaborado especificamente para instalações de unidades hospitalares na cidade de Campo Grande. Na época, a Santa Casa de Saúde Santa Maria não possuía leitos cirúrgicos disponíveis para atender a demanda de Campo Grande, assim, alguns médicos se reuniram e resolveram construir a clínica.

No início de suas atividades, a Clínica contava com duas enfermeiras, que comandavam seu grupo de técnicos e auxiliares implantando os princípios de assepsia. Foi o primeiro centro cirúrgico no Estado a adotar medidas rigorosas de controle com a finalidade de prevenir a contaminação do ambiente e das intervenções cirúrgicas.

Em novembro de 1991 uma equipe de médicos assumiu o controle do Pronto Socorro e do CTI da Clínica Campo Grande. Assim, nasceu o grupo Procárdio, que inaugurou em 1992 um ambulatório atendendo diversas especialidades médicas.

Dois anos depois, a mesma equipe de médicos inaugurou o Procárdio Unidade II, com Pronto Socorro 24 horas, fechado em 16 de março de 1995. Assim, o grupo assumiu o controle acionário na Clínica Campo Grande iniciando então um processo de constante modernização.

Devido ao crescimento no número de atendimentos houve a necessidade de ampliação dos serviços de diagnósticos, que eram espalhados no hospital, dificultando o gerenciamento e elevando os custos por estarem descentralizados.

Em 13 de março de 2009, foi inaugurado a unidade de diagnósticos no sub-solo do hospital, com instalações modernas, oferecendo qualidade e conforto aos clientes.

O grupo Procardio, observando que existia no mercado uma demanda para exames de ressonância e um número reduzido do serviço na cidade, em parceria com alguns radiologistas decidiram inaugurar a Pró-Exames, uma filial em um bairro estratégico em Campo Grande.

Hoje a Clínica de Campo Grande é um Hospital Geral de médio porte, privado, com 63 leitos e uma estrutura física vertical.

4.2 O SISTEMA DE CUSTOS

4.2.1 A Implantação

A Clínica Campo Grande iniciou o trabalho de gestão de custos em meados de 1996, período em que o diretor superintendente começou a aperfeiçoar as técnicas de gestão participando de curso de gestão na área da saúde.

No início, apenas ele participou de cursos de aperfeiçoamento. Porém, no decorrer do tempo outros funcionários da Clínica Campo Grande foram se aperfeiçoando, até que, num determinado momento, um engenheiro que trabalhava na área de processos se propôs a começar a apurar os custos a partir dos conceitos apresentados nos cursos de aperfeiçoamento.

Em 2007, na expectativa de validar os conceitos aplicados desde 1998, uma equipe na qual o pesquisador faz parte iniciou a revisão todo o projeto de custos implantado para aprimorar os dados com a visão do custo por procedimento, uma vez que o a apuração dos custos limitava-se a informação de custos por centro de custos. Com isso a administração da Clínica Campo Grande estaria com os dados validados e caminharia para um nível melhor de informação (da apuração do custo por centro de custos para a apuração do custo por procedimento) tendo assim melhores condições para análise e tomada de decisão.

O projeto previa um prazo de 10 meses para a revisão e aprimoramento e teria a participação da equipe contratada sendo que, o pesquisador dedicava 32 horas mensais diretamente no hospital na atividade de implantação.

4.2.2 Aplicação da Sistemática

4.2.2.1 Etapa 1 - formar uma equipe de trabalho

Para a formação da equipe de trabalho são definidas as seguintes pessoas:

- Maury Leoncine: o pesquisador que irá coordenar as etapas da implantação da sistemática;
- Mariolinda: possui graduação em gestão de serviços e saúde; em tecnologia em processamento de dados e pós-graduação em

administração financeira e controladoria. Na função de profissional de controladoria, dará suporte ao pesquisador visto ter plenos conhecimentos do funcionamento do hospital e bom relacionamento com as demais unidades. Atualmente é responsável pelas unidades de controladoria, custos e tecnologia da informação;

- Mauro Cosme: possui formação em medicina e atua na área além de ser o diretor superintendente do hospital. Terá grande envolvimento no projeto, apoiando cada etapa e incentivando as áreas, facilitando o andamento do projeto e dando o suporte necessário à profissional de controladoria e ao pesquisador.

A estrutura física, mão de obra e equipamentos disponíveis no hospital já possibilitam a implantação do projeto.

4.2.2.2 Etapa 2 - fazer reunião para apresentação da sistemática

Definida a equipe de trabalho, é apresentada pelo pesquisador, à profissional de controladoria e ao diretor do hospital, a sistemática utilizada para apuração do custo, a qual é fundamentada no RKW. Nesta apresentação foram ressaltados alguns conceitos, tais como: custos diretos, indiretos, custos fixos, custos variáveis, tipos de centros de custos, enfim foram reforçados os conceitos e as etapas a serem realizadas para aplicação da metodologia.

Como o diretor e a profissional de controladoria já haviam participado de cursos e já tinham conhecimento da metodologia a ser aplicada, esta etapa foi realizada com facilidade.

Logo após, é realizada outra reunião entre a equipe de trabalho e os gestores de cada área, como o gestor da manutenção, do serviço de nutrição, da farmácia, da recepção, da lavanderia, enfim todos os responsáveis por um determinado setor do hospital estavam presentes em um auditório onde são apresentados novamente os conceitos (custos diretos, indiretos, custos fixos, custos variáveis, tipos de centros de custos, dentre outros) e terminologias (investimento, despesa, custo, perda, pagamento, dentre outras) e as etapas (sistemática ou cronograma) a serem realizadas na aplicação da metodologia. A diferença desta reunião com a outra feita com a equipe de trabalho, é que nesta são apresentados os conceitos de forma mais detalhada e com alguns exemplos a fim de elucidar os objetivos a serem alcançados.

O objetivo é que os gestores se envolvam com os propósitos do projeto, ou seja, a gestão de custos.

4.2.2.3 Etapa 3 - visitar as unidades

Após a reunião com a equipe de trabalho e com os gestores envolvidos, é realizada pela equipe de trabalho uma visita física para apresentar ao pesquisador as instalações do hospital. Esta visita física é importante para que o pesquisador conheça a estrutura física do hospital, ou seja, as unidades, tamanho das salas, quantidade de equipamentos, pessoas envolvidas, dentre outros.

Em cada unidade pela qual a equipe passa, através de conversas informais, são fornecidas as principais atividades realizadas. Todas as informações obtidas são anotadas pelo pesquisado, visto que, constituem um importante material de apoio para outras etapas da sistemática.

4.2.2.4 Etapa 4 - fazer reunião individual com os responsáveis pelas unidades

São feitas reuniões individuais sendo dirigidas pelo pesquisador e pela profissional de controladoria com os responsáveis por cada unidade. As reuniões têm duração de 30 minutos a 3 horas aproximadamente, conforme a complexidade do departamento.

Nessas reuniões são discutidos assuntos pertinentes a sistemática a ser implantada. Como o responsável pela unidade já esteve presente na reunião geral, já tem uma visão prévia do projeto. Assim, são reafirmados os conceitos apresentados na reunião geral e é feita uma coleta de informações gerais e específicas da unidade, tais como, a quantidade de pessoas envolvidas, as principais atividades realizadas, o horário de trabalho, os relatórios estatísticos existentes, se a unidade faz requisição de material separada no almoxarifado, se o funcionário está alocado na unidade correta, dentre outras informações pertinentes à unidade. Também nesta etapa é avaliado o nível de envolvimento da unidade com os demais unidades do hospital.

4.2.2.5 Etapa 5 - elaborar diagnóstico do sistema de gestão hospitalar

Além das reuniões individuais é feito um levantamento sobre o funcionamento do sistema de gestão hospitalar utilizado no hospital.

Em 1996, a Clínica Campo Grande criou o setor de informática no hospital. Na época, um funcionário técnico e um programador desenvolveram um sistema de gestão que foi utilizado até o final do ano

de 1999 quando decidiu-se trocá-lo por outro sistema oferecido por uma empresa no ramo, pois não oferecia os dados necessários.

Portanto, existe um *software* de gestão hospitalar, utilizado desde o início do ano 2000, que foi escolhido depois de uma avaliação feita dentre várias empresas que fornecem o respectivo *software*. A escolha pelo *software* utilizado levou-se em consideração primeiramente o atendimento as necessidades do hospital e, em seguida, se o suporte técnico e as adequações necessárias são obtidos com facilidade, flexibilidade. Além, disso, também foi considerado o preço na escolha da aquisição.

Atualmente o *software* engloba vários módulos dentre eles:

- gestão clínica: ambulatório e marcação de consultas, pronto socorro, internação, centro cirúrgico, laboratório, imagens, prescrição eletrônica e prontuário eletrônico;
- operacional: estoque, farmácia, compras, faturamento e manutenção;
- administrativo: financeiro e custos;
- apoio a decisão: gerencial.

Tendo sido verificado a existência dos dados financeiros no sistema de gestão, o pesquisador analisa se estão de acordo com os conceitos da sistemática.

Cada item de custo, obtido do sistema de gestão hospitalar, foi classificado quanto:

- à facilidade de alocação: direto ou indireto;
- ao grupo a que pertencente: pessoal, materiais, gerais ou indireto;
- à variabilidade: fixo ou variável.

O apêndice A apresenta as informações disponíveis no sistema de gestão hospitalar levantados e avaliados, para utilização no sistema de custos.

O apêndice B apresenta as informações estatísticas obtidas através do sistema de gestão hospitalar.

4.2.2.6 Etapa 6 - determinar os centros de custos

Para a determinação dos centros de custos do hospital é considerada a estrutura de centros de custos atualmente utilizada no hospital, pois, através das anotações feitas na visita física, das reuniões individuais e do levantamento das características individuais das

unidades, verifica-se que a atual estrutura é adequada à implantação da sistemática.

Assim, o apêndice C apresenta os centros de custos e sua classificação em administrativos, produtivos e auxiliares para o hospital.

4.2.2.7 Etapa 7 - elaborar relatórios de coleta dos dados

Na etapa 4 foram feitas reuniões individuais com cada unidade com o objetivo de saber quais atividades realizam e se possuem algum relatório estatístico.

Caso as unidades possuam os relatórios, estes são avaliados para verificar se cumprem seus objetivos ou se necessitam de aprimoramento. Porém, caso não tenham nenhum dado estatístico, no momento da reunião individual é sugerido uma forma de organizar o trabalho a fim de obter as informações necessárias para serem aplicadas na sistemática.

Assim, nesta etapa são elaborados pelo pesquisador os relatórios de coleta de dados para os centros de custos levantados na etapa 6 que não dispõem da informação através do sistema de gestão hospitalar (etapa 5).

O apêndice D apresenta os centros de custos para os quais o pesquisador elaborou relatórios bem como o tipo de informação necessária.

O apêndice E apresenta um modelo de relatório para o centros de custos lavanderia que tem o objetivo de apresentar o número de itens dispensados as outras unidades. Esta informação não consta no sistema de gestão hospitalar e deve integrar o sistema de custos.

O relatório de coleta para os centros de custos auxiliares e administrativos foi elaborado com toda a estrutura de centros de custos existente no hospital e deve informar a quantidade de serviço que o respectivo centro de custos prestou para o centro de custos que recebeu.

Nos centros de custos produtivos não é necessária a descrição de todos os centros de custos uma vez que esses não rateiam o custo, pois ele é o centro de custos prestador de serviço final.

Os relatórios de coleta são preenchidos e entregues ao setor de custos no prazo máximo definido pela equipe de trabalho que é o quinto dia útil do mês subsequente. É importante o cumprimento do prazo de entrega para que seja viabilizado o fechamento do mês, uma vez que a informação rápida proporciona maiores condições de melhoria.

Na maioria dos casos, o relatório é entregue apenas para controle e conferência, pois os responsáveis têm acesso direto no sistema de custos para fazer a digitação dos dados.

4.2.2.8 Etapa 8 - desenvolver aplicativo de informática

Com todos os dados organizados, o pesquisador e a profissional de controladoria iniciam a parametrização do sistema de custos. Como foi dito no início da dissertação, o cálculo dos custos pode ser feito através de uma planilha eletrônica (*excel*) ou com o auxílio de um sistema informatizado.

No caso do hospital Clínica Campo Grande, foi disponibilizado pela empresa que forneceu o sistema de gestão hospitalar um sistema computadorizado que faz a importação de alguns dados do sistema de gestão hospitalar para o sistema de custos, obtendo assim os dados com maior facilidade e confiabilidade. Isto possibilita também que outros usuários do hospital se conectem no sistema de custos para fazer consultas, digitação e impressão de relatórios.

Nesta etapa, foram cadastrados e parametrizados no sistema de custos, pelo pesquisador e pela profissional de controladoria, todos os dados do projeto, tais como:

- a estrutura de centros de custos: administrativos, auxiliares e produtivo;
- as bases de rateio para os centros de custos auxiliares e administrativos;
- as unidades de produção: para os centros de custos produtivos;
- as bases de rateio: para os itens de custos indiretos;
- os grupos de custos: pessoal, materiais, gerais e indiretos;
- os itens de custos que compõe os grupos de custos: salários, medicamentos, energia, dentre outros;
- a classificação de cada item de custo: direto ou indireto;
- a classificação de cada item de custo: fixo ou variável.

Concluída esta etapa, o sistema está pronto para receber os dados, processar e gerar as informações através de relatórios gerenciais.

4.2.2.9 Etapa 9 - processamento os dados

A etapa de processamento de dados é feita pelo pesquisador e pela profissional de controladoria com o auxílio do sistema

computadorizado, no momento em que todos os dados já estão digitados ou já foram importados do sistema de gestão para o sistema de custos.

O sistema de custos é preparado para efetuar o cálculo de distribuição dos custos indiretos, rateio dos custos auxiliares e administrativos (neste caso utilizando o método duplo ou recíproco) e os cálculos de custo unitário (custo total dividido pela quantidade), além da montagem dos relatórios gerenciais.

Com a utilização do *software* de apoio, uma vez cadastrados os dados, parametrizado o sistema e digitado ou feita a importação dos dados, o processamento dos dados é a etapa mais fácil de ser feita. Ou seja, o sistema já está preparado para fazer os cálculos, as apropriações e a geração dos relatórios que serão utilizados na gestão dos custos.

4.2.2.10 Etapa 10 - fazer acompanhamento dos dados

Uma vez efetuado o processamento dos dados, o pesquisador e a profissional de controladoria fazem a conferência para verificar se o custo total do hospital foi distribuído para os centros de custos produtivos.

Além dessa conferência técnica, o pesquisador e a profissional de controladoria fazem a análise da incidência dos itens de custos nos centros de custos, avaliando se houve lançamento exorbitante para determinado centro de custos, se falta algum lançamento evidente em algum centro de custos (por exemplo, falta lançamento do item de custo salário no centro de custos lavanderia onde há funcionários contratados), se os custos mais aparentes estão lançados (são impressos todos os itens de custos digitados e avaliados um a um) e, se os dados alocados estão coerentes e a apuração do custo total e unitário está propiciando um dado concreto com a apuração do referido centro de custos (por exemplo, ao analisar a unidade de internação e o custo unitário apurado for de R\$2.000,00 pode ter havido algum lançamento de custo ou de produção incorreto, ou seja, é um caso a ser avaliado mais detalhadamente antes da entrega dos relatórios aos gestores).

Após a primeira apuração do custo através do *software*, inicia-se a criação de um banco de dados de custos no qual são criando parâmetros e limites que propiciam maiores condições de análise e a equipe envolvida vai aprimorando a validação dos dados os quais podem também ter erros de digitação ou são necessários ajustes na coleta de dados.

O pesquisador e a profissional de controladoria verificam também se a competência dos lançamentos está correta, pois algumas vezes as notas fiscais podem ser alocadas em centros de custos incorretos ou em datas incorretas. Isto ocorre devido a falha na identificação do serviço ou devido ao atraso da entrega da nota fiscal no setor financeiro que faz o lançamento no sistema de gestão sendo importado para o sistema de custos.

Essas observações são analisadas mensalmente e o objetivo é que os erros sejam sanados ou minimizados da melhor forma possível.

4.2.2.11 Etapa 11 - elaborar relatórios gerenciais

Uma vez efetuado o cálculo com o auxílio do *software* e feito o acompanhamento (análise) dos dados pelo pesquisador e pela profissional de controladoria, são gerados os relatórios gerenciais que propiciam informações de toda apuração do custo.

Os relatórios gerenciais estão disponíveis em diversos formatos para que possa ser utilizado por todos os níveis de gestão.

No hospital Clínica Campo Grande os relatórios mais utilizados são: relatório de composição e evolução dos custos, relatório de composição e variação dos custos, relatório de item de custo, relatório de demonstração do custo unitário dos serviços, ou seja, dos centros de custos produtivos e o relatório individualizado por centro de custos.

O apêndice F apresenta um relatório de composição e evolução dos custos ao longo dos períodos. Este relatório mostra o custo total do hospital, que é o somatório dos custos diretos e indiretos de todos os centros de custos auxiliares, administrativos e produtivos, agrupados por grupos de itens de custos para os meses de maio, junho, julho e agosto de 2009.

Através deste relatório é possível inferir que o grupo de maior representatividade no hospital é o de materiais, seguido pelo grupo de pessoal, ou seja, estes dois grupos de custos contemplam a maior parcela de custos do hospital.

O apêndice G apresenta um relatório parecido com o relatório apresentado no apêndice F, ou seja, também é um relatório de composição de custos porém, o foco de análise está na variação que ocorre entre o segundo mês apresentado sob referência ao mês anterior analisando a variação que ocorre em cada item de custo ou em cada grupo de item de custo. Quanto maior a variação (para mais ou para menos), maior deve ser o nível de avaliação sob o item em questão. É

possível ocorrer uma variação alta entre um mês e outro, não significando que a apuração está incorreta desde que esta variação seja justificada.

Através deste relatório é possível verificar qual foi o grupo ou item de custo com maior ou menor variação nos meses de maio, junho, julho e agosto de 2009.

O apêndice H apresenta o item de custo “salário” e os centros de custos onde é alocado bem como o valor alocado, podendo ser elaborada para os demais itens de custo. É apresentado em ordem decrescente, ou seja, em primeiro lugar está o centro de custos que recebeu a maior alocação seguido dos demais.

Também esta tabela apresenta a variação entre o mês subsequente e o mês anterior, ou seja, o mês de junho é comparado com o mês de maio e assim por diante. Assim, este relatório proporciona de forma clara e objetiva a variação que ocorreu no item de custo por centro de custos nos meses de maio, junho, julho e agosto de 2009.

O apêndice I apresenta o relatório individualizado de um centro de custos produtivo – unidade de internação – enquanto o apêndice J apresenta o relatório individualizado de um centro de custos auxiliar – serviço de processamento de roupas. As informações destes relatórios estão segregadas por grupo de custo, por item de custo e possibilitam, dentre outros, observar a evolução ocorrida em cada item de custo e na própria produção, pois esta pode acarretar um aumento ou uma diminuição no custo unitário do centro de custos.

O apêndice K apresenta um relatório contemplando o custo total e unitário de cada centro de custos possibilitando a análise de dados referente a número de funcionários, custos com pessoal, custos com materiais, custos gerais e indiretos, rateios recebidos, quantidade produzida e, por fim, o custo total. Através da divisão do custo total do centro de custos pela quantidade produzida obtém-se o custo médio unitário de cada produção realizada no centro de custos.

É importante ressaltar que a equipe de trabalho classifica como fundamental a divulgação dos dados aos níveis de gestão envolvidos para que possam tomar conhecimento, analisar, criticar e sugerir melhoria nos dados apresentados.

Uma vez que os relatórios foram disponibilizados, pode haver alguns ajustes a serem feitos. As vezes algum detalhe pode não ter sido visto pelo pesquisador, pela profissional de controladoria ou pelo diretor, mas a pessoa que está fazendo a gestão do centro de custos, ao avaliar os dados pode detectar algum lançamento errado ou algum ajuste a ser feito que possa aprimorar a apuração do custo, proporcionando

assim maior confiabilidade nos dados para que o hospital possa ser gerido com dados confiáveis, minimizando as chances de que uma tomada de decisão seja feita com dados incorretos.

4.2.2.12 Etapa 12 - determinar o custo por procedimento

O custo por procedimento é apurado com o auxílio das informações do sistema de gestão hospitalar e do sistema de custos.

Conforme apresentado na figura 10 (custo por procedimento) , a incidência de cada item da conta do paciente multiplicado pelo custo do respectivo item forma o custo do procedimento.

Os itens são lançados na conta do paciente assim que o serviço é realizado. Se o serviço é uma diária, logo que o paciente utiliza essa diária a mesma é lançada na conta do paciente. Se o paciente consome um determinado medicamento, esse é lançado na conta do paciente e assim por diante.

Existem taxas que são passíveis de cobranças conforme o acordo feito entre o hospital e o convênio. Nesses casos a taxa gera uma receita, entretanto, o custo já está embutido no custo do serviço maior oferecido, como, por exemplo, a taxa de tricotomia no centro cirúrgico. Esta taxa é uma receita e o respectivo custo está apropriado na hora-cirúrgica que o paciente utiliza no centro cirúrgico.

Com a informação da etapa 12 é apurado o custo unitário dos serviços, ou sejam dos centros de custos. Com essa informação atrelada à quantidade de serviços prestados ao paciente, é iniciada a apuração do custo por procedimento

Além de apurar o custo dos serviços lançados na conta do paciente, existem os materiais e medicamentos consumidos pelo paciente no período da utilização do serviço no hospital. Para isso multiplica-se a quantidade de itens pelo custo médio do item apurado no almoxarifado ou farmácia do hospital.

O apêndice L apresenta um exemplo de conta do paciente.

4.2.2.13 Etapa 13 - analisar os resultados

Através das etapas 9, 10 e 11 é possível obter o custo médio por paciente-dia, custo médio da hora-cirúrgica, custo médio por exame, dentre outros. O custo médio é obtido através da divisão do custo total (subtraindo o custo com materiais e medicamentos e honorários) do

centro de custos pelo número de unidades produzidas pelo centro de custos.

Uma vez estabelecidos, na etapa 11, os relatórios gerenciais para acompanhamento e análise dos custos pelos respectivos responsáveis pelo gerenciamento de cada área, essas informações de custos dos períodos, comparadas com os meses anteriores são indicadores importantes tanto no gerenciamento dos custos, avaliação sobre a produtividade, como na comparação com os valores de receitas obtidas.

Os hospitais podem ter naturezas diferentes (SUS, convênios, particulares) e para cada natureza existe uma regra de remuneração pré-estabelecida sobre a qual incidirá a respectiva receita pelo serviço prestado. Ou seja, além da gestão de custos é importante que o hospital contemple a análise de resultados.

O apêndice M é um exemplo de relatório de análise de resultados por centro de custos produtivos que apresenta a receita obtida pela remuneração dos serviços prestados e dela são diminuídos os custos variáveis para se chegar ao valor da margem de contribuição, que cobrirá os custos fixos e representa nos meses de maio, junho e julho um total de 68%, 68% e 66%, respectivamente, sobre a receita. O relatório traz também informações quanto ao resultado do centro de custos, ou seja, o lucro obtido nos períodos e o ponto de equilíbrio, ou seja, o centro de custos precisa atender 168, 348 e 150 pacientes-dia nos referidos meses para cobrir seus custos fixos e variáveis. Outra informação que merece destaque e pode ser útil para a tomada de decisão é a taxa de ocupação, que está em 73,73%, 89,50% e 73,73%, respectivamente para os meses de maio, junho e julho.

Este modelo de relatório pode ser elaborado para os demais centros de custos produtivos do hospital.

A tabela 16 apresenta um relatório para análise dos procedimentos realizados no hospital. Na primeira coluna listam-se os procedimentos realizados no hospital no mês de junho de 2009. Em seguida, a quantidade consumida dos procedimentos seguidos pela receita total. Na quarta coluna listam-se os custos variáveis e a partir deste é possível obter a margem de contribuição. Em termos percentuais, a margem de contribuição representa a parcela com que cada unidade monetária obtida com a venda dos serviços contribui para cobrir os custos fixos ou para formar o lucro. Esses conceitos contribuem para o planejamento de estratégias e para tomada de decisão em geral.

Com o uso deste relatório (tabela 16) é possível analisar qual procedimento apresenta melhor resultado para o hospital e também qual apresenta um resultado insatisfatório. Esta análise contempla o valor

faturado (receita) pelo serviço prestado e apresenta também a separação dos custos em fixos e variáveis, possibilitando, com isso, obter a margem de contribuição de cada procedimento. A nível de ilustração a tabela 16 apresenta 20 tipos de procedimentos do hospital de um total de 502 tipos de procedimentos realizados no mês de junho.

Ressalta-se que quando um determinado procedimento é repetitivo, o valor deste é consolidado em uma única célula, por exemplo, se existem cinco colecistectomias sem colangiografia idênticas neste mês, as cinco são consolidadas em uma única linha. Logo, para saber o valor de cada uma é necessário analisar cada conta separadamente. Neste caso, justifica-se a análise considerando a média dos valores apresentados do respectivo procedimento.

O apêndice N apresenta um relatório para análise dos convênios atendidos no hospital. Na primeira coluna listam-se os convênios atendidos no hospital sendo que para manter a imparcialidade na apresentação dos dados o nome dos convênios foram alterados por números aleatoriamente. Na segunda coluna é apresentada a receita total gerada pelo respectivo convênio. Nas colunas seguintes segue o mesmo raciocínio da tabela 16 até a coluna “resultado”. Após a coluna resultado é apresentada a coluna “quantidade de diárias” onde é informada a quantidade de diárias geradas pelo respectivo convênio e na sequência é apresentada a margem de contribuição por diária com a respectiva representatividade dentro do conjunto de diárias geradas. Nota-se que os convênios 25, 20 e 38 representam cerca de 52% da margem de contribuição gerada por diária.

Nota-se que alguns convênios não geraram custo com materiais e medicamentos devido ao não consumo desses itens, ou seja, foram utilizados apenas custos fixos para a prestação de serviço. E em outros casos os convênios não geraram diárias, podendo ser respondido devido a realização de exames ou consultas, não necessitando assim de diárias.

Outras formas de análises podem ser elaboradas agrupando os dados extraídos da conta do paciente, tais como análise da rentabilidade e da margem de contribuição por especialidade, por médico, por tipo de plano, etc.

Tabela 16 - Análise de resultado por procedimentos

PROCEDIMENTO	RECEITA TOTAL	CUSTO COM MATERIAIS E MEDICAMENTOS (R\$)	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (R\$)	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (%)	CUSTO COM SERVIÇOS (R\$)	CUSTO TOTAL (R\$)	RESULTADO (R\$)
MICROCIRURGIA VASC. INTRACRANIANA	99.144,67	60.591,21	38.553,46	39%	6.154,97	66.746,18	32.398,49
IMPLANTE DE PROTESE INTRAVASCULAR NA AORTA	40.257,64	23.099,76	17.157,88	43%	2.378,80	25.478,56	14.779,08
IMPLANTE DE STENT COM OU SEM ANGIOPLASTIA P/ BALÃO	35.274,89	20.601,43	14.673,46	42%	1.189,40	21.790,83	13.484,06
IMPLANTE DE STENT CORONARIO COM OU SEM ANGIOPLASTIA	33.049,61	14.516,48	18.533,13	56%	2.378,80	16.895,28	16.154,33
RESSECÇÃO ENDOSCÓPICA DA PRÓSTATA	28.976,50	5.795,14	23.181,36	80%	14.682,27	20.477,41	8.499,09
IMPLANTE DE PRÓTESE INTRAVASC. NA AORTA PULMONAR	24.854,07	11.214,15	13.639,92	55%	1.189,40	12.403,55	12.450,52
COLECISTECTOMIA SEM COLANGIOGRAFIA	18.070,23	4.038,82	14.031,41	78%	8.466,56	12.505,38	5.564,85
REVASCULARIZAÇÃO DO MIOCARDIO	16.754,19	2.431,92	14.322,27	85%	8.595,40	11.027,32	5.726,87

continua

continuação

CATETERISMO CAMAR. DIR. ESQ. ESTUDO CINECORONARIOAG.	13.313,79	5.140,00	8.173,79	61%	13.083,41	18.223,41	-4.909,62
ANGIOPLASTIA TRANSLUMINAL P/VASO (OUTRA REGIÃO)	12.673,41	6.686,63	5.986,78	47%	1.189,40	7.876,03	4.797,38
APENDICECTOMIA	11.574,96	2.446,67	9.128,29	79%	5.906,11	8.352,78	3.222,18
GASTROPLASTIA PARA OBESIDADE MORBIDA	11.019,48	3.202,85	7.816,63	71%	5.192,48	8.395,33	2.624,15
CATETERISMO CARDIACO	9.009,80	1.188,42	7.821,38	87%	7.136,41	8.324,83	684,97
TIREOIDECTOMIA TOTAL	8.578,98	2.327,60	6.251,38	73%	6.317,50	8.645,10	-66,12
CATETERISMO CARDÍACO E E/OU D C/ CINEANGIO. E VENT	8.450,36	2.074,85	6.375,51	75%	13.083,41	15.158,26	-6.707,90
COLECISTECTOMIA SEM COLANGIOGRAFIA POR VIDEO	8.408,12	1.036,66	7.371,46	88%	3.950,33	4.986,99	3.421,13
VIDEOAPENDICECTOMIA	8.382,99	1.085,83	7.297,16	87%	3.453,08	4.538,91	3.844,08
CATETERISMO CAMARA ESQ. ESTUDO CINECORONARIOGRAFIA	8.277,85	2.691,58	5.586,27	67%	5.947,01	8.638,59	-360,73
IMPLANTE DE STENT	7.308,41	3.455,88	3.852,53	53%	2.378,80	5.834,68	1.473,73
PROSTATAVESICULECTOMIA RADICAL	6.712,04	1.294,58	5.417,46	81%	4.100,39	5.394,97	1.317,07
TOTAL	3.049.746,89	736.268,71	2.313.478,18	76%	1.515.831,86	2.252.100,57	825.315,03

O hospital é uma empresa complexa interligada por processos representados aqui em vários centros de custos que oferecem um serviço ao paciente e cada um destes centros irá refletir no produto final – o procedimento. Portanto é importante evoluir da análise por centros de custos para a análise por procedimentos.

Tendo sido efetuada a análise de resultados e análise da margem de contribuição por procedimentos, é possível obter o ponto de equilíbrio por procedimentos (tabela 18), que expressa o nível de atividades em que o resultado operacional da empresa é zero, onde ocorre, portanto, a igualdade entre receita total e o custo total. Ele é obtido através da divisão do custo fixo total obtido no total da coluna “custo com serviços” da tabela 16 pela margem de contribuição total ponderada, obtida pela multiplicação da margem de contribuição unitária pelo percentual de participação por procedimentos. Com isso obtém-se o ponto de equilíbrio de um procedimento.

Neste caso o objetivo é calcular o ponto de equilíbrio dos três procedimentos, então é multiplicado o percentual de participação dos procedimentos pela quantidade obtida na divisão do custo fixo total pela margem de contribuição total ponderada. Para tanto, inicialmente devem ser calculados a receita e o custo variável unitários (tabela 17). Devido a grande quantidade de procedimentos realizados no hospital, foram selecionados de forma aleatória três procedimentos para incorrer no cálculo do ponto de equilíbrio por procedimentos.

O procedimento colecistectomia sem colangiografia é o procedimento que apresenta menor margem de contribuição, porém, maior participação ou demanda de mercado. O procedimento implante de prótese intravascular na aorta apresenta maior margem de contribuição, porém, menor participação ou demanda de mercado. Já, o procedimento ressecção endoscópica da próstata apresenta a margem de contribuição e a participação ou demanda de mercado intermediário (tabela 18).

Tabela 17 - Cálculo da receita unitária e do custo variável unitário por procedimento

DESCRIÇÃO	PROCEDIMENTOS		
	RESSECÇÃO ENDOSCÓPICA DA PRÓSTATA	IMPLANTE DE PRÓTESE INTRAVASCULAR NA AORTA	COLECISTECTOMIA SEM COLANGIOGRAFIA
RECEITA TOTAL (R\$)	28.976,50	24.854,07	18.070,23
CUSTO COM MATERIAIS E MEDICAMENTOS (R\$)	5.795,14	11.214,15	4.038,82
CUSTO COM SERVIÇOS (R\$)	14.682,27	1.189,40	8.466,56
RESULTADO (R\$)	8.499,09	12.450,52	5.564,85
QUANTIDADE	11	2	17
% DE PARTICIPAÇÃO	36,67	6,67	56,67
RECEITA UNITÁRIA (R\$)	2.634,23	12.427,04	1.062,95
CUSTO VARIÁVEL UNITÁRIO (R\$)	526,83	5.607,08	237,58

Tabela 18 - Ponto de equilíbrio por procedimentos

Descrição	Item	Ressecção Endoscópica da Próstata	Implante de Prótese Intravascular na Aorta	Colecistectomia sem Colangiografia	Total
Receita unitária (R\$)	A	2.634,23	12.427,04	1.062,95	
Custo variável unitário (R\$)	B	526,83	5.607,08	237,58	
Margem de contribuição unitária (R\$)	$C = A - B$	2.107,40	6.819,96	825,38	
Fator de Ponderação (participação ou demanda de mercado)	D	36,67	6,67	56,67	

continua

continuação

Margem de Contribuição Total Ponderada (R\$)	$E = C \times D$	77.278,22	45.489,13	46.774,12	169.541,48
Custo fixo total (R\$)	F				1.515.831,86
Quantidade do ponto de equilíbrio	$G = F / E$				9
Quantidade do ponto de equilíbrio por procedimento	$H = G \times D$	328	60	507	894
Margem de contribuição por procedimento (R\$)	$I = H \times C$	678.315,47	399.284,31	410.563,36	1.488.163,15

Portanto, dentre estes três procedimentos, é mais vantajoso ao hospital atender mais pacientes de colecistectomia sem colangiografia. Ressalta-se porém, que a análise se limita aos aspectos financeiros, não sendo considerados outros fatores, como por exemplo, os aspectos sociais e aspectos relacionados com a capacidade de produção. Nota-se que os hospitais apresentam frequentemente disponibilidade de recursos para a utilização da sua capacidade operacional.

O item “quantidade do ponto de equilíbrio por procedimento” possibilita a quantidade exata de procedimentos a serem realizados para que o resultado operacional do hospital seja zero. Portanto, para o hospital obter resultados deverá atender paciente acima do ponto de equilíbrio, pois se o hospital atender uma quantidade menor que a do ponto de equilíbrio irá incorrer em prejuízos. Quanto aos três procedimentos em análise, deve atender 328 procedimentos de ressecção endoscópica da próstata, 60 procedimentos de implante de prótese intravascular na aorta e 507 procedimentos de colecistectomia sem colangiografia.

4.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sistemática proposta foi aplicada no hospital Clínica Campo Grande que, através de seus funcionários, auxiliaram em sua implantação. O período de aplicação foi de quatro meses e os dados referem-se aos meses de maio, junho, julho e agosto.

A sistemática é viável e possibilitou ao hospital, através de vários relatórios, apurar os custos por procedimento médico. Para tanto, foram seguidas sequencialmente as etapas estabelecidas pela sistemática.

O capítulo 5 apresentará as conclusões e as sugestões para trabalhos futuros.

5 CONCLUSÃO

5.1 CONCLUSÕES

Um acervo de livros, artigos e estudos revela que o setor de saúde passa por um momento em que é necessário lidar com os avanços das pesquisas, tecnologias inovadoras de diagnóstico, aumento da idade média da população, contratos, exigências de órgãos regulamentadores, negociações de pagamentos, constante busca pela qualidade, eficiência no tratamento e a gestão de pessoas, colocam a informação de custo como uma ferramenta imprescindível para a sobrevivência frente à competitividade do setor, onde quem determina os preços é o mercado, e a única maneira de sobreviver é gerenciando os custos.

Os recursos limitados, competição entre as empresas do setor, oferta de serviços (trazendo maior opção aos consumidores) faz com que os profissionais da área procurem constante atualização e desenvolvam assim suas habilidades gerenciais.

A implantação de um sistema de custos em instituições de saúde, além de propiciar a gestão de custos deve também auxiliar na análise de resultados.

Fazer a gestão da saúde é tão complexo quanto a gestão de outras áreas. Tão importante quanto fazer a gestão de custos é analisar os resultados e confrontar os custos com as respectivas receitas. E para isso, é necessário primeiramente a estruturação de um sistema de custos, neste caso foi utilizado o RKW.

É possível perceber, através do apanhado teórico, que o método ABC é apresentado como uma panaceia para todos os problemas dentro de um hospital. Porém, a complexidade das instituições de saúde, em especial os hospitais, torna praticamente impossível a utilização desta ferramenta em todas as unidades e um hospital. O ABC pode auxiliar os gestores se aplicado em uma unidade específica, para melhorar o processo. Porém, o RKW, apesar de ser possuir suas limitações, ainda é adequado para as instituições de saúde.

O custo dos serviços apurado pelo RKW proporciona os dados necessários para que, com a junção dos demais dados lançados na conta do paciente (custos diretos – material e medicamento – e outros lançamentos feitos pelo faturamento), seja possível inferir na apuração do custo por procedimento, que é o objetivo final do ciclo da

apropriação dos custos, uma vez que o hospital é remunerado pelos procedimentos.

Assim, o custo por procedimento médico hospitalar fornece informação estratégica para a tomada de decisão.

Porém, para que se obtenha uma apuração de custos mais precisa faz-se necessário, além do já mencionado, que todos os setores envolvidos no processo de apuração enviem as informações pertinentes para o setor de custos.

O objetivo geral do trabalho - propor uma sistemática para apuração dos custos por procedimento médico e assim contribuir para a melhoria do gerenciamento operacional de instituições de saúde – foi alcançado. O capítulo 3, item 3.7, apresenta a sistemática proposta e o capítulo 4 mostrou sua adequabilidade através da aplicação em um hospital. A sistemática apresentada possibilita informações confiáveis para auxiliar a tomada de decisão.

O primeiro objetivo específico - verificar quais as etapas para a implantação do RKW em um hospital - foi alcançado nos item 2.2.2.1 da Fundamentação Teórica e consolidado na Etapa 6 da aplicação da sistemática.

O segundo objetivo específico - apurar o custo dos centros de custos através do sistema de acumulação de custos por processo – foi consolidado na etapa 11 da aplicação da sistemática.

O terceiro objetivo específico - apurar o custos dos procedimentos através do sistema de acumulação de custos por encomenda - foi consolidado na etapa 12 da aplicação da sistemática.

O quarto objetivo específico - apurar a margem de contribuição dos procedimentos realizados em um hospital - foi consolidado na etapa 13, conforme a tabela 16 apresentada na aplicação da sistemática.

Por fim, o quinto objetivo específico - calcular o ponto de equilíbrio por procedimentos – também foi consolidado na etapa 13, conforme as tabelas 16, 17 e 18 apresentadas na aplicação da sistemática.

No desenvolvimento deste trabalho, é importante o apoio da direção da empresa, pois a resistência dos setores na implantação de controles é sempre uma barreira delicada e difícil de transpor. O pessoal envolvido no processo deve estar consciente que o principal objetivo do trabalho é o adequado gerenciamento da organização que necessita de controles para a efetiva aplicação do sistema, porém destacando os controles como necessidade e não como objetivo.

Vale lembrar que a Contabilidade de Custos não cria nenhuma informação, ela depende totalmente das informações obtidas nos

diversos setores do hospital, por isso, costuma-se afirmar que o mais importante para a implantação de um sistema de custos é o envolvimento e participação de todos os níveis da organização, em especial os geradores de dados que devem estar bem conscientes da importância da informação, que deve ser gerada com qualidade e dignidade.

Para que o sistema de apuração de custos hospitalares se consolide como instrumento que subsidie a tomada de decisões, deve haver uma permanente supervisão, com acompanhamento e análise dos resultados da apuração, por parte dos setores que se responsabilizam pela coordenação da unidade

Ressalta-se que, com base nas informações geradas pela sistemática, a administração, porém, é quem decide sobre as ações que precisam ser tomadas para melhorar os resultados.

5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Para estudos futuros, o custo-padrão pode ser utilizado para analisar as informações apuradas no custo dos procedimentos através de protocolos padrão de atendimento.

Também pode ser feito um estudo envolvendo simulação dos custos fixos e o respectivo impacto nos resultados, considerando o estudo de ociosidade das unidades do hospital.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia. **Gestão de custos em organizações hospitalares.** Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, Katia. **Uma sistemática para a alocação de recursos em ativos intangíveis para a maximização da percepção da qualidade em serviços profissionais.** Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

ALMEIDA, Teófilo R. R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.

BAKER, Judith J. **Activity-based costing and activity-based management for health care.** Maryland: Aspen Publishers, 1998.

BAUMGARTNER, Ricardo Rinaldi. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC** – activity based costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na Unidade de Terapia Intensiva. Estudo de um caso prático. 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis) – PUC, São Paulo.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços.** São Paulo: Atlas, 1996

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos:** uma aplicação em empresas modernas. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Medicina. Resolução n. 1638/02, Brasília, 2002.

BRIMSON, James. **Contabilidade por atividades:** uma abordagem de custeio baseado em atividades; trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUGER, Newman, et al. **Financial management: concepts and applications for health care organizations.** Dubuque, Iowa: Kendall/Hunt, 1997.

CANBY, James. B. Applying activity-based costing to healthcare settings. **Healthcare Financial Management**, v. 49, n. 2, p. 50-64, feb. 1995.

CARPINTÉRO, José Newton Cabral. **Custos na área de saúde: considerações teóricas.** VI Congresso Brasileiro de Custos. **Anais eletrônicos...** São Paulo - SP, 1999.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – Activity Based Management – 2. Ed. – São Paulo : Atlas, 1997.**

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 2001.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para ABC/ABM – Rio de Janeiro : Qualitymark 1997.**

COLTRO, Alex. SANTOS, Silvio Aparecido dos. A busca da compreensão da racionalidade e da ética da ação administrativa na gestão de uma organização hospitalar pública. XXII Encontro da ANPAD. **Anais eletrônicos...** Foz do Iguaçu – PR, 1998.

DIAS, Elaine Aparecida, PADOVEZE, Clóvis Luís Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade.** 2. Ed. 2007.

EDBROOKE, D. L.; STEVENS, V. G.; HIBBERT, C. L.; MANN, A. J.; WILSON, A.J. **A new method of accurately identifying costs of individual patients in intensive care: the initial results.** Springer - Verlag, p. 645-650, 1997.

ESTEVES, Maria Josefa Vilar. **A utilização de custos em hospitais paulistas: um estudo preliminar.** Dissertação (Mestrado em Saúde

Pública) - Faculdade de Saúde Pública da USP, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais**. São Paulo. Atlas. 2001

FERREIRA, Leonardo Nunes. A utilização do custeio variável como ferramenta de gestão em hospitais privados: um estudo empírico. XXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção **Anais eletrônicos...** Porto Alegre, RS, 2005.

GARATTINI, L.; GIULLIANI, G.; PAGANO, E. A model for calculating costs of hospital ward: an Italian experience. **Journal of Management in Medicine**, v. 13, n. 2, 1999.

GOODE, William J.; HATT, Paul K. **Método em pesquisa social**. São Paulo: Nacional, 1979.

GRUPO BANCO MUNDIAL. **Indicadores do desenvolvimento mundial 2003**. Disponível em: <http://www.obancomundial.org/index.php/content/view_document/1534.html>. Acesso em: 10 abr. 2007.

JACOBI, Michael A. How to unlock the benefits of MRP II and Just-in-Time. **Hospital Materiel Management**. v. 15, p. 12-22, 1996.

LEONE, George Sebastião Gerra Leone. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997

LI, L.; BENTON, W. C. Hospital capacity management decisions: emphasis on cost control and quality enhancement. **European Journal of Operational Research**, n.146, p. 596-614, 2003.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**; Tradução O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

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

MATOS, Afonso José de. **Análise da relação custo-efetividade do tratamento com desfibrilador cardioversor implantável.** Tese (Doutorado em Saúde Pública) – Programa de Pós-Graduação em Saúde Pública, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2007.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Domingos. **Custos e orçamentos hospitalares.** São Paulo: Atlas, 2000.

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

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

MARTINS, Vidigal Fernandes. **Desenvolvimento de um modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços.** Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MATTOS, José Geraldo de. **Sistema de apropriação de custos do hospital universitário da UFSC:** um diagnóstico da situação atual. Monografia (Especialização em Gestão Hospitalar) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1998.

MÉDICI, André Cezar **Economia e financiamento do setor saúde no Brasil:** balanços e perspectivas do processo de descentralização. São Paulo: Faculdade de Saúde Pública, USP, 1994.

MEKSENAS, Paulo. **Pesquisa social e ação pedagógica:** conceitos, métodos e práticas. São Paulo: Loyola, 2002.

MIRANDA, Gilberto José; CARVALHO, Cleverton Euclen de; MARTINS, Vidigal Fernandes; FARIA, Adolar Ferreira. **Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de**

ensino brasileiros. **Rev. contab. finanç.** São Paulo, v.18, n. 44. may/aug. 2007.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Alexandre David da Silva; BRUNI, Adriano Leal; PAIXÃO, Roberto Brasileiro; CARVALHO JÚNIOR, Cesar Valentim. Estratégia, custos e hospitais: um diagnóstico na cidade de Salvador, Bahia (2006). XIV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais eletrônicos...** João Pessoa - PB, 2007.

NEGRINI, D.; KETTLE A.; SHEPPARD, L.; MILLS, G.H.; EDBROOKE, D.L. The cost of a hospital ward in Europe. **Journal of Health Organization and Management**, v. 18, n. 3, 2004.

NEUMANN, Peter J.; ROSEN, Allison B.; Rosen; WEINSTEIN, Milton. Medicare and cost-effectiveness analysis. **N Engl J Med**, v. 353, p. 1516-1522, 2005. 2005, v. 353, p. 1516-22.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos.** 1. Ed. São Paulo: Thompson, 2005

PATTIO, Maria Luiza Pimenta. **Os impactos da implantação do sistema ABC na Casa de Saúde Santa Maria.** Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. Sistema de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Rev. FAE**, Curitiba, v.2, n.3, set./dez., 1999, p.21-28.

PORTER, Michael E. **Repensando a saúde: estratégias para melhorar a qualidade e reduzir custos** / Michael E. Porter, Elizabeth Olmsted; tradução de Cristina Bazan. Porto Alegre: Bookman, 2007.

RAIMUNDINI, Simone Letícia; SOUZA, Antonio Artur de; STRUETT, Mirian Aparecida Micarelli; BOTELHO, Ernani Mendes. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. **R. Adm.**, São Paulo, v.41, n.4, p.453-465, out./nov./dez. 2006.

RIBEIRO, Osni Souza. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROCHA, Viviane Lenzi. **Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares**: estudo de caso em um hospital de Florianópolis. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2004.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, Métodos de depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. 5. Ed. São Paulo: Atlas 2009.

SANTIAGO, Josicarla Soares, LOPES, Fátima Gorete Soares de Souza, LIMA, Diogo Henrique Silva de, SOARES, Yara Magali Albano. A utilização de informações de custos por instituições hospitalares: um estudo em hospitais da cidade de Natal – RN. In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais eletrônicos...** João Pessoa - PB, 2007.

SILVA, Ana Paula Ferreira da; SOUZA, Érica Xavier de; FALK, James Anthony; MIRANDA, Luiz Carlos. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais do Recife. In: 2º SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, **Anais eletrônicos...** São Paulo, 2002.

SILVA, Edna Lúcia da.; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SILVA, Márcia Zanievicz da. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares**: sistematização

de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, 2006

SILVESTRE, William Celso. **Sistema de custos ABC**: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Paulo Cezar Ferreira de. **Como são apurados os custos dos procedimentos médicos: o caso do IMIP** - Instituto Materno Infantil de Pernambuco. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, UFP, Recife, 2004.

SOUZA, Alceu. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel / Alceu, Souza, Ademir Clemente. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Antônio Artur; GUERRA, Mariana; AMORIM, Thaísy Las-Casas Macedo; RAIMUNDINI, Simone Lécia. Modelagem do custeio baseado em atividades para o centro cirúrgico de hospitais. XXVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro - RJ, 2008.

SCHULTZ, Charles Albino. **Gestão dos custos de serviços públicos de alta complexidade hospitalar**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós Graduação em Contabilidade, UFSC, Florianópolis, 2007.

VANDERBECK, Edward J, NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. Tradução Roberti Brian Taylor, 11. Ed. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003

VARGAS, Odyr César. **O custeio baseado em atividades aplicado em serviços de UTI hospitalar**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

APÊNDICE A - Informações disponíveis no sistema de gestão hospitalar

Informação (em R\$)	Fonte	Grupo	Facilidade de alocação	Variabili- dade
Água e esgoto – Procardio I	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Água e esgoto – Procardio II	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Água e esgoto – Clínica	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Água e esgoto – Ressonância	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Aluguel apartamento 1	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Aluguel apartamento 7	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Aluguel equipamentos	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Aluguel manutenção	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Aluguel procardio I	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Aluguel procardio II	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Bens de valores irrelevantes	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Cesta básica	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Combustíveis e lubrificantes	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Condução e transporte	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Cursos e treinamentos	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Comunicação	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Dietas enterais	Módulo Farmácia	Direto	Direto	Variável
Doações e contribuições	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo

continua

continuação

Drogas e medicamentos	Módulo Farmácia	Direto	Direto	Variável
Energia Procardio I	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Energia Procardio II	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Energia apartamento 7	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Energia apartamento 1	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Energia Clínica	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
Energia direta	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Entidade de classe	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Enxoval	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Estagiários	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Filmes radiológicos	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Variável
Gases medicinais	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Variável
Valor com gêneros alimentícios	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Valor com honorários advocatícios	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
IPTU Procardio I	Módulo almoxarifado	Indireto	Indireto	Fixo
IPVA	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Leasing e consórcio	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Manutenção equipamentos	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Manutenção preventiva	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Materiais de expediente	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Materiais de lavanderia	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Materiais de limpeza	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo

continua

continuação

Materiais de manutenção	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Materiais descartáveis	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Materiais hospitalares	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Variável
Órteses e próteses	Módulo farmácia	Direto	Direto	Variável
Plano de saúde	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Reforma e manutenção predial	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Recibo de pagamento autônomo	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Salário	Módulo custos	Direto	Direto	Fixo
Seguro	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Serviços de terceiros	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Serviços de esterilização	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Variável
Taxas com emonumentos e correios	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Telefone	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Salário mirim	Módulo almoxarifado	Direto	Direto	Fixo
Fator participativo	Módulo faturamento	Direto	Direto	Fixo
Honorários médicos	Módulo faturamento	Direto	Direto	Variável
Materiais e medicamentos	Módulo farmácia	Direto	Direto	Variável

APENDICE B - Informações disponíveis no sistema de gestão hospitalar

INFORMAÇÃO (ESTATÍSTICA)	FONTE
Quantidade de itens comprados	Módulo compras
Número de lançamentos da farmácia	Módulo farmácia
Numero de lançamentos do almoxarifado	Almoxarifado (Módulo farmácia)
Valor do tarifador	Almoxarifado (Módulo farmácia)
Número de bolsas transfundidas	Relatório estatístico manual
Número de diárias	Módulo faturamento
Número de leitos	Relatório estatístico manual
Número de exames	Módulo ambulatório e imagens
Número de itens glosados	Módulo faturamento
Número de sessões de fisioterapia	Módulo faturamento
Número de agendamentos	Módulo ambulatório
Número de consultas ambulatoriais	Módulo ambulatório
Número de consultas do pronto socorro	Módulo ambulatório
Número de itens faturados	Módulo faturamento

**APÊNDICE C - Relação de centros de custos com a respectiva
classificação**

CENTROS DE CUSTOS	CLASSIFICAÇÃO
Unidade de internação - 3º Andar	Produtivo
Unidade de internação - 2º Andar	Produtivo
Centro de terapia intensiva	Produtivo
Unidade coronariana	Produtivo
Centro cirúrgico	Produtivo
Pronto socorro	Produtivo
Procardio I	Produtivo
Procardio II	Produtivo
Hemodinâmica	Produtivo
SADT - Raio-X	Produtivo
SADT – Tomografia	Produtivo
SADT – Ultrassonografia	Produtivo
SADT – ECG	Produtivo
SADT – Espirometria	Produtivo
SADT – Holter	Produtivo
SADT – Mapa	Produtivo
SADT - Teste ergométrico	Produtivo
SADT - Eco transtorácico	Produtivo
SADT - Eco transesofágico	Produtivo
SADT - Eco de estresse	Produtivo
SADT - Laboratório de análises clínicas	Produtivo
SADT - Agência transfusional	Produtivo
Fisioterapia	Produtivo
Almoxarifado	Auxiliar
Farmácia	Auxiliar
Central de Materiais Esterilizados - C.M.E.	Auxiliar
Serviço de Nutrição e Dietética - S.N.D.	Auxiliar
Serviço de Processamento de Roupas	Auxiliar
Serviço de Higiene e Limpeza	Auxiliar
Governança	Auxiliar
Serviço de Arquivo Médico e Estatístico - S.A.M.E.	Auxiliar

continua

continuação

Supervisão de Enfermagem	Auxiliar
Manutenção	Auxiliar
Usina de O2	Auxiliar
Gerador	Auxiliar
Central de abastecimento de água	Auxiliar
Serviço de controle de infecção hospitalar	Auxiliar
Recepção internação	Auxiliar
Recepção pronto socorro	Auxiliar
Recepção exames	Auxiliar
Recepção hemodinâmica e tomografia	Auxiliar
Recepção raio-X	Auxiliar
Agendamento	Auxiliar
Transporte	Auxiliar
Segurança	Auxiliar
Áreas comuns	Auxiliar
Administração	Administrativo
Comunicação e marketing	Administrativo
Controladoria	Administrativo
Financeiro	Administrativo
Patrimônio	Administrativo
Tecnologia da informação	Administrativo
Departamento pessoal	Administrativo
Recursos humanos	Administrativo
Serviço especializado em segurança e medicina do trabalho	Administrativo
Faturamento	Administrativo
Recursos de glosas	Administrativo
Compras	Administrativo
Telefonia	Administrativo
Centro de estudos	Administrativo
Refeições pagas	Não operacionais
Honorários médicos	Não operacionais

continua

continuação

Estacionamento	Não operacionais
Obras e reformas sub-solo	Não operacionais
Obras e reformas central de abastecimento de água	Não operacionais
Obras e reformas procardio I	Não operacionais
Obras e reformas procardio II	Não operacionais
Obras e reformas faturamento	Não operacionais
Obras e reformas 2º andar	Não operacionais
Obras e reformas centro cirúrgico	Não operacionais
Obras e reformas agência transfusional	Não operacionais
Obras e reformas administração	Não operacionais
Obras e reformas pronto socorro	Não operacionais
Obras e reformas áreas comuns	Não operacionais
Obras e reformas 3º andar	Não operacionais

APENDICE D - Informações adicionais necessária para coleta de dados

CENTRO DE CUSTOS	INFORMAÇÃO
Centro cirúrgico	Tempo de cirurgia por paciente
Central de Materiais Esterilizados	Número de itens esterilizados x peso
Serviço de Nutrição e Dietética	Número de refeições x peso
Serviço de Processamento de Roupas	Kg de roupas lavadas
Serviço de Higiene e Limpeza	Área m ² x níveis de criticidade
Governança	Minutos trabalhados da governança
Serviço de Arquivo Médico e Estatístico	Número de documentos movimentados, arquivados e arquivoteca
Supervisão de Enfermagem	Número de funcionários da enfermagem
Manutenção	Minutos trabalhados da manutenção
Usina de O2	% de consumo de gases medicinais
Gerador	% de consumo do gerador
Central de Abastecimento de Água	% de consumo da central de abast. de água
Serviço de Controle de Infecção Hospitalar	Minutos trabalhados do SCIH
Recepção Internação	Número de internações / transferências
Recepção Pronto Socorro	100% Pronto Socorro
Recepção Exames	Número de exames da recepção de exames
Recepção Hemodinâmica e Tomografia	Nº de exames da tomografia e hemodinâmica
Recepção Raio-X	100 % Raio – X
Agendamento	Número de agendamentos
Transporte	Km rodados
Segurança	Área m ² – Clínica
Áreas Comuns	Área m ² – Clínica
Administração	Número de funcionários
Comunicação e Marketing	% de custos diretos
Controladoria	% de custos diretos
Financeiro	% de custos diretos
Patrimônio	Número de itens patrimonizados

continua

continuação

Tecnologia da Informação	Número de equipamentos de informática
Departamento Pessoal	Número de funcionários
Recursos Humanos	Número de funcionários
S.E.S.M.T.	Número de funcionários
Faturamento	Número de itens faturados – Clínica
Recursos de Glosas	Número de itens glosados
Compras	Número de itens solicitados ao compras
Telefonia	Valor do tarifador
Centro de Estudos	Número de pacientes-dia, atendimentos e consultas

APENDICE E - Modelo de relatório de coleta de dados

CLÍNICA CAMPO GRANDE	
QUILOGRAMAS DE ROUPAS LAVADAS PELA LAVANDERIA	
RESPONSÁVEL: _____	
MÊS / ANO: _____	
DESCRIÇÃO DO CENTRO DE CUSTOS	KG DE ROUPAS LAVADAS PELA LAVANDERIA
Unidade de internação - 3º Andar	
Unidade de internação - 2º Andar	
Centro de terapia intensiva	
Unidade coronariana	
Centro cirúrgico	
Pronto socorro	
Procardio I	
Procardio II	
Hemodinâmica	
SADT - Raio-X	
SADT - Tomografia	
SADT - Ultrassonografia	
SADT - ECG	
SADT - Espirometria	
SADT - Holter	
SADT - Mapa	
SADT - Teste ergométrico	
SADT - Eco transtorácico	
SADT - Eco transesofágico	
SADT - Eco de estresse	

continua

SADT - Laboratório de análises clínicas	
SADT - Agência transfusional	
Fisioterapia	
Almoxarifado	
Farmácia	
Central de Materiais Esterilizados - C.M.E.	
Serviço de Nutrição e Dietética - S.N.D.	
Serviço de Processamento de Roupas	
Serviço de Higiene e Limpeza	
Governança	
Serviço de Arquivo Médico e Estatístico - S.A.M.E.	
Supervisão de Enfermagem	
Manutenção	
Usina de O2	
Gerador	
Central de abastecimento de água	
Serviço de controle de infecção hospitalar	
Recepção internação	
Recepção pronto socorro	
Recepção exames	
Recepção hemodinâmica e tomografia	
Recepção raio-X	
Agendamento	
Transporte	
Segurança	
Áreas comuns	
Administração	
Comunicação e marketing	
Controladoria	
Financeiro	
Patrimônio	

continuação

Tecnologia da informação	
Departamento pessoal	
Recursos humanos	
Serviço especializado em segurança e medicina do trabalho	
Faturamento	
Recursos de glosas	
Compras	
Telefonia	
Centro de estudos	
Refeições pagas	
Honorários médicos	
Estacionamento	
Obras e reformas sub-solo	
Obras e reformas central de abastecimento de água	
Obras e reformas procardio I	
Obras e reformas procardio II	
Obras e reformas faturamento	
Obras e reformas 2º andar	
Obras e reformas centro cirúrgico	
Obras e reformas agência transfusional	
Obras e reformas administração	
Obras e reformas pronto socorro	
Obras e reformas áreas comuns	
Obras e reformas 3º andar	
TOTAL	

APÊNDICE F - Relatório de composição e evolução dos custos

CUSTOS	Maio/09		Jun./09		Jul./09		Ago./09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
CUSTOS DIRETOS								
<u>PESSOAL</u>								
SALARIO	274.883,27	12,40	285.788,49	12,69	287.742,84	13,53	305.438,50	13,69
COMPLEMENTO	36.426,55	1,64	33.617,38	1,49	38.693,30	1,82	35.760,49	1,60
SALARIO MIRIM	6.978,64	0,31	7.405,98	0,33	6.087,74	0,29	5.233,98	0,23
HORAS EXTRAS	10.679,12	0,48	12.684,17	0,56	13.439,27	0,63	9.088,67	0,41
GRATIFICAÇÕES	20.141,20	0,91	24.467,50	1,09	35.558,35	1,67	37.064,00	1,66
PROLABORE	21.400,00	0,97	24.570,00	1,09	18.340,00	0,86	18.340,00	0,82
ESTAGIARIOS	2.611,00	0,12	3.471,88	0,15	5.569,20	0,26	5.222,01	0,23
HONORARIOS MEDICOS - P.S./C.T.L/U.C.O.	129.852,60	5,86	117.185,28	5,20	126.596,32	5,95	133.284,74	5,97
BENEFICIOS	25.418,81	1,15	24.650,36	1,09	26.282,36	1,24	26.550,18	1,19
ENCARGOS SOCIAIS E PROVISÕES	160.371,82	7,23	167.622,22	7,44	169.143,91	7,95	176.638,47	7,92
ENCARGOS SOCIAIS E PROVISOE – PROLABORE	2.988,00	0,13	3.622,00	0,16	3.668,00	0,17	3.668,00	0,16
TOTAL:	691.751,01	31,20	705.085,26	31,31	731.121,29	34,38	756.289,04	33,89

continua

continuação

HONORARIOS MEDICOS								
HONORARIOS MÉDICOS	331.642,12	14,96	294.741,92	13,09	331.105,00	15,57	325.043,48	14,57
TOTAL:	331.642,12	14,96	294.741,92	13,09	331.105,00	15,57	325.043,48	14,57
MATERIAIS								
DROGAS E MEDICAMENTOS	290.743,74	13,12	237.514,52	10,55	246.608,54	11,60	276.913,60	12,41
MATERIAIS HOSPITALARES	70.497,87	3,18	74.086,61	3,29	78.556,35	3,69	72.654,84	3,26
MATERIAIS RADIOLOGICOS	10.398,11	0,47	15.748,43	0,70	20.133,25	0,95	13.475,20	0,60
NUTRIÇÃO PARENTERAL	26.789,08	1,21	29.891,12	1,33	30.566,28	1,44	31.811,72	1,43
ORTESE, PROTESES E MATERIAIS	344.877,07	15,56	464.138,38	20,61	255.252,81	12,00	298.482,06	13,38
GASES MEDICINAIS	3.691,87	0,17	2.799,19	0,12	3.403,35	0,16	5.849,14	0,26
GENEROS ALIMENTICIOS	20.382,69	0,92	18.787,63	0,83	25.652,26	1,21	23.177,98	1,04
MATERIAIS DE EXPEDIENTE	17.824,10	0,80	18.002,36	0,80	19.830,01	0,93	19.370,98	0,87
MATERIAIS DE LIMPEZA	12.766,39	0,58	14.338,21	0,64	15.307,44	0,72	16.141,45	0,72
MATERIAIS DE LAVANDERIA	4.368,03	0,20	5.765,55	0,26	4.866,42	0,23	5.077,44	0,23
MATERIAIS DESCARTAVEIS	6.295,56	0,28	5.105,68	0,23	5.093,51	0,24	6.124,80	0,27
MATERIAIS DE MANUTENÇÃO	2.412,35	0,11	1.320,71	0,06	2.198,98	0,10	1.438,55	0,06
OBRAS E REFORMAS	10.693,93	0,48	6.655,55	0,30	9.330,88	0,44	9.359,24	0,42
TECIDOS E CONFECÇÕES (ENXOVAL)	4.486,58	0,20	5.861,44	0,26	5.790,95	0,27	4.814,40	0,22
TOTAL:	826.227,37	37,27	900.015,38	39,96	722.591,03	33,98	784.691,40	35,16

continua

continuação

CUSTOS GERAIS								
ALUGUEL APTO	12.670,98	0,57	15.107,78	0,67	15.212,05	0,72	15.212,05	0,68
ÁGUA E ESGOTO RESSONÂNCIA	62,01	0,00	474,50	0,02	590,84	0,03	123,90	0,01
DEPRECIÇÃO	23.379,82	1,05	23.752,66	1,05	25.041,60	1,18	25.389,14	1,14
SERVICO DE TERCEIROS	51.908,14	2,34	47.079,87	2,09	46.522,66	2,19	49.958,44	2,24
TELEFONE	16.128,07	0,73	10.638,66	0,47	14.791,67	0,70	15.883,08	0,71
MANUTENÇÃO PREVENTIVA	23.684,60	1,07	23.772,79	1,06	24.447,54	1,15	24.363,36	1,09
SERVIÇOS DE ESTERILIZAÇÃO	3.788,19	0,17	3.288,40	0,15	3.965,28	0,19	4.039,55	0,18
HONORARIOS ADVOCATICIOS	2.720,00	0,12	2.720,00	0,12	2.720,00	0,13	2.720,00	0,12
COMUNICAÇÃO E MARKETING	18.801,98	0,85	17.832,11	0,79	17.336,96	0,82	15.427,40	0,69
LEASING / CONSORCIO	64.857,26	2,93	64.857,26	2,88	64.857,26	3,05	66.370,52	2,97
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS	17.187,20	0,78	11.170,95	0,50	11.078,23	0,52	14.299,14	0,64
ALUGUEL EQUIPAMENTOS	10.170,04	0,46	10.376,63	0,46	10.944,41	0,51	14.233,60	0,64
COMBUSTIVEL E LUBRIFICANTES	2.479,11	0,11	2.598,08	0,12	1.935,44	0,09	1.686,34	0,08
CONDUÇÃO, TRANSPORTE E TAXI	4.577,00	0,21	3.190,73	0,14	2.252,68	0,11	2.014,10	0,09
ENERGIA ELETRICA	8.471,33	0,38	9.979,27	0,44	6.676,45	0,31	9.830,84	0,44
SEGURO DE VEÍCULO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	172,46	0,01
IPVA	64,16	0,00	64,16	0,00	64,17	0,00	64,17	0,00
CURSOS E TREINAMENTOS	476,79	0,02	2.456,29	0,11	1.823,40	0,09	1.817,11	0,08

continua

continuação

BENS DE VALORES IRRELEVANTES	7.115,60	0,32	6.620,70	0,29	7.848,63	0,37	9.470,31	0,42
ENTIDADE DE CLASSE	2.022,07	0,09	2.825,09	0,13	1.279,13	0,06	1.279,13	0,06
TAXAS, EMOLUMENTOS E CORREIOS	2.280,40	0,10	2.931,08	0,13	2.339,15	0,11	2.471,80	0,11
TOTAL:	272.844,75	12,31	261.737,01	11,62	261.727,55	12,31	276.826,44	12,41
TOTAL DIRETOS:	2.122.465,25	95,74	2.161.579,57	95,98	2.046.544,87	96,23	2.142.850,36	96,03
CUSTOS INDIRETOS								
ENERGIA ELETRICA – CLINICA	18.679,78	0,84	17.667,51	0,78	14.821,37	0,70	19.732,03	0,88
ENERGIA ELETRICA - CLINICA II	8.902,68	0,40	8.790,33	0,39	6.716,05	0,32	6.532,46	0,29
ENERGIA ELETRICA PROCARDIO I	1.876,61	0,08	1.600,02	0,07	1.107,69	0,05	1.321,92	0,06
ENERGIA ELETRICA - PROCARDIO II	2.351,70	0,11	1.786,89	0,08	1.145,58	0,05	1.429,79	0,06
ENERGIA ELETRICA - APTO 01	129,23	0,01	84,85	0,00	78,62	0,00	109,78	0,00
AGUA E ESGOTO – CLINICA	6.850,79	0,31	10.363,81	0,46	7.560,04	0,36	8.526,39	0,38
AGUA E ESGOTO - PROCARDIO II	51,41	0,00	51,41	0,00	51,41	0,00	51,41	0,00
AGUA E ESGOTO - PROCARDIO I	284,12	0,01	284,12	0,01	146,62	0,01	287,09	0,01
ALUGUEL CLINICA	34.999,99	1,58	34.999,99	1,55	34.999,99	1,65	34.999,99	1,57
ALUGUEL PROCARDIO I	4.773,26	0,22	4.773,26	0,21	4.858,70	0,23	4.858,70	0,22
ALUGUEL PROCARDIO II	3.499,99	0,16	3.499,99	0,16	3.499,99	0,16	3.499,99	0,16
ALUGUEL APTO 7	541,22	0,02	541,22	0,02	541,22	0,03	541,22	0,02

continua

continuação

ALUGUEL APTO 1	561,56	0,03	561,56	0,02	561,56	0,03	561,56	0,03
ALUGUEL MANUT, LAV, ALMOX , FARMA,	465,00	0,02	465,00	0,02	465,00	0,02	465,00	0,02
IPTU – CLINICA	2.573,16	0,12	2.573,16	0,11	2.573,16	0,12	2.573,18	0,12
IPTU - PROCARDIO II	395,09	0,02	395,09	0,02	395,09	0,02	395,09	0,02
IPTU - PROCARDIO I	582,80	0,03	582,80	0,03	582,80	0,03	582,80	0,03
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES	6.869,99	0,31	1.499,99	0,07	0,00	0,00	2.199,99	0,10
TOTAL:	94.388,38	4,26	90.521,00	4,02	80.104,89	3,77	88.668,39	3,97
TOTAL INDIRETOS:	94.388,38	4,26	90.521,00	4,02	80.104,89	3,77	88.668,39	3,97
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS	2.216.853,63	100,00	2.252.100,57	100,00	2.126.649,76	100,00	2.231.518,75	100,00

APENDICE G - Relatório de composição e variação dos custos

CUSTOS	Maio/09		Jun./09		Jul./09		Ago./09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
CUSTOS DIRETOS								
<u>PESSOAL</u>								
SALARIO	274.883,27	0,00	285.788,49	3,97	287.742,84	0,68	305.438,50	6,15
COMPLEMENTO	36.426,55	0,00	33.617,38	-7,71	38.693,30	15,10	35.760,49	-7,58
SALARIO MIRIM	6.978,64	0,00	7.405,98	6,12	6.087,74	-17,80	5.233,98	-14,02
HORAS EXTRAS	10.679,12	0,00	12.684,17	18,78	13.439,27	5,95	9.088,67	-32,37
GRATIFICAÇÕES	20.141,20	0,00	24.467,50	21,48	35.558,35	45,33	37.064,00	4,23
PROLABORE	21.400,00	0,00	24.570,00	14,81	18.340,00	-25,36	18.340,00	0,00
ESTAGIARIOS	2.611,00	0,00	3.471,88	32,97	5.569,20	60,41	5.222,01	-6,23
HONORARIOS MEDICOS - P.S./C.T.I./U.C.O.	129.852,60	0,00	117.185,28	-9,76	126.596,32	8,03	133.284,74	5,28
BENEFICIOS	25.418,81	0,00	24.650,36	-3,02	26.282,36	6,62	26.550,18	1,02
ENCARGOS SOCIAIS E PROVISIOES	160.371,82	0,00	167.622,22	4,52	169.143,91	0,91	176.638,47	4,43
ENCARGOS SOCIAIS E PROVISIOE – PROLABORE	2.988,00	0,00	3.622,00	21,22	3.668,00	1,27	3.668,00	0,00
TOTAL:	691.751,01	0,00	705.085,26	1,93	731.121,29	3,69	756.289,04	3,44

continua

HONORARIOS MEDICOS								
HONORARIOS MÉDICOS	331.642,12	0,00	294.741,92	-11,13	331.105,00	12,34	325.043,48	-1,83
TOTAL:	331.642,12	0,00	294.741,92	-11,13	331.105,00	12,34	325.043,48	-1,83
MATERIAIS								
DROGAS E MEDICAMENTOS	290.743,74	0,00	237.514,52	-18,31	246.608,54	3,83	276.913,60	12,29
MATERIAIS HOSPITALARES	70.497,87	0,00	74.086,61	5,09	78.556,35	6,03	72.654,84	-7,51
MATERIAIS RADIOLOGICOS	10.398,11	0,00	15.748,43	51,45	20.133,25	27,84	13.475,20	-33,07
NUTRIÇÃO PARENTERAL	26.789,08	0,00	29.891,12	11,58	30.566,28	2,26	31.811,72	4,07
ORTESE, PROTESES E MATERIAIS ESPECIAIS	344.877,07	0,00	464.138,38	34,58	255.252,81	-45,01	298.482,06	16,94
GASES MEDICINAIS	3.691,87	0,00	2.799,19	-24,18	3.403,35	21,58	5.849,14	71,86
GENEROS ALIMENTICIOS	20.382,69	0,00	18.787,63	-7,83	25.652,26	36,54	23.177,98	-9,65
MATERIAIS DE EXPEDIENTE	17.824,10	0,00	18.002,36	1,00	19.830,01	10,15	19.370,98	-2,31
MATERIAIS DE LIMPEZA	12.766,39	0,00	14.338,21	12,31	15.307,44	6,76	16.141,45	5,45
MATERIAIS DE LAVANDERIA	4.368,03	0,00	5.765,55	31,99	4.866,42	-15,59	5.077,44	4,34
MATERIAIS DESCARTAVEIS	6.295,56	0,00	5.105,68	-18,90	5.093,51	-0,24	6.124,80	20,25
MATERIAIS DE MANUTENCAO	2.412,35	0,00	1.320,71	-45,25	2.198,98	66,50	1.438,55	-34,58
OBRAS E REFORMAS	10.693,93	0,00	6.655,55	-37,76	9.330,88	40,20	9.359,24	0,30
TECIDOS E CONFECÇOES (ENXOVAL)	4.486,58	0,00	5.861,44	30,64	5.790,95	-1,20	4.814,40	-16,86
TOTAL:	826.227,37	0,00	900.015,38	8,93	722.591,03	-19,71	784.691,40	8,59

continua

continuação

CUSTOS GERAIS								
ALUGUEL APTO	12.670,98	0,00	15.107,78	19,23	15.212,05	0,69	15.212,05	0,00
ÁGUA E ESGOTO RESSONÂNCIA	62,01	0,00	474,50	665,20	590,84	24,52	123,90	-79,03
DEPRECIÇÃO	23.379,82	0,00	23.752,66	1,59	25.041,60	5,43	25.389,14	1,39
SERVICO DE TERCEIROS	51.908,14	0,00	47.079,87	-9,30	46.522,66	-1,18	49.958,44	7,39
TELEFONE	16.128,07	0,00	10.638,66	-34,04	14.791,67	39,04	15.883,08	7,38
MANUTENÇÃO PREVENTIVA	23.684,60	0,00	23.772,79	0,37	24.447,54	2,84	24.363,36	-0,34
SERVIÇOS DE ESTERILIZAÇÃO	3.788,19	0,00	3.288,40	-13,19	3.965,28	20,58	4.039,55	1,87
HONORARIOS ADVOCATICIOS	2.720,00	0,00	2.720,00	0,00	2.720,00	0,00	2.720,00	0,00
COMUNICAÇÃO E MARKETING	18.801,98	0,00	17.832,11	-5,16	17.336,96	-2,78	15.427,40	-11,01
LEASING / CONSORCIO	64.857,26	0,00	64.857,26	0,00	64.857,26	0,00	66.370,52	2,33
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS	17.187,20	0,00	11.170,95	-35,00	11.078,23	-0,83	14.299,14	29,07
ALUGUEL EQUIPAMENTOS	10.170,04	0,00	10.376,63	2,03	10.944,41	5,47	14.233,60	30,05
COMBUSTIVEL E LUBRIFICANTES	2.479,11	0,00	2.598,08	4,80	1.935,44	-25,50	1.686,34	-12,87
CONDUÇÃO, TRANSPORTE E TAXI	4.577,00	0,00	3.190,73	-30,29	2.252,68	-29,40	2.014,10	-10,59
ENERGIA ELETRICA	8.471,33	0,00	9.979,27	17,80	6.676,45	-33,10	9.830,84	47,25
SEGURO DE VEÍCULO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	172,46	0,00
IPVA	64,16	0,00	64,16	0,00	64,17	0,02	64,17	0,00
CURSOS E TREINAMENTOS	476,79	0,00	2.456,29	415,17	1.823,40	-25,77	1.817,11	-0,34
BENS DE VALORES IRRELEVANTES	7.115,60	0,00	6.620,70	-6,96	7.848,63	18,55	9.470,31	20,66

continua

continuação

ENTIDADE DE CLASSE	2.022,07	0,00	2.825,09	39,71	1.279,13	-54,72	1.279,13	0,00
TAXAS, EMOLUMENTOS E CORREIOS	2.280,40	0,00	2.931,08	28,53	2.339,15	-20,19	2.471,80	5,67
TOTAL:	272.844,75	0,00	261.737,01	-4,07	261.727,55	0,00	276.826,44	5,77
TOTAL DIRETOS:	2.122.465,25	0,00	2.161.579,57	1,84	2.046.544,87	-5,32	2.142.850,36	4,71
CUSTOS INDIRETOS								
ENERGIA ELETRICA – CLINICA	18.679,78	0,00	17.667,51	-5,42	14.821,37	-16,11	19.732,03	33,13
ENERGIA ELETRICA - CLINICA II	8.902,68	0,00	8.790,33	-1,26	6.716,05	-23,60	6.532,46	-2,73
ENERGIA ELETRICA PROCARDIO I	1.876,61	0,00	1.600,02	-14,74	1.107,69	-30,77	1.321,92	19,34
ENERGIA ELETRICA - PROCARDIO II	2.351,70	0,00	1.786,89	-24,02	1.145,58	-35,89	1.429,79	24,81
ENERGIA ELETRICA - APTO 01	129,23	0,00	84,85	-34,34	78,62	-7,34	109,78	39,63
AGUA E ESGOTO – CLINICA	6.850,79	0,00	10.363,81	51,28	7.560,04	-27,05	8.526,39	12,78
AGUA E ESGOTO - PROCARDIO II	51,41	0,00	51,41	0,00	51,41	0,00	51,41	0,00
AGUA E ESGOTO - PROCARDIO I	284,12	0,00	284,12	0,00	146,62	-48,40	287,09	95,81
ALUGUEL CLINICA	34.999,99	0,00	34.999,99	0,00	34.999,99	0,00	34.999,99	0,00
ALUGUEL PROCARDIO I	4.773,26	0,00	4.773,26	0,00	4.858,70	1,79	4.858,70	0,00
ALUGUEL PROCARDIO II	3.499,99	0,00	3.499,99	0,00	3.499,99	0,00	3.499,99	0,00
ALUGUEL APTO 7	541,22	0,00	541,22	0,00	541,22	0,00	541,22	0,00
ALUGUEL APTO 1	561,56	0,00	561,56	0,00	561,56	0,00	561,56	0,00
ALUGUEL MANUT, LAV,ALMOX , FARMA, LIMP	465,00	0,00	465,00	0,00	465,00	0,00	465,00	0,00

continua

continuação

IPTU - CLINICA	2.573,16	0,00	2.573,16	0,00	2.573,16	0,00	2.573,18	0,00
IPTU - PROCARDIO II	395,09	0,00	395,09	0,00	395,09	0,00	395,09	0,00
IPTU - PROCARDIO I	582,80	0,00	582,80	0,00	582,80	0,00	582,80	0,00
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES	6.869,99	0,00	1.499,99	-78,17	0,00	0,00	2.199,99	0,00
TOTAL:	94.388,38	0,00	90.521,00	-4,10	80.104,89	-11,51	88.668,39	10,69
TOTAL INDIRETOS:	94.388,38	0,00	90.521,00	-4,10	80.104,89	-11,51	88.668,39	10,69
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS	2.216.853,63	0,00	2.252.100,57	1,59	2.126.649,76	-5,57	2.231.518,75	4,93

APÊNDICE H - Relatórios de item de custo por centro de custos

CENTROS DE CUSTOS	SALÁRIO							
	Mai./09		Jun./09		Jul./09		Ago./09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
CENTRO DE TERAPIA INTENSIVA - C.T.I	22.377,38	0,00	23.368,68	4,43	23.368,68	0,00	23.609,02	1,03
UNIDADE DE INTERNAÇÃO - 2º ANDAR	23.748,54	0,00	23.367,13	-1,61	24.114,71	3,20	22.393,63	-7,14
UNIDADE CORONARIANA - U.C.O	21.064,57	0,00	22.595,02	7,27	23.075,69	2,13	22.354,68	-3,12
CENTRO CIRÚRGICO - C.C.	15.544,76	0,00	16.437,63	5,74	16.437,63	0,00	16.874,56	2,66
FATURAMENTO	12.245,22	0,00	13.049,06	6,56	10.690,77	-18,07	15.745,34	47,28
SERVIÇO DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA - SND	14.059,23	0,00	14.059,23	0,00	14.059,23	0,00	14.059,23	0,00
PRONTO SOCORRO - P.S.	10.975,50	0,00	12.703,40	15,74	12.703,40	0,00	12.953,09	1,97
SERVIÇO DE HIGIENE E LIMPEZA	10.136,00	0,00	10.916,07	7,70	11.526,07	5,59	12.840,07	11,40
FARMÁCIA	11.030,76	0,00	11.030,76	0,00	11.030,76	0,00	11.711,89	6,17
SADT - RESSONÂNCIA MAGNÉTICA	4.958,43	0,00	5.899,58	18,98	5.899,58	0,00	10.603,14	79,73
ADMINISTRAÇÃO	5.164,16	0,00	5.735,42	11,06	7.652,90	33,43	10.053,02	31,36
RECUSOS DE GLOSAS	4.351,60	0,00	5.065,76	16,41	5.065,76	0,00	9.381,80	85,20
SUPERVISÃO DE ENFERMAGEM	10.778,29	0,00	8.943,84	-17,02	8.943,84	0,00	8.943,84	0,00
FISIOTERAPIA	8.148,56	0,00	8.148,56	0,00	8.148,56	0,00	8.148,56	0,00
UNIDADE DE INTERNAÇÃO - 3 ANDAR	6.552,06	0,00	6.911,49	5,49	6.911,49	0,00	6.911,49	0,00
SERVIÇO DE PROCESSAMENTO DE	6.100,00	0,00	6.520,04	6,89	6.520,04	0,00	6.520,04	0,00

continua

continuação

SADT – RAIO-X	6.517,42	0,00	6.567,27	0,76	6.487,37	-1,22	6.487,37	0,00
MANUTENÇÃO	5.586,07	0,00	5.726,47	2,51	5.726,47	0,00	5.726,47	0,00
SADT - HEMODINAMICA	4.170,01	0,00	4.504,26	8,02	4.504,26	0,00	4.504,26	0,00
RECEPÇÃO – INTERNAÇÃO	5.593,74	0,00	5.593,74	0,00	4.988,74	-10,82	4.382,42	- 12,15
SADT – TOMOGRAFIA	4.145,73	0,00	4.145,73	0,00	4.145,73	0,00	4.145,73	0,00
CENTRAL DE MATERIAIS ESTERILIZADOS - CME	3.018,45	0,00	4.145,53	37,34	4.145,53	0,00	4.145,53	0,00
RECEPÇÃO - PRONTO SOCORRO	5.297,34	0,00	4.691,02	-11,45	3.938,40	-16,04	3.938,40	0,00
RECEPÇÃO PROEXAMES	2.082,96	0,00	2.689,28	29,11	3.295,60	22,55	3.901,92	18,40
FINANCEIRO	3.545,21	0,00	3.789,90	6,90	4.525,96	19,42	3.655,64	- 19,23
SADT - AGENCIA TRANSFUSIONAL	3.524,54	0,00	3.582,69	1,65	3.582,69	0,00	3.582,69	0,00
DEPARTAMENTO PESSOAL - D.P.	3.442,63	0,00	3.442,63	0,00	3.442,63	0,00	3.442,63	0,00
RECEPÇÃO - EXAMES	3.480,74	0,00	2.474,74	-28,90	2.617,91	5,79	3.224,23	23,16
CONTROLADORIA	2.578,69	0,00	2.939,06	13,97	2.939,06	0,00	2.939,06	0,00
RECEPÇÃO - HEMODINAMICA /	2.914,07	0,00	2.914,07	0,00	2.914,07	0,00	2.914,07	0,00
PROCARDIO I	2.765,30	0,00	2.792,93	1,00	2.792,93	0,00	2.792,93	0,00
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - T.I.	2.452,76	0,00	2.576,45	5,04	2.576,45	0,00	2.576,45	0,00
COMPRAS	2.247,00	0,00	2.484,10	10,55	2.484,10	0,00	2.484,10	0,00

continua

continuação

SERVIÇO CTRL. INFECÇÃO HOSP. S.C.I.H.	2.054,98	0,00	2.163,02	5,26	1.682,35	-22,22	2.163,02	28,57
ESTACIONAMENTO	2.037,97	0,00	2.104,57	3,27	2.104,57	0,00	2.104,57	0,00
ALMOXARIFADO	1.903,50	0,00	2.076,50	9,09	2.076,50	0,00	2.076,50	0,00
SERVIÇO DE ARQUIVO MÉDICO - SAME	1.583,22	0,00	1.584,54	0,08	1.504,64	-5,04	2.029,34	34,87
PROCARDIO II	1.962,96	0,00	1.990,59	1,41	1.990,59	0,00	1.990,59	0,00
RECEPÇÃO – RAIOS-X	1.198,38	0,00	1.198,38	0,00	1.804,70	50,59	1.804,70	0,00
RECURSOS HUMANOS	1.239,20	0,00	1.539,77	24,26	1.539,77	0,00	1.539,77	0,00
TELEFONIA	1.226,85	0,00	1.226,85	0,00	1.226,85	0,00	1.226,85	0,00
SADT - ECO TRANSTORACICO	1.187,57	0,00	1.217,83	2,55	1.199,93	-1,47	1.199,93	0,00
TRANSPORTE	1.188,44	0,00	1.188,44	0,00	1.188,44	0,00	1.188,44	0,00
ELEVADOR	1.116,00	0,00	1.116,00	0,00	1.116,00	0,00	1.116,00	0,00
STERRAD-CENTRAL MATERIAIS	967,49	0,00	1.020,54	5,48	1.020,54	0,00	1.020,54	0,00
SESMT	831,88	0,00	972,28	16,88	972,28	0,00	972,28	0,00
SADT - ECG	958,99	0,00	989,25	3,16	971,35	-1,81	971,35	0,00
SADT - TESTE ERGOMETRICO	958,99	0,00	989,25	3,16	971,35	-1,81	971,35	0,00
SADT - ECO DE STRESS	339,05	0,00	341,69	0,78	930,11	172,21	930,11	0,00
SADT - HOLTER	746,87	0,00	777,13	4,05	759,23	-2,30	759,23	0,00
SADT - MAPA	746,87	0,00	777,13	4,05	759,23	-2,30	759,23	0,00
SADT – ESPIROMETRIA	683,91	0,00	714,17	4,42	696,28	-2,51	696,28	0,00

continua

continuação

AGENDAMENTO	652,82	0,00	652,82	0,00	652,82	0,00	652,82	0,00
SADT - ULTRASSOM PROEXAMES	0,00	0,00	606,32	0,00	606,32	0,00	606,32	0,00
SADT - ECO TRANSESOFAGICO	502,01	0,00	532,28	6,03	514,38	-3,36	514,38	0,00
GERADOR	108,45	0,00	108,45	0,00	108,45	0,00	108,45	0,00
USINA DE OXIGÊNIO	89,15	0,00	89,15	0,00	89,15	0,00	89,15	0,00
TOTAL	274.883,27		285.788,49		287.742,84		305.438,50	

**APÊNDICE I - Relatório individualizado por centro de custos
produtivo – unidade de internação 3º andar**

CUSTOS	Mai./09		Jun./09		Jul./09		Ago./09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
CUSTOS DIRETOS								
<u>Pessoal</u>								
SALARIO	6.552,06	9,89	6.911,49	8,49	6.911,49	9,13	6.911,49	7,86
HORAS EXTRAS	28,00	0,04	61,60	0,08	65,00	0,09	65,00	0,07
GRATIFICAÇÕES	1.336,80	2,02	1.927,00	2,37	2.281,00	3,01	2.357,00	2,68
BENEFICIOS	377,50	0,57	321,14	0,39	460,54	0,61	510,60	0,58
ENCARGOS SOCIAIS E PROVISÕES	3.695,36	5,58	3.916,08	4,81	3.917,99	5,17	3.917,99	4,46
TOTAL:	11.989,72	18,10	13.137,31	16,14	13.636,02	18,00	13.762,08	15,66
<u>HONORARIOS MEDICOS</u>								
HONORARIOS MÉDICOS	1.186,56	1,79	4.906,60	6,03	3.356,70	4,43	4.893,76	5,57
TOTAL:	1.186,56	1,79	4.906,60	6,03	3.356,70	4,43	4.893,76	5,57
<u>MATERIAIS</u>								
DROGAS E MEDICAMENTOS	11.609,93	17,53	14.858,68	18,26	12.904,44	17,04	14.676,94	16,70
MATERIAIS HOSPITALARES	2.581,24	3,90	3.289,10	4,04	3.201,53	4,23	4.461,69	5,08
NUTRIÇÃO PARENTERAL	791,22	1,19	2.107,27	2,59	1.786,92	2,36	4.581,12	5,21
GENEROS ALIMENTICIOS	756,72	1,14	688,08	0,85	914,83	1,21	1.035,50	1,18
MATERIAIS DE EXPEDIENTE	45,65	0,07	70,52	0,09	71,01	0,09	30,86	0,04
MATERIAIS DE LIMPEZA	879,85	1,33	747,66	0,92	961,40	1,27	978,51	1,11

continua

continuação

MATERIAIS DESCARTAVEIS	753,14	1,14	623,75	0,77	767,33	1,01	891,84	1,01
MATERIAIS DE MANUTENCAO	35,52	0,05	66,32	0,08	17,03	0,02	6,44	0,01
OBRAS E REFORMAS	57,36	0,09	112,00	0,14	641,45	0,85	262,00	0,30
TECIDOS E CONFECÇOES (ENXOVAL)	209,19	0,32	209,19	0,26	205,69	0,27	206,11	0,23
TOTAL:	17.719,82	26,75	22.772,57	27,98	21.471,63	28,35	27.131,01	30,87
<u>CUSTOS GERAIS</u>								
DEPRECIACÃO	249,23	0,38	253,79	0,31	259,38	0,34	282,22	0,32
SERVICO DE TERCEIROS	7,40	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	35,00	0,04
MANUTENÇÃO PREVENTIVA	245,45	0,37	245,45	0,30	245,45	0,32	245,45	0,28
SERVIÇOS DE ESTERILIZAÇÃO	33,58	0,05	0,00	0,00	28,98	0,04	13,84	0,02
COMUNICAÇÃO E MARKETING	210,48	0,32	210,48	0,26	210,48	0,28	210,45	0,24
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS	45,74	0,07	11,25	0,01	8,95	0,01	38,95	0,04
CONDUÇÃO, TRANSPORTE E TAXI	15,00	0,02	0,00	0,00	21,00	0,03	15,78	0,02
BENS DE VALORES IRRELEVANTES	262,29	0,40	463,56	0,57	560,16	0,74	318,71	0,36
TOTAL:	1.069,17	1,61	1.184,53	1,46	1.334,40	1,76	1.160,40	1,32

continua

TOTAL CUSTOS DIRETOS:	31.965,27	48,25	42.001,01	51,61	39.798,75	52,55	46.947,25	53,41
CUSTOS INDIRETOS								
ENERGIA ELETRICA – CLINICA	1.755,90	2,65	1.660,75	2,04	1.393,21	1,84	1.854,81	2,11
AGUA E ESGOTO – CLINICA	45,21	0,07	68,40	0,08	49,90	0,07	56,27	0,06
ALUGUEL CLINICA	2.074,83	3,13	2.074,83	2,55	2.074,83	2,74	2.074,83	2,36
IPTU – CLINICA	152,54	0,23	152,54	0,19	152,54	0,20	152,54	0,17
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES	118,62	0,18	33,77	0,04	0,00	0,00	56,54	0,06
TOTAL:	4.147,10	6,26	3.990,29	4,90	3.670,48	4,85	4.194,99	4,77
TOTAL CUSTOS INDIRETOS:	4.147,10	6,26	3.990,29	4,90	3.670,48	4,85	4.194,99	4,77
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS	36.112,37	54,51	45.991,30	56,51	43.469,23	57,40	51.142,24	58,18
RATEIOS RECEBIDOS								
ADMINISTRAÇÃO	2.090,16	3,16	2.375,03	2,92	2.326,24	3,07	2.416,95	2,75
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	199,80	0,30	200,64	0,25	221,70	0,29	231,66	0,26
CENTRAL DE ABAST. DE AGUA	8,51	0,01	10,10	0,01	8,72	0,01	15,93	0,02
DEPARTAMENTO PESSOAL - D.P.	297,78	0,45	307,66	0,38	287,55	0,38	293,95	0,33
GERADOR	62,75	0,09	72,00	0,09	83,83	0,11	77,42	0,09
CENTRAL DE MATERIAIS ESTERILIZADOS -	231,66	0,35	188,83	0,23	138,95	0,18	98,61	0,11
FARMÁCIA	2.637,72	3,98	2.865,83	3,52	2.637,86	3,48	3.312,56	3,77
FINANCEIRO	223,79	0,34	298,28	0,37	370,33	0,49	331,46	0,38

continuação

SERVIÇO DE PROCESSAMENTO DE ROUPAS	2.846,52	4,30	4.506,37	5,54	3.111,66	4,11	3.796,86	4,32
MANUTENÇÃO	413,97	0,62	846,32	1,04	829,65	1,10	1.417,04	1,61
SERVIÇO DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA	3.993,34	6,03	4.752,43	5,84	4.701,45	6,21	4.360,27	4,96
RECUSOS DE GLOSAS	65,53	0,10	62,68	0,08	403,75	0,53	145,28	0,17
SERVIÇO DE HIGIENE E LIMPEZA	5.077,56	7,66	5.508,81	6,77	5.766,54	7,61	6.276,33	7,14
USINA DE OXIGÊNIO	71,50	0,11	62,02	0,08	59,53	0,08	59,59	0,07
RECEPÇÃO – INTERNAÇÃO	2.056,05	3,10	2.246,38	2,76	1.691,00	2,23	1.980,61	2,25
TRANSPORTE	48,08	0,07	33,45	0,04	66,60	0,09	27,91	0,03
CONTROLADORIA	233,28	0,35	287,24	0,35	259,53	0,34	285,88	0,33
SERVIÇO CTRL. INFECÇÃO HOSP.	192,78	0,29	179,07	0,22	99,43	0,13	118,74	0,14
ELEVADOR	108,94	0,16	123,97	0,15	114,27	0,15	114,11	0,13
COMUNICAÇÃO E MARKETING	179,42	0,27	224,32	0,28	226,74	0,30	227,91	0,26
SESMT	38,22	0,06	44,93	0,06	44,18	0,06	44,45	0,05
CENTRO DE ESTUDOS	343,32	0,52	424,13	0,52	363,84	0,48	327,52	0,37
FATURAMENTO	3.751,25	5,66	5.159,67	6,34	3.295,71	4,35	5.348,23	6,08
COMPRAS	30,61	0,05	59,72	0,07	55,21	0,07	58,41	0,07
ALMOXARIFADO	259,25	0,39	316,98	0,39	325,38	0,43	360,44	0,41

continua

continuação

SERVIÇO DE ARQUIVO MÉDICO - SAME	923,15	1,39	830,70	1,02	844,86	1,12	879,45	1,00
SUPERVISÃO DE ENFERMAGEM	1.997,17	3,01	1.737,69	2,14	1.793,26	2,37	1.674,56	1,91
RECURSOS HUMANOS	61,43	0,09	0,00	0,00	73,30	0,10	0,00	0,00
SEGURANÇA	430,74	0,65	342,78	0,42	339,53	0,45	412,52	0,47
AREAS COMUNS	1.260,76	1,90	1.321,33	1,62	1.726,23	2,28	2.061,85	2,35
TOTAL:	30.135,04	45,49	35.389,36	43,49	32.266,83	42,60	36.756,50	41,82
TOTAL RATEIOS RECEBIDOS:	30.135,04	45,49	35.389,36	43,49	32.266,83	42,60	36.756,50	41,82
TOTAL DIRETOS + IND + RATEIOS	66.247,41	100,00	81.380,66	100,00	75.736,06	100,00	87.898,74	100,00
(-) RATEIOS PRÓPRIOS	0,00		0,00		0,00		0,00	
CUSTO TOTAL DA UNIDADE	66.247,41		81.380,66		75.736,06		87.898,74	
PACIENTE - DIA	160,00		187,00		160,50		146,00	
CUSTO UNITÁRIO	414,05		435,19		471,88		602,05	
Nº DE FUNCIONÁRIOS	7,45		7,45		7,45		7,45	
Nº DE LEITOS	7		7		7		7	

**APENDICE J - Relatório individualizado por centro de custos auxiliar
– serviço de processamento de roupas**

CUSTOS	Mai./09		Jun./09		Jul./09		Ago./09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
CUSTOS DIRETOS								
SALARIO	6.100,00	20,70	6.520,04	16,70	6.520,04	20,96	6.520,04	19,00
HORAS EXTRAS	59,89	0,20	245,88	0,63	0,00	0,00	124,79	0,36
GRATIFICAÇÕES	20,00	0,07	1.246,00	3,19	304,00	0,98	600,00	1,75
BENEFICIOS	805,80	2,73	806,40	2,07	935,40	3,01	998,80	2,91
ENCARGOS SOCIAIS E PROVISÕES	3.459,39	11,74	3.799,74	9,73	3.661,65	11,77	3.731,73	10,87
TOTAL:	10.445,08	35,45	12.618,06	32,33	11.421,09	36,72	11.975,36	34,90
MATERIAIS								
DROGAS E MEDICAMENTOS	0,00	0,00	0,00	0,00	6,57	0,02	0,00	0,00
MATERIAIS HOSPITALARES	27,35	0,09	61,35	0,16	39,27	0,13	73,14	0,21
MATERIAIS DE EXPEDIENTE	0,32	0,00	1,85	0,00	242,31	0,78	0,00	0,00
MATERIAIS DE LIMPEZA	114,62	0,39	695,69	1,78	109,91	0,35	111,00	0,32
MATERIAIS DE LAVANDERIA	4.368,03	14,83	5.765,55	14,77	4.866,42	15,65	5.077,44	14,80
MATERIAIS DESCARTAVEIS	1.040,03	3,53	1.160,91	2,97	861,09	2,77	1.181,03	3,44
MATERIAIS DE MANUTENCAO	196,40	0,67	486,00	1,25	140,50	0,45	61,36	0,18
OBRAS E REFORMAS	9,90	0,03	247,32	0,63	45,65	0,15	57,69	0,17
TECIDOS E CONFECÇÕES (ENXOVAL)	103,89	0,35	103,89	0,27	103,89	0,33	458,19	1,34
TOTAL:	5.860,54	19,89	8.522,56	21,83	6.415,61	20,63	7.019,85	20,46

continua

continuação

<u>CUSTOS GERAIS</u>								
DEPRECIÇÃO	24,49	0,08	47,24	0,12	47,24	0,15	47,24	0,14
SERVICO DE TERCEIROS	14,80	0,05	70,00	0,18	0,00	0,00	0,00	0,00
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS	147,00	0,50	209,86	0,54	209,86	0,67	209,86	0,61
CURSOS E TREINAMENTOS	23,00	0,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BENS DE VALORES IRRELEVANTES	0,00	0,00	128,60	0,33	0,00	0,00	17,00	0,05
TOTAL:	209,29	0,71	455,70	1,17	257,10	0,83	274,10	0,80
TOTAL CUSTOS DIRETOS:	16.514,91	56,05	21.596,32	55,33	18.093,80	58,17	19.269,31	56,15
CUSTOS INDIRETOS								
ENERGIA ELETRICA - CLINICA II	1.300,68	4,41	1.284,27	3,29	981,21	3,15	954,39	2,78
AGUA E ESGOTO - CLINICA	4.213,88	14,30	6.374,77	16,33	4.650,17	14,95	5.244,58	15,28
ALUGUEL CLINICA	330,41	1,12	330,41	0,85	330,41	1,06	330,41	0,96
ALUGUEL MANUT, LAV,ALMOX , FARMA, LIMP	89,65	0,30	89,65	0,23	89,65	0,29	89,65	0,26
TOTAL:	6.020,85	20,43	8.120,70	20,81	6.075,73	19,53	6.666,30	19,43
TOTAL CUSTOS INDIRETOS:	6.020,85	20,43	8.120,70	20,81	6.075,73	19,53	6.666,30	19,43
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS	22.535,76	76,49	29.717,02	76,14	24.169,53	77,70	25.935,61	75,57
RATEIOS RECEBIDOS								
ADMINISTRAÇÃO	2.805,58	9,52	3.299,54	8,45	3.231,76	10,39	3.357,77	9,78
CENTRAL DE ABAST. DE AGUA	793,35	2,69	941,54	2,41	813,11	2,61	1.484,61	4,33

continua

								continuação
DEPARTAMENTO PESSOAL - D.P.	399,70	1,36	427,42	1,10	399,48	1,28	408,38	1,19
FARMÁCIA	2,44	0,01	3,80	0,01	6,16	0,02	5,67	0,02
FINANCEIRO	116,85	0,40	152,94	0,39	167,49	0,54	134,72	0,39
SERVIÇO DE PROCESSAMENTO DE ROUPAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	18,39	0,05
MANUTENÇÃO	290,22	0,99	668,89	1,71	0,00	0,00	424,93	1,24
SERVIÇO DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA	1.810,51	6,14	2.797,17	7,17	1.579,23	5,08	1.727,24	5,03
TRANSPORTE	0,00	0,00	220,20	0,56	0,00	0,00	0,00	0,00
CONTROLADORIA	121,80	0,41	147,28	0,38	117,38	0,38	116,19	0,34
COMUNICAÇÃO E MARKETING	93,68	0,32	115,02	0,29	102,55	0,33	92,63	0,27
SESMT	51,30	0,17	62,42	0,16	61,37	0,20	61,75	0,18
COMPRAS	76,53	0,26	71,66	0,18	36,81	0,12	33,38	0,10
ALMOXARIFADO	96,63	0,33	141,89	0,36	91,06	0,29	122,49	0,36
SEGURANÇA	68,59	0,23	54,59	0,14	54,07	0,17	65,69	0,19
AREAS COMUNS	200,77	0,68	210,42	0,54	274,89	0,88	328,34	0,96
TOTAL:	6.927,95	23,51	9.314,78	23,86	6.935,36	22,30	8.382,18	24,43
TOTAL RATEIOS RECEBIDOS:	6.927,95	23,51	9.314,78	23,86	6.935,36	22,30	8.382,18	24,43
TOTAL DIRETOS + IND + RATEIOS	29.463,71	100,00	39.031,80	100,00	31.104,89	100,00	34.317,79	100,00
(-) RATEIOS PRÓPRIOS	0,00		0,00		0,00		18,39	
CUSTO TOTAL DA UNIDADE	29.463,71		39.031,80		31.104,89		34.299,40	

continua

continuação

KG DE ROUPAS	20.184,00		18.882,00		20.202,40		18.659,90	
CUSTO UNITÁRIO	1,46		2,07		1,54		1,84	
Nº DE FUNCIONÁRIOS	10,00		10,35		10,35		10,35	

**APENDICE K - Relatório de demonstração do custo unitário dos
centro de custos**

CENTROS DE RESULTADO	MÊS	Nº DE FUNC.	CUSTOS DIRETOS E INDIETOS				RATEIOS RECEBIDOS AUX. ADM.	CUSTO TOTAL	QTDE PROD.	CUSTO UNIT C/ MAT/ MED	CONSUMO DE MAT/ MED	HONORARIOS	CUSTO UNIT S/ HON. E S/ MAT/ MED
			CUSTOS C/ PESSOAL	CUSTOS C/ MATERIAIS	CUSTOS GERAIS/ IND.	SUB-TOTAL CUSTOS							
UNIDADE DE INTERNAÇÃO 2º ANDAR	Mai	24	48.429,03	69.264,64	14.840,34	132.534,01	108.241,30	240.775,31	815,50	295,25	66.013,11	6.191,91	206,71
	Jun	22	49.533,72	72.133,69	15.361,84	137.029,25	112.220,65	249.249,90	871,50	286,00	68.546,61	6.487,07	199,90
UNIDADE DE PRODUÇÃO (PACIENTE - DIA)	Jul	23	61.909,56	79.258,58	13.504,30	154.672,44	111.180,56	265.853,00	785,50	338,45	74.265,66	12.667,74	227,78
	Ago	21	51.712,02	100.748,46	12.872,80	165.333,28	112.154,90	277.488,18	765,50	362,49	95.111,73	8.040,14	227,74
MÉDIA		22	52.896,08	80.351,34	14.144,82	147.392,24	110.949,35	258.341,60	809,50	319,14	75.984,28	8.346,72	214,96
UNIDADE DE INTERNAÇÃO 3º ANDAR	Mai	7	13.176,28	17.719,82	5.216,27	36.112,37	30.135,04	66.247,41	160,00	414,05	14.982,39	1.186,56	312,99
	Jun	7	18.043,91	22.772,57	5.174,82	45.991,30	35.389,36	81.380,66	187,00	435,19	20.255,05	4.906,60	300,64
UNIDADE DE PRODUÇÃO (PACIENTE - DIA)	Jul	7	16.992,72	21.471,63	5.004,88	43.469,23	32.266,83	75.736,06	160,50	471,88	17.892,89	3.356,70	339,48
	Ago	7	18.655,84	27.131,01	5.355,39	51.142,24	36.756,50	87.898,74	146,00	602,05	23.719,75	4.893,76	406,06
MÉDIA		7	16.717,19	22.273,76	5.187,84	44.178,79	33.636,93	77.815,72	163,38	476,30	19.212,52	3.585,91	336,75
CENTRO DE TERAPIA INTENSIVA - C.T.I.	Mai	21	79.894,43	138.045,37	14.108,99	232.048,79	59.614,82	291.663,61	296,00	985,35	136.548,36	0,00	524,04
	Jun	21	82.259,71	100.860,21	9.443,16	192.563,08	62.613,73	255.176,81	176,00	1.449,87	98.781,70	0,00	888,61
UNIDADE DE PRODUÇÃO (PACIENTE - DIA)	Jul	21	82.469,81	97.184,89	9.782,46	189.437,16	65.204,06	254.641,22	209,00	1.218,38	95.067,47	0,00	763,51
	Ago	21	87.704,29	99.241,16	10.634,94	197.580,39	68.917,63	266.498,02	230,00	1.158,69	97.531,78	0,00	734,64
MÉDIA		21	83.082,06	108.832,91	10.992,39	202.907,36	64.087,56	266.994,92	227,75	1.172,32	106.982,33	0,00	702,58

continua

continuação

UNIDADE CORONARIA- NA - UCO UNIDADE DE PRODUÇÃO (PACIENTE - DIA)	Mai	22	77.473,97	64.842,15	4.353,56	146.669,68	58.785,29	205.454,97	259,50	791,73	63.825,42	0,00	545,78
	Jun	22	81.089,29	48.358,50	3.832,68	133.280,47	56.142,46	189.422,93	241,50	784,36	46.777,74	0,00	590,66
	Jul	22	82.997,01	56.776,25	4.149,95	143.923,21	57.283,34	201.206,55	300,50	669,57	55.227,42	0,00	485,79
	Ago	22	85.184,07	68.824,14	5.189,05	159.197,26	63.078,35	222.275,61	273,00	814,20	67.498,80	0,00	566,95
MÉDIA		22	81.686,09	59.700,26	4.381,31	145.767,65	58.822,36	204.590,01	268,63	761,62	58.332,35	0,00	544,47
CENTRO CIRÚRGICO - C.C. U.P. (HORAS CIRÚRGICAS)	Mai	18	66.096,28	246.674,56	16.523,96	329.294,80	64.854,26	394.149,06	442,00	891,74	243.603,58	39.149,17	252,03
	Jun	18	54.602,80	209.853,99	11.503,58	275.960,37	68.419,16	344.379,53	380,52	905,03	206.805,54	26.849,76	290,98
	Jul	17	44.325,65	93.300,40	11.585,31	149.211,36	62.090,37	211.301,73	430,00	491,40	90.109,76	16.410,83	243,68
	Ago	18	51.146,99	76.151,32	12.067,28	139.365,59	59.639,07	199.004,66	325,00	612,32	73.589,53	21.408,91	320,02
MÉDIA		17	54.042,93	156.495,07	12.920,03	223.458,03	63.750,72	287.208,74	396,25	724,82	153.527,10	25.954,67	271,87
SADT – HEMODINA- MICA U.P. (EXAMES)	Mai	4	86.419,78	182.183,15	13.734,78	282.337,71	21.404,83	303.742,54	91,00	3.337,83	180.561,07	76.692,77	510,86
	Jun	4	56.660,81	332.402,64	13.019,10	402.082,55	24.856,79	426.939,34	87,00	4.907,35	331.953,63	46.737,45	554,58
	Jul	4	73.560,95	245.401,41	13.111,49	332.073,85	23.384,56	355.458,41	96,00	3.702,69	244.103,45	63.425,45	499,27
	Ago	4	83.298,75	288.675,52	14.112,33	386.086,60	24.756,98	410.843,58	95,00	4.324,67	288.103,04	72.969,53	523,91
MÉDIA		4	74.985,07	262.165,68	13.494,42	350.645,18	23.600,79	374.245,97	90,75	4.123,92	261.180,30	64.956,30	530,13

continua

													continuação	
PROCARDIO I U.P. (CONSULTAS)	Mai	4	34.566,71	778,50	9.155,01	44.500,22	13.088,16	57.588,38	818,00	70,40	102,93	29.553,95	34,15	
	Jun	4	34.829,85	804,17	8.826,78	44.460,80	13.296,19	57.756,99	795,00	72,65	30,32	29.900,09	35,00	
	Jul	4	39.130,57	754,77	8.742,55	48.627,89	14.680,98	63.308,87	891,00	71,05	37,21	33.932,58	32,93	
	Ago	4	38.324,58	1.112,67	8.691,01	48.128,26	15.029,77	63.158,03	901,00	70,10	130,99	33.137,55	33,17	
MÉDIA	4	36.712,93	862,53	8.853,84	46.429,29	14.023,78	60.453,07	851,25	71,02	75,36	31.631,04	33,77		
PROCARDIO II U.P.(CONSULTAS)	Mai	3	42.666,66	1.945,29	4.136,13	48.748,08	13.113,24	61.861,32	1.150,00	53,79	88,29	38.780,19	19,99	
	Jun	3	41.575,88	870,92	3.875,51	46.322,31	10.401,77	56.724,08	1.129,00	50,24	33,29	37.824,31	16,71	
	Jul	3	46.013,18	928,75	3.280,27	50.222,20	11.538,00	61.760,20	1.255,00	49,21	124,15	42.045,46	15,61	
	Ago	3	37.539,31	972,41	3.456,96	41.968,68	9.620,10	51.588,78	1.001,00	51,54	64,19	33.396,76	18,11	
MÉDIA	3	41.948,76	1.179,34	3.687,22	46.815,32	11.168,28	57.983,59	1.133,75	51,14	77,48	38.011,68	17,55		
PRONTO SOCORRO - P.S. U.P. (ATENDIMENTOS)	Mai	12	68.441,82	11.925,92	4.958,41	85.326,15	46.790,44	132.116,59	2.222,00	59,46	11.670,61	0,00	54,21	
	Jun	13	56.540,56	12.022,79	4.953,73	73.517,08	45.249,68	118.766,76	2.032,00	58,45	11.540,95	0,00	52,77	
	Jul	13	68.873,21	14.672,82	4.126,15	87.672,18	45.201,43	132.873,61	2.295,00	57,90	13.543,44	0,00	52,00	
	Ago	13	69.572,45	15.609,60	4.964,72	90.146,77	56.075,92	146.222,69	2.607,00	56,09	14.787,02	0,00	50,42	
MÉDIA	13	65.857,01	13.557,78	4.750,75	84.165,55	48.329,37	132.494,91	2.289,00	57,88	12.885,51	0,00	52,25		
SADT - RESSONÂNCIA MAGNÉTICA U.P. (EXAMES)	Mai	3	49.391,16	16.201,87	82.727,01	148.320,04	8.059,81	156.379,85	295,00	530,10	7.809,49	36.098,73	381,26	
	Jun	4	60.295,59	23.163,19	84.056,75	167.515,53	8.570,10	176.085,63	379,00	464,61	9.461,73	44.836,73	321,34	
	Jul	5	70.975,78	28.168,47	81.561,17	180.705,42	9.502,88	190.208,30	416,00	457,23	10.773,29	49.876,94	311,44	

continua

continuação

	Ago	5	65.412,94	22.368,60	85.288,03	173.069,57	14.080,37	187.149,94	406,00	460,96	11.018,09	42.790,51	328,43
MÉDIA		4	61.518,87	22.475,53	83.408,24	167.402,64	10.053,29	177.455,93	374,00	474,48	9.765,65	43.400,73	332,33
SADT - ULTRASSOM PROEXAMES U.P. (EXAMES)	Mai	0	0,00	0,00	3.155,80	3.155,80	11,85	3.167,65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jun	1	982,76	130,39	3.155,80	4.268,95	418,76	4.687,71	32,00	146,49	0,00	0,00	146,49
	Jul	1	3.421,68	12,15	3.204,89	6.638,72	1.376,38	8.015,10	103,00	77,82	0,00	2.352,29	54,98
	Ago	1	5.602,89	16,70	3.155,80	8.775,39	1.529,04	10.304,43	64,00	161,01	16,70	4.516,03	90,18
MÉDIA		1	2.501,83	39,81	3.168,07	5.709,72	834,01	6.543,72	49,75	131,53	4,17	1.717,08	96,93
SADT - RAIOS X U.P. (QUANTIDADE DE CH'S DO RAIO-X)	Mai	5	21.912,09	3.633,34	2.795,68	28.341,11	11.034,57	39.375,68	63.205,00	0,62	680,90	7.624,46	0,49
	Jun	5	21.907,35	4.366,47	1.951,25	28.225,07	11.165,15	39.390,22	65.450,00	0,60	407,82	7.826,78	0,48
	Jul	5	24.335,36	5.156,41	2.319,73	31.811,50	12.486,00	44.297,50	82.420,00	0,54	772,07	9.943,51	0,41
	Ago	5	23.402,18	5.011,64	3.129,04	31.542,86	12.920,69	44.463,55	81.467,00	0,55	334,00	10.020,74	0,42
MÉDIA		5	22.889,25	4.541,97	2.548,93	29.980,13	11.901,60	41.881,74	73.135,50	0,57	548,70	8.853,87	0,44
SADT - TOMOGRAFIA U.P. (EXAMES)	Mai	4	18.484,13	6.663,44	24.124,58	49.272,15	7.287,65	56.559,80	237,00	238,65	2.915,44	11.866,56	176,28
	Jun	4	19.354,47	7.091,25	23.970,70	50.416,42	7.374,53	57.790,95	233,00	248,03	2.963,64	12.266,13	182,67
	Jul	4	18.926,60	7.356,88	23.577,95	49.861,43	7.282,34	57.143,77	244,00	234,20	3.307,90	12.169,93	170,76
	Ago	4	16.117,10	4.757,39	24.404,76	45.279,25	8.014,39	53.293,64	187,00	284,99	2.173,37	9.505,26	222,54
MÉDIA		4	18.220,58	6.467,24	24.019,50	48.707,31	7.489,73	56.197,04	225,25	249,49	2.840,09	11.451,97	186,04

SADT – ULTRASONO- GRAFIA U.P. (EXAMES)	Mai	0	0,00	507,89	298,33	806,22	1.519,10	2.325,32	0,00	0,00	76,23	0,00	0,00
	Jun	0	0,00	585,29	301,30	886,59	1.437,05	2.323,64	0,00	0,00	126,83	0,00	0,00
	Jul	0	0,00	626,12	248,05	874,17	1.351,01	2.225,18	0,00	0,00	98,02	0,00	0,00
	Ago	0	0,00	636,07	329,26	965,33	1.750,86	2.716,19	0,00	0,00	114,78	0,00	0,00
MÉDIA		0	0,00	588,84	294,24	883,08	1.514,51	2.397,58	0,00	0,00	103,97	0,00	0,00
SADT - ECO- TRANSESO- FAGICO U.P. (EXAMES)	Mai	1	3.096,16	762,24	1.224,07	5.082,47	1.064,58	6.147,05	14,00	439,07	443,29	1.866,85	274,06
	Jun	1	2.558,22	1.049,52	1.116,11	4.723,85	1.016,76	5.740,61	8,00	717,58	706,84	1.153,33	485,06
	Jul	1	2.171,15	486,95	1.115,77	3.773,87	922,43	4.696,30	6,00	782,72	486,95	982,77	537,76
	Ago	1	3.040,98	377,66	1.230,51	4.649,15	1.705,53	6.354,68	13,00	488,82	355,36	1.643,05	335,10
MÉDIA		1	2.716,63	669,09	1.171,62	4.557,33	1.177,33	5.734,66	10,25	559,48	498,11	1.411,50	373,18
SADT - ECO DE STRESS U.P. (EXAMES)	Mai	0	2.427,48	714,12	960,00	4.101,60	1.144,15	5.245,75	16,00	327,86	714,12	1.870,32	166,33
	Jun	0	3.280,52	1.054,04	687,37	5.021,93	1.186,81	6.208,74	24,00	258,70	968,95	2.658,01	107,57
	Jul	1	4.631,51	1.226,26	662,94	6.520,71	1.378,44	7.899,15	21,00	376,15	863,71	2.807,78	201,32
	Ago	1	4.588,14	1.441,08	678,75	6.707,97	1.496,72	8.204,69	17,00	482,63	1.205,94	2.543,11	262,10
MÉDIA		1	3.731,91	1.108,88	747,27	5.588,05	1.301,53	6.889,58	19,50	353,31	938,18	2.469,81	178,54
SADT - ECG U.P. (EXAMES)	Mai	1	4.787,23	821,68	472,37	6.081,28	5.819,41	11.900,69	637,00	18,68	431,34	2.947,91	13,38
	Jun	1	4.496,86	245,23	1.032,39	5.774,48	5.367,11	11.141,59	628,00	17,74	208,36	2.572,89	13,31
	Jul	1	4.967,35	443,45	415,31	5.826,11	5.269,52	11.095,63	746,00	14,87	403,54	3.157,39	10,10
	Ago	1	5.121,74	832,89	493,39	6.448,02	5.817,64	12.265,66	689,00	17,80	265,17	3.233,91	12,72
MÉDIA		1	4.843,30	585,81	603,36	6.032,47	5.568,42	11.600,89	675,00	17,19	327,10	2.978,02	12,29

SADT - ECO TRANSTORACI CO U.P. (EXAMES)	Mai	2	47.184,79	742,69	5.789,92	53.717,40	7.148,96	60.866,36	669,00	90,98	287,53	44.925,48	23,40
	Jun	2	42.280,18	1.673,30	5.583,47	49.536,95	6.826,70	56.363,65	661,00	85,27	147,91	39.546,26	25,22
	Jul	2	44.023,69	1.764,52	5.527,85	51.316,06	6.442,50	57.758,56	738,00	78,26	299,77	41.899,07	21,08
	Ago	2	40.627,22	540,46	5.383,94	46.551,62	5.481,84	52.033,46	567,00	91,77	167,22	38.543,37	23,50
MÉDIA		2	43.528,97	1.180,24	5.571,30	50.280,51	6.475,00	56.755,51	658,75	86,16	225,61	41.228,54	23,23
SADT - ESPIROMETRI A U.P. (EXAMES)	Mai	1	5.081,89	63,30	358,03	5.503,22	2.026,94	7.530,16	182,00	41,37	12,67	3.717,34	20,88
	Jun	1	5.091,37	617,77	355,88	6.065,02	1.991,35	8.056,37	180,00	44,76	82,58	3.681,38	23,85
	Jul	1	7.157,64	411,86	458,27	8.027,77	2.100,57	10.128,34	260,00	38,96	8,38	5.841,25	16,46
	Ago	1	6.571,99	1.088,25	469,69	8.129,93	2.306,35	10.436,28	215,00	48,54	56,37	5.125,81	24,44
MÉDIA		1	5.975,72	545,29	410,47	6.931,49	2.106,30	9.037,79	209,25	43,19	40,00	4.591,45	21,06
SADT - HOLTER U.P. (EXAMES)	Mai	1	7.199,70	1.650,47	327,72	9.177,89	1.297,52	10.475,41	80,00	130,94	184,25	5.914,48	54,71
	Jun	1	6.640,84	576,77	295,66	7.513,27	1.149,90	8.663,17	55,00	157,51	119,32	5.306,49	58,86
	Jul	1	6.788,44	499,70	341,15	7.629,29	1.294,59	8.923,88	104,00	85,81	100,38	5.354,74	33,35
	Ago	1	8.605,04	828,64	386,36	9.820,04	1.407,95	11.227,99	86,00	130,56	290,47	7.119,99	44,39
MÉDIA		1	7.308,50	888,89	337,72	8.535,12	1.287,49	9.822,61	81,25	120,89	173,61	5.923,92	45,85

SADT - MAPA U.P. (EXAMES)	Mai	1	9.360,40	634,36	708,01	10.702,77	1.491,00	12.193,77	116,00	105,12	57,20	8.091,98	34,87
	Jun	1	8.595,86	267,83	144,85	9.008,54	1.344,42	10.352,96	101,00	102,50	64,28	7.271,11	29,88
	Jul	1	10.532,62	483,96	220,68	11.237,26	1.430,96	12.668,22	137,00	92,47	32,14	9.236,62	24,81
	Ago	1	10.775,32	561,64	171,79	11.508,75	1.543,69	13.052,44	129,00	101,18	32,14	9.514,57	27,18
MÉDIA		1	9.816,05	486,95	311,33	10.614,33	1.452,52	12.066,85	120,75	99,93	46,44	8.528,57	28,92
SADT - TESTE ERGOME- TRICO U.P. (EXAMES)	Mai	1	15.423,55	2.077,35	1.423,35	18.924,25	5.391,57	24.315,82	423,00	57,48	1.266,22	13.663,46	22,19
	Jun	1	15.364,83	2.572,19	1.265,82	19.202,84	5.044,99	24.247,83	401,00	60,47	1.416,40	13.417,53	23,48
	Jul	1	16.148,06	2.887,80	1.054,86	20.090,72	5.012,74	25.103,46	428,00	58,65	1.666,24	14.143,95	21,71
	Ago	1	17.059,24	2.497,10	1.162,27	20.718,61	5.522,05	26.240,66	414,00	63,38	1.763,26	15.140,48	22,55
MÉDIA		1	15.998,92	2.508,61	1.226,57	19.734,10	5.242,84	24.976,94	416,50	59,97	1.528,03	14.091,35	22,47
FISIOTE- RÁPIA U.P. (SESSÕES)	Mai	7	13.623,91	52,95	494,43	14.171,29	5.315,31	19.486,60	1.793,00	10,87	0,00	0,00	10,87
	Jun	7	13.458,17	52,26	280,90	13.791,33	5.637,35	19.428,68	1.210,00	16,06	0,00	0,00	16,06
	Jul	7	15.152,83	88,19	325,16	15.566,18	5.413,48	20.979,66	1.323,00	15,86	0,00	0,00	15,86
	Ago	7	14.224,11	46,49	304,12	14.574,72	6.173,29	20.748,01	1.474,00	14,08	0,00	0,00	14,08
MÉDIA		7	14.114,76	59,97	351,15	14.525,88	5.634,86	20.160,74	1.450,00	13,90	0,00	0,00	13,90

SADT - AGENCIA TRANSFUSIONAL U.P. (BOLSAS TRANSFUNDIDAS)	Mai	4	6.609,55	754,25	650,24	8.014,04	3.115,63	11.129,67	133,00	83,68	694,27	0,00	78,46
	Jun	4	5.951,86	691,06	698,13	7.341,05	3.538,20	10.879,25	359,00	30,30	602,11	0,00	28,63
	Jul	4	6.077,62	913,66	523,29	7.514,57	3.785,94	11.300,51	145,00	77,93	857,39	0,00	72,02
	Ago	4	6.055,95	1.100,68	789,01	7.945,64	5.096,89	13.042,53	203,00	64,25	1.053,48	0,00	59,06
MÉDIA		4	6.173,74	864,91	665,17	7.703,82	3.884,16	11.587,99	210,00	55,18	801,81	0,00	51,36
SADT - LAB. DE ANÁLISES CLÍNICAS U.P. (TERCEIRIZADO)	Mai	0	0,00	0,00	1.980,44	1.980,44	891,90	2.872,34	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jun	0	0,00	0,00	1.981,90	1.981,90	1.172,11	3.154,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jul	0	0,00	0,00	1.936,11	1.936,11	1.091,26	3.027,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Ago	0	0,00	0,00	1.960,35	1.960,35	1.488,76	3.449,11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MÉDIA		0	0,00	0,00	1.964,70	1.964,70	1.161,01	3.125,71	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ESTACIONAMENTO	Mai	3	3.882,61	61,60	12.191,93	16.136,14	11.422,88	27.559,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jun	3	4.240,92	13,98	11.940,24	16.195,14	11.026,17	27.221,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jul	3	4.263,39	25,18	11.893,23	16.181,80	12.753,24	28.935,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Ago	3	4.370,65	8,40	11.983,28	16.362,33	14.714,79	31.077,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MÉDIA		3	4.189,39	27,29	12.002,17	16.218,85	12.479,27	28.698,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
OBRAS E REFORMAS SUB-SOLO	Mai	0	0,00	3.085,50	561,05	3.646,55	1.926,67	5.573,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jun	0	0,00	314,85	20,74	455,44	20,26	355,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jul	0	0,00	2,36	20,39	22,75	5,39	28,14	0,00	0,00	2,36	0,00	0,00
	Ago	0	0,00	77,27	78,94	156,21	323,87	480,08	0,00	0,00	77,27	0,00	0,00
MÉDIA		0	0,00	899,96	170,28	1.070,24	485,14	1.555,38	0,00	0,00	19,91	0,00	0,00

REFEIÇÕES PAGAS	Mai	0	0,00	0,00	0,00	0,00	150,28	150,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jun	0	0,00	0,00	0,00	0,00	91,55	91,55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Jul	0	0,00	0,00	0,00	0,00	76,00	76,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MÉDIA	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	105,94	105,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL GERAL	Mai							2.216.853,63					
	Jun							2.252.100,57					
	Jul							2.126.649,76					
	Ago							2.231.518,75					
MÉDIA							2.206.780,68						

APÊNDICE L - Conta do paciente

DADOS DO PACIENTE									
ATENDIMENTO: 0906005439					TIPO DE ACOMODAÇÃO: apartamento				
CONVÊNIO: Boa saúde S/A					CÓD. PROCED. PRINC.: 31009115 Herniorrafia				
PLANO: Cobertura total					ENTRADA: 20/06/2009 6:39 h SAÍDA: 24/06/2009 9:50 h				
MÉDICO: Fulano de tal					ESPECIALIDADE: Cirurgia geral				
GRUPO FATURAMENTO: MATERIAIS E MEDICAMENTOS									
Data	Hora	Código	Descrição	Quantidade	Preço Unitário	Preço Total	Custo Unitário	Custo Total	Resultado
20/6/2009			ABOCATH Nº 20 (INSYTE)	1	R\$ 3,90	R\$ 3,90	R\$ 1,76	R\$ 1,76	R\$ 2,14
20/6/2009			AGUA DESTILADA 10 ML AMP - H.ISTAR	8	R\$ 0,64	R\$ 5,12	R\$ 0,09	R\$ 0,68	R\$ 4,44
20/6/2009			AGULHA DESCARTAVEL 25 X 07 MM	1	R\$ 0,16	R\$ 0,16	R\$ 0,04	R\$ 0,04	R\$ 0,12
20/6/2009			AGULHA DESCARTAVEL 30 X 08 MM	2	R\$ 0,16	R\$ 0,32	R\$ 0,04	R\$ 0,08	R\$ 0,24
20/6/2009			AGULHA DESCARTAVEL 40 X 12 MM	3	R\$ 0,16	R\$ 0,48	R\$ 0,07	R\$ 0,21	R\$ 0,27
20/6/2009			CANULA ENDOTRAQUEAL C/ BALAO Nº 8,5	1	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 4,81	R\$ 4,81	R\$ 5,19
20/6/2009			CATETER OXIGENIO TIPO OCULOS (48H)	1	R\$ 1,30	R\$ 1,30	R\$ 0,66	R\$ 0,66	R\$ 0,64
20/6/2009			CEFAZOLINA 1 G FA	2	R\$ 6,25	R\$ 12,50	R\$ 0,98	R\$ 1,96	R\$ 10,54
20/6/2009			DEXAMETASONA 10 MG/2,5 ML AMP	1	R\$ 1,86	R\$ 1,86	R\$ 0,37	R\$ 0,37	R\$ 1,49
20/6/2009			DIMORF 10 MG/1 ML AMP	1	R\$ 3,16	R\$ 3,16	R\$ 0,74	R\$ 0,74	R\$ 2,42
20/6/2009			DIMORF 2 MG/2 ML AMP	1	R\$ 4,78	R\$ 4,78	R\$ 1,04	R\$ 1,04	R\$ 3,74
20/6/2009			DIPIRONA 1 G/2 ML AMP	2	R\$ 0,65	R\$ 1,30	R\$ 0,23	R\$ 0,46	R\$ 0,84
20/6/2009			DIPRIVAN 2% 1 G/50 ML SERINGA	2	R\$ 301,19	R\$ 602,38	R\$ 201,00	R\$ 402,00	R\$ 200,38
20/6/2009			ELETRODO CARDIO DESCARTAVEL C/ GEL	5	R\$ 0,80	R\$ 4,00	R\$ 0,33	R\$ 1,65	R\$ 2,35
20/6/2009			EQUIPO INTRAFIX IL (SORO) B.BRAUN	2	R\$ 3,02	R\$ 6,04	R\$ 1,38	R\$ 2,76	R\$ 3,28

continua

continuação

20/6/2009		EXTENSOR / PERFUSOR ST20 120CM-	2	R\$ 3,57	R\$ 7,14	R\$ 2,50	R\$ 5,00	R\$ 2,14
20/6/2009		FENTANEST 0,1 MG/2 ML AMP	2	R\$ 4,41	R\$ 8,82	R\$ 0,63	R\$ 1,26	R\$ 7,56
20/6/2009		LAMINA DE BISTURI Nº 15 (FEATHER)	1	R\$ 1,35	R\$ 1,35	R\$ 1,07	R\$ 1,07	R\$ 0,28
20/6/2009		LUVA ESTERIL Nº 7,0	1	R\$ 1,15	R\$ 1,15	R\$ 0,78	R\$ 0,78	R\$ 0,38
20/6/2009		LUVA ESTERIL Nº 7,5	1	R\$ 1,15	R\$ 1,15	R\$ 0,73	R\$ 0,73	R\$ 0,43
20/6/2009		LUVA ESTERIL Nº 8,5	1	R\$ 1,15	R\$ 1,15	R\$ 0,84	R\$ 0,84	R\$ 0,31
20/6/2009		MONOCRYL 4-0 AG3/8 1,9CM 45CM - Y496G	1	R\$ 34,00	R\$ 34,00	R\$ 18,71	R\$ 18,71	R\$ 15,29
20/6/2009		POLIFIX 2 VIAS	2	R\$ 2,76	R\$ 5,52	R\$ 1,75	R\$ 3,50	R\$ 2,02
20/6/2009		PROLENE 2-0 AG1/2 26MM 75CM - 8411T	1	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 6,08	R\$ 6,08	R\$ 3,92
20/6/2009		RAPIFEN 2,72 MG/5 ML AMP	1	R\$ 29,16	R\$ 29,16	R\$ 11,00	R\$ 11,00	R\$ 18,16
20/6/2009		SERINGA DESCARTAVEL 10 ML	1	R\$ 0,37	R\$ 0,37	R\$ 0,24	R\$ 0,24	R\$ 0,13
20/6/2009		SERINGA DESCARTAVEL 20 ML	3	R\$ 0,60	R\$ 1,80	R\$ 0,36	R\$ 1,08	R\$ 0,72
20/6/2009		SF 0,9% SISTEMA FECHADO 500 ML	1	R\$ 6,21	R\$ 6,21	R\$ 1,99	R\$ 1,99	R\$ 4,22
20/6/2009		SOL. RINGER C/ LACTATO SIST FECH 500 ML	5	R\$ 7,36	R\$ 36,80	R\$ 1,95	R\$ 9,75	R\$ 27,05
20/6/2009		TORADOL 30 MG AMP	1	R\$ 7,00	R\$ 7,00	R\$ 4,59	R\$ 4,59	R\$ 2,41
20/6/2009		TORNEIRINHA ROTATIVA 3 VIAS	1	R\$ 2,60	R\$ 2,60	R\$ 0,45	R\$ 0,45	R\$ 2,15
20/6/2009		ULTIVA 2 MG AMP	3	R\$ 55,70	R\$ 167,10	R\$ 29,00	R\$ 87,00	R\$ 80,10
20/6/2009		DIPIRONA 1 G/2 ML AMP	2	R\$ 0,65	R\$ 1,30	R\$ 0,23	R\$ 0,46	R\$ 0,84
20/6/2009		DIPRIVAN 2% 1 G/50 ML SERINGA	2	R\$ 301,19	R\$ 602,38	R\$ 201,00	R\$ 402,00	R\$ 200,38
20/6/2009		ELETRODO CARDIO DESCARTAVEL C/ GEL	5	R\$ 0,80	R\$ 4,00	R\$ 0,33	R\$ 1,65	R\$ 2,35
20/6/2009		EQUIPO INTRAFIX IL (SORO) B.BRAUN	2	R\$ 3,02	R\$ 6,04	R\$ 1,38	R\$ 2,76	R\$ 3,28

continua

continuação

20/6/2009		EXTENSOR / PERFUSOR ST20 120CM-	2	R\$ 3,57	R\$ 7,14	R\$ 2,50	R\$ 5,00	R\$ 2,14
20/6/2009		FENTANEST 0,1 MG/2 ML AMP	2	R\$ 4,41	R\$ 8,82	R\$ 0,63	R\$ 1,26	R\$ 7,56
20/6/2009		LAMINA DE BISTURI Nº 15 (FEATHER)	1	R\$ 1,35	R\$ 1,35	R\$ 1,07	R\$ 1,07	R\$ 0,28
20/6/2009		LUVA ESTERIL Nº 7,0	1	R\$ 1,15	R\$ 1,15	R\$ 0,78	R\$ 0,78	R\$ 0,38
20/6/2009		LUVA ESTERIL Nº 7,5	1	R\$ 1,15	R\$ 1,15	R\$ 0,73	R\$ 0,73	R\$ 0,43
20/6/2009		LUVA ESTERIL Nº 8,5	1	R\$ 1,15	R\$ 1,15	R\$ 0,84	R\$ 0,84	R\$ 0,31
20/6/2009		MONOCRYL 4-0 AG3/8 1,9CM 45CM - Y496G	1	R\$ 34,00	R\$ 34,00	R\$ 18,71	R\$ 18,71	R\$ 15,29
20/6/2009		POLIFIX 2 VIAS	2	R\$ 2,76	R\$ 5,52	R\$ 1,75	R\$ 3,50	R\$ 2,02
20/6/2009		PROLENE 2-0 AG1/2 26MM 75CM - 8411T	1	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 6,08	R\$ 6,08	R\$ 3,92
20/6/2009		RAPIFEN 2,72 MG/5 ML AMP	1	R\$ 29,16	R\$ 29,16	R\$ 11,00	R\$ 11,00	R\$ 18,16
20/6/2009		SERINGA DESCARTAVEL 10 ML	1	R\$ 0,37	R\$ 0,37	R\$ 0,24	R\$ 0,24	R\$ 0,13
20/6/2009		SERINGA DESCARTAVEL 20 ML	3	R\$ 0,60	R\$ 1,80	R\$ 0,36	R\$ 1,08	R\$ 0,72
20/6/2009		SF 0,9% SISTEMA FECHADO 500 ML	1	R\$ 6,21	R\$ 6,21	R\$ 1,99	R\$ 1,99	R\$ 4,22
20/6/2009		SOL. RINGER C/ LACTATO SIST FECH 500 ML	5	R\$ 7,36	R\$ 36,80	R\$ 1,95	R\$ 9,75	R\$ 27,05
20/6/2009		TORADOL 30 MG AMP	1	R\$ 7,00	R\$ 7,00	R\$ 4,59	R\$ 4,59	R\$ 2,41
20/6/2009		TORNEIRINHA ROTATIVA 3 VIAS	1	R\$ 2,60	R\$ 2,60	R\$ 0,45	R\$ 0,45	R\$ 2,15
20/6/2009		ULTIVA 2 MG AMP	3	R\$ 55,70	R\$ 167,10	R\$ 29,00	R\$ 87,00	R\$ 80,10
20/6/2009		VICRYL 0 AG1/2 26MM 70CM - VCP318H	9	R\$ 22,63	R\$ 203,67	R\$ 9,95	R\$ 89,55	R\$ 114,12
20/6/2009		VICRYL 2-0 AG3/8 31MM 70CM - VCP407H	1	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ 9,20	R\$ 9,20	R\$ 5,80
TOTAL GRUPO DE FATURAMENTO: MATERIAIS E MEDICAMENTOS - CENTRO CIRÚRGICO					R\$ 1.197,29		R\$ 672,04	R\$ 525,25

continua

GRUPO FATURAMENTO: MATERIAIS E MEDICAMENTOS - UNIDADE DE INTERNAÇÃO 3º ANDAR									
Data	Hora	Código	Descrição	Quantidade	Preço Unitário	Preço Total	Custo Unitário	Custo Total	Resultado
20/6/2009			AGUA DESTILADA 10 ML AMP - H.ISTAR	8	R\$ 0,64	R\$ 5,12	R\$ 0,09	R\$ 0,68	R\$ 4,44
20/6/2009			AGUA DESTILADA 10 ML AMP - H.ISTAR	13	R\$ 0,64	R\$ 8,32	R\$ 0,09	R\$ 1,11	R\$ 7,22
20/6/2009			AGUA DESTILADA 10 ML AMP - H.ISTAR	12	R\$ 0,64	R\$ 7,68	R\$ 0,09	R\$ 1,02	R\$ 6,66
20/6/2009			AGUA DESTILADA 10 ML AMP - H.ISTAR	10	R\$ 0,64	R\$ 6,40	R\$ 0,09	R\$ 0,85	R\$ 5,55
20/6/2009			AGULHA DESCARTAVEL 40 X 12 MM	19	R\$ 0,16	R\$ 3,04	R\$ 0,07	R\$ 1,31	R\$ 1,73
20/6/2009			AGULHA DESCARTAVEL 40 X 12 MM	20	R\$ 0,16	R\$ 3,20	R\$ 0,07	R\$ 1,38	R\$ 1,82
20/6/2009			AGULHA DESCARTAVEL 40 X 12 MM	18	R\$ 0,16	R\$ 2,88	R\$ 0,07	R\$ 1,24	R\$ 1,64
20/6/2009			AGULHA DESCARTAVEL 40 X 12 MM	11	R\$ 0,16	R\$ 1,76	R\$ 0,07	R\$ 0,76	R\$ 1,00
21/6/2009			CEFAZOLINA 1 G FA	4	R\$ 6,25	R\$ 25,00	R\$ 0,98	R\$ 3,92	R\$ 21,08
21/6/2009			CLEXANE 40 MG SERINGA	1	R\$ 44,19	R\$ 44,19	R\$ 21,98	R\$ 21,98	R\$ 22,21
21/6/2009			CLEXANE 40 MG SERINGA	1	R\$ 44,19	R\$ 44,19	R\$ 21,98	R\$ 21,98	R\$ 22,21
21/6/2009			CLORETO DE SODIO 20% 10 ML AMP	2	R\$ 0,79	R\$ 1,58	R\$ 0,13	R\$ 0,26	R\$ 1,32
21/6/2009			DIPIRONA 1 G/2 ML AMP	12	R\$ 0,65	R\$ 7,80	R\$ 0,23	R\$ 2,76	R\$ 5,04

continua

continuação

21/6/2009			DIPIRONA 1 G/2 ML AMP	10	R\$ 0,65	R\$ 6,50	R\$ 0,23	R\$ 2,30	R\$ 4,20
21/6/2009			DIPIRONA 1 G/2 ML AMP	12	R\$ 0,65	R\$ 7,80	R\$ 0,23	R\$ 2,76	R\$ 5,04
22/6/2009			DIPIRONA 1 G/2 ML AMP	12	R\$ 0,65	R\$ 7,80	R\$ 0,23	R\$ 2,76	R\$ 5,04
22/6/2009			DIPROSPAN 7 MG/1 ML AMP	1	R\$ 18,64	R\$ 18,64	R\$ 5,91	R\$ 5,91	R\$ 12,73
22/6/2009			DOLANTINA 100 MG/2 ML AMP	3	R\$ 3,00	R\$ 9,00	R\$ 0,90	R\$ 2,70	R\$ 6,30
22/6/2009			DOLANTINA 100 MG/2 ML AMP	3	R\$ 3,00	R\$ 9,00	R\$ 0,90	R\$ 2,70	R\$ 6,30
22/6/2009			DORMONID 7,5 MG COMP	1	R\$ 1,22	R\$ 1,22	R\$ 0,94	R\$ 0,94	R\$ 0,28
22/6/2009			DORMONID 7,5 MG COMP	1	R\$ 1,22	R\$ 1,22	R\$ 0,94	R\$ 0,94	R\$ 0,28
22/6/2009			EQUIPO INTRAFIX IL (SORO) B.BRAUN	2	R\$ 3,02	R\$ 6,04	R\$ 1,38	R\$ 2,76	R\$ 3,28
22/6/2009			EQUIPO INTRAFIX IL (SORO) B.BRAUN	2	R\$ 3,02	R\$ 6,04	R\$ 1,38	R\$ 2,76	R\$ 3,28
23/6/2009			EQUIPO INTRAFIX IL (SORO) B.BRAUN	4	R\$ 3,02	R\$ 12,08	R\$ 1,38	R\$ 5,52	R\$ 6,56
22/6/2009			EQUIPO INTRAFIX IL (SORO) B.BRAUN	2	R\$ 3,02	R\$ 6,04	R\$ 1,38	R\$ 2,76	R\$ 3,28
21/6/2009			NAUSEDRON 8 MG/4 ML AMP	3	R\$ 36,74	R\$ 110,22	R\$ 0,50	R\$ 1,50	R\$ 108,72
23/6/2009			NAUSEDRON 8 MG/4 ML AMP	3	R\$ 36,74	R\$ 110,22	R\$ 0,50	R\$ 1,50	R\$ 108,72
21/6/2009			NAUSEDRON 8 MG/4 ML AMP	3	R\$ 36,74	R\$ 110,22	R\$ 0,50	R\$ 1,50	R\$ 108,72
21/6/2009			NUBAIN 10 MG/1 ML AMP	3	R\$ 17,75	R\$ 53,25	R\$ 8,96	R\$ 26,88	R\$ 26,37
c21/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 03 ML	3	R\$ 0,21	R\$ 0,63	R\$ 0,12	R\$ 0,36	R\$ 0,27
21/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 05 ML	3	R\$ 0,24	R\$ 0,72	R\$ 0,13	R\$ 0,39	R\$ 0,33
22/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 05 ML	3	R\$ 0,24	R\$ 0,72	R\$ 0,13	R\$ 0,39	R\$ 0,33

continua

							continuação		
21/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 05 ML	3	R\$ 0,24	R\$ 0,72	R\$ 0,13	R\$ 0,39	R\$ 0,33
23/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 10 ML	8	R\$ 0,37	R\$ 2,96	R\$ 0,24	R\$ 1,92	R\$ 1,04
22/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 10 ML	6	R\$ 0,37	R\$ 2,22	R\$ 0,24	R\$ 1,44	R\$ 0,78
23/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 10 ML	9	R\$ 0,37	R\$ 3,33	R\$ 0,24	R\$ 2,16	R\$ 1,17
21/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 10 ML	9	R\$ 0,37	R\$ 3,33	R\$ 0,24	R\$ 2,16	R\$ 1,17
22/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 20 ML	6	R\$ 0,60	R\$ 3,60	R\$ 0,36	R\$ 2,16	R\$ 1,44
21/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 20 ML	6	R\$ 0,60	R\$ 3,60	R\$ 0,36	R\$ 2,16	R\$ 1,44
22/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 20 ML	5	R\$ 0,60	R\$ 3,00	R\$ 0,36	R\$ 1,80	R\$ 1,20
21/6/2009			SERINGA DESCARTAVEL 20 ML	6	R\$ 0,60	R\$ 3,60	R\$ 0,36	R\$ 2,16	R\$ 1,44
22/6/2009			SF 0,9% SISTEMA FECHADO 100 ML	3	R\$ 6,89	R\$ 20,67	R\$ 1,64	R\$ 4,92	R\$ 15,75
23/6/2009			SF 0,9% SISTEMA FECHADO 100 ML	6	R\$ 6,89	R\$ 41,34	R\$ 1,64	R\$ 9,84	R\$ 31,50
21/6/2009			SF 0,9% SISTEMA FECHADO 100 ML	6	R\$ 6,89	R\$ 41,34	R\$ 1,64	R\$ 9,84	R\$ 31,50
22/6/2009			SF 0,9% SISTEMA FECHADO 100 ML	8	R\$ 6,89	R\$ 55,12	R\$ 1,64	R\$ 13,12	R\$ 42,00
21/6/2009			SG 5% SISTEMA FECHADO 1000 ML	2	R\$ 10,52	R\$ 21,04	R\$ 2,07	R\$ 4,14	R\$ 16,90
22/6/2009			SOL. GLICERINA 12% 500 ML	1	R\$ 7,87	R\$ 7,87	R\$ 4,38	R\$ 4,38	R\$ 3,50
20/6/2009			TILATIL 20 MG FA	3	R\$ 8,06	R\$ 24,18	R\$ 4,76	R\$ 14,28	R\$ 9,90
22/6/2009			TILATIL 20 MG FA	3	R\$ 8,06	R\$ 24,18	R\$ 4,76	R\$ 14,28	R\$ 9,90

continua

continuação

23/6/2009			TILATIL 20 MG FA	2	R\$ 8,06	R\$ 16,12	R\$ 4,76	R\$ 9,52	R\$ 6,60
21/6/2009			TILATIL 20 MG FA	3	R\$ 8,06	R\$ 24,18	R\$ 4,76	R\$ 14,28	R\$ 9,90
20/6/2009			TRAMAL RETARD 100 MG COMP	4	R\$ 10,48	R\$ 41,92	R\$ 4,78	R\$ 19,13	R\$ 22,79
TOTAL GRUPO DE FATURAMENTO: MATERIAIS E MEDICAMENTOS - U. I. 3º ANDAR						R\$ 982,84		R\$ 260,65	R\$ 722,19

GRUPO FATURAMENTO: GASOTERAPIA

Data	Hora	Código	Descrição	Quantidade	Preço Unitário	Preço Total	Custo Unitário	Custo Total	Resultado
20/6/2009			OXIGENIO RESPIRADOR C/C (MIN)	15	R\$ 0,21	R\$ 3,15	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 3,15
20/6/2009			OXIGENIO RESPIRADOR C/C (HORA)	3	R\$ 13,00	R\$ 39,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 39,00
20/6/2009			DIOXIDO DE CARBONO (USO)	1	R\$ 25,00	R\$ 25,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 25,00
20/6/2009			OXIGENIO EM CATETER (MIN)	10	R\$ 0,16	R\$ 1,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1,60
20/6/2009			OXIGENIO EM CATETER (HORA)	2	R\$ 11,00	R\$ 22,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 22,00
TOTAL GRUPO DE FATURAMENTO: GASOTERAPIA						R\$ 90,75		R\$ 0,00	R\$ 90,75

GRUPO FATURAMENTO: TAXAS - CENTRO CIRÚRGICO

Data	Hora	Código	Descrição	Quantidade	Preço Unitário	Preço Total	Custo Unitário	Custo Total	Resultado
20/6/2009			TRICOTOMIA	1	R\$ 13,00	R\$ 13,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 13,00
20/6/2009			ASPIRAÇÃO TRAQUEAL	1	R\$ 14,00	R\$ 14,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 14,00

continua

continuação

20/6/2009			TAXA DE CONTROLE DE USO DE MATERIAL	1	R\$ 87,00	R\$ 87,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 87,00
20/6/2009			TAXA DE SALA PORTE 2	195 ²	R\$ 230,00	R\$ 230,00	R\$ 5,09	R\$ 992,55	-R\$ 762,55
20/6/2009			BISTURI ELETRICO	1	R\$ 31,00	R\$ 31,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 31,00
20/6/2009			SALA DE RECUPERAÇÃO POS ANESTESICA	1	R\$ 61,13	R\$ 61,13	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 61,13
TOTAL GRUPO DE FATURAMENTO: TAXAS- CENTRO CIRÚRGICO						R\$ 436,13		R\$ 992,55	-R\$ 556,42
GRUPO FATURAMENTO: TAXAS E DIÁRIAS - U. I. 3º ANDAR									
Data	Hora	Código	Descrição	Quantidade	Preço Unitário	Preço Total	Custo Unitário	Custo Total	Resultado
20/6/2009			SONDAGEM RETAL	1	R\$ 44,00	R\$ 44,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 44,00
24/6/2009			DIÁRIA DE ENFERMARIA	4	R\$ 104,00	R\$ 416,00	R\$ 311,39	R\$ 1.245,56	-R\$ 829,56
TOTAL GRUPO DE FATURAMENTO: TAXAS E DIÁRIAS - U. I. 3º ANDAR						R\$ 460,00		R\$ 1.245,56	-R\$ 785,56
RESUMO GERAL DOS GRUPOS DE FATURAMENTO				Quantidade	Preço Unitário	Preço Total	Custo Unitário	Custo Total	Resultado
MATERIAL / MEDICAMENTO - CENTRO CIRÚRGICO				0	R\$ 0,00	R\$ 1.197,29	R\$ 0,00	R\$ 672,04	R\$ 525,25
MATERIAL / MEDICAMENTO - UNIDADE DE INTERNAÇÃO 3º ANDAR				0	R\$ 0,00	R\$ 982,84	R\$ 0,00	R\$ 260,65	R\$ 722,19

continua

² No momento em que o paciente entra na sala cirúrgica inicia-se a medição com a anotação do horário de entrada na sala cirúrgica. Após a utilização da sala cirúrgica é feita a anotação do horário de término da utilização da sala. Portanto, na descrição do item "taxa de sala porte 2" a quantidade refere-se aos minutos utilizados.

continuação

GASOTERAPIA - CENTRO CIRÚRGICO	0	R\$ 0,00	R\$ 90,75	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 90,75
TAXAS - CENTRO CIRÚRGICO	0	R\$ 0,00	R\$ 436,13	R\$ 0,00	R\$ 992,55	-R\$ 556,42
TAXAS / DIÁRIAS - UNIDADE DE INTERNAÇÃO 3º ANDAR	4	R\$ 0,00	R\$ 460,00	R\$ 0,00	R\$ 1.245,56	-R\$ 785,56
HONORÁRIOS MÉDICOS	3	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
TOTAL GERAL			R\$ 3.167,01		R\$ 3.170,80	-R\$ 3,79

**APENDICE M - Análise de resultado por centro de custos unidade
de internação**

UNIDADE DE INTERNAÇÃO - 3º ANDAR	MAIO	JUNHO	JULHO
RECEITA (R\$)	64.147,73	51.410,20	78.932,91
CUSTO VARIÁVEL (R\$)	20.588,23	29.152,16	26.926,04
CUSTO COM MAT/MED (R\$)	12.708,01	20.255,05	19.029,14
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (R\$)	43.559,50	22.258,04	52.006,87
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (%)	68%	43%	66%
CUSTO FIXO (R\$)	45.659,18	52.228,49	48.810,02
RESULTADO (R\$)	-2.099,68	29.970,45	3.196,85
RESULTADO (%)	-1%	-11%	9%
CUSTO UNITÁRIO (SEM MAT/MED EM R\$)	312,99	300,64	339,48
Nº FUNCIONÁRIOS	7	7	7
Nº DE PACIENTE DIA	160	187	160
Nº LEITOS	7	7	7
DIAS MÊS	31	30	31
TAXA DE OCUPAÇÃO - %	73,73	89,50	73,73
PONTO DE EQUILÍBRIO	168	438	150

APÊNDICE N - Relatório de análise dos convênios atendidos no hospital

CONVÊ -NIO	RECEITA TOTAL (R\$)	CUSTO COM MATERIAIS E MEDICAMEN- TOS (R\$)	MARGEM DE CONTRI- BUIÇÃO (R\$)	MC (%)	CUSTO COM SERVIÇO S (R\$)	CUSTO TOTAL (R\$)	RESULTAD O (R\$)	QUANTIDA- DE DE DIÁRIAS	MC / DIA	PARTICI -PAÇÃO
28	10,00	-	10,00	100%	50,60	50,60	-40,60	-	-	0%
1	26,25	-	26,25	100%	33,10	33,10	-6,85	-	-	0%
34	60,00	-	60,00	100%	42,85	42,85	17,15	-	-	0%
27	78,76	-	78,76	100%	60,60	60,60	18,16	-	-	0%
35	100,80	-	100,80	100%	151,80	151,80	-51,00	-	-	0%
30	106,54	-	106,54	100%	102,55	102,55	3,99	-	-	0%
42	128,35	-	128,35	100%	121,12	121,12	7,23	-	-	0%
41	200,00	-	200,00	100%	148,56	148,56	51,44	-	-	0%
15	210,60	-	210,60	100%	355,84	355,84	-145,24	-	-	0%
44	293,91	-	293,91	100%	51,95	51,95	241,96	-	-	0%
5	535,51	-	535,51	100%	703,90	703,90	-168,39	-	-	0%
12	584,89	60,49	524,40	90%	446,87	507,36	77,53	-	-	0%
16	613,41	-	613,41	100%	461,13	461,13	152,28	-	-	0%
33	1.124,40	-	1.124,40	100%	593,18	593,18	531,22	-	-	0%
29	1.135,80	59,61	1.076,19	95%	534,38	593,99	541,81	-	-	0%
39	1.155,00	-	1.155,00	100%	899,85	899,85	255,15	-	-	0%
23	1.801,38	2,33	1.799,05	100%	1.122,05	1.124,38	677,00	-	-	0%
37	1.923,80	276,97	1.646,83	86%	1.012,86	1.289,83	633,97	-	-	0%
22	2.419,19	-	2.419,19	100%	1.712,72	1.712,72	706,47	-	-	0%
40	2.960,54	-	2.960,54	100%	1.297,65	1.297,65	1.662,89	-	-	0%
9	3.273,81	-	3.273,81	100%	1.743,63	1.743,63	1.530,18	-	-	0%
18	3.617,96	-	3.617,96	100%	3.681,27	3.681,27	-63,31	-	-	0%
14	3.970,28	586,63	3.383,65	85%	2.449,22	3.035,85	934,43	-	-	0%
45	4.597,99	478,46	4.119,53	90%	4.799,69	5.278,15	-680,16	-	-	0%
24	6.919,90	347,92	6.571,98	95%	4.585,85	4.933,77	1.986,13	3	2.190,66	3%
26	6.952,62	269,08	6.683,54	96%	5.413,03	5.682,11	1.270,51	-	-	0%

continua

continuação

21	9.487,32	566,97	8.920,35	94%	2.235,85	2.802,82	6.684,50	4	2.230,09	3%
3	10.050,23	650,74	9.399,49	94%	4.330,29	4.981,03	5.069,20	4	2.349,87	3%
2	15.986,71	5.090,38	10.896,33	68%	4.511,22	9.601,60	6.385,11	3	3.632,11	4%
36	17.715,94	700,51	17.015,43	96%	12.749,63	13.450,14	4.265,80	5	3.403,09	4%
38	22.076,94	6.122,60	15.954,34	72%	9.520,93	15.643,53	6.433,41	2	7.977,17	9%
25	29.311,40	1.170,14	28.141,26	96%	21.275,92	22.446,06	6.865,34	1	28.141,26	33%
6	32.021,76	4.303,34	27.718,42	87%	16.175,24	20.478,58	11.543,18	21	1.319,92	2%
8	35.814,27	2.958,47	32.855,80	92%	23.537,67	26.496,14	9.318,13	18	1.825,32	2%
17	39.150,00	12.443,16	26.706,84	68%	10.029,75	22.472,91	16.677,09	11	2.427,89	3%
10	42.665,58	14.516,48	28.149,10	66%	8.629,80	23.146,28	19.519,30	10	2.814,91	3%
32	45.352,14	-	45.352,14	100%	26.953,24	26.953,24	18.398,90	-	-	0%
11	47.513,74	2.046,65	45.467,09	96%	29.550,32	31.596,97	15.916,77	23	1.976,83	2%
4	48.026,09	8.589,56	39.436,53	82%	19.069,82	27.659,38	20.366,71	42	938,97	1%
13	90.250,67	38.293,92	51.956,75	58%	14.347,67	52.641,59	37.609,08	16	3.247,30	4%
31	102.100,02	6.602,29	95.497,73	94%	36.075,40	42.677,69	59.422,33	41	2.329,21	3%
43	145.382,78	17.977,43	127.405,35	88%	56.931,28	74.908,71	70.474,07	83	1.535,00	2%
46	333.440,86	52.410,05	281.030,81	84%	230.451,14	282.861,19	50.579,67	89	3.157,65	4%
20	340.787,68	148.486,28	192.301,40	56%	69.550,97	218.037,25	122.750,43	21	9.157,21	11%
47	384.175,85	76.387,62	307.788,23	80%	201.366,11	277.753,73	106.422,12	69	4.460,70	5%
19	424.916,83	155.655,92	269.260,91	63%	162.939,31	318.595,23	106.321,60	167	1.612,34	2%
7	788.718,39	179.214,71	609.503,68	77%	495.355,35	674.570,06	114.148,33	543	1.122,47	1%
TOTAL	3.049.746,89	736.268,71	2.313.478,18	76%	1.515.831,86	2.252.100,57	825.315,03		85.659,32	100%

ANEXO A - Relatório de composição e evolução dos custos

ANEXO B - Relatório de demonstração do custo unitário dos serviços

ANEXO C - Relatório individualizado por centro de custos

Nome do centro de custos	MÊS / ANO		MÊS / ANO		MÊS / ANO		MÊS / ANO	
	<u>Valor</u>	<u>%</u>	<u>Valor</u>	<u>%</u>	<u>Valor</u>	<u>%</u>	<u>Valor</u>	<u>%</u>
CUSTOS DIRETOS								
<u>PESSOAL</u>								
SALARIO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
HORAS EXTRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BENEFICIOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ENCARGOS SOCIAIS E PROVISOES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>MATERIAIS</u>								
MATERIAIS HOSPITALARES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MATERIAIS DE EXPEDIENTE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MATERIAIS DE LIMPEZA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MATERIAIS DE LAVANDERIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MATERIAIS DESCARTAVEIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MATERIAIS DE MANUTENCAO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>CUSTOS GERAIS</u>								
DEPRECIÇÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SERVICO DE TERCEIROS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BENS DE VALORES IRRELEVANTES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL CUSTOS DIRETOS:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CUSTOS INDIRETOS								
ENERGIA ELETRICA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AGUA E ESGOTO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DEPRECIÇÃO PREDIAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL CUSTOS INDIRETOS:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

RATEIOS RECEBIDOS

ADMINISTRAÇÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CENTRAL DE ABAST. DE AGUA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DEPARTAMENTO PESSOAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
FARMÁCIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
FINANCEIRO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MANUTENÇÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SERVIÇO DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TRANSPORTE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CONTROLADORIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SERVIÇO CTRL. INFECÇÃO HOSP.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
COMUNICAÇÃO E MARKETING	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SESMT	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
COMPRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ALMOXARIFADO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
GOVERNANÇA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RECURSOS HUMANOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SEGURANÇA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AREAS COMUNS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL RATEIOS RECEBIDOS:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL DIRETOS + IND + RATEIOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) RATEIOS PRÓPRIOS	0,00		0,00		0,00		0,00	
CUSTO TOTAL DA UNIDADE	0,00		0,00		0,00		0,00	

BASE DE RATEIO	0,00	0,00	0,00	0,00
CUSTO UNITÁRIO	0,00	0,00	0,00	0,00
Nº DE FUNCIONÁRIOS	0,00	0,00	0,00	0,00
Nº DE LEITOS	0,00	0,00	0,00	0,00