

Fundação João Pinheiro

Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho

VI PROAP- Programa de Especialização em Administração Pública

**IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS HOSPITALARES  
EM HOSPITAIS PÚBLICOS: Estudo de Caso da Rede  
FHEMIG e o SIGH – CUSTOS**

Márcia Mascarenhas Alemão

Belo Horizonte – 2010

Márcia Mascarenhas Alemão

**IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS HOSPITALARES  
EM HOSPITAIS PÚBLICOS: Estudo de Caso da Rede  
FHEMIG e o SIGH – CUSTOS**

Trabalho apresentado como conclusão do  
Curso de Especialização em Gestão Pública,  
no VI Programa de Especialização em  
Administração Pública – VI PROAP – Gestão  
Pública – da Escola de Governo Paulo Neves  
de Carvalho da Fundação João Pinheiro

Orientador: Márcio Augusto Gonçalves, *Ph.D*

Belo Horizonte, 2010

Alemão, Márcia M.

**IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS HOSPITALARES EM HOSPITAIS PÚBLICOS: Estudo de Caso da Rede FHEMIG e o SIGH – CUSTOS**

Orientador: Márcio Augusto Gonçalves, *ph.D*

Trabalho de Conclusão de Programa de Especialização em Administração Pública – VI PROAP - Gestão Pública- Escola de Governo Paulo Neves de Carvalho – Fundação João Pinheiro – 2010

1 – Gestão de Custos. 2 – Custos Hospitalares.

# **IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS HOSPITALARES EM HOSPITAIS PÚBLICOS: Estudo de Caso da Rede FHEMIG e o SIGH – CUSTOS**

Trabalho apresentado como conclusão do Curso de Especialização em Gestão Pública, no VI Programa de Pós-Graduação PROAP da Escola de Governo, Fundação João Pinheiro

---

Márcio Augusto Gonçalves, *Ph.D.*

Orientador

Belo Horizonte, 2010

## RESUMO

---

Este relatório apresenta os resultados obtidos quanto ao projeto que concretizou a implantação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares – SIGH-Custos na Fundação Hospitalar de Minas Gerais - FHEMIG. Este sistema foi inovador na medida em que claramente vinculou os eixos e perspectivas do Mapa Estratégico às operações da Rede dando, enfim, os subsídios necessários para um efetivo trabalho integrado ao longo de toda a estrutura administrativa. O SIGH-Custos baseou-se em uma metodologia consistente e foi implantado de forma sistemática e padronizado em todas as 21 Unidades Assistenciais - UA. Além disso, deve-se ressaltar o desenvolvimento do software customizado e a sua efetiva implantação a partir das necessidades decisórias dos gestores. O trabalho, como um todo, está fundamentado no Item 6 da Agenda Setorial: “Aprimorar o sistema de controle de custos dos hospitais da FHEMIG”. Portanto, este relatório apresenta um estudo aprofundado deste projeto que está em consonância e integra o Mapa Estratégico da FHEMIG ao da Secretaria de Estado da Saúde - SES e, conseqüentemente, do Governo do Estado de Minas Gerais. Assim, este relatório apresenta o resultado do estudo das fases de concepção, implantação e desenvolvimento do SIGH-Custos visando, desde a sustentação dos objetivos estratégicos da SES até os benefícios diretos aos pacientes atendidos, ou seja, cidadãos, usuários finais dos serviços prestados pela Rede FHEMIG.

Palavras – Chaves: Custos; Gestão de Custos Hospitalares

# ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

---

## Gráficos

---

Gráfico 1– Participação Percentual da FHEMIG nas Internações do SUS em MG – 2009 .....	42
Gráfico 2 – Participação Percentual da FHEMIG em Diárias de UTI no SUS em MG - 2009 .....	42
Gráfico 3 – Exemplos de Gráficos no SIGH – Custos - Percentual dos Diversos Recursos Consumidos na Rede FHEMIG (%) .....	65
Gráfico 4 – Composição Média dos Custos das Unidades FHEMIG .....	66
Gráfico 5 – Composição Média Dos Custos por Itens de Custos por Complexo .....	67
Gráfico 6 – Custo Médio* - Paciente – Dia – CC UTI.....	78
Gráfico 7 - Custo Unitário Paciente Dia em Clínica Cirúrgica - Rede FHEMIG x OS São Paulo .....	79
Gráfico 8 – Custo Consulta/Atendimento em CC Ambulatório Especialidades – Rede FHEMIG .....	80
Gráfico 9 Custo Médio * – Pacotes Esterilizados no CC CME .....	80

---

## **Figuras**

---

Figura 1 – Mapa Estratégico da FHEMIG .....	44
Figura 2 – Representação Esquemática do SIGH –Custos .....	53
Figura 3 – Perspectiva do Modelo Mental do Decisor – Geração de Relatórios .....	64
Figura 4 – Representação Esquemática do Relatório de Custos por Paciente.....	73

## **Tabelas**

---

Tabela 1 - Usuários do SUS no Brasil.....	17
Tabela 2 – Dados Gerais – Média Mensal 2009 .....	41
Tabela 3 – Tabela de Valores por Item de Custos – por Complexo.....	66

---

## Quadros

---

Quadro 1- Organização dos Sistemas Nacionais de Saúde .....	15
Quadro 2: Característica do Sistema de Saúde no Brasil .....	16
Quadro 3 - Principais Características dos Mecanismos de Pagamento a Hospitais no Brasil .....	22
Quadro 4 – Classificação dos Custos em Relação ao Volume de Produção .....	25
Quadro 5 – Classificação dos Custos em Relação à sua Aplicação aos Centros de Custos .....	26
Quadro 6– Classificação dos Custos em Relação à sua Aplicação aos Pacientes....	27
Quadro 7– Tipos de Unidades de Mensuração .....	35
Quadro 8 – Exemplificação de Unidades de Mensuração .....	36
Quadro 9 – Classificação Dos Centros de Custos em Grupos e Subgrupos - Centros de Custos Finalísticos .....	57
Quadro 10- Classificação dos Itens de Custos Quanto a sua Utilização .....	60
Quadro 11– Exemplos de Parametrizações dos CC Produtivos X Unidades de Produção.....	62

---



## **Descrição de Siglas**

---

ABC – *Activity-Based Costing*– Custo Baseado em Atividades

ABM – *Activity Based Management* – Gerenciamento Baseado em Atividades

AHMG – Associação Hospitalar de Minas Gerais

AIH – Autorização de Internação Hospitalar

ANS – Agencia Nacional de Saúde Suplementar

BDMG – Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais

BEM – Boletim Estatístico Mensal

CC – Centros de Custos

CEPAI – Centro Psíquico da Adolescência e Infância

CHPB – Centro Hospitalar Psiquiátrico de Barbacena

CID – Cadastro Internacional de Saúde

CIF – Custos Indiretos de Fabricação

CME – Central de Material Esterilizado

CMT – Centro Mineiro de Toxicomania

CONASS – Conselho Nacional de Saúde

CSPD – Casa de Saúde Padre Damião

CSSFa – Casa de Saúde São Francisco de Assis

CSSFe – Casa de Saúde Santa Fé

CSSI – Casa de Saúde Santa Izabel

DRE – Demonstração de Resultados do Exercício

FHEMIG – Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais

HAC – Hospital Alberto Cavalcanti

HCM – Hospital Cristiano Machado

HEM – Hospital Eduardo de Menezes

HGV – Hospital Galba Velloso

HIJPII – Hospital Infantil João Paulo II

HJK – Hospital Júlia Kubitschek

HJXXIII – Hospital João XXIII,

HMAL – Hospital Maria Amélia Lins

HOGV – Setor Ortopédico do Hospital Galba Velloso

HRAD – Hospital Regional Antônio Dias

HRB – Hospital Regional de Barbacena

HRJP – Hospital Regional João Penido

IBEDESS – Instituto Brasileiro de Desenvolvimento de Setor Saúde

IRS – Instituto Raul Soares

MEC – Ministério da Educação e Cultura

MOV – Maternidade Odete Valadares

MPP – Mecanismos de Pagamento a Prestadores

MS – Ministério da Saúde

NOCES – Núcleo Observatório de Custos e Economia da Saúde na UFMG

OMS – Organização Mundial de Saúde

OPAS – Organização Pan-Americana de Saúde

PIB – Produto Interno Bruto

REFORSUS – Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde

RKW - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*

SADTS- Serviço de Apoio Diagnóstico e Terapêutico

SAPT – Sistema de Apuração de Ponto do Trabalhador

SES – Secretaria de Estado da Saúde

SIA – Sistema de Informação Ambulatorial

SIAD – Sistema Integrado de Administração de Material

SIAF – Sistema Integrado de Administração Financeira

SIGH–CUSTOS – Sistema de Gestão de Custos Hospitalares

SIGH – Sistema Integrado de Gestão Hospitalar

SISAP – Sistema Integrado de Administração de Pessoal

SND – Serviço de Nutrição e Dietética

SPP – Serviço de Prontuário do Paciente

SUS – Sistema Único de Saúde

UA – Unidades Assistenciais

UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais

UM – Unidade de Mensuração

UP – Unidades de Esforço de Produção

UTI – Unidade de Tratamento Intensivo

## Sumário

---

RESUMO .....	i
ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES.....	ii
Sumário.....	viii
1. INTRODUÇÃO .....	1
2. JUSTIFICATIVA .....	6
3. METODOLOGIA.....	9
3.1. TIPO DE PESQUISA.....	9
3.2. OBJETIVOS .....	10
4. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	11
4.1. O SETOR SAÚDE NO BRASIL.....	11
4.1.1. Características Gerais do Sistema de Saúde no Brasil.....	14
4.1.1.1. Sistema de Saúde Suplementar .....	16
4.1.1.2. Sistema de Desembolso Direto .....	17
4.2. ARRANJO ORGANIZACIONAL – HOSPITAL.....	18
4.2.1.1. Mecanismo de Pagamento Hospitalar no Brasil .....	21
4.3. CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	22
4.3.1. Conceitos Elementares da Contabilidade de Custos .....	24
4.3.1.1. Classificação dos Custos e Despesas.....	25
4.3.2. Sistemas de Custos .....	27
4.3.2.1. Fundamentos dos Sistemas de Custos .....	28
4.3.3. Métodos De Custeio.....	30
4.3.3.1. Sistema de Custeio por Absorção ou Integral.....	30
4.3.3.2. Sistema de Custo Marginal ou Custeio Direto .....	31
4.3.3.3. Sistema de Custeio ABC ou Custeio Baseado em Atividades.....	31
4.4. SISTEMA DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR PÚBLICA .....	32
4.4.1. Etapas de Implantação de Sistema de Custeio por Absorção em Hospitais Públicos .....	34
4.4.1.1. Definição dos Centros de Custos .....	34
4.4.1.2. Classificação de Unidades de Mensuração.....	35
4.4.1.3. Definição de Critérios de Rateios .....	37
5. A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DOS CUSTOS HOSPITALARES NA REDE FHEMIG – O SIGH-CUSTOS.....	38
5.1. REDE FHEMIG .....	39
5.2. ESTRUTURAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO DO SIGH-CUSTOS NA REDE FHEMIG.....	43
5.2.1.1. Ações Estratégicas .....	43
5.2.1.1.1. Sustentação do SIGH – CUSTOS aos objetivos estratégicos da FHEMIG 43	
5.2.1.1.2. Fase de Definição da Metodologia adotada .....	47

5.2.1.1.3.	<i>Diagnóstico Situacional</i>	47
5.2.1.1.4.	<i>Desenvolvimento de software como suporte ao sistema</i>	47
5.2.1.2.	<i>Ações Táticas</i>	47
5.2.1.3.	<i>Ações Operacionais</i>	48
5.2.1.3.1.	<i>Definição de Conceitos</i>	48
5.2.1.3.2.	<i>Definição dos Gestores de Custos nas Unidades Assistenciais</i>	48
5.2.1.3.3.	<i>Treinamentos</i>	49
5.2.1.3.4.	<i>Adequação dos Sistemas Corporativos</i>	49
5.2.1.3.5.	<i>Desenvolvimento de Manual de Custos</i>	49
5.2.1.3.6.	<i>Constituição dos Modelos de Relatórios Gerenciais</i>	49
5.2.1.3.7.	<i>Implantação do Sistema de Custos nas Unidades Assistenciais</i>	50
6.	<i>SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO HOSPITALAR – SIGH</i>	51
6.1.	<i>SIGH – CUSTOS</i>	52
7.	<i>DEFINIÇÕES E ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO DOS CUSTOS HOSPITALARES</i>	55
7.1.	<i>CLASSIFICAÇÃO DOS CADASTROS BÁSICOS</i>	55
7.1.1.	<i>Cadastro de Centros de Custos</i>	55
7.1.2.	<i>Cadastro dos Itens de Custos</i>	60
7.1.3.	<i>Cadastro de Critérios de Rateio</i>	60
7.1.4.	<i>Cadastro de Unidades de Produção</i>	61
7.1.5.	<i>Parametrizações</i>	61
7.1.5.1.	<i>Coleta De Dados – Movimentações Mensais</i>	62
7.2.	<i>CÁLCULO</i>	63
7.3.	<i>RELATÓRIOS</i>	63
8.	<i>PRODUTOS FINAIS OBTIDOS</i>	68
8.1.	<i>RESULTADOS QUALITATIVOS</i>	68
8.1.1.	<i>Resultados Qualitativos Operacionais</i>	68
8.1.2.	<i>Resultados Qualitativos Estratégicos</i>	71
8.1.2.1.	<i>Observatório de Custos</i>	71
8.1.2.2.	<i>Conta do Paciente</i>	72
8.1.2.3.	<i>1º Seminário Nacional Observatório de Custos Hospitalares e Assistência Farmacêutica</i>	73
8.1.2.4.	<i>Investigação Científica</i>	74
8.1.2.5.	<i>Alinhamento Ao Mapa Estratégico</i>	75
8.2.	<i>RESULTADOS QUANTITATIVOS</i>	76
9.	<i>CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS</i>	81
10.	<i>BIBLIOGRAFIA</i>	83

# 1. INTRODUÇÃO

O presente relatório visa apresentar os estudos da implantação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares – SIGH-CUSTOS na Fundação Hospitalar de Minas Gerais - FHEMIG. Ainda, visa expandir a compreensão dos “Sistemas de Custos em Hospitais Públicos” nos seus aspectos conceituais e na sua aplicação prática.

Embora os sistemas de custos apresentem alguns princípios e meios próprios para a sua realização – abordados com maior profundidade ao longo deste documento – que se aplicam a diversas organizações, tais práticas, entretanto, são mais freqüentes no âmbito das empresas privadas. Em organizações públicas em geral, este tema é relativamente novo e ainda pouco explorado, principalmente no âmbito do setor saúde.

A dificuldade de medir os custos é algo comum, notadamente na administração pública. Esta dificuldade tem várias razões. Dentre elas destacam-se:

- Certo desconhecimento dos mecanismos de levantamento dos custos de produtos e de serviços.
- O julgamento antecipado de que é muito trabalhoso e, ao mesmo tempo, difícil e complicado controlar, acompanhar e tomar decisões que envolvam os custos dos produtos e serviços.
- Um pensamento de que o trabalho com custos não melhora a assistência. Fortalecido pelo dito de que “saúde não tem preço”. Nota-se aí, uma confusão, até certo ponto comum, entre custo e preço.

Deve-se ressaltar que o domínio dos custos não está restrito apenas ao controle dos números ou dos valores gastos, muito embora seja esta uma etapa inicial e fundamental para a obtenção do conhecimento. O conhecimento dos custos permite utilizar de forma mais objetivamente racional os recursos disponíveis, ou seja,

permite direcionar os esforços da instituição naquilo que agrega valor e melhora a qualidade da assistência.

Diversos fatores contribuem para a não utilização de muitos conhecimentos relativos a custos no setor público. O próprio fato das organizações públicas, de modo geral, não terem finalidade lucrativa e não atuarem num mercado concorrencial típico, faz com que não haja o “requisito de competitividade” que as leve a gerir seus custos de modo tão sistematizado como as empresas privadas (MIRANDA FILHO, 2003). Este autor vê a Gestão de Custos – ou seja, o conjunto de práticas gerenciais decorrentes da utilização das informações geradas pelos Sistemas de Custos – como um fato de ganho de competitividade, pelo melhor gerenciamento dos recursos organizacionais.

Alguns aspectos ajudam a compreender porque o tema “Custos” é novo na Administração Pública. Alonso (1999, p. 37) atribui ainda a não utilização das técnicas de custos pelas organizações públicas no Brasil devido ao legado do cenário macroeconômico vivido pelo país no início dos anos 70. O autor destaca que o cenário favorável não estimulava o Governo a discutir o assunto “Custos no setor público”. Tal cenário começou a ser alterado a partir dos anos 1980:

*“a partir dos anos 80, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas. Dada a dificuldade política de aumentar a carga tributária, especialmente a tributação direta, a palavra de ordem passou a ser cortar gastos, A política de corte de gastos atravessou a década de 80 e entrou na década atual alcançando o limite de suas possibilidades. Esta percepção não se restringiu aos economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do próprio Fundo Monetário Internacional. Estes organismos internacionais vêm enfatizando a qualidade do gasto público, e não simplesmente o corte do gasto público. Ambos têm se empenhado em introduzir o tema*

*“qualidade do gasto público” na agenda de reforma do Estado de diversos países, entre eles o Brasil”.*

Finalmente, Miranda Filho (2003) apresenta outro aspecto que merece destaque: a diferença entre as técnicas contábeis nas duas “esferas” da vida econômica. As empresas privadas seguem a Lei 11.678/2007 e a Lei 11.948/2009, por outro lado, as organizações públicas são regidas pela Lei 4.320/1964. Trata-se de princípios legais que possuem divergências no que tange ao registro dos custos e despesas.

Desse modo, são duas abordagens distintas: no setor privado existe uma verdadeira abundância de técnicas e conhecimentos referentes à utilização de sistemas de custos e à gestão de custos. Tais práticas estão consolidadas há anos. Nascidas inicialmente voltadas para empresas industriais e mais tarde para o ramo de serviços (MARTINS, 2003), tais práticas tem evoluído através de técnicas contábeis e gerenciais. Hoje é comum se falar de custo-padrão, custeio ABC, RKW, Custeio por Unidades de Esforço de Produção - UP e outros temas correlatos aos Sistemas de Custos como ABM (MIRANDA FILHO, 2003).

Estes temas tão utilizados no setor privado, ainda são pouco ou, às vezes, nada explorados no setor público. A própria noção de “custo” é algo novo para os gestores públicos, que trabalham efetivamente com o conceito de “verba orçamentária”.

Paralelamente ao desenvolvimento dos conhecimentos gerenciais utilizados na área privada, o setor público vem experimentando uma importante transformação no seu paradigma de gestão, com a flexibilização do Estado Burocrático, que enfatizava, não o “resultado” das suas ações, rumo ao Estado Gerencial, mas, isto sim, voltado para os “processos” pelos quais estas ações se realizam (BRESSER, 1996). Através de uma ampla agenda de reforma do Estado, mudanças no modelo de gestão pública estão sendo introduzidas. Um marco institucional nesse cenário é o advento da Lei Complementar Federal nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta Lei estabelece diretrizes para o equilíbrio fiscal dos entes federativos. Desta forma, alguns princípios básicos são preconizados na administração pública tais como “equilíbrio fiscal, transparência dos gastos públicos, a qualidade destes gastos, a



avaliação de desempenho das organizações públicas no tocante a custos e benefícios sociais, dentre outros. Passaram a ser exigidos por um instrumento legal, que revigorou algumas sanções – penais inclusive – para os gestores públicos que não adequarem sua atuação a estes princípios” (MIRANDA FILHO, 2003, pág. 28).

No tocante a apuração dos custos, a Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta:

*“Artigo 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes*

*...*

*§3º A administração pública manterá Sistema de Custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”*

Diante dessa nova disposição legal, surge a necessidade de aprofundamento da formulação de um sistema de informações de custos e benefícios que atenda aos anseios dos cidadãos, às necessidades dos administradores públicos e aos ditames da legislação. Porém, a lei não especificou o tipo de sistema de custo a ser implantado, abrindo um leque de possibilidades para as diversas entidades estatais iniciarem a construção de seus próprios sistemas, visando atender às suas próprias necessidades.

Segundo Alonso (1999, p. 39), “o conhecimento dos custos dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”. Ainda segundo este autor, “o esgotamento do modelo de gestão (tradicional ou burocrático) da administração pública, no Brasil e no exterior, é um diagnóstico bem estabelecido na literatura especializada e na experiência internacional de reforma do Estado. Enquanto o modelo tradicional enfatiza os controles formais e o estrito cumprimento da lei e os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do futuro, dificilmente a reforma será bem sucedida. Para avaliar adequadamente o

desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos.”

Tendo em vista o exposto este relatório resulta da conduta do trabalho na FHEMIG que buscou atender às demandas legais ao mesmo tempo em que se propôs a ir além disso, ao integrar a perspectiva estratégica à operacional. A necessidade de atendimento legal aliada necessidade de cumprimento de Acordo Externo de Resultados e da utilização de informações de custos como instrumento de gestão propiciou a implantação do Sistema de Gestão dos Custos Hospitalares – SIGH–CUSTOS de forma sistêmica na Rede, alinhado às ações estratégicas, como Acordo Interno de Resultados e Acreditação Hospitalar.

## 2. JUSTIFICATIVA

No contexto de adoção de modelos de gestão que possibilitem maior visibilidade do desempenho público, o Governo do Estado de Minas Gerais, através da proposta de busca da otimização de resultados e controle dos gastos públicos desde 2003, implantou o “Governo para Resultados”. Desta forma, adotou indicadores de desempenho da atividade do Estado como um dos mecanismos que dão visibilidade à Administração Pública na busca da otimização da aplicação dos recursos disponíveis através de definição de metas e resultados para a administração pública. Assim sendo, definiu como objetivo estratégico “Minas: Melhor Lugar para Se viver” e como estratégia: “Vida Saudável”.

Alinhada a esta proposta, a FHEMIG acordou com o Governo de Minas e o Banco Mundial através do Acordo Setorial do Choque de Gestão, item 6: “implantar sistema de custos nas Unidades da Rede FHEMIG”. Assim, a implantação do SIGH-CUSTOS visou atender às exigências externas à Instituição sem, contudo, deixar de lado sua importância como instrumento de gestão estratégica subsidiando a direção no alcance dos objetivos estabelecidos no Mapa Estratégico da FHEMIG. Este que, por sua vez, está alinhado ao Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado.

Neste escopo, os resultados esperados da implantação do Sistema de Gestão dos Custos Hospitalares podem ser classificados nas duas dimensões gerenciais mais importantes: planejamento e controle. Possibilita obter ganhos de produtividade para o setor saúde de forma significativa principalmente através de procedimentos de *benchmarking* interno e externo dos processos e produtos médico-hospitalares. Além disso, a base de informações geradas, usando-se o sistema, possibilitará o planejamento e o controle gerencial a partir do momento em que definirá os recursos consumidos principalmente em termos de mão-de-obra, equipamentos, material e medicamentos médico hospitalar. A partir da conjugação destes três elementos básicos, poder-se-á estabelecer uma série de relações e gerar informações para a

base de conhecimento. Outros ganhos significativos incluem a padronização dos procedimentos em todos os hospitais; *benchmarking* dos melhores processos/produtos, melhor integração dos sistemas e ganhos de qualidade.

Ainda considerando a importância da gestão de custos, o Sistema propicia aos gestores hospitalares da FHEMIG uma ferramenta de planejamento e controle eficaz, trazendo consigo a melhoria dos serviços como um todo, uma vez que permite conhecer em profundidade os recursos técnicos, financeiros e humanos empregados. Além disso, pode se dizer, que o mesmo oferece mecanismos de controle e gerenciamento do fluxo produtivo hospitalar. É uma contribuição significativa, pois tornou possível a associação estratégica de recursos humanos, equipamentos e matéria-prima à atividade organizacional. Dada a riqueza de informações obtidas percebe-se que os custos propriamente ditos acabam quase como sendo uma pequena parcela do produto final possível.

Além disso, como se sabe, os valores envolvidos no setor saúde são expressivos e preocupa vários países do mundo. Basta ver que o Brasil consome em média 8% do PIB no setor. Em 2002, o montante de gasto com saúde representou R\$ 70,4 bilhões, sendo que 67% - R\$ 47,3 bilhões foram gastos com atenção hospitalar. Destes valores, o SUS constitui a maior fonte de financiamento de atenção hospitalar, contribuindo com 58% ou R\$ 27,5 bilhões do total de gastos com hospitais, enquanto os planos privados e os pagamentos diretos (de pacientes privados) respondem por 33 e 8,5%, respectivamente (LA FORGIA E COUTTOLENC, 2009, pág. 39).

Em BRASIL, CONASS, Sistema Único de Saúde, é apresentado o sobre o crescimento dos gastos em saúde:

*“Os gastos em saúde crescem constantemente em razão da existência de forças expansivas e de problemas estruturais do sistema. Em razão da transição demográfica as populações envelhecem e aumentam sua longevidade e os gastos em saúde são maiores nos mais velhos. A transição epidemiológica incrementa relativamente as doenças crônicas em relação às*

*quais os gastos são maiores, ao que se somam, principalmente nos países em desenvolvimento, as doenças infecciosas reemergentes e emergentes. Há um processo de incorporação tecnológica constante que se faz, cada vez mais, por meio de tecnologias de maior densidade e de maiores custos. O aumento das expectativas da população e dos profissionais de saúde em relação às novas soluções sanitárias cria um ambiente propício à incorporação de tecnologias, muitas vezes sem efetividade comprovada. Os prestadores de serviços, a indústria biomédica e a indústria farmacêutica pressionam pela adoção das novas tecnologias. A existência de incentivos intrínsecos aos sistemas de saúde expandem, constantemente, as estruturas e as práticas médicas, estimulando a construção de novas unidades de saúde, a formação crescente dos recursos humanos e a incorporação de formas de pagamento dos serviços indutoras de uma sobre-utilização (2007, pág. 236).”*

Assim La Forgia e Couttolenc apresentam a seguinte citação:

*“os hospitais são as engrenagens principais do sistema de prestação de serviços de saúde. Além de serem responsáveis por todas as internações, oferecem uma ampla gama de atendimentos ambulatoriais e empregam 56% de todos os profissionais de saúde. Consumem 67% do gasto total com saúde e 70% dos gastos públicos na área (2009, pag. 45)”*,

Apesar da importância dos hospitais no setor saúde existe falta de informações, principalmente de custos em hospitais públicos. Desta forma, o estudo na Rede FHEMIG proporciona informações que podem ser de grande relevância dentro do contexto do SUS por possibilitar que os custos subsidiem ações e políticas públicas, além de fundamentarem o pagamento dos serviços prestados.

## **3. METODOLOGIA**

### **3.1. TIPO DE PESQUISA**

A problematização da pesquisa envolveu estudo de caso único e observação participante (YIN, 2001). Quanto às estratégias e técnicas de coleta e tratamento de dados tratou-se do caso único envolvendo entrevistas em profundidade e grupo de foco (GONÇALVES e MEIRELLES, 2004). O método de investigação adotado pode ser caracterizado como sendo observacional e monográfico. Como observa Gonçalves e Meirelles (2004, pág. 34) o método de investigação observacional é aquele em que o cientista observa os fatos e eventos. Por sua vez, trata-se de monográfico na medida em que parte do princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser representativo para outros semelhantes.

Esta pesquisa pode ser caracterizada como quali-quantitativa pois envolve instrumentos de ambas, no sentido de suprir as deficiências oriundas daquelas de natureza única. Tal fato não traz conflitos uma vez que se manteve a rigidez metodológica necessária. Esta pesquisa de desenho transversal tem quanto à natureza dos dados de análise, uma coleta de dados em entrevista semi-estruturada com simulações tratados com análise de conteúdo e matemática determinística (COOPER e SCHINDLER, 2003).

A pesquisa teve como objeto de análise a base de conhecimento a partir da implantação do sistema de custeio em hospitais públicos que subsidiasse o desenvolvimento gerencial e a aplicação de outros instrumentos de gestão reconhecidamente eficazes. O objeto de estudo foi SIGH-Custos da Rede FHEMIG (GONÇALVES e MEIRELLES, 2004).

## 3.2. OBJETIVOS

O **Objetivo Geral** deste trabalho pode considerado como sendo:

apresentar e discutir o processo de implantação de sistema de gerenciamento dos custos hospitalares em instituição pública visando atender às demandas legais ao mesmo tempo em que se propôs a ir além disso, ao integrar a perspectiva estratégica à operacional.

Quanto aos **objetivos específicos**, lista-se os seguintes:

1. mostrar como ocorreu a implantação deste sistema dentro do contexto estratégico do Governo do Estado de Minas Gerais, disponibilizando aos gestores informações e dados de apoio no processo de tomada de decisões;
2. Identificar como as informações sobre os custos das unidades hospitalares retratam os recursos utilizados (humanos, materiais, serviços e tecnologia), os serviços e bens prestados/produzidos hospitais públicos e custos próprios;
3. verificar sua *rastreabilidade* por unidades operacionais (departamentos, divisões, seções) e por objeto (paciente e tipo de serviço em geral), do ponto de vista da gestão;
4. construir um arcabouço teórico suficiente para a compreensão dos processos gerenciais internos;
5. apresentar primeiros resultados empíricos para uso gerencial

## **4. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Esta fundamentação será apresentada em 5 partes. A primeira parte trata do Setor Saúde no Brasil, apresentando o Sistema Único de Saúde – SUS. É amplamente sabido que o SUS é o “pano de fundo” ou cenário necessário para iniciar uma discussão da natureza deste relatório. A segunda parte trata da Contabilidade dos Custos, seus elementos, os Sistemas de Custos e Métodos de Custeio mais convencionais e disponíveis na literatura. Segue-se uma etapa de discussão do Arranjo Organizacional, ou seja, o Hospital, tão importante para se entender as questões de responsabilização e eficiência, além de ressaltar a importância do conhecimento deste contexto para a vinculação da estratégia às Operações. A quarta parte, por sua vez, apresenta o Sistema de Custos em Organizações Hospitalares e, finalmente, a quinta, discute o Sistema de Custos em Organização Hospitalar Pública.

### **4.1. O SETOR SAÚDE NO BRASIL**

Segundo La Forgia e Couttolenc (2009, pág. 19), a área de saúde no Brasil compreende essencialmente dois sistemas principais: o SUS, que é financiado e operado pelo estado tendo sido originalmente criado como um sistema de seguridade social e outro um sistema complementar, se pode dizer assim, custeado pelo setor privado, que consiste principalmente de seguradoras e operadores de pré-pagamento.

O SUS é constituído pelo conjunto das ações e de serviços de saúde sob gestão pública. Está organizado em redes regionalizadas e hierarquizadas e atua em todo o



território nacional, com direção única em cada esfera de governo (BRASIL, CONASS, SUS, 2007, pag. 32)

O SUS pode ser caracterizado pelos seguintes elementos: “descentralização da organização e prestação de serviços para os governos municipais e, em menor escala, estaduais, financiamento público dos serviços de saúde prestados por estabelecimentos públicos e privados; uso de repasses federais para co-financiar o atendimento em níveis subnacionais; e mecanismos de participação social formalizados” (LA FORGIA E COUTTOLENC, 2009, pág. 20).

Estabelecido formalmente com a Constituição Federal de 1988, o SUS tem suas origens na crise do modelo médico assistencial privatista após a segunda metade do século XX, induzido pelo processo da industrialização brasileira (BRASIL, CONASS, 2007, pág. 24). O modelo médico assistencial privatista caracterizou-se pela extensão da cobertura previdenciária a segmentos economicamente integrados da população urbana; privilegiava a prática médica curativa e individual em detrimento das ações coletivas; a criação de um complexo médico-industrial; e o deslocamento da prestação dos serviços médicos a entes privados lucrativos e não lucrativos (SILVA, 1983).

A partir dos anos 1970 e 1980, as mudanças políticas e econômicas culminaram no esgotamento desse modelo sanitário que, aliado ao processo de redemocratização do país determinaram novos rumos nas políticas públicas. Os novos rumos fizeram surgir, na arena sanitária, sujeitos sociais que propugnavam um modelo alternativo de atenção à saúde como os primeiros projetos-piloto de medicina comunitária, realizados por instituições acadêmicas e Secretarias de Saúde. Nesses espaços de construção da medicina comunitária é que se gestou e difundiu-se o movimento sanitário. Coordenado por grupo de intelectuais localizados em espaços acadêmicos e institucionais, articulados com partidos políticos de esquerda, o movimento sanitário constituiu-se na base político-ideológica da reforma sanitária brasileira (BRASIL, CONASS, 2007, pág. 25).

O processo constituinte incorporou as grandes demandas do movimento sanitário: a saúde entendida amplamente como resultado de políticas econômicas e sociais; a saúde como direito de todos e dever do Estado; a relevância pública das ações e serviços de saúde; e a criação de um sistema único de saúde, organizado pelos princípios da descentralização, do atendimento integral e da participação da comunidade. Criou-se, assim, na Constituição Federal de 1988, o SUS.

A seção de saúde da Constituição Federal e as Leis n. 8.080 e 8.142 de 1990 constituem as bases jurídicas, constitucionais e infraconstitucionais do SUS. Assim, os princípios do SUS, fixados na Constituição Federal em 1988 e detalhados na Lei Orgânica da Saúde (Leis n. 8.080/90 e n. 8.142/90), dispõe de princípios e diretrizes para as ações e serviços de saúde, dentre os quais universalidade de acesso, integralidade e igualdade ou equidade na prestação de ações e serviços de saúde. Também estabelece papéis institucionais de cada instância governamental e trata sobre a descentralização político-administrativa com direção única em cada esfera do governo, enfatizando a municipalização da prestação de serviços combinada com a regionalização e a hierarquização da rede de serviços.

Também constitui legislação do SUS a Portaria GM/MS n. 3.085, de 1º de dezembro de 2006, que regulamenta o Sistema de Planejamento do SUS. O referido Sistema é representado pela atuação contínua, articulada, integrada e solidária do planejamento das três esferas de gestão do SUS, e pressupõe que cada uma realize o seu planejamento, articulando-se a fim de fortalecer e consolidar seus objetivos e diretrizes, contemplando as peculiaridades, as necessidades e as realidades de saúde locais e regionais. O Sistema de Planejamento do SUS tem como objetivos monitorar e avaliar o processo de planejamento, as ações implementadas e os resultados alcançados, a fim de fortalecer o Sistema e de contribuir para a transparência do processo de gestão do SUS.

#### 4.1.1. Características Gerais do Sistema de Saúde no Brasil

O arranjo de composição entre os setores público e privado varia na sua forma de organização no mundo. Para melhor compreensão do sistema de saúde brasileiro, apresentam-se alguns arranjos de organização no mundo e as grandes variações na constituição de suas bases. Esta classificação em categorias de assistência pode variar, segundo o entendimento de autores distintos.

Segundo BRASIL, CONASS (2007, livro 11, pag. 20) podem ser reconhecidos três tipos de sistemas de saúde, a saber:

- **Sistemas inteiramente ou majoritariamente públicos:** sistemas de saúde de acesso universal, financiados pela totalidade da população através do pagamento de tributos e cuja provisão de serviços é pública. Há um número grande de países que constituíram sistemas públicos universais, entre eles a Alemanha, Inglaterra, o Canadá, a Costa Rica, a Dinamarca, a Espanha e tantos outros.
- **Sistemas de seguro social obrigatório:** sistemas de saúde organizados pelo Estado e financiados pela contribuição de empregadores e empregados, com provisão de serviços privada tais como Holanda e França.
- **Sistemas de caráter privado:** sistemas de saúde financiados por parte da população e pelos empregadores, sem obrigatoriedade de contribuição e cuja provisão de serviços é geralmente privada como nos Estados Unidos da América.

A seguir, no Quadro 1, apresenta-se, de forma esquemática, a organização de sistemas nacionais segundo sua forma de financiamento, seguro e responsabilidade pela provisão dos serviços.

## Quadro 1- Organização dos Sistemas Nacionais de Saúde

<b>Organização</b>	<b>Serviço Público</b>	<b>Seguro Social</b>	<b>Privado</b>
<b>Forma de Financiamento</b>	Tributos	Folhas de Pagamento	Privada
<b>Seguro</b>	Universal	Múltiplo	Privado
<b>Provisão</b>	Pública	Privada	Privada
<b>Países</b>	Países Escandinavos, Reino Unido, Irlanda, Itália, Espanha	Alemanha, França, Bélgica, Holanda, Áustria, Japão	EUA

Fonte: BRASIL, CONASS (2007 Saúde Suplementar, pág. 21)

Segundo classificação apresentada em BRASIL, CONASS (2007, Livro XI Saúde Suplementar. pag. 128, para a OECD<sup>1</sup>, a classificação é feita em quatro categorias de assistência não excludentes: Suplementar, Complementar, Duplicada e Principal.

Nessa classificação, os planos e seguros privados de saúde que oferecem cobertura não ofertada pelo setor público desempenham um papel de complementariedade em relação ao setor público. Com base nesta classificação, por haver um sistema de saúde universal, o chamado Sistema de Saúde Suplementar no Brasil estaria mais de acordo com um sistema duplicado ou paralelo, quando oferece às pessoas que já estão cobertas pelo sistema público de saúde uma cobertura privada alternativa com o mesmo “cardápio” de serviços, oferecido por diferentes prestadores ou não.

Segundo classificação apresentada em BRASIL, CONASS (2007, Livro XI Saúde Suplementar. pag. 68) o sistema de saúde brasileiro é composto por dois subsistemas:

- O público, que é o SUS;
- O privado, constituído por dois sub-setores:
  - Saúde Suplementar, que é o predominante nesse subsistema, composto pelos serviços financiados pelos planos e seguros de saúde.

---

<sup>1</sup> A *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD) foi criada em 1961, com sede em Paris. É uma organização que conta com trinta países desenvolvidos, que seguem os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado ([http://www.oecd.org/home/0,2987,en\\_2649\\_201185\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html)).

- Liberal clássico, composto pelos serviços particulares autônomos.

Desta forma, mais importante do que classificar o setor, é a compreensão da conformação que a Saúde Suplementar tem no Brasil hoje e qual a sua inserção dentro do sistema de saúde brasileiro.

No Quadro 02 são apresentados maiores detalhes dos subsistemas de saúde do Brasil.

Quadro 2: Característica do Sistema de Saúde no Brasil

<b>Financiamento</b>	- Público, com a participação das esferas da federação	- Privado, com subsídios do setor público
<b>Gestão</b>	Pública, única, com integração e articulação entre as diferentes esferas	Privada, em processo de regulamentação pela ANS
<b>Prestadores da Assistência</b>	Serviços da rede própria dos municípios, Estados e União; serviços públicos de outras áreas de governo; serviços privados contratados ou conveniados	Provados, credenciados pelos planos e seguros de saúde ou pelas cooperativas médicas; serviços próprios dos planos e seguros de saúde, etc.; serviços privados conveniados ou contratados por empresas de planos de saúde, passando a fazer parte da rede credenciada dos mesmos.

Fonte: adaptado da ANS, em BRASIL, CONASS (2007, Livro XI Saúde Suplementar, pág. 68)

#### 4.1.1.1. Sistema de Saúde Suplementar

É importante compreender, inicialmente, por que o setor de planos de saúde no Brasil é denominado suplementar. Essa denominação integra a classificação utilizada pelas seguradoras e significa a opção de pagar um seguro privado para ter acesso à assistência médica, a despeito da manutenção da contribuição compulsória para a seguridade social, que inclui o direito ao acesso ao serviço público por meio de um sistema nacional de saúde.

É um sistema privado de assistência à saúde, executado por operadoras privadas, sob a regulação da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). Tem por finalidade institucional promover a defesa do interesse público na assistência

suplementar à saúde, regulando as operadoras setoriais, inclusive quanto às suas relações com prestadores e consumidores, contribuindo para o desenvolvimento das ações de saúde no país.

#### **4.1.1.2. Sistema de Desembolso Direto**

Um segundo sistema privado possível no sistema de saúde brasileiro é representado por serviços de saúde adquiridos em prestadores privados por meio de gastos diretos efetuados por pessoas físicas. É pouco considerado nas análises das políticas de saúde no país, apesar de sua relevância, e funciona quase como um sistema oculto que opera com baixa regulação do estado. O Sistema de Desembolso Direto atinge a maior parte da população brasileira, especialmente os 61,5% dos usuários não exclusivos do SUS e que representa, hoje, cerca de 115 milhões de habitantes (BRASIL, CONASS, 2003).

Pesquisa feita pela BRASIL, CONASS em 2002, cujos resultados consolidados podem ser vistos na Tabela 1, apresenta os seguintes resultados quanto à representatividade de cada um no atendimento à população brasileira.

Tabela 1 - Usuários do SUS no Brasil

<b>Tipo de Usuário do Sistema de Saúde do Brasil</b>	<b>Percentual de Atuação</b>
<b>Exclusivos do SUS</b>	28,6%
<b>Usuários não Exclusivos</b>	61,5%
<b>Não Usuários</b>	8,7%

Fonte: adaptado de BRASIL, CONASS, 2003

## 4.2. ARRANJO ORGANIZACIONAL – HOSPITAL

A Organização Mundial de Saúde - OMS definiu hospital e sua função geral da seguinte forma:

*“O hospital é parte integrante de um sistema coordenado de saúde, cuja função é dispensar à comunidade completa assistência médica, preventiva e curativa, incluindo serviços extensivos à família, em seu domicílio, e ainda um centro de formação para os que trabalham no campo da saúde e para as pesquisas biossociais” (GOMES, 1999 p. 53).*

Para Machline et. al. (1983, pag. 6-12) os hospitais exercem funções externas e internas relacionadas a vida do cidadão. As funções relacionadas com a vida externa do hospital podem assim ser relacionadas como sendo:

- prestação de atendimento médico e complementar aos doentes em regime de internação;
- desenvolvimento de atividades de natureza preventiva;
- participação em programa de natureza comunitária; integração ativa no sistema de saúde.

Por outro lado, as funções relacionadas com a vida interna do hospital envolvem:

- participação na formação de recursos humanos para a área de saúde;
- representa o palco dinâmico em que se desenrola a atividade profissional das pessoas;
- participação no desenvolvimento de pesquisa em todos os terrenos de sua atividade.

Atualmente a organização hospitalar é uma das mais complexas, não apenas pela nobreza e amplitude da sua missão, mas, sobretudo, por apresentar uma equipe multidisciplinar com elevado grau de autonomia, para dar assistência à saúde em caráter preventivo, curativo e reabilitador a pacientes em regime de internação, onde

se utiliza tecnologia de ponta de rotina e crescentemente. E se constitui, ainda, num espaço de prática de ensino-aprendizagem e produção científica.

Um hospital é uma unidade econômica que possui vida própria e, difere das outras empresas porque o seu objetivo ou “produto” básico é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente. Logo, em uma organização hospitalar, um produto hospitalar é uma série de serviços prestados a um paciente como parte do processo de tratamento, controlado pelo médico. Diante das características hospitalares, percebe-se que os sistemas de custos devem objetivar análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização.

O serviço hospitalar tem características peculiares quanto aos recursos empregados em suas atividades. Apresentando maiores particularidades estão os hospitais públicos, que normalmente prestam serviços que nem sempre são únicos em uma região ou cidade, atendem à população carente em condições bastante particulares.

O setor hospitalar brasileiro que conta com 7.400 hospitais e 471 mil leitos (LA FORGIA E COUTTOLENC, pag. 31), é composto por três setores principais:

- Hospitais Públicos administrados por autoridades federais, estaduais ou municipais, sendo quase todos financiados pelo poder público, sendo 71% municipais e a maior parte dos restantes são entidades estaduais e o governo federal opera com 147 hospitais, quase todos grandes instituições de ensino, por meio do MS e do MEC.
- Hospitais Privados conveniados ou contratados pelo SUS, sendo que 70% das unidades privadas recebem financiamento público e a maioria obtém fundos de fontes privadas, em maior ou menor extensão.
- Hospitais particulares com fins lucrativos e alguns filantrópicos não financiados pelo SUS, que são administradas e custeadas de forma privadas, constituindo cerca de 20% de todas as unidades hospitalares e 30% de todos os hospitais privados.



Para La Forgia e Couttolenc (2009, pág. 33), pode-se apresentar o setor hospitalar por meio de algumas informações. A maior parte dos serviços hospitalares é produzida no âmbito do SUS, que responde por 68% das internações, 73% dos atendimentos de emergência e 67% do atendimento ambulatorial. O setor hospitalar tem como principal prestador o setor privado, com 65% dos hospitais e cerca de 70% dos leitos apesar da política explícita no sentido de expandir a rede pública e, em menor extensão, o subgrupo dos privados e filantrópicos, que é percebido como “quase-público” (idem, pag. 37) Quanto ao tamanho dos hospitais, a maioria é de pequeno porte, sendo que 60% têm menos de 50 leitos. Por fim, o tamanho médio é de 64 leitos e a mediana é 38.

Segundo La Forgia e Couttolenc (2009, pág. 45), o sistema de saúde e o setor hospitalar brasileiro possuem algumas características definidoras:

- o acesso à atenção hospitalar é satisfatório para a maioria dos brasileiros, e a proteção financeira contra o custo das doenças é considerável.
- o Brasil gasta mais em saúde, tanto em termos absolutos quanto relativos, do que muitos países de renda média comparáveis, mas obtém menores resultados em relação ao montante investido;
- os hospitais consomem cerca de 2/3 do gasto total em saúde, sendo aproximadamente 70% do gasto hospitalar financiado com recursos públicos, via SUS;
- a atenção à saúde no Brasil é claramente hospitalocêntrica, com uma oferta hospitalar – em densidade de leitos, por exemplo, e sua utilização próxima aos níveis encontrados em países de alta renda;
- os recursos hospitalares não são racionalmente distribuídos, seja geograficamente ou por tipo e nível de atenção;
- o Brasil está despreparado para o crescimento das doenças não – transmissíveis.

#### **4.2.1.1. Mecanismo de Pagamento Hospitalar no Brasil**

Para La Forgia e Couttolenc (2009, pág. 129), mecanismos de pagamento a prestadores – MPP “são as formas pelas quais contratantes remuneram prestadores de serviço de saúde pelos produtos fornecidos”. Exemplos de MPP para hospitais incluem orçamentos por elemento de despesas, remuneração por serviço ou ato, pagamento por diárias e pagamento por caso. O tipo de pagamento influencia o comportamento dos hospitais e, conseqüentemente, seu desempenho.

Desta forma os autores definem os MPP como ferramentas poderosas que as entidades contratantes com Governo e seguradoras privadas podem utilizar para induzir os prestadores a cumprir diretrizes e prioridades, como melhorar a qualidade, aumentar eficiência, ampliar acesso e conter custos. Os MPP têm como elemento essencial a determinação de preços de serviços ou pacotes de serviços. Constituem o processo e os métodos para determinar níveis de preços e alocar recursos financeiros para hospitais com base nestes preços. Embora não haja MPP perfeita, um sistema de pagamento cuidadosamente elaborado tem um grande papel na promoção da eficiência da preocupação com custo e de qualidade. O Quadro 03 sumariza os MPP mais utilizados no Brasil.

Quadro 3 - Principais Características dos Mecanismos de Pagamento a Hospitais no Brasil

<b>Mecanismo</b>	<b>Fonte de Financiamento</b>	<b>Prestadores Pagos</b>	<b>Serviços Pagos</b>	<b>Base de Pagamento</b>
<b>AIH – Autorização de Internação Hospitalar</b>	Federal	Privados apenas (cada vez mais incluído em repasses a estado e município)	Internação	Tabela de Preços por caso, não baseado em custos
<b>SIA – Sistema de Informação Ambulatorial</b>	Federal	Privados apenas (cada vez mais incluído nos repasses federais)	Cuidados ambulatoriais	Tabela de preços por caso, não baseado em custos
<b>Incentivos adicionais, apoio, fundos emergenciais (pagos aos hospitais)</b>	Federal	Públicos e Filantrópicos	Hospitais de ensino e pesquisa, serviço de emergência, tratamentos de alto custos	Baseado nos serviços prestados
<b>Orçamento</b>	Federal, Estadual e Municipal	Públicos	Folha de pagamento e parte do custeio	Médias Históricas
<b>Pagamento por serviço ou por ato</b>	Empregadores, profissionais	Principalmente privados	Todos	Tabela de preços negociada (não baseada em custos)
<b>Pagamento Direto (particular)</b>	Individuo	Privados (especialmente com fins lucrativos) alguns públicos	Todos	Tabela de preços

Fonte: La Forgia e Couttolenc (2009, pág. 131)

### **4.3. CONTABILIDADE DE CUSTOS**

Segundo Gonçalves (1996), a Contabilidade de Custos foi desenvolvida devido à necessidade de adaptação da Contabilidade Financeira ou Tradicional à atividade industrial, iniciada no final do século XVIII com a Revolução Industrial. A contabilidade de custos representou novo enfoque na Contabilidade, voltada para a simples mensuração de estoques físicos e monetários da atividade predominante – o

comércio (MARTINS, 2003). Foram necessários muitos desafios e adaptações ao novo tipo de estrutura empresarial.

Com o grande desenvolvimento tecnológico e empresarial no decorrer do século XX a Contabilidade de Custos passou de simples ferramenta de mensuração e controle, custos e lucro para uma ferramenta fundamental para tomada de decisões gerenciais e de gestão empresarial, num ambiente em constante transformação e cada vez mais competitivo, com a criação dos sistemas de gestão de custos.

O avanço na utilização da teoria contábil e das tecnologias de manufatura resultou no desenvolvimento de diferentes sistemas, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo, cujos termos são empregados de forma indistinta, nos livros didáticos destinados à disciplina Contabilidade de Custos. De acordo com Martins (2003), dependendo do usuário final e tipo de informação requerida, a Contabilidade pode ser classificada como:

- *Financeira*: dirigida aos *stakeholders* externos da empresa e condicionada às imposições legais e fiscais. Preocupa-se com: a) leis, normas, princípios e convenções contábeis e é obrigatória para as entidades legalmente estabelecidas; b) com registros relativos ao patrimônio do que já passou;
- *Gerencial*: voltada aos *stakeholders* internos, principalmente à administração da empresa e não se condiciona às imposições legais. Tem por objetivo gerar informações úteis para a tomada de decisões. Exige a adaptação das informações oriundas da Contabilidade Financeira. Constitui-se de um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis empregados na Contabilidade Financeira e de Custos.
- *Custos*: cuida da análise dos gastos – sacrifícios financeiros – realizados por uma organização no decorrer de suas operações, os quais serão úteis para a Contabilidade Gerencial e Financeira.

### 4.3.1. Conceitos Elementares da Contabilidade de Custos

É relevante que se consiga distinguir de maneira mais clara possível os conceitos fundamentais nos quais a administração contábil e financeira se apóiam, além das diversas formas de classificação de algumas dessas terminologias, como é o caso principalmente dos custos e despesas. Não existe unanimidade entre os autores da área financeira-contábil quanto aos conceitos básicos da Contabilidade de Custos. Abaixo estão algumas das definições sugeridas por Bruni e Famá (2002):

- *gastos ou dispêndios*: são os termos mais abrangentes da Contabilidade de Custos que se aplicam a todos os bens e serviços recebidos. Representam todos os sacrifícios financeiros dispendidos por uma organização no intuito de obter bens e serviços, mediante a entrega (pagamento a vista) ou promessa de entrega (pagamento a prazo) de parte de seu ativo;
- *investimentos*: representam todos os gastos ativados em função da utilidade (vida útil) futura de bens ou serviços obtidos. Isto é, representam todos os sacrifícios ocorridos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização. Em função da época de retorno se classificam em: circulantes, permanentes e financeiros;
- *custos*: são todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Estão diretamente relacionados aos fatores de produção, no sentido de que só se têm custos durante a fabricação;
- *despesas*: são todos os gastos consumidos, direta ou indiretamente na obtenção de receitas após a fabricação. Ao contrário dos custos, não estão associadas à produção, mas sim às vendas;
- *desembolso*: é o pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando foi o seu consumo. Constitui-se na efetivação do gasto. Representam assim, uma saída de recursos da empresa.

- *recebimento*: é o recebimento do bem ou serviço vendido, independentemente de quando foi a venda. Representa, portanto, uma entrada de recursos na empresa.
- *perda*: são bens ou serviços consumidos de forma normal e involuntária. Não são sacrifícios feitos com a intenção de obter receitas.

#### 4.3.1.1. Classificação dos Custos e Despesas

Na Contabilidade de Custos, utiliza-se a classificação dos gastos em despesas e custos, conforme a sua alocação direta ou indireta aos serviços ou bens produzidos. Na Contabilidade Gerencial pode-se optar por desconsiderar ou modificar este conceito. Portanto, serão considerados todos os gastos como itens de custos, independente da localização da sua utilização (ALONSO, 1999, pág. 20).

Os custos podem ser classificados como Fixos ou Variáveis de acordo com o volume conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Classificação dos Custos em Relação ao Volume de Produção

CUSTOS FIXOS	São os custos que permanecem inalterados, apesar da variação na quantidade produzida, como por exemplo, a energia elétrica gasta nos corredores, a depreciação e o imposto predial, dentre outros.
CUSTOS VARIÁVEIS	São os custos que alteram na proporção direta com a quantidade produzida. Por exemplo, o número de exames realizados no serviço de radiologia será variável se variarem o número de pacientes atendidos.

Fonte: elaborado pela autora.

Pode-se classificar os custos em relação a sua facilidade de identificação considerando a sua identificação. Em uma organização hospitalar, os custos diretos e indiretos podem ser identificados em relação aos Centros de Custos –CC ou ao paciente. No Quadro 5 são classificados os custos em relação à sua aplicabilidade aos Centros de Custos.

Quadro 5 – Classificação dos Custos em Relação à sua Aplicação aos Centros de Custos

<p>Custos Diretos aos Centros de Custos</p>	<p>Os custos serão diretos quando puderem ser identificados diretamente aos CC. São aqueles diretamente incluídos no cálculo dos custos dos CC. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva, exigindo para isso uma medida de consumo: quilograma, horas, kilowatts, quantidade, etc. Sua identificação é possível sem a utilização de qualquer critério de rateio: custos de pessoal e material diretamente ligados ao CC.</p>
<p>Custos Indiretos aos Centros de Custos</p>	<p>São aqueles que, por dificuldade de apropriação, irrelevâncias ou por sua própria natureza, não se identificam com o CC. Necessitam de aproximações, isto é, algum critério de alocação para serem atribuídos aos produtos. São os custos que não tem possibilidade de identificação direta com um CC em particular. Para realizar esta alocação é preciso definir apenas uma base ou critério de alocação (rateio). Os custos que não podem ser identificados a um CC em particular serão rateados aos demais conforme critérios específicos. Por exemplo: energia elétrica</p>

Fonte: elaborado pela autora

Por sua vez, no Quadro 6, são classificados os custos com relação à sua aplicação aos serviços ou produtos, e em organização hospitalar, em relação aos pacientes.

Quadro 6– Classificação dos Custos em Relação à sua Aplicação aos Pacientes

<b>Custos Diretos ao Paciente</b>	São os custos que podem ser diretamente identificados aos pacientes como medicamentos, exames, valor de consulta médica.
<b>Custos Indiretos ao Paciente</b>	São aqueles que não se identificam com ao paciente, por dificuldade de apropriação ou pela natureza dos mesmos. São os custos que não tem possibilidade de identificação direta com um paciente em particular. Para realizar esta alocação é preciso definir apenas uma base ou critério de alocação (rateio). Os custos que não podem ser identificados a um paciente em particular serão rateados aos demais conforme critérios específicos. Por exemplo, o custo de utilização de equipamento de pressão no ambulatório e o custo com pessoal no CC Ambulatório por dificuldade de alocação a um paciente específico, será alocado aos custos do CC e rateado através de critério de rateio, numero de horas da enfermagem ou numero de atendimento.

Fonte: elaborado pela autoria

### 4.3.2. Sistemas de Custos

Para Horngren (1978), a Contabilidade de Custos procura atender a três objetivos distintos: geração de relatórios úteis para o planejamento e controle de operações rotineiras; emissão de relatórios que apóiem a tomada de decisões não-rotineiras e formulação dos planos e políticas de ação; e custeio de produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros. Com a Contabilidade de Custos, surgiram os Métodos de Custeio, que determinam a maneira como os custos devem ser alocados aos produtos. Isto é, como deve ser feito o custeio dos produtos, quanto a seus custos e despesas, embasando-se na classificação e comportamento dos mesmos.



Os três métodos de custeio mais conhecidos são: custeio por Absorção ou Integral, custeio Marginal ou Direto, e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Já Martins (2003) enuncia três grandes aplicações da Contabilidade de Custos de modo sintético: *Custos para Avaliação de Estoques*, *Custos para Controle* e *Custos para Tomada de Decisões*. Trata-se de uma visão já consolidada no tocante aos objetivos da Contabilidade de Custos e de um Sistema de Custos. O modelo do Sistema de Custos deve ser planejado e executado de acordo com os objetivos escolhidos pela organização.

O Esquema completo da Contabilidade de Custos (MIRANDA FILHO, 2003) é assim representado:

1. Separação entre custos e despesas;
2. Apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos;
3. Apropriação dos custos indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns;
4. Rateio dos custos indiretos comuns e dos da Administração Geral da produção aos diversos Departamentos, quer de Produção quer de Serviços;
5. Escolha da seqüência de rateio dos custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos;
6. Atribuição dos custos indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos segundo critérios fixados.

#### **4.3.2.1. Fundamentos dos Sistemas de Custos**

Para Miranda Filho (2003, pág. 74) os fundamentos de um sistema de Custos podem ser enumerados como se segue:

1. Fundamenta-se no conceito de *custo* como *consumo de recursos* considerando que a separação de custos e despesas pode ser relevante ou

não; se concentra no efetivo consumo de recursos para o funcionamento da Organização;

2. Apresenta finalidade tríplice: Avaliação de Estoques (custos dos produtos ou serviços), Controle Gerencial e Tomada de decisão. Esses três objetivos podem ser perseguidos pelo Sistema de Custos simultaneamente ou alternadamente.
3. A fonte primária dos dados é a Contabilidade Geral ou Financeira e outros dados não-financeiros. Apóia-se no plano de contas da Contabilidade Geral, recebendo informações subsidiárias de caráter não-financeiro.
4. Observância aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, porém com exceções em análises de cunho gerencial, para atender às necessidades dos usuários internos. Estando integrado à Contabilidade, o Sistema de Custos segue os seus princípios mas, como ferramenta de gestão requer produção de informações segundo critérios próprios e não contábeis.
5. Definição de objetos custeáveis ou portadores finais de custos, que podem ser quaisquer componentes organizacionais dos quais se deseja informação, tais como produtos, serviços, departamentos, processos, clientes, etc.
6. Utilização de um determinado Sistema de Acumulação de Custos escolhido em função da necessidade da empresa: custeio por ordem de produção, para os processos não-contínuos, e custeio por processo, para as operações habituais da organização. Para ambos os sistemas, é possível fazer uma variação que seria o Sistema de Custeamento pela Responsabilidade, baseado na departamentalização dos custos, ou seja, sua apropriação aos diversos departamentos ou centros de custos da organização.
7. Classificação dos custos da organização quanto à sua relevância, “diretibilidade” e variabilidade. Trata-se de análise dos diversos itens de custos do Plano de Contas e classificar os custos como relevantes ou irrelevantes, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Esta classificação influencia a escolha do Método de Custeio.
8. Adoção de um determinado Método de Custeio para definir como serão apropriados os custos diretos e os indiretos aos diversos objetos de custos:

custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado nas atividades, etc., de acordo com a finalidade pretendida para o Sistema de Custos.

9. Definição do tipo de custo a ser calculado – custos reais, custos estimados, custo-padrão ou custos orçados – de acordo com o tipo de informação gerencial requerida pelo sistema
10. Proposição de um esquema geral de apropriação dos custos, com procedimentos definidos em função do sistema escolhido, do método de custeio empregado, do tipo de custo buscado e das classificações das diversas contas de despesas efetuada.

### **4.3.3. Métodos De Custeio**

Os métodos de custeio definem como deve ser feito o custeio dos produtos. Isto é, como e quais custos (e despesas) devem ser alocados aos produtos. Apresentar-se-á aqui os três métodos de custeio mais utilizados.

#### **4.3.3.1. Sistema de Custeio por Absorção ou Integral**

Segundo Leone (2000), custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam eles definidos como diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Assim, passam a integrar o valor contábil dos produtos elaborados tanto os custos que são variáveis (só existem quando cada unidade é produzida), quanto os fixos (independem de cada unidade, relacionando-se com a criação das condições de se produzir).

#### **4.3.3.2. Sistema de Custo Marginal ou Custeio Direto**

Segundo Beulke e Bertó (2001), custeio marginal parte do princípio de que um produto é responsável apenas pelos custos e despesas variáveis que gera. Os custos fixos de produção são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado.

Segundo Gonçalves (1998), no *método de custeio direto*, inicialmente classificam-se os custos em indiretos e diretos, mas somente os custos diretos são apropriados aos produtos. Os Custos Indiretos de Fabricação – CIF não são rateados, mas sim lançados em sua totalidade na Demonstração de Resultados do Exercício – DRE como despesas. É um método que não é reconhecido por contadores, auditores e pela legislação fiscal. Tem reconhecida utilidade gerencial, pois fornece a base para o cálculo da margem de contribuição de cada produto em determinado período.

#### **4.3.3.3. Sistema de Custeio ABC ou Custeio Baseado em Atividades**

Para Gonçalves (1998), o Custeio Baseado em Atividades tem uma maior preocupação quanto à tomada de decisão e gestão dos custos. Diferentemente dos anteriores, parte do princípio de que não são os recursos que são consumidos pelo produto, mas sim, as atividades; e estas, por sua vez, consomem os recursos. Portanto, um produto, ou serviço passa a ter seu custo calculado em função das atividades consumidas para o alcance do objetivo final. Essas atividades são caracterizadas como atividades que agregam valor e que não agregam valor, gerenciáveis e não-gerenciáveis, primárias e secundárias, facilitando o controle e a tomada de decisão por parte da empresa, assim como uma gestão dos custos otimizada. O Sistema de Custeio ABC surge então como uma forma mais precisa de atribuição dos custos indiretos aos produtos (MARTINS, 2003).

Segundo Nakagawa (1994), o ABC é um novo método de análise de custos que busca "rastrear" os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços. Neste método, os "rateios" devem ser usados apenas em última instância. Como explica Cogan (1997), o ABC determina quais atividades são executadas, consumindo os recursos da companhia, agregando-as em centros de acumulação de custos por atividades. Em seguida, atribui-se custos aos produtos, através da alocação de recursos às atividades, e estas aos produtos ou serviços. Portanto, por empregar atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos ao invés de recorrer a bases de rateio, o ABC consegue fornecer uma metodologia mais coerente de alocação de custos que os métodos tradicionais (BRUNI e FAMÁ, 2003).

#### **4.4. SISTEMA DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR PÚBLICA**

Os processos de trabalho nas organizações hospitalares públicas e a maneira como a sociedade pensa a produção em saúde nem sempre é considerado o lucro, os valores de faturamento e controle de custos e desperdícios.

Além disto, por se tratar de recursos públicos, é comum erroneamente, acreditar que o governo é o responsável por manter as instituições, sem que seja necessário o uso adequado de materiais e equipamentos. Esta visão está se alterando, tornando-se imprescindível conhecer a composição de custos como um processo norteador das decisões gerenciais, no que diz respeito à saúde financeira das instituições. A idéia de mensurar custos na Administração Pública, a preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado administradores à busca de formas de se tentar mensurar os custos mais adequadamente, visando o conhecimento de como foram feitos determinados projetos e qual seu custo-benefício à população. Logo, é necessário priorizar a qualidade com a otimização de custos.

As organizações hospitalares, por serem de setor complexo e específico têm de acompanhar o avanço constante da tecnologia e da qualificação dos serviços, representado pelas instalações, equipamentos e desenvolvimento contínuo das competências das mesmas, objetivando a busca de resultados satisfatórios para o sistema de saúde.

No contexto crescente de Estado voltado para resultado, associado à necessidade de regulação e melhora de qualidade, é crescente o impositivo de demonstração de eficiência/eficácia da assistência médico-hospitalar pública, através da implantação de mecanismos de gestão eficiente que garantam a qualidade assistencial. A preocupação com a qualidade nos serviços de saúde é evidenciada mundialmente através da implantação de programas de qualidade nas organizações de saúde, com o objetivo de melhorar e aprimorar a gestão e a eficiência destes serviços.

As mudanças implantadas trouxeram novos e maiores desafios para os gestores de saúde, fazendo com que as entidades hospitalares busquem melhores meios de mensuração e controle de seus custos, buscando maior competitividade, através da busca da eficiência, da eficácia, da racionalidade, da qualidade e dos resultados favoráveis.

A importância dos custos em organizações hospitalares é destacada por Leone (1982 p.22-23):

*“Os hospitais precisam cada vez mais de administradores eficientes que emprestem aos serviços maior operacionalidade. O emprego de modernas técnicas administrativas nos hospitais não pode dispensar o concurso de uma contabilidade de custos bem montada (...). Verificamos que a aplicação de uma contabilidade de custos, num hospital, oferecerá instrumentos eficazes para sua administração”.*

Percebe-se que a Contabilidade de Custos nas organizações hospitalares é um instrumento imprescindível para os gestores no processo de tomada de decisões racionais e no controle das operações.

O desafio à administração hospitalar é controlar seus custos dentro de um parâmetro que lhe proporcionasse resultados econômicos favoráveis, e o caminho seria a implantação de um eficiente sistema de custos que proporcione meios confiáveis de mensuração e controle de custos de cada atividade desenvolvida. Resta à alta gestão tomar medidas que possam atender aos objetivos sociais da entidade, através do controle e desempenho das metas traçadas.

#### **4.4.1. Etapas de Implantação de Sistema de Custeio por Absorção em Hospitais Públicos**

A implantação de sistema de custeio através de Custeio por Absorção foi adotada pela Direção da FHEMIG, conforme será apresentada na seção 5. Este sistema de custeio fundamenta-se em passos que serão descritos a seguir.

##### **4.4.1.1. Definição dos Centros de Custos**

A possibilidade de identificação dos custos e a relevância das informações são o critério que norteia a definição dos Centros de Custos. Os Centros de Custos são classificados em grupos levando-se em consideração não apenas a estrutura organizacional e administrativa, mas mais especialmente o interesse pela informação de custos de forma estratégica e operacional.

Considerando as especificidades dos serviços prestados, os Centros de Custos podem ser classificados em grupos e seus respectivos subgrupos. Desta forma, é possível uma melhor identificação dos Centros de Custos nos diversos serviços e atividades desenvolvidas nas Unidades Assistenciais.

#### 4.4.1.2. Classificação de Unidades de Mensuração

Qualquer instituição ou unidade organizacional existe para viabilizar determinadas realizações (produtos) utilizando para isto uma série de recursos (insumos). Medindo os insumos e produtos, o sistema de custeio realiza comparações e cria medidas e padrões que serão utilizados para a tomada de decisões dentro do gerenciamento da instituição (KASHIWAKURA, pag. 26).

Segundo este autor, as Unidades de Mensuração possibilitam a comparação entre grandezas da mesma espécie, com referência à produção, fornecimento e seus custos, e ainda, para servirem de base ao rateio no sistema de custo. No Quadro 7 – Tipos de Unidades de Mensuração são apresentadas as unidades de mensuração conforme a sua classificação com os Centros de Custos.

Quadro 7– Tipos de Unidades de Mensuração

Unidade de Mensuração Real ou Unidades de Produção	É aquela que é produzida ou fornecida por um CC e que seja de fácil identificação. São geralmente utilizadas nos CC produtivos, por terem seus produtos facilmente identificáveis.
Unidade de Mensuração Conveniada ou Critério de Rateio	Os critérios de rateio consistem em estabelecimento das condições de distribuição dos custos, de forma a representar um parâmetro de alocação dos custos indiretos e de critérios de rateio entre os CC Auxiliares e Administrativos aos CC Produtivos. Isto permita a geração de um custo final dos serviços, sob um grau de consistência aceitável.

Fonte: elaborado pelo autor, baseado em KASHIWAKURA



Segundo Mattos (2005), as unidades de mensuração são estabelecidas dentro de critérios técnicos e práticos. As unidades podem ser classificadas como REAIS ou CONVENCIONADAS, podendo ser SIMPLES ou PONDERADA conforme descrito:

**UNIDADES DE MENSURAÇÃO SIMPLES** quando o CC que a produz e/ou fornece tem como objetivo apenas essa unidade, isto é, não produz e/ou fornece unidades diferenciadas umas das outras.

**UNIDADE DE MENSURAÇÃO PONDERADA** quando um CC produz e/ou fornece unidades diferenciadas umas das outras, em outras palavras, quando as unidades produzidas e/ou fornecidas por um centro de custo podem ter custos diferentes, faz-se necessário a adoção da técnica de unidades equivalentes de produção, para que os resultados da adoção de critérios de rateio propiciem informações consistentes. Cada uma dessas unidades é uma unidade de produção que resulta da utilização de relações de equivalência, ou seja, um determinado número de unidades de referência que equivale a uma unidade dada determinadas por 'peso' equivalente entre as mesmas. O "peso" possibilita criar uma relação entre os diversos produtos produzidos por um CC específico. A dificuldade nestes casos é a obtenção de critérios que melhor representam esta relação. Algumas formas podem ser utilizadas para alguns CC específicos.

Podemos exemplificar conforme Quadro 8 algumas Unidades de Mensuração quanto a sua classificação como Real ou Conveniada e como Simples ou Ponderada:

Quadro 8 – Exemplificação de Unidades de Mensuração

<b>Unidade de Mensuração</b>	<b>Simples</b>	<b>Ponderada</b>
<b>Real</b>	CC Unidade de Internação UM – Paciente/ Dia	CC Laboratório UM – Exames
<b>Conveniada</b>	CC Lavanderia UM – Kg Roupa	CC SND UM – Refeições

Fonte: elaborado pelo autor, baseado em KASHIWAKURA

#### **4.4.1.3. Definição de Critérios de Rateios**

Os critérios de rateio consistem em estabelecimento das condições de distribuição dos custos, de forma a representar um parâmetro de alocação dos custos indiretos aos CC e dos custos dos CC Auxiliares e Administrativos aos CC Produtivos e que permita a geração de um custo final dos serviços, sob um grau de consistência aceitável.

A metodologia de Custeio por Absorção pressupõe a utilização de instrumentos de apropriação dos custos para os custos que não puderem ser identificados diretamente aos produtos e serviços finalísticos da Unidade Hospitalar. Estes custos deverão ser rateados através de critérios de rateio que representam a unidade de medida de transferência dos custos. Desta forma, todos os custos que não puderem ser diretamente alocados aos CC deverão ter um mecanismo de rateio a eles associado.

Os itens de custos indiretos estão relacionados aos critérios de rateios, isto é, são definidos os parâmetros de alocação dos custos indiretos aos CC, atendendo as características peculiares de cada Unidade Assistencial.

Para efeito de cálculo dos custos dos produtos finais da Unidade Assistencial, também os CC Auxiliares e Administrativos adotarão critérios de rateios de seus custos entre si e para os CC Produtivos, permitindo a geração de um custo final dos serviços, sob um grau de consistência aceitável. Esse procedimento permite a apropriação de todos os custos operacionais incorridos no Hospital para os serviços prestados aos pacientes.

## **5. A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DOS CUSTOS HOSPITALARES NA REDE FHEMIG – O SIGH-CUSTOS**

A implantação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares, ou seja, o SIGH-CUSTOS, conforme explicitado na justificativa deste trabalho, visou atender a um acordo externo da Instituição. Isto feito por meio do Acordo Setorial do Choque de Gestão do Governo de Minas e o Banco Mundial, que é “Aprimorar o sistema de controle de custos dos hospitais da FHEMIG”. Como já se disse também, o SIGH-Custos foi além na medida em que vinculou os objetivos estratégicos às operações da Rede.

Aprimorar significa aperfeiçoar. Assim, a meta de Governo objetivava prover a FHEMIG com uma gestão financeira e estratégica que possibilitasse a melhor utilização de recursos e otimização da prestação de serviços, por meio da identificação dos processos e gastos ineficientes e na melhoria da gestão administrativa. Assim, o objetivo externo possibilitou atender a demandas internas por informações de custos que subsidiassem a direção buscar alcançar os objetivos estratégicos estabelecidos no Mapa Estratégico da FHEMIG. Este, por sua vez, alinhado ao Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado.

O SIGH-CUSTOS começou buscando dar resposta a perguntas comuns na FHEMIG:

- Quanto custa a assistência praticada nas Unidades Assistenciais da rede FHEMIG?
- Quanto custa o paciente internado?
- Quanto custa uma diária de UTI? E aquela cirurgia? E aquele exame?

- Quanto custa a manutenção de um tomógrafo? De um aparelho de raio X? De um respirador? Do mobiliário? Da energia elétrica? Devemos comprar ou fazer aqui dentro? Devemos fazer nós mesmos ou terceirizar?
- Podemos fazer mais e melhor com os recursos que dispomos?

.Além disso, a importância dos custos pode ser percebida, entre outras razões, através da afirmação: **“Saúde não tem Preço, mas tem Custo”**. O aprimoramento da gestão de custos, incluindo aí o controle, eleva a utilização das informações geradas pelo SIGH–CUSTOS para muito além do objetivo tradicional – *cortar custos*. O sistema mostra também onde podemos melhorar o nosso desempenho, ou o processo ou o produto e possibilita o *benchmarking* de processos, além de outras ferramentas gerenciais. Além disso, subsidia negociações de valores pagos pelos serviços pelo Ministério da Saúde – MS, dentre outras aplicações.

Assim, a geração das informações sobre os custos hospitalares possibilita tomada de decisões estratégicas e gerenciais na FHEMIG com ganhos de resultado locais e gerais. Estas informações contribuíram para a redução do grau de incerteza nos processos decisórios, sem perder de vista a otimização do uso dos recursos disponíveis e a melhor funcionalidade e qualidade dos produtos oferecidos e serviços prestados, objetivos permanentes da FHEMIG na busca da excelência.

Desta forma, a implantação do SIGH–CUSTOS compreendeu uma série de procedimentos e definições objetivando um resultado final consistente que atendesse aos objetivos externos, estratégicos e internos da FHEMIG.

## **5.1. REDE FHEMIG**

A Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais - FHEMIG é a maior Rede de hospitais públicos da América Latina. Criada em 1977, através da Lei 7088/1977 de 03/10/1977 a FHEMIG assiste à população de Minas e de outros estados,

oferecendo serviços especializados de referência, em consonância com a Política Estadual de Saúde da Secretaria de Estado da Saúde – SES.

A FHEMIG constitui hoje uma rede formada pela Administração Central, o MG Transplantes e 21 Unidades Assistenciais – UA distribuídos em seis Complexos Assistenciais:

1. **Urgência e Emergência:** Hospital João XXIII, Setor Ortopédico do Hospital Galba Velloso, Hospital Maria Amélia Lins, Hospital Infantil João Paulo II, Hospital Cristiano Machado - Sabará;
2. **Especialidades:** Maternidade Odete Valadares, Hospital Eduardo de Menezes, Hospital Alberto Cavalcanti;
3. **Saúde Mental:** Centro Hospitalar Psiquiátrico de Barbacena, Centro Mineiro de Toxicomania, Centro Psíquico da Adolescência e Infância, Hospital Galba Velloso, Instituto Raul Soares;
4. **Hospitais Gerais:** Hospital Júlia Kubitschek, Hospital Regional Antônio Dias – Patos de Minas, Hospital Regional João Penido – Juiz de Fora, Hospital Regional de Barbacena;
5. **Recuperação e Cuidado ao Idoso:** Casa de Saúde São Francisco de Assis – Bambuí, Casa de Saúde Santa Izabel – Betim, Casa de Saúde Santa Fé – Três Corações, Casa de Saúde Padre Damião – Ubá.
6. **MG Transplantes** - O Complexo de MG Transplantes é composto por centros de notificação, captação e distribuição de órgãos na região Metropolitana de Belo Horizonte, Zona da Mata, Sul, Oeste, Nordeste e Leste do Estado. É responsável por coordenar a política de transplantes de órgãos e tecidos no Estado de Minas Gerais, regulando o processo de notificação, doação, distribuição e logística, avaliando resultados e capacitando hospitais e profissionais afins na atividade de transplantes (FHEMIG)

Na Tabela 2, segundo dados do Boletim Estatístico Mensal da FHEMIG, temos os principais dados da FHEMIG de forma sucinta.

Tabela 2 – Dados Gerais – Média Mensal 2009

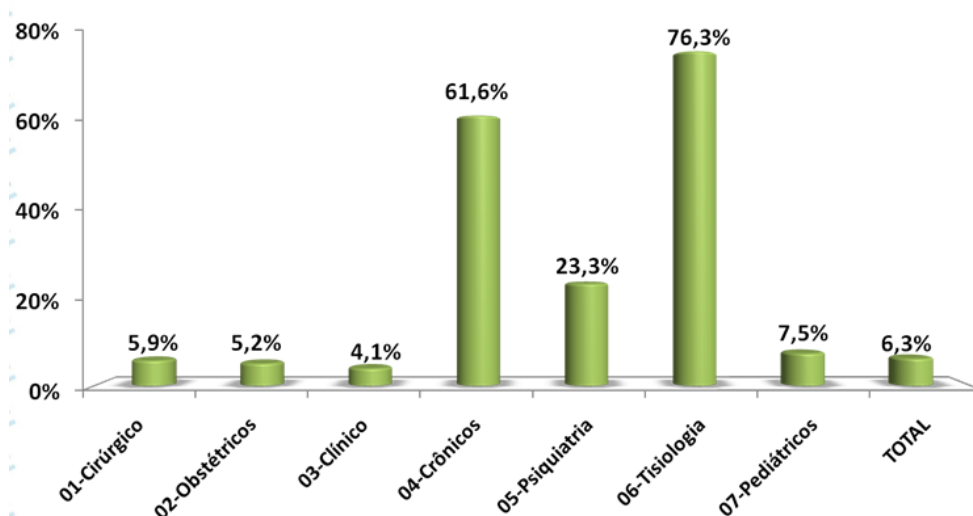
<b>Dados Gerais</b>	<b>Quantidade</b>
Leitos Operacionais	2060
Leitos de UTI	221
Leitos Asilares	895
Consultas Médicas de Urgência	50.358
Consultas Programadas	24.603
Exames Complementares	323.286
Nº Cirurgias	2.280
Nº Internações	5.461

Fonte: elaborado pela autora adaptado do Boletim Estatístico 2009 – FHEMIG – média dos valores de jan a ago 2009

A FHEMIG tem um orçamento anual da ordem de R\$ 573 milhões (BEM, FHEMIG, 2010). O volume de recursos financeiros, a abrangência da atuação e a sua representação na área de saúde pública em Minas Gerais possuem uma representação significativa que exige transparência absoluta e de forma eficiente.

O Gráfico 1 apresenta a participação percentual da FHEMIG nas internações do SUS em Minas Gerais no ano de 2009. Os valores nos mostram a representatividade da Rede principalmente em paciente Tisiológicos, Crônicos e Psiquiátricos.

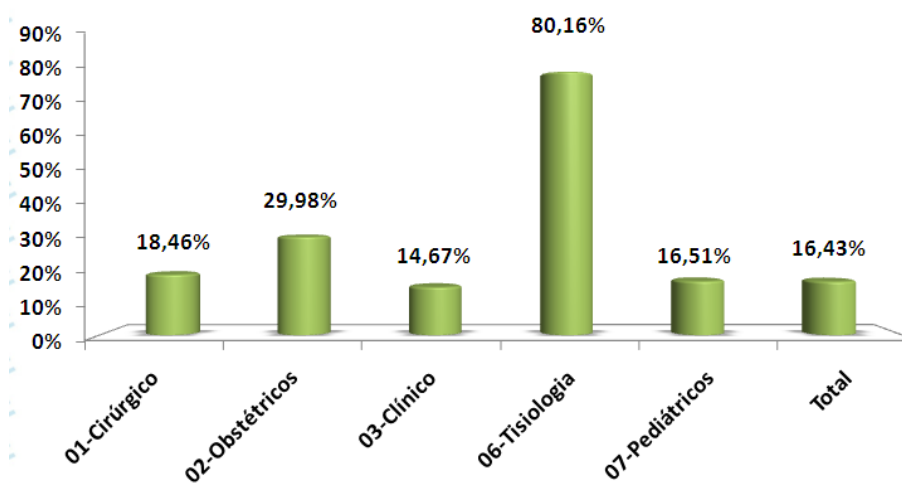
Gráfico 1– Participação Percentual da FHEMIG nas Internações do SUS em MG – 2009



Fonte: elaborado pela autora baseado nos dados Tabwin – DATASUS/MS

O Gráfico 2 representa a participação percentual dos leitos de diárias de UTI na FHEMIG no SUS de Minas Gerais, também para o ano de 2009. Observa-se uma participação expressiva nos leitos de tisiologia e obstétricos.

Gráfico 2 – Participação Percentual da FHEMIG em Diárias de UTI no SUS em MG - 2009



Fonte: elaborado pela autora baseado nos dados Tabwin- DATASUS/MS

## **5.2. ESTRUTURAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO DO SIGH-CUSTOS NA REDE FHEMIG**

A implantação do SIGH-CUSTOS na Rede FHEMIG foi coordenada pela Equipe de Gestores de Custos da Administração Central, com apoio da direção da FHEMIG e da UFMG. Desta forma, as ações de desenvolvimento foram centralizadas e repassadas a todas as Unidades Assistenciais da Rede. Ressalta-se que a participação de todas as Unidades no processo foi de fundamental importância na consolidação do mesmo. As ações de desenvolvimento do SIGH-CUSTOS serão apresentadas em tópicos.

### **5.2.1.1. Ações Estratégicas**

As ações estratégicas, que nortearam a condução dos trabalhos de implantação do SIGH-CUSTOS serão aqui apresentadas em tópicos de modo a destacar as ações desenvolvidas.

#### **5.2.1.1.1. Sustentação do SIGH – CUSTOS aos objetivos estratégicos da FHEMIG**

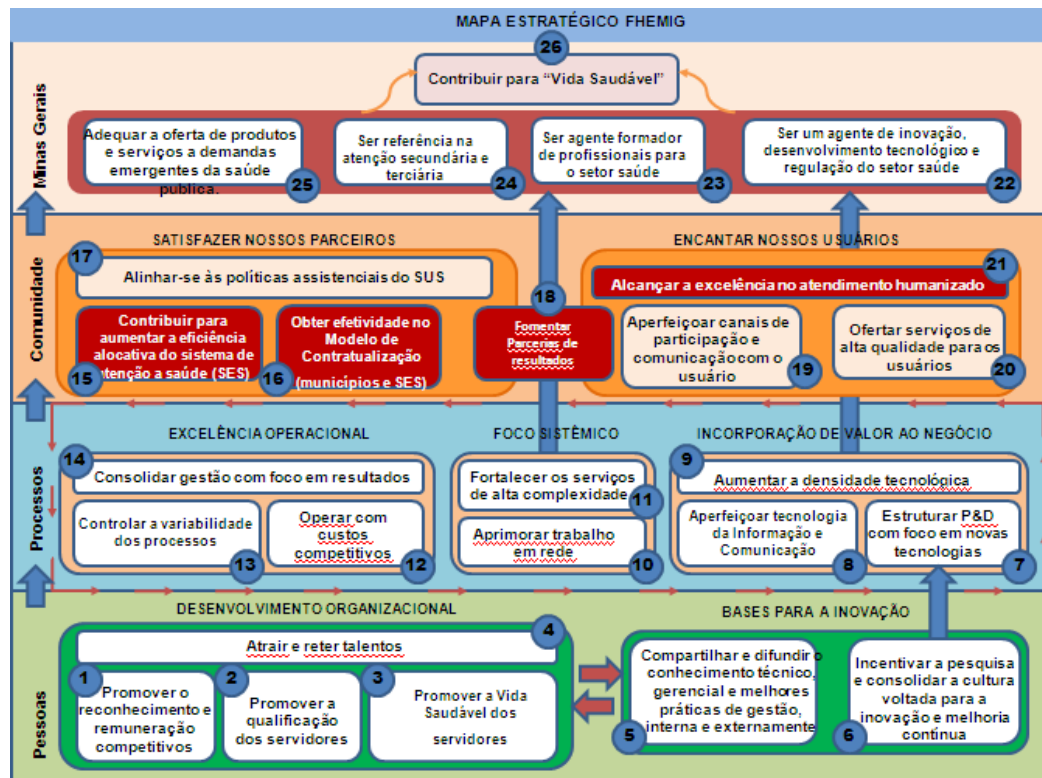
O início dos trabalhos para cumprimento do item da Agenda Setorial do Choque de Gestão deu-se em 2007, com o envolvimento de toda a direção da FHEMIG no estudo da estratégia para viabilizar esta implantação.

Assim, o SIGH-CUSTOS foi estruturado de modo a atender aos objetivos estratégicos da FHEMIG, como ferramenta de gestão, e possui nele sustentação,



conforme apresentado na Figura 1. As ações estratégicas que fundamentam o Mapa estão detalhadas adiante.

Figura 1 – Mapa Estratégico da FHEMIG



Fonte: FHEMIG

**Meta 5 – Compartilhar e difundir o conhecimento técnico, gerencial e melhores práticas de gestão, interna e externamente** – Esta base para inovação será amplamente amparada pelo *Benchmarking*. O *Benchmarking* preconiza a reprodução das melhores práticas baseando-se em mapeamento dos processos e geração de números.

**Meta 6 – Incentivar a pesquisa e consolidar a cultura voltada para a inovação e melhoria contínua** – O SIGH-CUSTOS permite todo e qualquer estudo de relação de custos x benefício dentro da Unidade Assistencial – UA. Um indicador de custos acomodado implica necessidade de busca de inovação, trazendo no seu bojo a pesquisa.

**Meta 10 – Aprimorar trabalho em Rede** – Estudo comparativo das várias unidades, através dos custos de produção e de processos concretiza o aprimoramento do trabalho em Rede.

**Meta 11 – Fortalecer os serviços de alta complexidade** – Os indicadores de custos comparados dos vários serviços de alta complexidade das várias UA (histórico, complexo, outros) viabilizam o fortalecimento destes serviços principalmente por meio de treinamento, adequação de investimentos e dotação orçamentária.

**Meta 12 – Operar com custos competitivos** – Evitar desperdícios; identificar perdas contratuais; planejamento de Compras; acompanhamento de Contratos; construção de orçamentos compatíveis com a capacidade operacional da UA.

**Meta 13 – Controlar a variabilidade dos processos** – A variabilidade será verificada pelo histórico dos custos, principalmente. Existem, pelo menos, duas variabilidades: da UA (interna) e da Rede (externa). O custo é um importante indicador desta variabilidade. O comportamento do custo irregular ao longo de um período pode indicar falta de Gestão da Rotina. Por outro lado, o comportamento regular do custo ao longo de um período pode indicar falta de ganho de conhecimento na Execução da Rotina.

**Meta 14 – Consolidar gestão com foco em resultados** – Além de ser o resultado natural das metas 12 e 13, permite consolidar a gestão com foco em resultados em orçamento planejado, pois as UA propõem o seu orçamento com base no seu Sistema de Gestão de Custos Hospitalares e as metas serão estabelecidas de uma forma estudada e embasadas; estabelecer metas claras, tomando-se por base números reais pois as séries históricas consolidarão metas reais para UA individualmente; o Sistema de Gestão de Custos Hospitalares deverá gerar indicadores consistentes para a Acreditação. A Acreditação é uma ferramenta de avaliação da qualidade dos serviços relacionados à Saúde reconhecida pelo Ministério da Saúde.

**Meta 15 – Contribuir para aumentar a eficiência alocativa do Sistema de Atenção a Saúde (SES)** – Tendo em vista a relação de custos x prestação de serviços de saúde, os recursos serão alocados de acordo com as necessidades locais e regionais. Indica a forma mais eficaz de tratamento dos pacientes na Rede de forma obter ganhos de resultados na relação custo x benefícios x resultados para o paciente.

**Meta 20 – Ofertar serviços de alta qualidade para os usuários** – A leitura dos indicadores de custos permite estabelecer alta qualidade dos serviços, na medida em que se verificaria pelo custo excessivamente baixo, por exemplo, da alimentação do paciente, um estado de subnutrição. Em contrapartida, o custo mais alto de uma dieta poderia garantir junto a outras informações, a redução do tempo de permanência e ganho de conforto para o usuário.

**Meta 22 – Ser um agente de inovação, desenvolvimento tecnológico e regulação do setor saúde** – O conhecimento dos custos dá suporte a políticas regulatórias, desenvolvimento e assessoria de Tecnologias Informacionais, Tecnologias Gerenciais e Tecnologias Estruturais.

**Meta 23 – Ser agente formador de profissionais para o setor saúde** – A informações a serem produzidas pelo Sistema de Custo, além dos dados que dele poderá ser obtido, sustenta o conhecimento de diversas áreas como economia da saúde, gestão hospitalar, gestão da clínica por *benchmarking*, entre outros.

Após esta etapa de compreensão da integração dos SIGH-Custos com os eixos estratégicos passou-se à fase de elaboração do sistema. Esta Fase foi desde a definição da metodologia de custeio a ser adotada até o esforço de desenho do modelo mental do decisor para a elaboração de relatórios gerenciais.

#### **5.2.1.1.2. Fase de Definição da Metodologia adotada**

A metodologia de Custeio por Absorção, que faz a apropriação integral de todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) aos produtos e/ou serviços finais, foi a escolhida pela Direção da FHEMIG como base para o Sistema (Martins, 2006). Esta escolha fundamentou-se na necessidade de atender aos prazos fixados nos acordos externos da FHEMIG com o Banco Mundial e o Governo do Estado, além de ser de mais simples aplicação considerando a complexidade da Rede.

#### **5.2.1.1.3. Diagnóstico Situacional**

Esta fase constituiu o levantamento prévio das informações necessárias ao sistema de custos e o diagnóstico dos mesmos. Avaliou-se as informações existentes, a sua falta ou onde obtê-los, as fontes de coleta de dados, ao conteúdo e utilidade das informações para a tomada de decisão de modo a organizar os dados que subsidiaram as informações necessárias para implantação do sistema de custos.

#### **5.2.1.1.4. Desenvolvimento de software como suporte ao sistema**

A direção da FHEMIG optou pelo desenvolvimento de um módulo de Custos no Sistema Integrado de Gestão Hospitalar – SIGH. Por ser fundamental na implantação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares, este subitem é melhor detalhado em seu tópico específico.

#### **5.2.1.2. Ações Táticas**

Esta fase consistiu na disseminação dos aspectos conceituais e práticos da gestão de custos nas UA da Rede, disseminando a cultura de custos na instituição, ressaltando a sua importância, esclarecendo a responsabilidade de cada um neste processo. Desta forma, foram realizadas palestras de conscientização e apresentação da metodologia de custeio a todo o corpo técnico e diretivo, esclarecendo sobre a necessidade de envolvimento conjunto na viabilização do

cumprimento da meta externa e na utilização das informações de forma estratégica e as ações necessárias para a sua implementação.

### **5.2.1.3. Ações Operacionais**

As ações apresentadas a seguir representam as ações que possibilitaram a operacionalização efetiva para implantação do SIGH-CUSTOS.

#### **5.2.1.3.1. Definição de Conceitos**

Nesta etapa foram definidos conceitos que seriam adotados e descritos todos os processos de implantação nas UA. Foram utilizadas duas UA como piloto que nortearam os trabalhos que se estendeu a toda a rede. Foram definições nomenclaturas de CC de forma padronizada a toda a Rede, Itens de Custos, Unidades de Produção e Critérios de Rateio padronizados. A definição de parâmetros dos critérios de apropriação dos custos indiretos e CC Auxiliares e Administrativos possibilitou uma centralização e padronização para a Rede, sem desconsiderar as particularidades apresentadas nas diversas UA da Rede. Esta definição visou uma uniformidade na apuração do custo total e unitário dos serviços fornecidos pelos CC.

#### **5.2.1.3.2. Definição dos Gestores de Custos nas Unidades Assistenciais**

A definição de Gestores de Custos em todas as UA possibilitou o desenvolvimento dos trabalhos nas Unidades, coordenados pela Equipe de Gestores de Custos da Administração Central. Estes Gestores, apoiados pelo nível estratégico da Unidade, coordenam a coleta de dados, geração de relatórios mensais e análise dos mesmos junto ao corpo técnico da Unidade.

#### **5.2.1.3.3. Treinamentos**

A ação de treinar os diversos níveis envolvidos na implantação foi de fundamental relevância na conclusão do mesmo. Vários treinamentos foram disponibilizados. Para os Gestores de Custos da UA foram elaborados treinamentos específicos de forma a criar uma rede semântica na FHEMIG. Para o corpo técnico foi disponibilizado treinamento e oficinas de trabalho de forma a criar uma cultura de custos na Rede. Os responsáveis pela coleta dos dados, do processamento e análise dos resultados dos relatórios gerados também foram treinados de forma a ampliar o conhecimento sobre o assunto.

#### **5.2.1.3.4. Adequação dos Sistemas Corporativos**

A obtenção dos dados principalmente de custo de pessoal, de material de consumo e de depreciação exigiu a adequação dos Sistemas Corporativos de forma a atender à necessidade de informações por CC. Ações para definição da operacionalização destes dados foram repassadas a todas as UA de forma a normatizar a coleta dos dados de forma sistêmica para a Rede.

#### **5.2.1.3.5. Desenvolvimento de Manual de Custos**

A elaboração do Manual do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares e o Manual de Implantação do SIGH–Custos possibilitaram a normatização de conceitos e procedimentos para a Rede, de forma a criar uma linguagem única de condução dos trabalhos e definiu a operacionalização dos dados de forma padronizada, respeitando, contudo, as particularidades de cada UA.

#### **5.2.1.3.6. Constituição dos Modelos de Relatórios Gerenciais**

Os relatórios mensais gerados através do SIGH–Custos, por sua importância, serão apresentados em separado no decorrer do trabalho.

### **5.2.1.3.7. Implantação do Sistema de Custos nas Unidades Assistenciais**

A FHEMIG iniciou os trabalhos de implantação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares em 2007. O objetivo era a padronização das ações para implantação do Sistema, organização da coleta de dados e garantia do cumprimento da meta pactuada de implantação até dezembro de 2008. As ações definidas para implantação do SIGH–CUSTOS nas UA piloto – Hospital Infantil João Paulo II e Hospital João XXIII – foram reproduzidas em outras UA, possibilitando a implantação do Sistema em mais 11 UA até final de 2008: Hospital Maria Amélia Lins, Hospital Cristiano Machado, Instituto Raul Soares, Centro Mineiro de Toxicologia, Centro Psicopedagógico da Adolescência e Infância, Hospital Galba Veloso, Hospital Júlia Kubistchek, Hospital Regional Antonio Dias, Hospital Alberto Cavalcante, Maternidade Odete Valadares e Hospital João Penido. A meta acordada externamente para a implantação do SIGH–CUSTOS em toda a rede FHEMIG foi pactuada e concluída em dezembro de 2009, com a implantação do sistema em todas as Unidades Assistenciais da Rede.

## **6. SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO HOSPITALAR – SIGH**

O SIGH é um sistema totalmente integrado desenvolvido em ambiente web, centralizado em base única que consolida informações das vinte e uma unidades da rede hospitalar. São mais de 800 tabelas em banco de dados My SQL, que atendem os módulos Prontuário, Atendimento, Enfermagem, Bloco Cirúrgico, Exames, Farmácia, Hotelaria, Custos, Gestão, CME, CCIH, Faturamento (em desenvolvimento) e Protocolos Clínicos (em desenvolvimento), sendo ao todo mais de 7 mil arquivos compostos por mais de 650 mil linhas de código escrito em J2EE. rodando em ambiente operacional Linux.

A decisão de desenvolvimento deste software interno foi para atender a necessidade de gestão clínica e administrativa dos atendimentos prestados aos pacientes, bem como o gerenciamento dos recursos e que disponibilize informações dando subsídios aos gestores nas tomadas de decisão, gerando também informações necessárias aos níveis Municipal, Estadual e Federal. Também a necessidade de gestão de custos entre as Unidades Assistenciais, alinhada com os sistemas corporativos do Estado influenciou esta decisão.

O projeto de desenvolvimento do SIGH foi viabilizado por meio de financiamento do Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde – REFORSUS com contrapartida do Tesouro Estadual. Os recursos visavam a contratação de uma consultoria de desenvolvimento de sistema e sua implantação em duas UA da FHEMIG, vislumbrando a possibilidade de aprimoramento contínuo e agregação a este sistema de todas as funcionalidades de uma ferramenta eficaz de gestão da informação. Assim, visava dar suporte aos gestores no planejamento e gestão das unidades, com geração e disseminação de informações confiáveis para subsidiar a tomada de decisão.



O sistema tem a flexibilidade necessária a adequações e ou ajustes próprios para cada UA, além de favorecer a implementação de cada módulo de forma independente, permitindo que gradativamente fossem acoplados novos módulos aos já existentes, em uma abordagem de crescimento e aprimoramento contínuo e dinâmico.

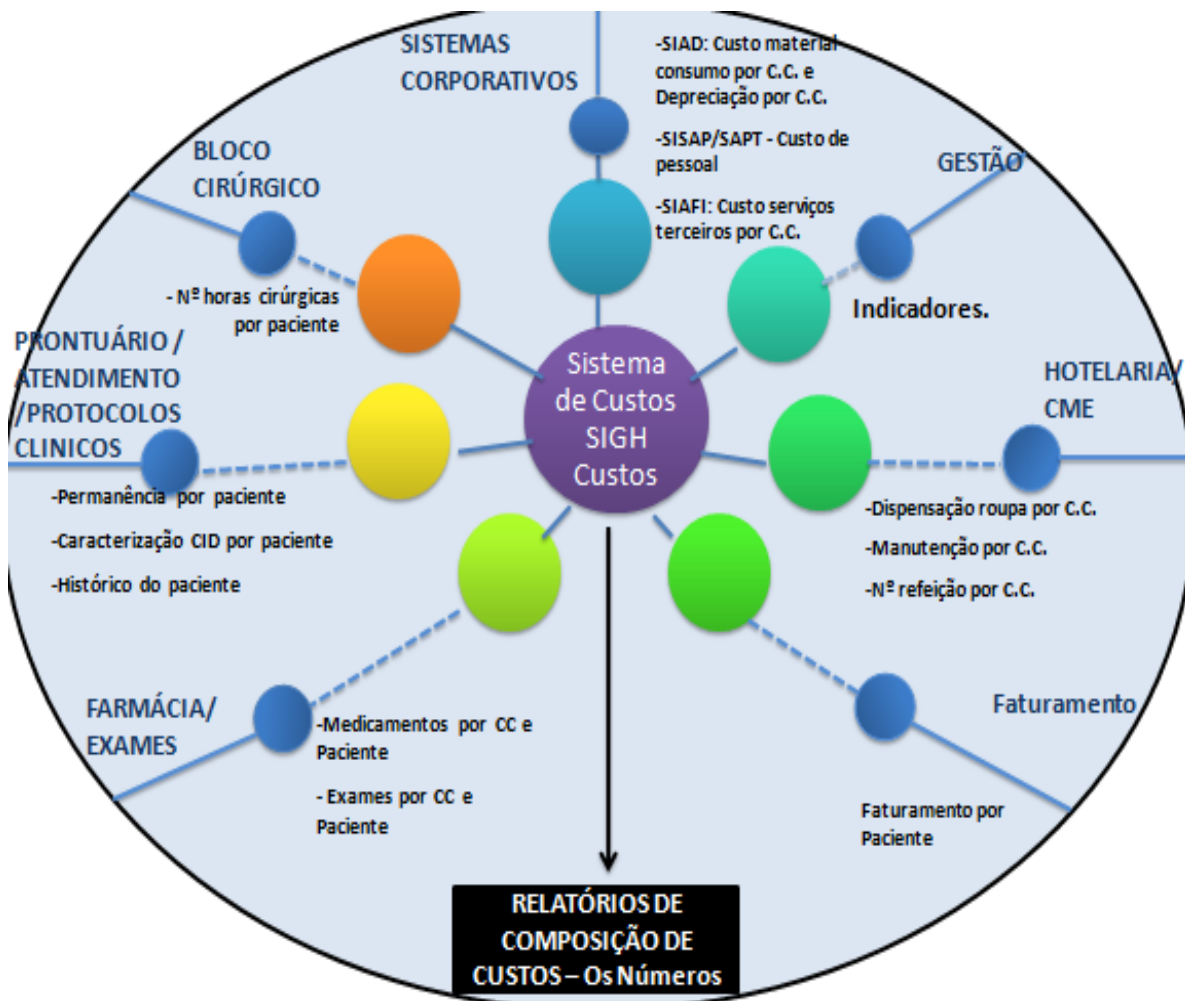
Desta forma, a meta principal era garantir a informatização dos processos de atendimento do paciente, gerando informações consistentes, disponíveis para todos os níveis gerenciais, em tempo real, nas UA e na Administração Central como subsídio ao planejamento e tomada de decisões.

## **6.1. SIGH – CUSTOS**

Um dos grandes desafios vencidos para a implantação do Sistema de Gerenciamento de Custos Hospitalares foi o desenvolvimento do módulo de custos no SIGH. Os softwares disponíveis no mercado nacional não atendiam as peculiaridades da Instituição como o rateio de custos entre a Administração Central e as UA e destas entre si. A necessidade de interfaceamento com os demais módulos do SIGH, com outros softwares da FHEMIG e com os sistemas corporativos do Estado foram outros fatores determinantes para a busca desta solução.

A Figura 2, por sua vez, mostra uma visão *Outside-in* e *Inside-out* do Módulo Custos com o SIGH, apresentado a interligação com os demais módulos do sistema e a interligação com outros sistemas corporativos. A visão *Inside-Out* representa a ligação do sistema com as demais informações externas ao sistema, como sistema de faturamento e demais indicadores de desempenho.

Figura 2 – Representação Esquemática do SIGH –Custos



Fonte: elaborada pela autora

O Módulo Custos – SIGH-CUSTOS utiliza metodologia de Custeio por Absorção. Este módulo inclui basicamente informações de cadastros básicos, parametrizações entre os itens de custos e Centros de Custos, cálculo de rateio e emissão de relatórios.

O SIGH–CUSTOS apresenta algumas particularidades que fazem com que o mesmo seja inovador e único no objetivo a que se propõe, tais como: possibilidade de incorporação dos dados de forma manual ou através de importação dos dados dos

sistemas corporativos; possibilidade de interfaceamento com os demais módulos do SIGH, incluindo desde informações sobre quantidade de consultas e horas cirúrgicas a quantidade de horas trabalhadas pela manutenção por Centro de Custo; possibilidade de importação dos dados gerados pelos Sistemas Corporativos do Estado de Minas Gerais e sistemas internos da FHEMIG; possibilidade de rateio de custos da Administração Central para as demais Unidades Assistenciais e destas entre si; a utilização de plataforma utilizando *software* livre e o acesso via web. Portanto, a necessidade de atender a estas particularidades fez o desenvolvimento do Módulo necessário e imprescindível para o levantamento dos custos de forma mais efetiva.

## **7. DEFINIÇÕES E ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO DOS CUSTOS HOSPITALARES**

A implantação do SIGH – CUSTOS requereu uma séria de definições e conceitos de forma criar uma rede semântica na FHEMIG, possibilitando estudos e utilização das informações de custos de forma estratégica. Assim, serão aqui apresentados os conceitos que viabilizaram esta implantação, seguindo a seguinte ordenação: Classificação dos Cadastros Básicos, Parametrizações e Coleta de Dados - Movimentações.

### **7.1. CLASSIFICAÇÃO DOS CADASTROS BÁSICOS**

Os cadastros básicos incluem o cadastramento dos CC, os Itens de Custos, os Critérios de Rateio e as Unidades de Produção, podendo cada um deles ser agrupados, conforme características específicas. Estas classificações foram padronizadas e estão sendo utilizadas em toda a Rede FHEMIG de forma a possibilitar maior gerenciamento das mesmas e utilização das informações de forma mais gerencial.

#### **7.1.1. Cadastro de Centros de Custos**

A definição de Centros de Custos constitui importante fase na implantação de um sistema de custeio por Absorção. Na Rede FHEMIG, esta fase representou importante ação, com envolvimento gerencial e definições de nomenclaturas e classificações que possibilitasse uma padronização para a Rede. Optou-se pela

classificação dos Centros de Custos em Produtivos, Não Operacionais, Auxiliares e Administrativos subdivididos em subgrupos, de forma a facilitar a identificação dos mesmos aos serviços prestados.

O Quadro 9 - Classificação dos Centros de Custos em Grupos e seus respectivos subgrupos apresenta a definição dos Centros de Custos e os seus respectivos subgrupos além de exemplificar alguns CC.

Quadro 9 – Classificação Dos Centros de Custos em Grupos e Subgrupos - Centros de Custos Finalísticos

<b>Tipos de CC</b>	<b>Definição</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Quanto ao Rateio</b>
<b>CC PRODUTIVOS</b>	São os CC que desenvolvem atividade diretamente relacionada com os serviços fornecidos aos pacientes. Desenvolvem atividades principais da instituição e compreendem, geralmente, uma atividade com remuneração pelos serviços prestados. São geradores serviços finais aos pacientes.	UTI, Unidade de Internação.	Não têm seus custos rateados, ou seja, repassados para outros CC. Eles recebem os custos dos CC Administrativos e Auxiliares.
<b>Sub-Grupo Produtivos</b>	<b>Descrição</b>		
<b>Ambulatório</b>	Prestam serviços ambulatoriais gerais e de especialidades		
<b>Assistência Domiciliar</b>	Prestam serviço de assistência domiciliar		
<b>Assistência Não Médica</b>	Prestam apoio assistencial não médico como fisioterapia, psicologia, serviço social, fonoaudiologia, dentre outros.		
<b>Centro Cirúrgico</b>	Desenvolvem atividades no centro cirúrgico (anestesia, centro cirúrgico, recuperação pós-anestésica), exceto atividades pertinentes ao Centro Obstétrico quando houver grupo específico.		
<b>Centro Obstétrico</b>	Desenvolvem atividades no centro obstétrico referentes às atividades cirúrgicas da obstetrícia		
<b>Imagem</b>	Desenvolvem atividade relacionada à área de Imagenologia tais com densitometria óssea, ecocardiograma, mamografia, medicina nuclear/radioisótopos, radiologia hospitalar e ambulatorial, ressonância magnética, tomografia computadorizada, ultra-sonografia.		
<b>Internação</b>	Representam todas as unidades de internação (cirúrgica, ginecológica, médica, obstétrica, pediátrica, ortopédica, psiquiátrica), exceto berçário e UTI.		
<b>Laboratório</b>	Executam atividades de laboratório (laboratório de especialidades, análises clínicas, anatomia patológica).		
<b>Métodos Gráficos</b>	que desenvolvem atividades gráficas (eletrocardiologia, eletroencefalografia).		
<b>Não Assistenciais</b>	que prestam serviço que não são assistenciais, mas que são produtivos e tem receitas definidas pelo SUS, correspondendo aos procedimentos de retirada de órgãos para transplantes.		
<b>SADTS</b>	Reúne os Centros de Custos que prestam serviço de apoio ao diagnóstico		
<b>UTI</b>	Reúne todos os Centros de Custos que desenvolvem atividades de internação intensiva (adulto, pediátrica, neonatal).		

Quadro 9 – Classificação dos Centros de Custos em Grupos e Subgrupos - (cont.) – CC Meios

<b>Tipos de CC</b>	<b>Definição</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Quanto ao Rateio</b>
<b>CC AUXILIARES</b>	São os CC de apoio que produzem bens ou serviços que auxiliam na assistência ao paciente que darão suporte aos CC Produtivos. Consistem dos serviços de apoio do hospital, são geradores de insumos utilizados na produção de um bem final.	Lavanderia, CME, Rouparia.	Terão seus custos passados (rateados) aos demais CC.
<b>Sub-Grupo Auxiliares</b>	<b>Descrição</b>		
<b>Apoio Geral</b>	de apoio geral a todos os outros Centros de Custos (central de material esterilizado – CME, lavanderia, limpeza, rouparia e costura).		
<b>Comissões Técnicas</b>	Reúne todas as comissões técnicas (infecção hospitalar, ética, óbito, outras).		
<b>Engenharia e Manutenção</b>	encarregados dos serviços de engenharia e manutenção na rede (engenharia clínica, caldeira, engenharia civil e infraestrutura e manutenção).		
<b>Nutrição</b>	Custos relacionados com a atividade de nutrição e dieta (banco de leite, lactário, dietas enterais/parenterais, nutrição dietética).		
<b>SPP</b>	Envolve os CC relacionados com a atividade de arquivo de prontuário do paciente e estatísticas do hospital.		
<b>Suprimento</b>	Reúne os Centros de Custos que desenvolvem atividades de controle de estoque e fornecimento de insumos (almoxarifado, compras, farmácia, nutrição parenteral e gases medicinais).		

Fonte: Elaborado pela autora

Quadro 9 – Classificação dos Centros de Custos em Grupos e subgrupos (cont..) – CC Meios

Classificação dos Grupos de Centros de Custos			
Tipos de CC	Definição	Exemplos	Quanto ao Rateio
CC NÃO OPERACIONAIS	São os CC que não estão diretamente relacionados às atividades principais da Unidade, por não estarem diretamente ligados aos objetivos finalísticos. Estes custos serão apurados, porém serão separados dos demais CC, facilitando o entendimento gerencial da informação.	Creche	Não são rateados a outros CC.

Classificação dos Grupos de Centros de Custos			
Tipos de CC	Definição	Exemplos	Quanto ao Rateio
CC ADMINISTRATIVOS	São os cc relacionados com as atividades de natureza administrativa, trabalhando para todos os demais cc, trocando também serviços entre si.	Diretoria Hospitalar	Seus custos são rateados aos demais CC.
<b>Sub-Grupo Administrativos</b>	<b>Descrição</b>		
<i>Apoio Administrativo</i>	relacionados com o apoio administrativo aos outros Centros de Custos como apoio à farmácia, apoio laboratório, prestando serviços administrativos.		
<i>Direção - Administração</i>	Reúne os Centros de Custos relacionados com as atividades administrativas de direção (assessoria e planejamento, diretoria administrativa e financeira, diretoria de áreas: medicina, enfermagem, gerência de risco, gerência de custo, superintendência, gerência de recursos humanos, faturamento e tesouraria).		
<i>Condomínio</i>	Reúne os Centros de Custos relacionados com a infra-estrutura tais como segurança, telefonia, coleta de resíduos, elevadores e transportes.		



### 7.1.2. Cadastro dos Itens de Custos

A definição dos itens de custo foi de fundamental importância para a estruturação da implantação de um Sistema de Gestão de Custos Hospitalares. Os itens de custos foram definidos tendo como base o Classificador de Despesas da Secretaria de Planejamento e Gestão do Estado de Minas Gerais, de forma a uniformizar as informações já existentes na FHEMIG.

Assim, os itens de custos foram classificados conforme as suas características em grupos de forma a melhorar a identificação dos custos, conforme Quadro 10 abaixo:

Quadro 10- Classificação dos Itens de Custos Quanto a sua Utilização

Grupo	Descrição
Pessoal	Referem-se a itens de custos de pessoal como vencimentos, vale-transporte, abono de férias, contribuição patronal, dentre outros.
Serviços de Terceiros	Refere-se a itens de custo de prestação de serviços de terceiros como locação
Depreciação	Refere-se a itens de custos de depreciação dos bens moveis e imóveis.
Material de Consumo	Refere-se a itens de material de consumo como material médico hospitalar, material de escritório, material de laboratório, dentre outros.

Fonte: elaborada pela autora

### 7.1.3. Cadastro de Critérios de Rateio

Os critérios de rateio consistem em estabelecimento das condições de distribuição dos custos, de forma a representar um parâmetro de alocação dos custos indiretos aos CC e dos custos dos CC Auxiliares e Administrativos aos CC Produtivos e Não

Operacionais permitindo a geração de um custo final dos serviços, sob um grau de consistência aceitável.

Estes critérios de rateio foram definidos de forma padronizada para toda a Rede, de maneira a possibilitar análises entre as diversas UA da Rede.

#### **7.1.4. Cadastro de Unidades de Produção**

As Unidades de Produção permitem que os CC Produtivos e Não Operacionais sejam identificados com a produção de serviços ou bens produzidos por estes CC.

Assim, cada CC Produtivos e Não Operacional teve sua Unidade de Produção definida, de forma padronizada para toda a Rede, possibilitando também a análise dos dados de maneira uniforme em todas as UA.

#### **7.1.5. Parametrizações**

As parametrizações são as inter-relações entre os diversos cadastros básicos do SIGH – CUSTOS. As parametrizações vinculam os CC Produtivos e Não-Operacionais a uma Unidade de Produção específica e vincula os CC Administrativos e Auxiliares e os Custos Indiretos a seus critérios de rateio, conforme exemplos apresentados no Quadro 11 a seguir:

Quadro 11– Exemplos de Parametrizações dos CC Produtivos X Unidades de Produção

Vinculo	Vinculo
CC Produtivos Bloco Cirúrgico	Unidade de Produção Horas Cirúrgicas
CC Produtivos UTI	Unidade de Produção Paciente- Dia
Custos Indiretos – Água	Critério de Rateio – Percentual de Utilização
CC Administrativos – Diretoria	Critério de Rateio – Número de Funcionários
CC Auxiliares – SND	Critério de Rateio – Número de Refeições

Fonte: elaborada pela autora

### 7.1.5.1. Coleta De Dados – Movimentações Mensais

A sistematização da coleta de dados mensais constitui importante etapa no processo de implantação do SIGH–CUSTOS. Foram definidos os dados necessários, a sua forma de apresentação e o responsável pelo fornecimento sistemático dos mesmos, de modo a não comprometer sua consistência e possibilitar que as informações de custos fossem processadas com regularidade sob a periodicidade estabelecida. Definiu-se que a coleta de dados teria freqüência mensal e seguindo o regime de competência. Desta forma, considerou-se como custo mensal os valores de serviços e material efetivamente utilizados no mês de referência.

As movimentações, que atendem a necessidade de informações parametrizadas previamente, representam a fase de inclusão de dados no SIGH–CUSTOS. Estes dados são de custos indiretos, de produção dos CC Produtivos e produção dos CC Administrativos e Auxiliares. Também inclui informações que não são incluídas mensalmente e que são utilizadas como critérios de rateio de alguns CC Administrativos e Auxiliares ou para os Itens de Custos Indiretos.

## **7.2. CÁLCULO**

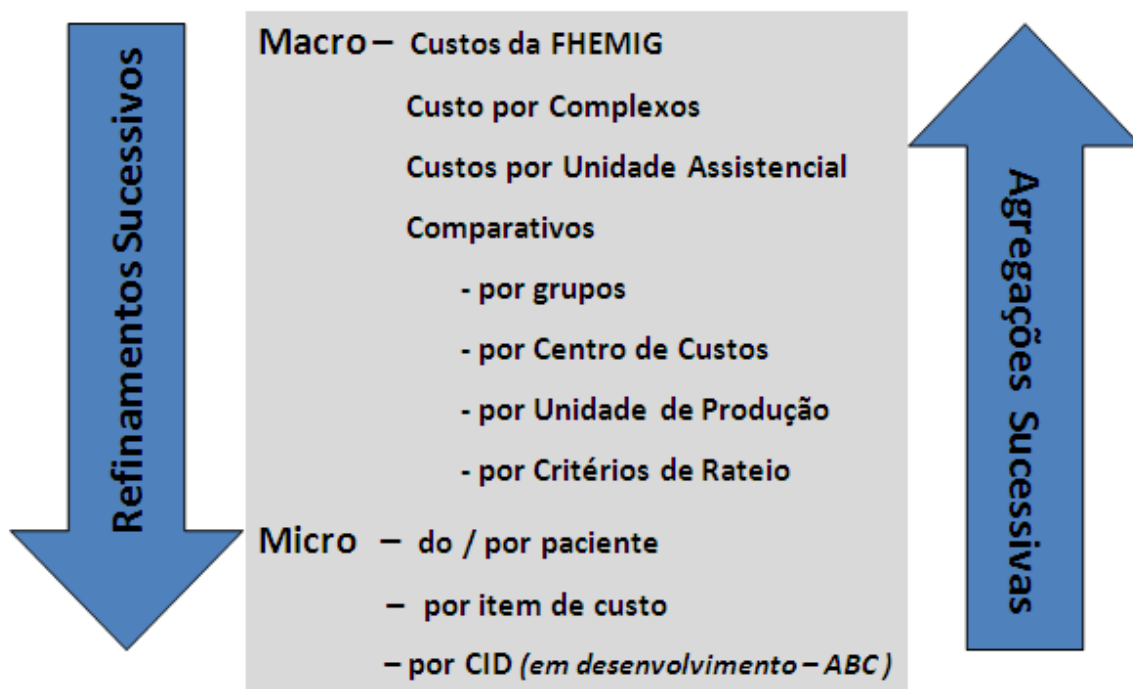
A orientação é apurar o custo total para cada um dos CC Produtivos e, em decorrência, dividi-lo com a quantidade produzida, para alcançar o custo unitário dos serviços. Assim, o cálculo do custo unitário corresponde a referencia de custeio das atividades produzidas pela UA que, sob a orientação do custeio por absorção, resume a totalidade dos custos incorridos pelo hospital.

A interpretação da expressão 'custo unitário' corresponde ao custo de produção de cada CC Produtivo em particular, considerando o custo total apurado (custos do próprio CC acrescidos dos rateios recebidos) dividido pela quantidade produzida no período.

## **7.3. RELATÓRIOS**

A concepção dos relatórios segue a perspectiva do modelo mental do decisor, apresentando tanto informações macro quanto micro. As informações de caráter macro, estratégicas, serão repassadas à Presidência da FHEMIG e seus diretores, de modo a subsidiar tomada de decisões que impactem toda a Rede. As informações micro, obtidas através de refinamentos sucessivos, subsidiam a decisão estratégica da direção da UA, e decisões de caráter tático/ gerencial e operacional dos seus setores. Este modelo mental do decisor está representado na Figura 3.

Figura 3 – Perspectiva do Modelo Mental do Decisor – Geração de Relatórios



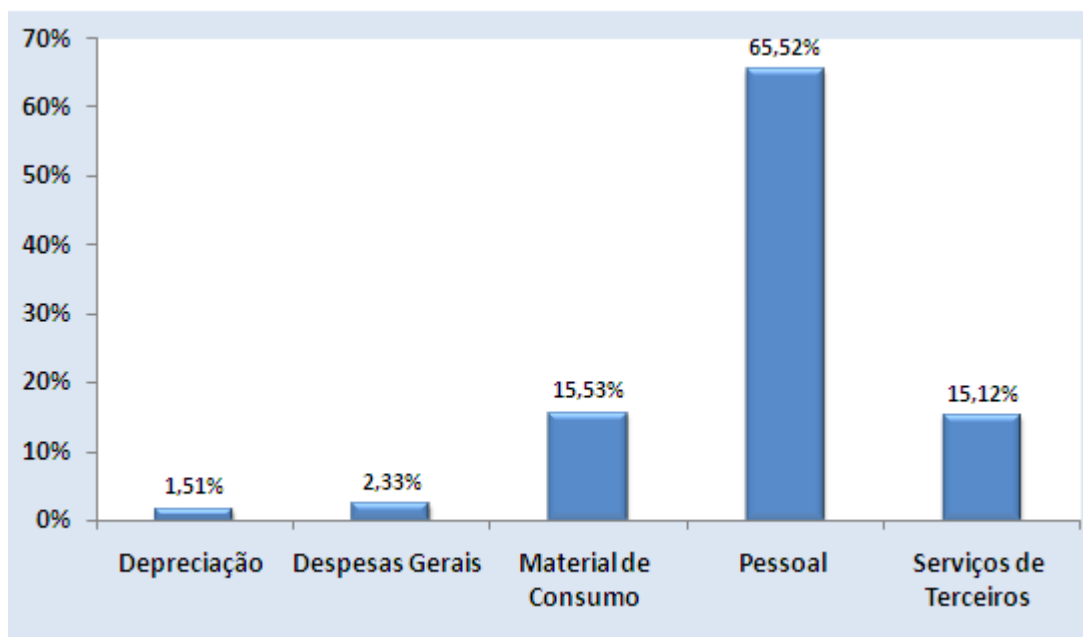
Fonte: elaborado pela autora

Os relatórios gerenciais permitem a geração das informações adequadas às diferentes necessidades de usuários – relatórios de custos por níveis de responsabilidade, relatórios de custos dos serviços por CC, relatórios de custos por especialidades médicas, relatórios analíticos e consolidados dos CC que permitem o acompanhamento e gerenciamento dos custos da FHEMIG, subsidiando as ações estratégicas definidas no Mapa Estratégico da FHEMIG.

No conceito de Gestão Gerencial de Custos, as informações na forma de relatórios de custos são disseminadas a todos os níveis da organização, com o envolvimento e participação das chefias, gerências e diretorias. É importante que estes envolvidos façam uma avaliação de desempenho do setor e adequem os custos de acordo com parâmetros e perfis próprios do setor com o objetivo de que cada nível hierárquico tenha condições de planejar, controlar e decidir para o alcance de maior eficiência e eficácia.

Alguns exemplos de relatórios e gráficos que podem ser obtidos através do SIGH – Custos estão apresentados a seguir. O Gráfico 3, apresenta o Peso dos Diversos Recursos Consumidos na Rede FHEMIG (%) que mostra a representação dos percentuais por grupo de itens de custos dentro da Rede.

Gráfico 3 – Exemplos de Gráficos no SIGH – Custos - Percentual dos Diversos Recursos Consumidos na Rede FHEMIG (%)



Fonte: SIGH – CUSTOS – dados referentes a jul a dez 2009

Considerando os percentuais dos diversos recursos consumidos, pode-se inferir que o custo com mão de obra é significativamente o custo de maior volume de recursos e de importância gerencial fundamental. Por outro lado, considerando que se trata de hospitais públicos, que não possuem incentivos financeiros de produtividade a seus funcionários, pode-se inferir que estes custos são os menos gerenciáveis. Assim, os demais custos, apesar de seu menor percentual devem ser observados e estudados por serem os mais gerenciáveis.

A Tabela 3 - Tabela de Valores por Itens de Custos – Por Complexo mostra os valores por grupo de itens de custos e o total dos custos gerais na Rede.

Tabela 3 – Tabela de Valores por Item de Custos – por Complexo

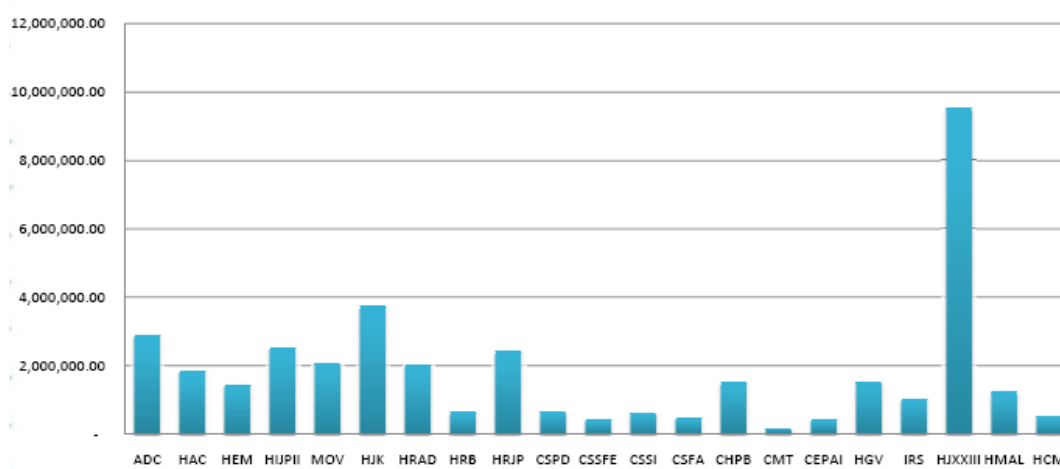
Complexo	Grupo				Total geral
	Depreciação	Despesas Gerais	Material de Consumo	Pessoal	
ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	193.376,70	846.566,72	520.338,92	7.930.816,37	14.433.908,87
ESPECIALIDADES	747.108,56	817.267,78	5.894.992,09	17.166.073,42	29.337.128,85
HOSPITAL GERAL	1.217.450,95	1.091.989,69	9.079.923,28	33.213.909,14	52.335.101,18
RECUPERAÇÃO E CUIDADO AO DO SO	129.593,37	726.961,24	1.926.161,52	5.192.723,00	10.262.279,10
SAUDE MENTAL	175.921,08	395.460,50	1.834.056,29	18.383.647,67	26.454.871,56
URGENCIA E EMERGENCIA	784.206,52	1.142.430,15	14.233.842,06	59.413.853,34	82.851.719,46
<b>Total geral</b>	<b>3.247.657,18</b>	<b>5.020.676,08</b>	<b>33.489.314,16</b>	<b>141.301.022,94</b>	<b>215.675.009,02</b>

Fonte: SIGH Custos – dados referentes a jul a dez 2009

A Tabela 3 apresenta informações por item de custos considerando os valores consumidos por complexos. Permitem diversas análises de consumo do complexo em relação à Rede, onde deve ser considerada as especificidades no atendimento dos mesmos. Observa-se que o Complexo de Urgência e Emergência corresponde ao maior consumidor de recursos dentro da Rede FHEMIG.

Outro tipo de informações em forma de Gráfico 4 pode ser apresentado através de apresentação da Composição Média dos Custos das Unidades FHEMIG

Gráfico 4 – Composição Média dos Custos das Unidades FHEMIG

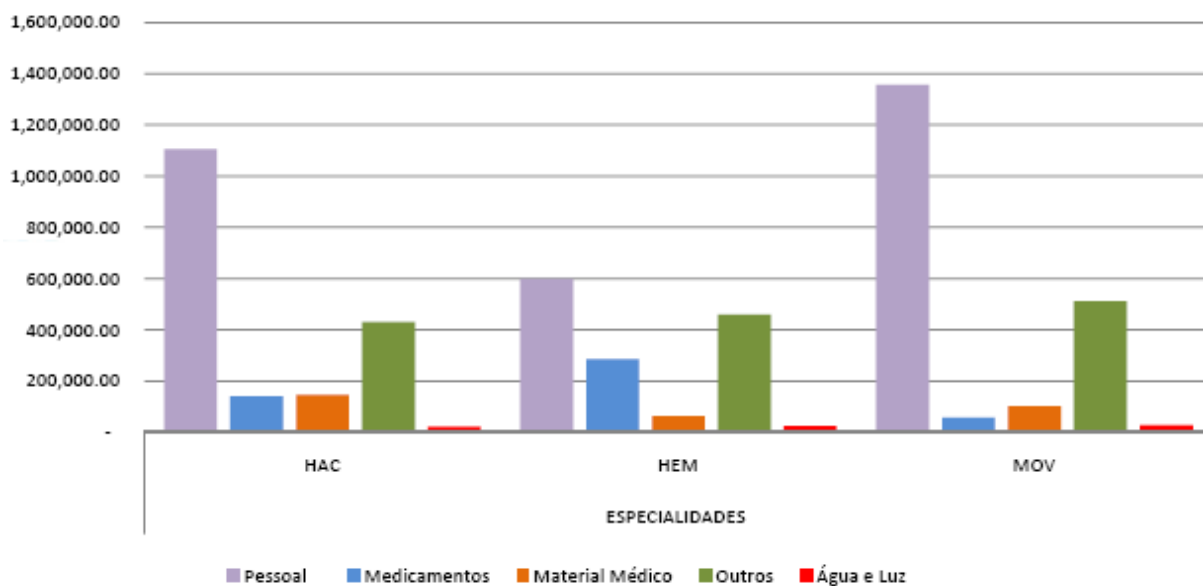


Fonte: SIGH Custos – Dados referentes a jul a dez 2009

Este Gráfico apresenta os valores de custos por Unidades Assistenciais na Rede FHEMIG. O Hospital João XXIII é o de maior custo dentro da Rede, divergindo significativamente dos demais em volume de recursos consumidos, justificado pelo volume de atendimentos do mesmo e ratificando a sua importância dentro da FHEMIG.

O Gráfico 5 – Composição Média dos Custos por Itens de Custos por Complexo representa outro exemplo de relatório extraído do sistema, com o objetivo de possibilitar análises de gestão dos custos hospitalares das Unidades dentro de um complexo específico. Observa-se que os itens de custos tendem a seguir uma mesma proporção nas diversas UA, com algumas particularidades inerentes a cada UA específica.

Gráfico 5 – Composição Média Dos Custos por Itens de Custos por Complexo



Fonte: SIGH Custos – Dados referentes a jul a dez 2009



## **8. PRODUTOS FINAIS OBTIDOS**

Os resultados quantitativos e qualitativos advindos da implantação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares serão descritos de forma a demonstrarem a amplitude dos mesmos.

### **8.1. RESULTADOS QUALITATIVOS**

O Sistema de Gestão de Custos Hospitalares propiciou uma profunda revisão da estrutura interna de forma bastante abrangente em diversas áreas, tanto administrativas quanto assistenciais na Rede FHEMIG.

Os resultados qualitativos podem ser subdivididos em resultados operacionais na organização e resultados estratégicos para a o sistema de saúde como um todo, com repercussão externa à instituição conforme apresentados.

#### **8.1.1. Resultados Qualitativos Operacionais**

Alguns procedimentos operacionais que foram necessários para a implantação do SIGH- CUSTOS serão aqui apresentados como resultados qualitativos operacionais. Esta ação se justifica considerando que a FHEMIG necessitou de desenvolver um trabalho sistêmico que possibilitasse a obtenção dos dados de modo a atender à necessidade do sistema, o que, do ponto de vista gerencial, foi fundamental e de grande relevância para a organização dos processos e procedimentos. Somente baseado nestas ações foi possível implementar o sistema nas 21 UA no período de tempo acordado. A organização dos processos e das informações em geral na FHEMIG será descritos a seguir.

- **Desenvolvimento de Recursos Humanos** – por meio dos treinamentos coordenados pela Equipe de Gestores de Custos foram capacitados cerca de 800 servidores sobre a metodologia de custeio, criando uma maior conscientização sobre os objetivos estratégicos e operacionais propostos pelo sistema.
- **Integração entre Centros de Custos** – a definição de CC como unidades responsáveis e suas respectivas competências para a apuração dos custos, informando a cadeia de cliente – fornecedor propiciou uma melhor integração entre as diversas áreas de atuação na Rede FHEMIG.
- **Centralização da Metodologia** – por meio da definição de metodologia coordenada pela Equipe de Gestores de Custos foi possível a unificação de metodologia para todas as UA. A elaboração do Manual de Implantação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares e do Manual de Desenvolvimento do SIGH – Custos possibilitou a normatização que é utilizada hoje na Rede.
- **Adequação de Informações** - a adequação de informações na Rede possibilitou um ordenamento de procedimentos de coleta de dados, normatização de processos e conseqüente alinhamento na Rede FHEMIG. Como exemplo, para a obtenção de custo de pessoal, foi necessária a adequação do Sistema de Apuração de Custos do Trabalhador – SAPT com inclusão de informações de locação de servidores por Centros de Custos. Como esta informação não existia na Rede, esta funcionalidade levou a um maior controle de locação dos servidores e melhora na informação de pessoal.
- **Integração entre Sistemas** – Os dados dos sistemas corporativos-SIAF, SIAD, SISAP e do SAPT exigiram esforços para adequação dos mesmos ao gerenciamento das informações para a constituição do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares, porém já estão organizados de forma sistêmica, podendo ser utilizados não só para apuração de custos, mas para outros indicadores de desempenho.
- **Adequação da Infra-Estrutura** – a equipe de Gestores de Custos elaborou os cenários das UA e estabeleceu a adequação de infra-estrutura física, através de melhor estruturação de cabos de energia e de Internet. Ainda definiu canais de

comunicação e a adequação dos computadores de modo a poderem subsidiar a implantação do sistema, possibilitando sua implantação na Rede de forma concreta.

- **Definição de Processos** – houve a definição de responsáveis e dos procedimentos através de um trabalho de sensibilização do pessoal de forma que todos os envolvidos forneçam dados confiáveis nos prazos estabelecidos nos cronogramas. A padronização dos procedimentos de forma clara, objetiva e compreensível a todos os envolvidos agora oferece a oportunidade de identificar os procedimentos ou atividades cujo custo precisa ser analisado e controlado com mais cuidado. Isto possibilitou, acima de tudo, a padronização das informações utilizadas como critério de faturamento dos serviços de saúde unificando o modo de faturamento utilizado na Rede junto ao SUS.
- **Otimização da Aplicação de Recursos Financeiros** – ainda em seu início, já se pode notar que a adequação do consumo dos recursos financeiros propiciou a melhoria na gestão orçamentária, a melhoria no monitoramento e controle de estoques, a realização de compras mais racionais e planejadas e a verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades.
- **Envolvimento da Direção** – observa-se que o envolvimento da direção nunca foi tão significativo, possibilitando um melhor gerenciamento dos dados e das ações gerenciais. Todos os diretores e gerentes foram capacitados e utilizam as informações de custos de forma a acompanhar e aperfeiçoar o próprio desempenho da UA.
- **Definição Estratégica do Sistema** – a sustentação do Sistema de Gestão de custos Hospitalares ao planejamento estratégico neste contexto constituiu-se em ferramenta básica para o conhecimento, acompanhamento e avaliação sistemática da despesa e custo das diversas atividades. Contribui, não só para monitorar o custeio intra-Unidade, mas também para definir linhas de ação gerenciais mais amplas, na medida em que possibilita identificar caminhos estratégicos mais custo-efetivos para a UA. A utilização do custo como uma ferramenta gerencial, fornecendo informações para o planejamento e elaboração de indicadores de produto e de processo, possibilita a redução de consumo e a criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho.

## 8.1.2. Resultados Qualitativos Estratégicos

Outros resultados qualitativos estratégicos merecem ser destacados como fruto do da implantação do SIGH–CUSTOS considerando a sua amplitude não só na FHEMIG, mas no cenário da saúde como um todo, conforme descritos a seguir:

### 8.1.2.1. Observatório de Custos

Um produto importante do SIGH–Custos foi a gênese do Observatório de Custos. A idéia, desenvolvida em parceria com a UFMG, propõe se tornar um espaço de estudos, pesquisas, discussões, análises, trocas de informações, busca das melhores práticas, *benchmarking*, enfim, um ambiente contínuo de crescimento sobre custos hospitalares em âmbito local e, posteriormente, nacional. O Observatório de Custos está focado na discussão que objetiva a elucidação das dúvidas e solução de problemas além do levantamento de possíveis melhorias, incentivando a utilização gerencial das informações e indicadores gerados pelo sistema.

O Observatório de Custos, pela sua relevância, tomou uma dimensão não imaginada, através de parcerias com outras instituições. A criação do NOCES – Núcleo Observatório de Custos e Economia da Saúde na UFMG, com o apoio da FHEMIG, proporcionou um espaço de discussão entre outras instituições de extrema relevância dentro do contexto da saúde no Brasil. O apoio da Organização Pan-Americana de Saúde – OPAS, Ministério da Saúde – MS, Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais – SES/MG, Instituto Brasileiro de Desenvolvimento de Setor Saúde – IBEDESS, Associação Hospitalar de Minas Gerais – AHMG, Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais – BDMG, dão a dimensão do trabalho que está sendo desenvolvido e o interesse que a discussão deste tema gera.

Na FHEMIG, neste momento, o Observatório de Custos consiste em reuniões mensais de discussão dos relatórios gerados pelo SIGH–CUSTOS que são apresentados à direção e ao corpo gerencial das Unidades Assistenciais para

avaliação e análise. Esta primeira abordagem possibilita a discussão das inconsistências, avaliação dos processos e levantamento de possíveis melhores práticas que subsidiarão o atendimento de qualidade na Rede. Desta forma, o SIGH-CUSTOS contribui não só para monitorar o custeio intra-Unidade, mas também para definir linhas de ações gerenciais mais amplas. Isto se dá na medida em que possibilita identificar caminhos estratégicos custo-efetivos para tomada de decisão. A utilização do custo como uma ferramenta gerencial, fornecendo informações para o planejamento e elaboração de indicadores de produto e de processo, vem subsidiando a redução do consumo e a criação de indicadores econômico-financeiros e de desempenho. Assim, o monitoramento da implantação do Sistema de Gestão dos Custos Hospitalares está sendo feito através do Observatório de Custos desde julho de 2008. Neste caso, o Observatório de Custos está focado na discussão que objetiva a elucidação das dúvidas e solução de problemas além do levantamento de possíveis melhorias incentivando a utilização gerencial das informações e indicadores gerados pelo sistema.

#### **8.1.2.2. Conta do Paciente**

Outro resultado desenvolvido e a ser implantado é a “apresentação da conta”, ou seja, apresentação do custo ao paciente no momento de sua alta – não se trata de cobrá-lo pelo serviço, claro que não, mas informá-lo e sensibilizá-lo – através do Relatório de Custos por Paciente, conforme Figura 5. Suporta-se assim, o princípio da administração pública da transparência quanto ao atendimento público de saúde e que a mesma não é de "graça". É preciso assinalar ao cidadão que **“Saúde não tem preço! Mas tem custo”**. Além disto, pretende-se avaliar o custo dos procedimentos prestados com os valores faturados pela Tabela do SUS, proporcionando a comparação dos valores. Isso é objetivo de projeto futuro.

Figura 4 – Representação Esquemática do Relatório de Custos por Paciente

FHEMIG FUNDAÇÃO HOSPITALAR DO ESTADO DE MINAS GERAIS		Relatorio de Custos por Paciente			
UNIDADE ASSISTENCIAL:		Hospital João XXIII			
Nome do Paciente :	José				
Diagnóstico Principal:	T846 - Infecção e Reação Inflamatória devidas a Dispositivo de Fixação Interna				
Caráter do Atendimento:	Urgência				
Data Internação:	25/2/2010	Data Saída: :	1/3/2010		
Motivo Saída :	15 - Alta com Previsão de Retorno para acompanhamento do paciente				
CUSTOS DIRETOS DO PACIENTE					
Exames					
Codigo Procedimento	Descrição	Tipo	Quantidade	Valor Unit	Valor Total
209040017	BILIRRUBINAS	Laboratório	1	36,02	36,02
210010029	CREATININA(S)	Laboratório	2	137,01	274,02
303120070	HEMOCULTURA 2 AMK	Laboratório	1	261,08	261,08
02.04.03.015,3	Radiografia de Torax	RX	1	25,30	25,30
<b>Subtotal Exames</b>					<b>596,42</b>
Medicamentos					
Codigo Procedimento	Descrição	Tipo	Quantidade	Valor Unit	Valor Total
1020100710	DIPIRONA	Medicamentos	15	0,21	3,15
1020100713	PARACETAMOL	Medicamentos	16	0,58	9,28
1040701010	CEFOTAXIMA	Medicamentos	35	1,25	43,75
1041204105	AMOXICILINA	Medicamentos	1	39,84	39,84
<b>Subtotal Medicamentos</b>					<b>96,02</b>
<b>TOTAL CUSTOS DIRETOS PACIENTE</b>					<b>692,44</b>
OUTROS CUSTOS*		Produção	Custo Unitário	Quantidade	Custo Total
Unidade de Internação Pediatria		Paciente Dia	186,54	5	932,70
Bloco Cirúrgico		Horas Cirúrgicas	98,71	3	296,13
<b>SUBTOTAL OUTROS CUSTOS</b>					<b>1.228,83</b>
<b>CUSTO TOTAL</b>					<b>1.921,27</b>

\* Custos Não Diretamente Identificados ao paciente, mas ao CC que prestou o serviço

Fonte: SIGH - CUSTOS

### 8.1.2.3. 1º Seminário Nacional Observatório de Custos Hospitalares e Assistência Farmacêutica

A FHEMIG, através do apoio do Observatório de Custos e das entidades que o apóiam, participou da organização do 1º Seminário Nacional Observatório de Custos Hospitalares e Assistência Farmacêutica, em parceria com UFMG. A realização do Seminário no período de 10 a 12 de março de 2010, em Belo Horizonte, teve como objetivo disparar ou estimular um processo de criação de uma rede nacional de observatórios de custos hospitalares e assistência farmacêutica no país. Para tanto, foram discutidos um desenho consistente abrangendo:

- Desenvolvimento de metodologia(s) adequada(s) para se conhecer os custos hospitalares e da assistência farmacêutica da forma mais consistente possível no país.
- Criar uma rede semântica coerente na interpretação das informações de custos.
- Trocar informações e consolidar uma base nacional de informações sobre custos hospitalares e assistência farmacêutica.

Um ponto importante também para o Seminário seria "desestigmatizar" o conceito de custo. Inevitavelmente, quando se fala em custo, a idéia que se passa é a de "cortar custos" e de aumentar o lucro. Pretendeu-se passar a idéia de que custos hospitalares e da assistência farmacêutica são para serem gerenciados e não, meramente, cortados.

Desta forma, a FHEMIG se insere na discussão sobre a saúde no Brasil, elevando a utilização das informações de custos a um objetivo mais macro e estratégico.

#### **8.1.2.4. Investigação Científica**

A possibilidade de propostas de investigação científica baseadas em informações geradas pelo SIGH-CUSTOS constitui resultado importante. Podemos exemplificar com uma proposta de investigação científica surgida no Hospital Cristiano Machado. O Hospital recebe os pacientes em recuperação de Acidente Vascular Cerebral e Politraumatizado em estado comatoso ou vegetativo, ou seja, pacientes especiais de alto sofrimento e longa permanência. Pacientes nesta circunstância podem vir a desenvolver úlceras de pressão ou escaras que são feridas de graus 1, 2 e 3. Estas escaras precisam de, além dos medicamentos, dieta especial rica capaz de recuperar os tecidos e, às vezes osso, comprometidos. O profissional do SND vai investigar a relação custo/benefício entre o custo de uma dieta comprada de fabricante multinacional externo versus o custo da dieta produzida internamente e os impactos no tratamento das úlceras de pressão (escaras) do paciente em termos de recuperação e redução do sofrimento e tempo de internação. Busca-se a certeza do melhor para o atendimento paciente a custo otimizado e isto assume dimensões que escapam às métricas padrões. Outro estudo, ainda a título de ilustração, trata do

custo/benefício de curativo de 3 e 7 dias de duração em termos de ganhos para o paciente a custo otimizado. Todas estas e outras investigações já estão sendo apropriadas e documentadas por um mecanismo de compilação das “Melhores Práticas” na Rede FHEMIG que são publicadas periodicamente.

### **8.1.2.5. Alinhamento Ao Mapa Estratégico**

Destaca-se, dentre todas as aplicações dos SIGH–CUSTOS, a sustentação que o mesmo dá ao Mapa Estratégico da FHEMIG em ações tais como a meta de “compartilhar e difundir o conhecimento técnico, gerencial e melhores práticas de gestão, interna e externamente” ([www.fhemig.mg.gov.br](http://www.fhemig.mg.gov.br)). O *Benchmarking* (ZAIRI, 1998), tanto interno quanto externo, toma como base as informações geradas usando-se o sistema de custeio nas várias Unidades Assistenciais da Rede. Tal fato possibilita o planejamento e o controle gerencial a partir do momento em que define as melhores práticas de recursos consumidos, principalmente, em termos de mão-de-obra, equipamentos, material médico hospitalar e medicamentos. Desta forma, as melhores práticas baseadas no mapeamento dos processos e geração de números puderam ser reproduzidas interna e externamente às Unidades Assistenciais.

Outra ação que deve ser citada, alinhada ao Mapa Estratégico, é “Controlar a variabilidade dos processos” ([www.fhemig.mg.gov.br](http://www.fhemig.mg.gov.br)), e pode ser trabalhada por meio do histórico construído, considerando-se o sistema de custeio nas várias Unidades Assistenciais. O comportamento dos números de forma irregular, ao longo de um período, provoca uma análise mais aprofundada do gerenciamento dos processos de trabalho ou da rotina. Por outro lado, o comportamento excessivamente regular das informações geradas pelo sistema de custeio convida a um estudo acerca da possível falta de ganho de conhecimento na execução do processo ou da rotina.



## 8.2. RESULTADOS QUANTITATIVOS

A obtenção de dados de custos através da emissão de Relatórios de Custos na Rede FHEMIG iniciou em julho de 2008 através dos relatórios das Unidades Piloto – Hospital Infantil João Paulo II e Hospital João XXIII. Desde novembro de 2008 outras 11 UA – Hospital Maria Amélia Lins, Hospital Cristiano Machado, Instituto Raul Soares, Centro Mineiro de Toxicologia, Centro Psicopedagógico da Adolescência e Infância, Hospital Galba Veloso, Hospital Júlia Kubistchek, Hospital Regional Antonio Dias, Hospital Alberto Cavalcante, Maternidade Odete Valadares e Hospital João Penido e até o final de 2009 todas as Unidades Assistenciais da Rede já estavam emitindo seus relatórios mensais de custos.

Considerando que o objetivo do Sistema de Gestão dos Custos Hospitalares não se resume no controle e redução dos custos, os resultados quantitativos apresentados aqui não refletem todas as possibilidades e ganhos advindos da implantação do sistema, como já se disse, entretanto, são exemplos de resultados que podem ser apontados:

a- O controle das informações por centros de custos, a obtenção de séries históricas de consumo, proporcionaram em alguns casos uma redução na quantidade apresentada. Por exemplo, o Setor de Rouparia do Hospital Regional Antonio Dias, em Patos de Minas obteve uma redução de 57% no quantitativo de quilos de roupas lavadas após três meses de apuração dos dados. Isto se deve ao controle das informações de custos que levou a um estudo dos processos dentro da Rouparia e melhor adequação dos mesmos.

b- O CC Reprografia do Hospital João XXIII, apenas por estar informando mensalmente quantas cópias reprográficas foram disponibilizadas por centros de custos e os demais centros de custos terem acesso a esta informação, houve uma redução de 47% (quarenta e sete por cento) no quantitativo pago.

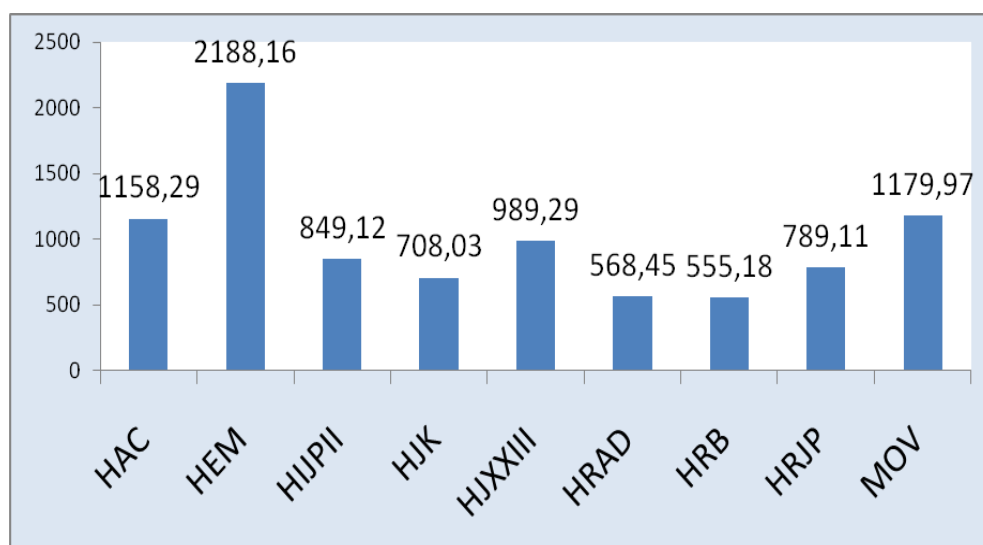
c- O Hospital Alberto Cavalcanti reduziu em 13% (treze por cento) o volume de material em estoque através de controle dos processos iniciados através das adequações necessárias para a implantação do sistema.

d- O Hospital Cristiano Machado, através de observação advinda do controle de custos, reduziu o valor do seu custo de água de aproximadamente R\$ 7 mil mensais para R\$ 300,00 considerando que o Sistema de Gestão de Custos propiciou esta informação e possibilitou sua análise concreta. Através da análise dos custos, a Direção da UA buscou alternativa para redução deste custo. A utilização de um poço artesiano anteriormente desativado foi a solução encontrada e o responsável pela redução no custo.

A geração de relatórios mensais de toda a Rede FHEMIG proporcionou a emissão de dados comparativos na Rede. A idéia é possibilitar análises das informações geradas, sem, contudo, desconsiderar as particularidades de cada UA.

O Gráfico 6 mostra o valor médio dos custos do paciente-dia nas Unidades de Tratamento Intensivo - UTI da FHEMIG no período de julho a dezembro de 2009. Uma primeira análise mostra que os maiores valores estão em Unidades Assistenciais cujo atendimento aos pacientes é mais complexo, como a Hospital Eduardo de Menezes, Maternidade Odete Valadares, Hospital Alberto Cavalcanti e Hospital João XXIII. Pode-se inferir que, apesar da expectativa inicial de custo maior no Hospital João XXIII, dada a sua complexidade, o mesmo não se verifica. Talvez em virtude da alta taxa de ocupação de sua UTI. Neste momento, ressalta-se que estas primeiras análises já demonstram a necessidade de discussões mais aprofundadas do caso, sem, no entanto, desconsiderar a importância de se conduzir estudos mais densos dos processos e dos números.

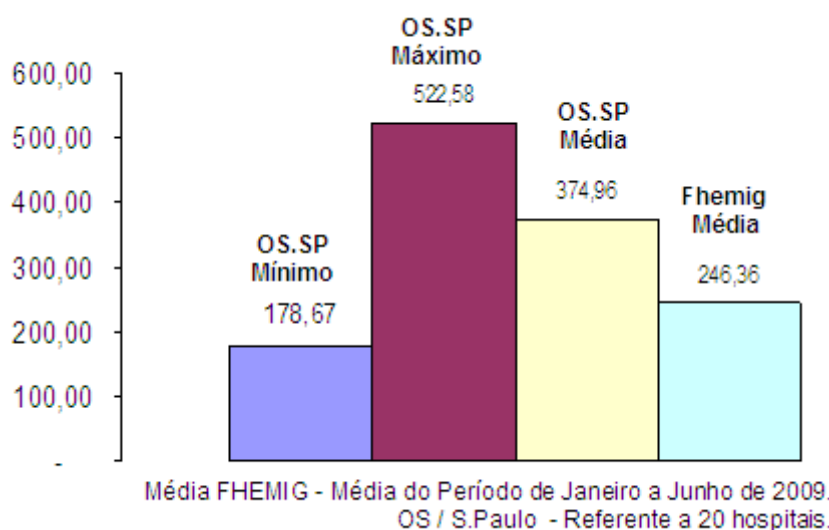
Gráfico 6 – Custo Médio\* - Paciente – Dia – CC UTI



Utilização de Média Aritmética Simples = somatório dos valores do período / nº meses.  
Fonte: SIGH – FHEMIG- valores referentes ao período de jan-jul 2009

Outra abordagem permite colocar os números que são significativos da Rede FHEMIG lado a lado com os números de hospitais de outros modelos de gestão, visando iniciar percepções acerca do comportamento destes números. O Gráfico 7 apresenta o custo médio de janeiro a junho de 2009 de paciente-dia em Clínica Cirúrgica na Rede em conjunto com os dados de janeiro a março de 2009 dos hospitais Organizações Sociais de São Paulo (PROHASA, boletim nº 53, <http://www.hcnet.usp.br/proahsa/indicadores/index.htm>). Pode-se ver no gráfico os valores máximos e mínimos dos 20 hospitais pesquisados em São Paulo e a média destes hospitais em contraposição à média da FHEMIG. Guardadas as devidas diferenças, os custos da FHEMIG vêm se comportando de forma razoavelmente consistente junto a outras entidades de mesmo porte em nível nacional.

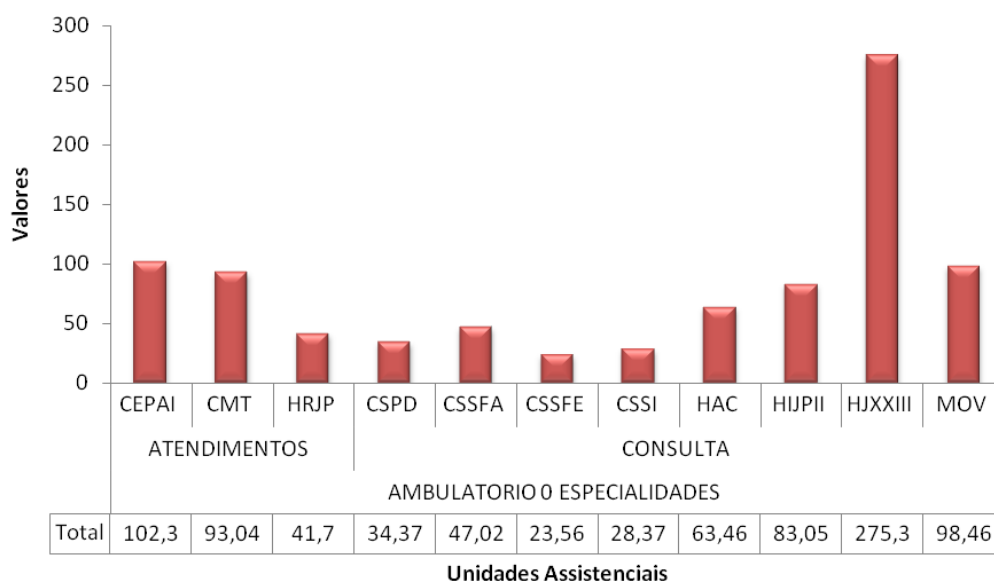
Gráfico 7 - Custo Unitário Paciente Dia em Clínica Cirúrgica - Rede FHEMIG x OS São Paulo



Utilização de Média Aritmética Simples = somatório dos valores do período / nº meses.  
Fonte: SIGH – Custos e PROHASA – dados referentes ao período de jan a jun de 2009

Outra análise possível, através do Gráfico 8, sobre o custo de consulta/atendimento em Ambulatório de Especialidades nos permite identificar a divergências dos valores apresentados na Rede. Uma primeira análise das informações geradas nos leva a observar a necessidade de analisar de forma criteriosa as particularidades de cada Unidade. As divergências no perfil da assistência, as particularidades de estrutura física além de outros fatores nos leva a sermos cautelosos nas comparações de forma simplista dos dados.

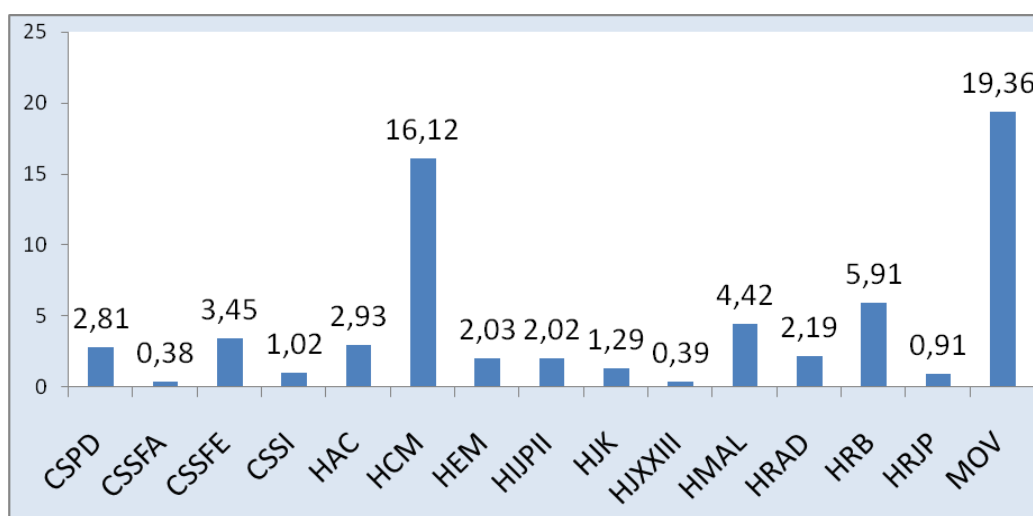
Gráfico 8 – Custo Consulta/Atendimento em CC Ambulatório Especialidades – Rede FHEMIG



Utilização de Média Aritmética Simples = somatório dos valores do período / nº meses.  
 Fonte: SIGH – Custos

O Gráfico 9 nos apresenta o custo médio por pacotes esterilizados nos CC Central de Material Esterilizado - CME. A análise dos dados pelos responsáveis pelos Centros de Custos proporcionou uma padronização das saídas, entradas e revisão dos processos, melhorando o gerenciamento das atividades desenvolvidas.

Gráfico 9 Custo Médio \* – Pacotes Esterilizados no CC CME



\* Utilização de Média Aritmética Simples = somatório dos valores do período / nº meses  
 Fonte: SIGH Custos - Dados referentes a julho a dezembro 2009

## 9. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do trabalho permite concluir que a implantação do SIGH-CUSTOS possibilitou à FHEMIG atender a um acordo externo da Instituição com o Banco Mundial e o Governo do Estado de Minas Gerais. Além disto, vinculou objetivos estratégicos à ação e atendeu a uma exigência interna ao se posicionar como instrumento de controle e planejamento no ambiente de prestação de serviços hospitalares. Através de observação empírica realizada na FHEMIG, foi possível perceber como a implantação do sistema de custos hospitalares proporcionou significativas mudanças como: buscas de melhor estruturação dos processos, maior divulgação e normatização das informações e conhecimento de informações de custos como ferramenta de gestão. Houve um rompimento das resistências em não passar dados e organizar. Há um maior diálogo entre os setores, maior conhecimento dos processos de trabalho e o levantamento de dados até então não existentes na FHEMIG. Tem-se uma maior organização, padronização de procedimentos, conscientização, expectativa por conhecer.

O SIGH-CUSTOS permitiu uma visão dos pontos e situações críticas onde se deveria intervir para consolidar a apuração de custos como ferramenta gerencial na tomada de decisões, acompanhamento dos processos e como indicador de desempenho, financeiro e econômico da saúde. Buscado atender a estes objetivos, a FHEMIG adotou um programa amplificado, capaz de promover a sensibilização, o envolvimento e as mudanças pretendidas nos sistemas de informação, nos processos de trabalho e, por que não dizer, nos próprios servidores.

Diante do que foi apresentado pode-se perceber o SIGH-Custos como valiosa ferramenta de gestão. Apesar de ainda se encontrar em fase de validação interna, do ponto de vista gerencial, a experiência da FHEMIG é bastante promissora. Primeiramente destaca-se aqui o suporte que as informações geradas, ao longo do tempo, dão às metas e objetivos estratégicos da Rede. Este suporte se

dá tanto do ponto de vista de proporcionar custos competitivos quanto como contribuição para a meta de ser agente formador de profissionais para o setor saúde, e ainda subsidiando a regulação do sistema, orientando as melhorias de eficiência tanto na parte assistencial quanto administrativa.

Como todo processo de implantação de sistemas de custeio, deve-se considerar que o processo não está concluído. A consolidação do processo depende de conscientização de que o objetivo maior da FHEMIG é a assistência mais segura e com uma utilização mais eficiente dos recursos públicos. Porém pode-se observar que os ganhos de produtividade para o setor saúde serão significativos principalmente através de procedimentos do *benchmarking* interno e externo dos processos e produtos médico-hospitalares.

Deve-se ressaltar que o Sistema de Gestão dos Custos Hospitalares ao se posicionar claramente como mecanismo de sustentação do Mapa Estratégico, fez com que todas as outras iniciativas da FHEMIG assumissem o mesmo rumo. Este foi um grande aprendizado, ou seja, a integração das diversas iniciativas isoladas e o trabalho conjunto na busca do objetivo maior da Instituição.

Também deve ser considerado que a gênese do Observatório de Custos e o trabalho interinstitucional que foi iniciado através deste processo de implantação do sistema de custos trouxeram ganhos não apenas para a Instituição mas para o sistema de saúde no Brasil, possibilitando a geração de um banco de dados representativo no âmbito hospitalar brasileiro e possível utilização do mesmo no processo de melhor utilização dos recursos utilizados.

As limitações apresentadas pelo estudo são que, como em todo estudo de caso não se deve generalizar os resultados apresentados. Além disto, o tempo disponível de 6 meses para apresentação dos resultados e os recursos financeiros disponíveis limitaram os resultados do trabalho.

Outros estudos podem ser propostos através da aplicação do mesmo estudo em outros arranjos organizacionais ou através de estudo de outros sistemas de custos para desenvolver *benchmarking*.

## 10. BIBLIOGRAFIA

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. Revista do Serviço Público. RSP – Ano 50 – Numero 1 – jan-mar 1999.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. Estrutura e Análise de Custos. São Paulo: Saraiva, 2001.

Brasil. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. Sistema Único de Saúde / Conselho Nacional de Secretários de Saúde. – Brasília: CONASS, 2007. 291 p. (Coleção Progestores – Para entender a gestão do SUS, 1)

\_\_\_\_\_ A Gestão Administrativa e Financeira no SUS / Conselho Nacional de Secretários de Saúde. – Brasília: CONASS, 2007. 152 p. (Coleção Progestores – Para entender a gestão do SUS, 2)

\_\_\_\_\_ Assistência de Média e Alta Complexidade no SUS / Conselho Nacional de Secretários de Saúde. – Brasília: CONASS, 2007.

\_\_\_\_\_ Regulação em Saúde / Conselho Nacional de Secretários de Saúde. – Brasília: CONASS, 2007.

\_\_\_\_\_ Saúde Suplementar / Conselho Nacional de Secretários de Saúde. – Brasília: CONASS, 2007 234 p. (Coleção Progestores – Para entender a gestão do SUS, 11)

\_\_\_\_\_ SUS: avanços e desafios./ Conselho Nacional de Secretários de Saúde. – Brasília: CONASS, 2006.164 p

BRESSER PEREIRA, LC. Reforma Administrativa do Sistema de Saúde. Colóquio Técnico prévio à XXV Reunião do Conselho Diretivo do CLAD. Buenos Aires, 25 de outubro, 1995 em

<http://bresserpereira.org.br/papers/1995/97.ReformaSistemaSaude.pdf> acesso em 12.05.2008



Bruni, L. A.; Famá, R. *Gestão de Custos e Formação de Preços*. São Paulo: Atlas, 2003.

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

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7 Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

FHEMIG. *Manual de Implantação do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares*. Versão 2. Belo Horizonte. 2009.

GOMES, A. M. *Análise de Sistema de Custos Hospitalares – Um Estudo no Hospital de Pediatria da UFRN (Dissertação de Mestrado)*, João Pessoa. 1999

GONÇALVES, M.; *Sistema de Custos com Base em Atividades: O caso de um grande hospital de Belo Horizonte*. Revista Brasileira de Administração Contemporânea (RBAC) /ANPAD; Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.

GONÇALVES, M.; TEIXEIRA, L.; FROES, E. – *Gestão estratégica de informações baseada em custo - um estudo de aplicação no setor serviços*. Revista Brasileira de Administração.

GONÇALVES, Carlos A. MEIRELLES, Anthero de M. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 2004.

LAKATOS, E. M. e MARCONI, M. A. *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas Editora, 1985.

TRIVIÑOS, A. N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

HORNGREN, C. T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978.

KASHIWAKURA, Helder Kiyoshi. Um enfoque na avaliação e no desempenho do Orçamento programa da administração pública federal. Rio de Janeiro: Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1997

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. Organização orientada para a estratégia. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

La Forgia Gerard M., Couttolenc Bernard - DESEMPENHO HOSPITALAR NO BRASIL Em Busca da Excelência – Editora Singular - 2009

LEONE, G. S. G. Custos: um enfoque administrativo. 11 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995. 506 p. - 1982

\_\_\_\_\_. Curso de contabilidade de custos. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. Custos: planejamento, implantação e controle. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHLINE, C. et. al. O hospital e a visão administrativa contemporânea. São Paulo, Pioneira, 1983.

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

MATTOS, José Geraldo - Unidades de Mensuração, SAC – Sistema De Apuração De Custos, UFSC - 2005- – Hospital Universitário – em <[www.gea.org.br/scf/mensur.doc](http://www.gea.org.br/scf/mensur.doc)> acesso em 12.02.2010.

MIRANDA FILHO, Carlos R. de. Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – o caso da secretaria da fazenda do estado da Bahia. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal da Bahia (UFBa), Salvador, 2003.

NAKAGAWA, M. ABC: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Editora Atlas, 1994.

SILVA, EPLS, COSTA, Patrícia S., TIBÉRIO, Carmem S.B.; Gestão Estratégica de Custos - Estudo de Caso Aplicado a Hospitais Universitários, <http://www.intercostos.org/documentos/075.pdf>, Anais do VIII Congresso Internacional de Custos, 2003