

Alexandre Barbosa

A IMPORTÂNCIA DO EMPREGO DE ESTRATÉGIA DE GESTÃO DAS DESPESAS POR
CENTROS DE CUSTOS COMO FORMA DE MELHORIA DA GESTÃO DOS RECURSOS
ORÇAMENTÁRIOS E FOCO NA IMPLANTAÇÃO DE UMA CENTRAL DE CUSTO NO
HOSPITAL DA POLÍCIA MILITAR

Belo Horizonte

2010

Alexandre Barbosa

A IMPORTÂNCIA DO EMPREGO DE ESTRATÉGIA DE GESTÃO DAS DESPESAS POR
CENTROS DE CUSTOS COMO FORMA DE MELHORIA DA GESTÃO DOS RECURSOS
ORÇAMENTÁRIOS E FOCO NA IMPLANTAÇÃO DE UMA CENTRAL DE CUSTO NO
HOSPITAL DA POLÍCIA MILITAR

Monografia apresentada à Academia de Polícia Militar de Minas Gerais e Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para obtenção do título de Especialização em Gestão Estratégica em Segurança Pública, sob a orientação do Professor Giovanni José Caixeta.

Belo Horizonte

2010

Alexandre Barbosa

A importância do emprego de estratégia de gestão das despesas por centros de custos como forma de melhoria da gestão dos recursos orçamentários e foco na implantação de uma central de custo no Hospital da Polícia Militar

Monografia apresentada à Academia de Polícia Militar de Minas Gerais e Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para obtenção do título de Especialização em Gestão Estratégica em Segurança Pública, sob a orientação do Professor Giovanni José Caixeta.

BANCA EXAMINADORA

Professor Giovanni José Caixeta da Fundação João Pinheiro
Orientador

José Fernando Cantarino, Cel PM
Avaliador da PMMG

Professora Carolina Portugal
Avaliador da Fundação João Pinheiro

Belo Horizonte, 17 de novembro de 2010

Primeiramente agradeço a Deus, aos Mestres e a minha família pelo amor, paciência e ajuda no dia-a-dia.

Agradeço ao Professor Giovanni José Caixeta, da Fundação João Pinheiro por sua disponibilidade e gentileza.

Deixo registrado meus sinceros agradecimentos à direção do Hospital Militar e Centro Farmacêutico de Belo Horizonte, que abriram as portas das instituições e proporcionaram os meios necessários para a confecção deste trabalho, bem como a todo o seu corpo funcional, meus colegas de trabalho, que colaboraram significativamente nesta elaboração.

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por objetivo geral verificar a pertinência e a viabilidade de implementação de estratégia de gestão das despesas por centro de custo no Hospital da Polícia Militar (HPM), utilizando-se como modelo o Centro de Tratamento Intensivo (CTI). O HPM fundado em 1912 é parte integrante da Polícia Militar do Estado de Minas Gerais, e atua como um hospital geral. A instituição não possui sistema de custos e cada setor trabalha de forma independente, sem levar em consideração a relação fornecimento ou aquisição de materiais e serviços e custos, bem como, com a relação destes com os custos da instituição como um todo, muitas vezes deixando de lado o princípio constitucional da eficiência. Para a pesquisa foi estabelecida como hipótese que uma gestão adequada dos custos do HPM, em especial do CTI, possibilita uma racionalização na utilização da cota orçamentária. Trata-se de uma pesquisa descritiva do tipo “estudo de caso” que busca observar, registrar, analisar e correlacionar os fatos sem interferência, procurando apresentar um quadro detalhado de um fenômeno para facilitar a sua compreensão. Como técnicas os dados foram coletados por meio de documentação direta e indireta, onde se procurou identificar os centros de custos do HPM, apurar através dos dados obtidos nas suas diversas gerências o custo de cada centro e, em especial o centro de custo do CTI. Para a pesquisa bibliográfica foram utilizados autores contemporâneos, como forma de travar um debate recente, sobre temas relacionados à contabilidade geral e de custos, aplicada tanto ao setor privado quanto ao setor público e com foco especial no setor de saúde. Três instituições hospitalares foram visitadas como forma de conhecer a estrutura das centrais de custos e seus sistemas. Estas informações, atrelada aos dados teóricos, possibilitaram a formulação de uma metodologia a ser aplicada ao HPM e ao modelo proposto para o CTI. Os resultados e modelo apresentado possibilitaram a comprovação dos objetivos e da hipótese, além permitir uma análise sobre a necessidade e viabilidade de se implantar uma central de custos na instituição.

Palavras-chave: Administração Pública, Polícia Militar, custo hospitalar, metodologia de custeio, custo.

ABSTRACT

This monograph's general objective is to verify the relevance and feasibility of implementation of management strategy expenditure by cost center at the Hospital of the Military Police (HPM), using as model the Intensive Care Unit (ICU). The HPM, founded in 1912, is part of the Military Police of Minas Gerais, and functions as a general hospital. The institution has no cost system and each sector works independently, without taking into account the relationship between supply or material acquisition and services and costs as well as, with their relationship with the costs of the institution as a whole, often leaving aside the constitutional principle of efficiency. For the research it was established as a hypothesis that a proper management of HPM costs, particularly the ICU, enables a rationalization of the usage of budget share. This is a descriptive type of "case study" that seeks to observe, record, analyze and correlate the facts without interference, trying to present a detailed picture of a phenomenon to make their understanding easier. As technique, data was collected through direct and indirect documentation, which sought to identify the cost centers of the HPM, establish, through the data in its various managements, the cost of each center and, in particular, the cost center of the ICU. For the bibliographic search contemporary authors were used as a way to halt a recent debate on issues related to general accounting and cost, applied to both private and public sector and with special focus on the health sector. Three hospital institutions were visited in order to know the structure of cost centers and their systems. This information, linked to theoretical data, allowed the formulation of a methodology to be applied to the HPM and the model proposed for the ICU. The results and model presented made possible the confirmation of objectives and hypothesis and permit an analysis of the need and feasibility of inserting a cost center within the institution.

Keywords: Public Administration, Military Police, hospital costs, cost methodology, cost.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 CONTABILIDADE, GESTÃO E SISTEMAS DE CUSTO.....	15
2.1 A contabilidade de custos e sua relevância.....	15
2.2 Classificação dos custos, despesas e gastos	19
2.3 Gestão estratégica de custos	20
2.4 Sistemas de Custos.....	22
2.4.1 Metodologias de apropriação de custos.....	23
2.4.1.1 Custeio direto.....	23
2.4.1.2 Custeio variável	26
2.4.1.3 Custeio por absorção	27
2.4.1.4 Custeio baseado em atividades (ABC).....	31
2.4.2 Implantação de sistemas de custos	34
2.5 Aspectos legais da gestão de custos no setor público	36
3 GESTÃO DE CUSTOS PARA HOSPITAIS.....	42
3.1 Caracterização organizacional de um hospital.....	42
3.2 Mecanismos de pagamento hospitalar no Brasil.....	43
3.3 Características gerais do sistema de saúde no Brasil	45
3.4 Gestão de custos para hospitais públicos.....	48
4. UNIDADES HOSPITALARES E SEUS CENTROS DE CUSTOS.....	52
4.1 Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte.....	52
4.1.1 Sistema de custos da SCMBH.....	53
4.2 Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG).....	55
4.3 Associação Evangélica Beneficente de Minas Gerais – Hospital Evangélico de Belo Horizonte	60
4.4 Síntese dos centros de custos e suas metodologias.....	63
5 HOSPITAL DA POLÍCIA MILITAR DE MINAS GERAIS (HPM).....	65
5.1 Caracterização do HPM	65
5.2 Descrição do sistema de controle interno do HPM	67
5.2.1 Faturamento do Hospital da Polícia Militar em 2009	68
5.3 Dados estatísticos do HPM.....	69
5.4 Centro de Tratamento Intensivo (CTI) do Hospital da Polícia Militar (HPM)	71

6 METODOLOGIA.....	74
7 MODELO PROPOSTO PARA O SISTEMA DE CUSTO DO HPM	79
7.1 Centros ou departamentos de custos	82
7.2 Descrição dos critérios de distribuição dos custos diretos	83
7.3 Definição dos critérios de rateios dos custos indiretos aos centros de custo	90
7.4 Descrição e detalhamento do cálculo dos custos indiretos observados os critérios de rateio.....	93
7.5 Rateios dos custos dos Centros de Custo administrativos apoio e operacional ...	97
7.6 Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo (CTI).....	99
7.7 Dificuldades para elaboração da proposta de custeio para o HPM.....	110
8 CONCLUSÃO.....	112
REFERÊNCIAS	117
APÊNDICES.....	120

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura

Figura 1: Posição da Contabilidade de Custos dentro do ambiente da contabilidade Geral .	17
Figura 2: Aplicação do modelo de mensuração de custos	18
Figura 3: Esquema básico do método de custeio direto.....	24
Figura 4: Esquema detalhado do método de custeio direto.....	25
Figura 5: Esquema básico do método de custeio variável.....	26
Figura 6: Esquema detalhado do método de custeio variável	27
Figura 7: Custeio por absorção de empresas prestadoras de serviço	28
Figura 8: Custeio por absorção tradicional.....	29
Figura 9: Custeio detalhado por absorção	30
Figura 10: Fluxo do controle interno com base na informação de custo.....	36
Figura 11: Representação Esquemática do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares (SIGS)– FHEMIG – Minas Gerais - 2010	56
Figura 12: Organograma da Associação Evangélica de Minas Gerais – Minas Gerais - 2010	60
Figura 13: Organograma da diretoria executiva do Hospital da Polícia Militar.....	66
Figura 14: Organograma da Vice-diretoria administrativa do Hospital da Polícia Militar.....	66
Figura 15: Organograma da Vice-diretoria de Planejamento e Atendimento ao Cliente do Hospital da Polícia Militar.....	66
Figura 16: Esquema do custeio por absorção dos custos direto e indireto do HPM.....	81
Figura 17: Esquema do custeio por absorção dos custos direto e indireto do HPM.....	81

Gráfico

Gráfico 1: Fontes de financiamento da atenção hospitalar – Brasil - 2002	47
Gráfico 2: Gasto hospitalar por elemento de despesa - Brasil - 2002.....	47
Gráfico 3: Gasto Hospitalar do Sistema Único de Saúde, por tipo de serviço – Brasil - 2002	48

Quadro

Quadro 1: Classificação e descrição dos Custos	19
Quadro 2: Principais Características dos Mecanismos de Pagamento a Hospitais Utilizados no Brasil - 2009	44

Quadro 3: Organização dos sistemas nacionais de saúde.....	45
Quadro 4: Característica do Sistema de Saúde no Brasil.....	46
Quadro 5: Classificação dos Centros de Custos finalísticos em grupos tipo Cento de Custo (CC), subgrupos e rateio – Belo Horizonte - 2010.....	57
Quadro 6: Classificação dos Centros de Custos meio em grupos tipo Cento de Custo (CC), subgrupos e rateio – Belo Horizonte – 2010.....	58
Quadro 7: Exemplos de Parametrizações dos CC Produtivos X Unidades de Produção – Belo Horizonte - 2010.....	59
Quadro 8: Estruturação dos centros de custos do Hospital Evangélico – Belo Horizonte - 2010.....	62
Quadro 9: Critérios de rateio por centro de custo do Hospital Evangélico – Belo Horizonte - 2010.....	63
Quadro 10: Síntese das instituições hospitalares visitadas – Belo Horizonte - 2010.....	64
Quadro 11: Estrutura dos grupos e centros de custos do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009.....	83
Quadro 12: Critérios de distribuição de custo indireto do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009.....	91
Quadro 13: Critério de rateio dos Centros de Custo do Hospital da Polícia Militar para alocação ao Centro de Tratamento Intensivo – Belo Horizonte – 2009.....	104

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Exemplo de distribuição do custo indireto na Santa Casa de Misericórdia – Belo Horizonte - 2010.....	54
Tabela 2: Faturamento do Hospital da Polícia Militar e do Centro de Custo Centro de Tratamento Intensivo – Belo Horizonte - 2009.....	68
Tabela 3: Faturamento do Hospital da Polícia Militar e do Centro de Custo Centro de Tratamento Intensivo por grupo – Belo Horizonte - 2009.....	69
Tabela 4: Número de atendimentos por Setores do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009.....	69
Tabela 5: Pequenos Procedimentos Ambulatoriais por Clínica do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009.....	70
Tabela 6: Cirurgias realizadas por clínica do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – 2009.....	70
Tabela 7: Índice de desenvolvimento hospitalar do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009.....	71
Tabela 8: Relação paciente dia e leitos dia do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009.....	72
Tabela 9: Média da produtividade do Centro de Tratamento Intensivo (CTI) - Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009.....	73
Tabela 10: Número médio e percentual de atendimentos do Centro de Tratamento Intensivo (CTI) por tipo de vínculo com a instituição - Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009.....	73
Tabela 11: Distribuição dos funcionários e área construída por centro de custo do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – 2009.....	84
Tabela 12: Custo direto do Centro de Custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009.....	86
Tabela 13: Cálculo da depreciação da área do Centro de custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009.....	86
Tabela 14: Depreciação dos equipamentos de informática – Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – jan. 2009.....	87
Tabela 15: Requisições de materiais e cálculo do valor mensal por centro de custos do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009.....	87
Tabela 16: Consolidação dos centros de custos com seus custos diretos Janeiro 2009.....	89
Tabela 17: Critério de rateio proposto para o Centro de Custo Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – jan. 2009.....	92

Tabela 18: Cálculo dos rateios de energia elétrica, água e higienização e limpeza do Centro de custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009 .	95
Tabela 19: Rateio das despesas de energia elétrica, água e higienização por centro de custos do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009.....	95
Tabela 20: Custo indireto do Centro de Custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009.....	96
Tabela 21: Custo total do Centro de Custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009.....	97
Tabela 22: Rateio do custo total dos centros de custo para alocação a outros centros de custos – jan. 2009.....	98
Tabela 23: Quantidade de requisições de materiais descartáveis por mês e quantidade consumida pelo ao Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009.	101
Tabela 24: Demonstração do resultado do custo direto do Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar- Belo Horizonte – jan. 2009	102
Tabela 25: Valores dos critérios de rateio do CTI – Jan 2009.	105
Tabela 26: Demonstração do resultado do custo indireto e rateios recebidos do Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar- Belo Horizonte – jan. 2009.....	107
Tabela 27: Demonstração do resultado do custo total e unitário do Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar- Belo Horizonte – jan. 2009.....	108
Tabela 28: Custo total e custo unitário por paciente do Centro de Custo Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar- Belo Horizonte – 2009.....	109
Tabela 29: Comparativo dos valores de custo com os valores faturados do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009...	109

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema a gestão de custos em instituições hospitalares no setor público e sua importância, como estratégia e forma de melhoria da gestão dos recursos orçamentários, com foco na implantação de uma central de custo no hospital da Polícia Militar.

O tema custo e a sua aplicabilidade tratado no presente trabalho é muito bem recebido no meio das organizações privadas, dada a preocupação destas com a geração de lucro e é, no setores públicos, tema ainda não muito explorado, apesar da determinação legal.

O Hospital da Polícia Militar (HPM) fundado em 1912 é parte integrante da Polícia Militar do Estado de Minas Gerais, e atua como um hospital geral, com quase todas as especialidades médicas. Para este trabalho, a pesquisa foi delimitada ao Centro de Tratamento Intensivo (CTI) do HPM, por ser uma unidade complexa, e por sua ligação com vários outros centros de custos da instituição, a exemplo do centro cirúrgico, lavanderia, internação dentre outros. Este apresenta, assim, os requisitos e necessidades para a formulação de uma estratégia de gestão de custos.

A instituição não possui sistema de custos e cada setor trabalha de forma independente, sem levar em consideração ou preocupar-se com a relação fornecimento ou aquisição de materiais e serviços e custos, bem como, com a relação destes com os custos da instituição como um todo e aqueles dos diversos setores que a compõem, muitas vezes deixando de lado o princípio constitucional da eficiência.

A pesquisa procurou identificar os centros de custos do HPM, apurar através dos dados obtidos nas suas diversas gerências o custo de cada centro e, em especial o centro de custo do CTI. Verificou-se também a viabilidade de se implantar o controle de custos como ferramenta gerencial.

Diante deste cenário o presente estudo apresenta como problema a inexistência e não utilização de ferramentas para apuração e gestão de custos. Por conseguinte lança-se a seguinte pergunta: a implantação de uma gestão por centros de custos poderia proporcionar um melhor resultado financeiro, racionalizar a utilização de recursos e direcionar esforços das unidades de produção do HPM, principalmente do CTI,

de forma a auxiliar o gerenciamento do orçamento em execução e melhorar o planejamento dos novos investimentos e orçamentos?

Neste sentido, foi estabelecida como hipótese básica e provisória para esta pesquisa que uma gestão adequada dos custos do HPM, em especial do CTI, possibilita uma racionalização na utilização da cota orçamentária.

O objetivo geral da pesquisa é verificar a pertinência e a viabilidade de implementação de estratégia de gestão das despesas por centro de custo no Hospital da Polícia Militar, utilizando como modelo o Centro de Tratamento Intensivo (CTI). Para este fim foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar, através do referencial teórico e de visitas técnicas, as melhores soluções e métodos de custos para a área de saúde e para o setor público;
- b) observar, em outras instituições de saúde, as práticas e estratégia de gestão das despesas e custos hospitalares por meio de sistemas e centro de custo;
- c) comparar os custo apurados de internação no CTI do HPM, em 2009, a partir da estrutura de coleta proposta, com os valores faturados, no mesmo período;
- d) propor uma estrutura de coleta de dados a ser utilizada no detalhamento do custo do CTI, visando a estruturação e implantação de sistema de custos.

Como metodologia o estudo utilizou-se de pesquisa descritiva do tipo “estudo de caso” que, de acordo com a definição de Cervo e Bervian (2002), é aquela que busca observar, registrar, analisar e correlacionar os fatos sem a sua manipulação ou interferência, procurando apresentar um quadro detalhado de um fenômeno para facilitar a sua compreensão, não havendo a tentativa de testar ou construir modelos teóricos.

Como técnicas os dados foram coletados por meio de documentação direta e indireta. A primeira foi a observação que, para Cervo e Bervian (2002), é uma técnica onde se aplicam atentamente os sentidos físicos a um objeto, onde ou utilizado a observação assistemática, ou seja, espontânea, informal, simples, sem o emprego de qualquer técnica ou documento estruturado previamente. Com esta visão foram feitas visitas a três instituições hospitalares como forma de conhecer seus sistemas de custo. A segunda utilizou os documentos internos dos diversos setores do HPM, inclusive da seção de

estatística e estudos de autores e obras recentes sobre o tema relacionado a contabilidade de custos, aplicados às instituições públicas e privadas.

Para a pesquisa bibliográfica foram utilizados de autores como Martins (2008), Mauss e Souza (2008), Falk (2008), Beulke e Bertó (2008) e Ching (2010) que tratam da contabilidade geral e de custos, aplicada tanto ao setor privado quanto ao setor público e com foco especial no setor de saúde.

O trabalho está estruturado em oito seções sendo: na seção **2** faz-se uma apresentação sobre contabilidade geral, custos e gestão estratégia de custos, com definições e detalhamento dos métodos e formas de apuração dos custos, além dos aspectos legais relacionados à gestão de custos no setor público.

Na seção **3** são feitas as caracterizações dos hospitais e sistema de saúde no Brasil, bem como formas de gestão de custos em organizações hospitalares, uma visão mais ampla da gestão hospitalar;

As unidades hospitalares e instituições visitadas são detalhadas na seção **4**. Nesta seção são feitas considerações sobre como é o funcionamento dos sistemas de custos das instituições pesquisadas e são apresentados dados que subsidiaram a elaboração de um modelo estruturado a ser aplicado ao HPM.

Na seção **5** faz-se a apresentação da instituição pesquisada, Hospital da Polícia Militar de Minas Gerais (HPM) e do centro de custo objeto de estudo, ou seja, do Centro de Tratamento Intensivo (CTI);

A metodologia utilizada na pesquisa é apresentada, em seguida, na seção **6**;

Na próxima seção **7** o modelo proposto para o sistema de custos do HPM é apresentado e detalhado. É demonstrado, nesta seção, como se procedeu para a apuração dos custos do CTI.

Na seção **8** é apresentada as conclusões da pesquisa, apontados problemas a serem solucionados para a efetiva implantação de um sistema de custo e explicitadas propostas para a implantação do sistema.

Ao final do trabalho são relacionadas as referências bibliográficas e inseridos os apêndices e anexos.

2 CONTABILIDADE, GESTÃO E SISTEMAS DE CUSTO

Para a fundamentação teórica buscou-se como critério a seleção de obras recentes sobre o tema de contabilidade de custos, custos aplicados às instituições públicas e relacionados à gestão de custos no sistema de saúde, com o objetivo de travar um debate recente/contemporâneo sobre o objeto de estudo desta pesquisa.

2.1 A contabilidade de custos e sua relevância

A contabilidade financeira é a mais antiga das entre aquelas oriundas do mercantilismo, preocupava-se única e exclusivamente com o estoque, os bens eram normalmente produzidos por pessoas ou grupos de pessoas, que viviam do comércio, sendo a contabilidade feita através de uma simples conferência do estoque e valores de compra da matéria prima. (MARTINS, 2008)

Segundo Gonçalves (1996 *apud* Alemão, 2010), a contabilidade de custos desenvolveu-se devido à necessidade de adaptação da contabilidade financeira ou tradicional à atividade industrial, iniciada no final do século XVIII com a Revolução Industrial, representando um novo enfoque no assunto, o que trouxe muitos desafios e a necessidade de adaptações ao novo tipo de estrutura empresarial.

Acompanhando o desenvolvimento tecnológico e empresarial 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 (ALEMÃO, 2010).

De acordo com Martins (2003, *apud* Alemão, 2010, p.23) a contabilidade pode ser classificada de acordo com o usuário e tipo de informação a ser fornecida 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.

Para Falk (2008) a contabilidade financeira fornece informações primariamente para as pessoas e entidades externas à instituição, normalmente relacionadas à receita, balanço, fluxo de caixa e alterações em fundos específicos.

Com o advento da indústria, a função do contador torna-se mais complexa: os valores de compra sofrem influência dos valores pagos pela produção e adaptações são feitas ainda dentro de uma mentalidade comercial, para adaptação da contabilidade financeira, mas agora preocupada com o custo (MARTINS, 2008).

Como princípio básico da contabilidade de custos na indústria, o valor do produto estocado na empresa deve corresponder ao valor de compra no comércio, passando assim o custo da produção a incorporar o custo do produto, forma esta que vem sendo seguida até os dias atuais, principalmente por duas razões: primeira por facilitar as auditorias internas e externas, criando uma homogeneidade entre empresas diferentes. Segundo devido ao advento do imposto de renda que passou a adotar o valor apurado como base para medida do lucro tributável (MARTINS, 2008).

Como descrito no início, os contadores estavam preocupados em fazer uma contabilidade de custos para resolver problemas de estoques e resultados e não de um instrumento de administração. Com o desenvolvimento industrial e comercial e o conseqüente distanciamento entre administradores, ativos e funcionários, nas últimas décadas, a contabilidade de custos passou a ser vista como um auxiliar eficiente para o controle e gerenciamento (MARTINS, 2008).

O objeto da contabilidade de custos do ponto de vista de Leone (2000, *apud* Mauss e Souza, 2008) é a organização como um todo, atuando nos produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que compõem a estrutura funcional, nos processos produtivos e também como função legal. Neste sentido auxilia no controle e na tomada de decisão.

A figura 1 apresentada por Falk (2008) demonstra o relacionamento da contabilidade geral, contabilidade de custos, contabilidade financeira e contabilidade gerencial.

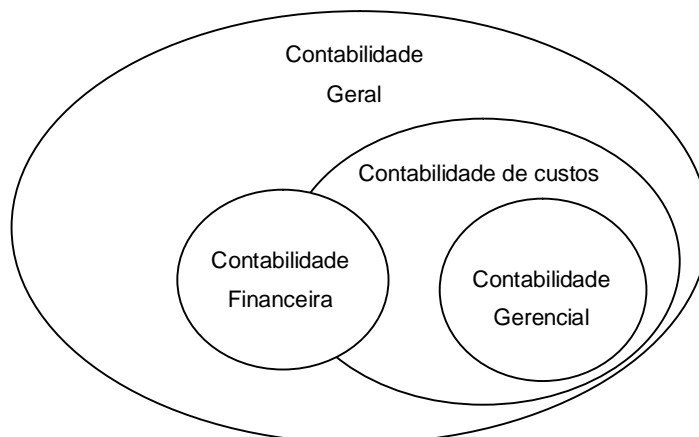


Figura 1: Posição da Contabilidade de Custos dentro do ambiente da contabilidade Geral

Fonte: FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicação**. São Paulo: Atlas, 2008, p.18.

O aprimoramento da contabilidade de custo foi ampliado com sua utilização em outras áreas não relacionadas à indústria, passando a ser vista também como ferramenta de controle e para tomada de decisões em instituições financeiras, empresas de comércio, auditorias, consultorias e empresas de prestação de serviços (MARTINS, 2008).

A contabilidade de custos para Falk (2008), que foca instituições de saúde, é uma contabilidade gerencial, mas que focaliza também certos elementos da contabilidade financeira relacionados com a “medição e o registro de custos”, que serão utilizados por essas instituições com os seguintes objetivos:

- Justificar custos ou computar o valor do reembolso;
- Prover informações para decisões econômicas;
- Medir receita e bens para fins de relatório de prestação de contas;
- Motivar gerentes e empregados (FALK, 2008, p.19).

A contabilidade de custo é um instrumento de informação, que pode ser utilizado em várias áreas, inclusive para a gestão pública. Conforme observa Mauss e Souza (2008) trata-se de determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu artigo 50, § 3º e instrumento que permite o controle, conforme a Lei Federal 4 320 de 17 de março de 1964, além de ser uma ferramenta para a avaliação do programa de trabalho, realização de obras e prestação de serviços.

Mesmo sendo uma ferramenta importante da gestão, a contabilidade de custo ainda não é realizada pelas instituições públicas, constituindo-se os sistemas de contabilidade tradicionais, segundo Mauss e Souza (2008), insuficientes e até inadequados

para a atual realidade financeira da administração pública, pois não permite uma avaliação dos custos levando ao desconhecimento da eficiência ou não da administração pública.

A contabilidade de custos tem uma função gerencial e no setor público não há uma normatização de caráter tributário ou societário. Verifica-se apenas a previsão legal de que deve ser utilizada para se dispor do conhecimento dos custos dos serviços públicos. Não é definido, no entanto, como deve ser processada, a sua estrutura de informação e controle, os relatórios, demonstrações, bem como, dados físicos e financeiros que devem ser apresentados (MAUSS; SOUZA, 2008).

Na figura 2 apresenta-se a diversidade de funções que um sistema de custos pode oferecer para a gestão pública.

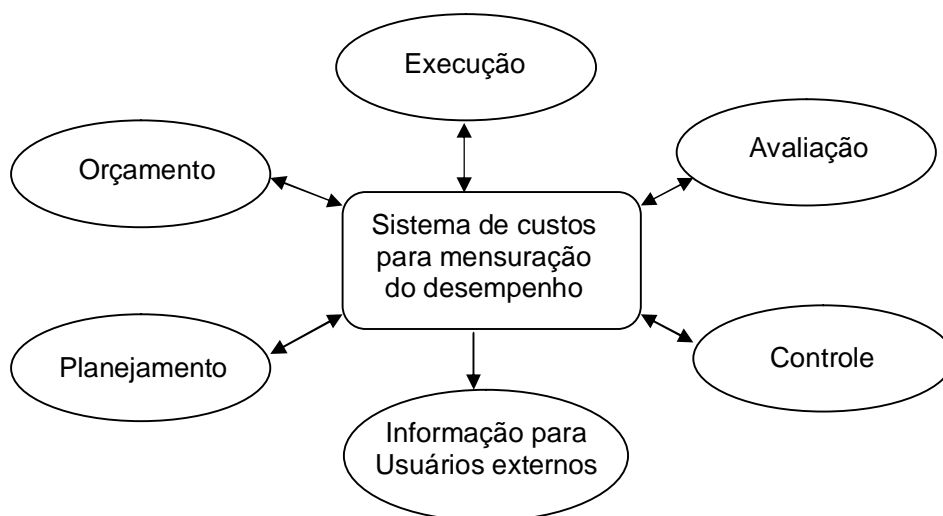


Figura 2: Aplicação do modelo de mensuração de custos

Fonte: MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008, p.20.

No contexto geral, a contabilidade de custo tem, para a administração pública seus objetivos ampliados em relação às instituições privadas, uma vez que além de proporcionar uma contabilidade voltada para a tomada de decisões internas dos gestores, esta serve para dar transparência e informações à sociedade sobre como foram utilizados os recursos e com qual eficiência.

2.2 Classificação dos custos, despesas e gastos

Os termos gasto, despesa e custo não são sinônimos. Para Martins (2008, p.27) gasto compreende a compra de um produto ou serviço que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso) com a entrega de ativos (normalmente dinheiro); despesas são bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas; e custos são gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Tendo cada um seu significado próprio o que para o estudo será fundamental a utilização da terminologia homogênea facilitando o entendimento e a comunicação.

Para Alonso (1999 *apud* Alemão, 2010) na contabilidade pública gerencial pode-se optar por desconsiderar ou modificar este conceito. Portanto, todos os gastos serão considerados como itens de custos, independente da localização da sua utilização. Para um melhor entendimento, em uma organização hospitalar, os custos diretos e indiretos podem ser identificados em relação aos centros de custos (CC) ou ao paciente e os fixos e variáveis de acordo com critérios do quadro 1.

Quadro 1: Classificação e descrição dos Custos

(Continua)

Custos	Descrição
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.
Custos diretos aos centros de custos	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, quilowatts, quantidade, etc. Sua identificação é possível sem a utilização de qualquer critério de rateio: custos de pessoal e material diretamente ligado ao CC.
Custos indiretos aos centros de custos	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

Quadro1: Classificação e descrição dos Custos (Conclusão)

Custos	Descrição
Custos diretos ao paciente	São os custos que podem ser diretamente identificados aos pacientes como medicamentos, exames, valor de consulta médica.
Custos indiretos ao paciente	São aqueles que não se identificam com o 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: Adaptado de: ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. **Implantação do sistema de custos hospitalares em hospitais públicos**: estudo de caso da rede FHEMIG e o SIGH-CUSTOS. 2010. Trabalho acadêmico de conclusão de especialização em administração pública Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2010, p. 25-27.

2.3 Gestão estratégica de custos

O termo gestão estratégica de custos vem sendo utilizado, a partir da década de 90 no Brasil, como a integração entre os processos de gestão de custos e os processos de gestão da empresa, entendido como fundamental para a sobrevivência num ambiente globalizado e competitivo, com foco na melhoria da qualidade, eficiência e produtividade, eliminação do desperdício e redução de custo.

Dentre os princípios da gestão estratégica de custos apontados por Martins (2008) pode-se destacar:

a) custos relevantes devem ser apropriados aos objetos que se pretende custear;

b) devem ser identificadas as bases de alocação, definindo a relação de causa e efeito entre os recursos consumidos e as atividades e, entre estas e os objetos que se pretende custear;

c) os centros de custos devem ter bases em grupos homogêneos de atividades;

- d) as atividades relevantes devem ser mensuradas;
- e) as mensurações de desempenho devem ser consistentes com os objetivos da empresa;
- f) as mensurações de desempenho devem melhorar a visibilidade dos direcionadores de custos;
- g) a gestão de investimento¹ deve ser consistente com os objetivos da empresa;
- h) as decisões de investimento devem ser tomadas com suporte de múltiplos critérios;
- i) a gestão de investimento deve reduzir ou eliminar atividades que não adicionam valor;
- j) a gestão de investimento deve levar em consideração os dados relativos às atividades desempenhadas antes e depois da inclusão de novas metodologias;
- k) todo investimento deve ter efetivo acompanhamento posterior para que seu desempenho possa ser comparado com o que fora originalmente previsto.

O processo de gestão deve ser dinâmico e proativo, visando ao mesmo tempo um resultado econômico positivo e criando valores para os serviços prestados aos usuários. Desta forma, todo o processo deve ser baseado em estratégias que maximizem os resultados a longo prazo (MAUSS; SOUZA, 2008).

No setor público brasileiro os gestores não utilizam as informações de custos para a tomada de suas decisões diárias. Conforme afirma Slomski (2003 *apud* Mauss e Souza, 2008) o tema custos e resultado econômico em entidades públicas tem apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicação na prática.

¹ Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 8. reimp. São Paulo: Atlas, 2008, p.25.

Dentro do foco gestão pública é coerente e necessário deixar registrado que as decisões dos gestores devem e são voltadas para uma melhor prestação de serviço, considerando os recursos disponíveis, estando à aplicação dos recursos pautada em seis princípios básicos: legalidade, moralidade, impessoalidade, razoabilidade, publicidade e eficiência (MEIRELES, 1999 *apud* MAUSS; SOUZA, 2008)

No fator eficiência a utilização de ferramentas de gestão, como centros de custo, é fundamental para a administração. Em termos financeiros a eficiência é amparada legalmente através da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que impõe ao gestor a necessidade de atuar com responsabilidade fiscal o que significa, conforme Mauss e Souza (2008), utilizar de forma integrada o Plano Plurianual (PPA); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA representa um plano de quatro anos e, segundo o artigo 165, § 1º, da Constituição Federal, exige que sejam fixadas as diretrizes, objetivos e metas a serem cumpridas pela administração pública para as despesas de capital e outras. Neste sentido o PPA é o planejamento estratégico público, que é convertido em ações através da LDO, com duração anual e estabelece diretrizes para a operacionalização através da LOA (MAUSS; SOUZA, 2008).

2.4 Sistemas de Custos

Sistema de custos consiste na sistematização dos registros dos volumes físicos consumidos e/ou fabricados e financeiros, com foco na mensuração e controle dos custos que permitirão aos gestores saber quanto custa produzir um bem ou serviço, proporcionando a formulação de indicadores gerenciais que possam auxiliar a tomada de decisões.

Ao resumir o sentido do nascimento da contabilidade de custos Martins (2008, p.23) apresenta como necessidade a aplicação da contabilidade de custos para a avaliação de estoques na indústria, controlar e auxiliar na tomada de decisões.

Para Horngren (1978 *apud* Alemão, 2010) 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 apoiem 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. Para a operacionalização dos objetivos da

contabilidade de custos, surgiram os métodos de custeio, que determinam a maneira como os custos devem ser alocados aos produtos ou serviços. Isto é, como deve ser feito o custeio dos produtos ou serviços, quanto a seus custos e despesas, embasando-se na classificação e comportamento dos mesmos.

Dentre os métodos de custeio mais conhecidos cita-se: custeio por absorção ou integral, custeio marginal ou direto, e custeio baseado em atividades (ABC). Considerando os métodos apresentados, Martins (2008) afirma que nenhum é capaz de, por si só, resolver os problemas da gestão. Leone (1997 *apud* Cruz 2010, p.15) observa que:

Os sistemas de custeio são estabelecidos em conformidade com as necessidades dos usuários e segundo a natureza das operações e das atividades da entidade. O contador de custos deverá, em conjunto com o usuário, analisar qual o melhor sistema a ser implantado. Os sistemas permitirão a acumulação específica, às diversas necessidades gerenciais. Os objetivos da contabilidade de custos na verdade serão os objetivos dos diversos tipos de usuários.

2.4.1 Metodologias de apropriação de custos

Dentro da contabilidade de custos determinadas metodologias são utilizadas de acordo com as características e finalidades que a organização deseja alcançar. Para Borna (2002 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.44) o método de custeio “[...] é a técnica operacional utilizada para identificar e associar um custo ao objeto que está sendo custeado.” Apresenta-se, dentre as várias metodologias existentes, as relacionadas ao custeio direto, custeio variável, custeio por absorção e custeio baseado em atividade, conhecido com ABC.

2.4.1.1 Custeio direto

Custo direto é objetivo, fácil e diretamente apropriado ao produto, bastando uma medida de consumo. É uma relação direta com o produto feito ou serviço prestado (MARTINS, 2008).

No custeio direto antes de se definir a alocação dos custos, o objeto deve ser bem definido. Ao demonstrar um exemplo em uma instituição hospitalar, Falk (2008) relata que o objeto pode ser um procedimento ou paciente específico, uma categoria de pacientes, um serviço do hospital, um departamento ou mesmo, a organização inteira.

Santos (2005 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.51) reforça o conceito ao afirmar que “[...] somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos devem ser a eles apropriados [...], e apresenta o esquema conforme a figura 3.

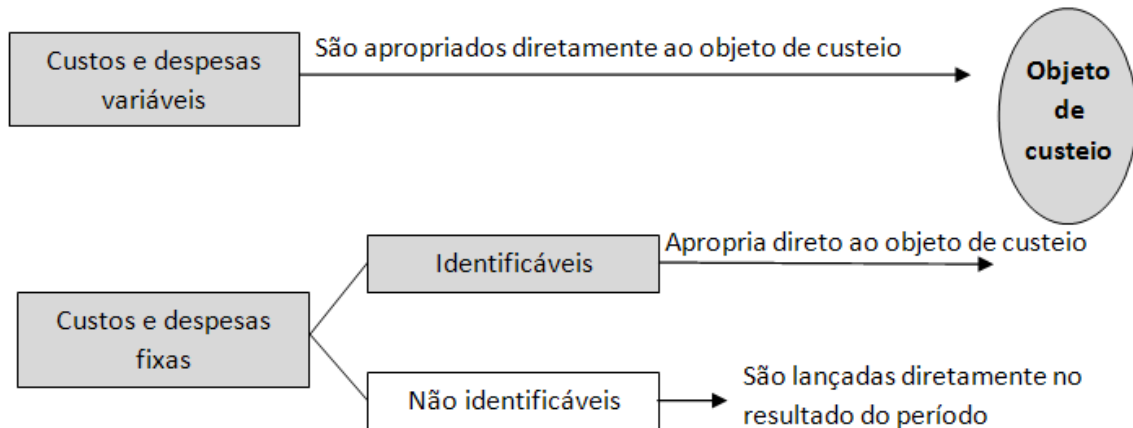


Figura 3: Esquema básico do método de custeio direto

Fonte: MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008, p.51.

No método de custeio direto não há qualquer tipo de rateio, desta forma Catelli *et al.* (2001 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.52) enfatizam que “[...] não existe resultado por unidade de produto fabricado, mas margem de contribuição² direta das áreas organizacionais [...] evita que a gestão de determinada área seja penalizada por custos por ela não incorridos e sobre os quais não possui controle.”

O custeio direto é aquele que aloca ao produto ou serviço todos os custos claramente identificados na produção do produto ou serviço. Os demais custos, os custos considerados como indiretos ou aqueles que não são associados ao produto ou serviço não podem ser apropriados, sendo apurados apenas no resultado do período avaliado. A figura 4 demonstra esta alocação (MAUSS; SOUZA, 2008).

Segundo Gonçalves (1998 *apud* Alemão, 2010), 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.

² Margem de contribuição por unidade: é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 8. reimp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 179.

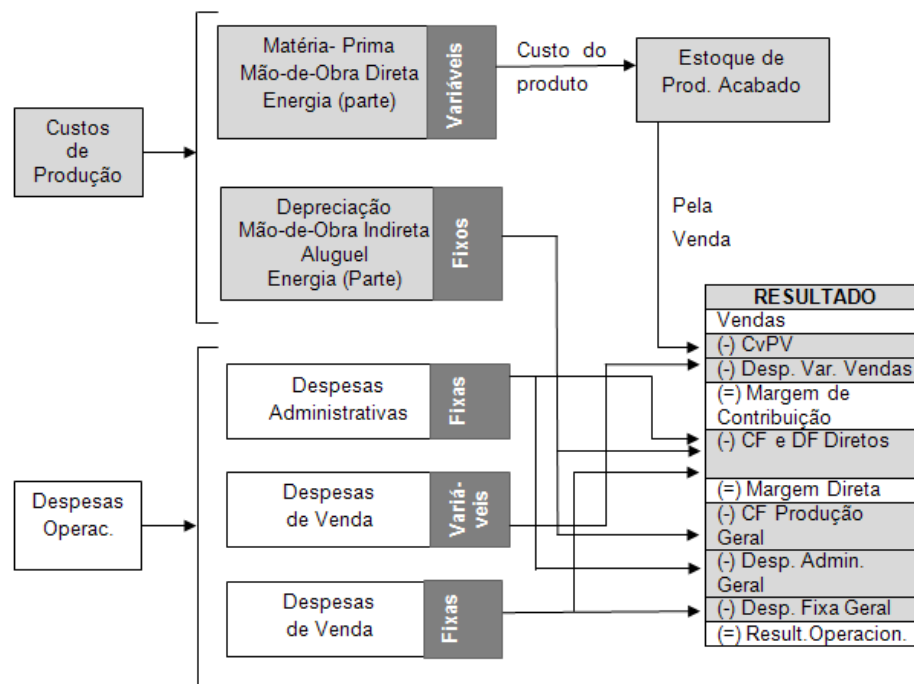


Figura 4: Esquema detalhado do método de custeio direto

Fonte: MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008, p.49.

Como vantagem o método de custeio direto apresenta: inexistência de rateios para apropriação dos custos indiretos; identificação das despesas operacionais e custos de natureza fixa diretamente relacionada aos produtos e serviços; conhecimento da margem de contribuição direta efetiva de cada serviço; simplificação dos trabalhos de custo; representa um instrumento gerencial que possibilita o cálculo do ponto de equilíbrio e margem de segurança operacional; os dados são próximos da responsabilidade dos gerentes; possibilita a avaliação do desempenho divisional e global da corporação; fundamenta decisões de curto prazo (MAUSS; SOUZA, 2008).

As desvantagens e críticas do método estão relacionadas: à dificuldade de classificação correta dos custos em fixos e variáveis; à existência de uma limitação da margem de contribuição direta; à inexistência de uma avaliação a longo prazo, o que pode prejudicar ou levar uma organização à falência e; o fato do método “não ser aceito pelas autoridades fiscais e societárias. Além dos impactos tributários, contrariam também os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos da Competência e da Confrontação” (MAUSS; SOUZA, 2008, p.50).

2.4.1.2 Custeio variável

No método de custeio variável os custos são apropriados aos produtos, ou seja, apenas os custos e despesas que variam conforme o volume de produção, não sendo apropriados os custos e despesas indiretas, que são cobertas pela margem de contribuição (MAUSS; SOUZA, 2008).

O método não inclui no seu custeio os custos e despesas fixas. Pelas características dos gastos públicos, predominantemente indiretos, o método não é o indicado, pois não possibilita uma visão global e objetiva dos custos dos serviços prestados (MAUSS; SOUZA, 2008).

Martins (2008, p.198) ao avaliar o custeio variável afirma que só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado e para os estoques apenas os variáveis.

A classificação em custo variável leva em consideração a unidade tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade. Não se trata de um relacionamento com a unidade produzida (MARTINS, 2008).

As figuras 5 e 6 demonstram a distribuição dos custos de acordo com o método de custeio variável.

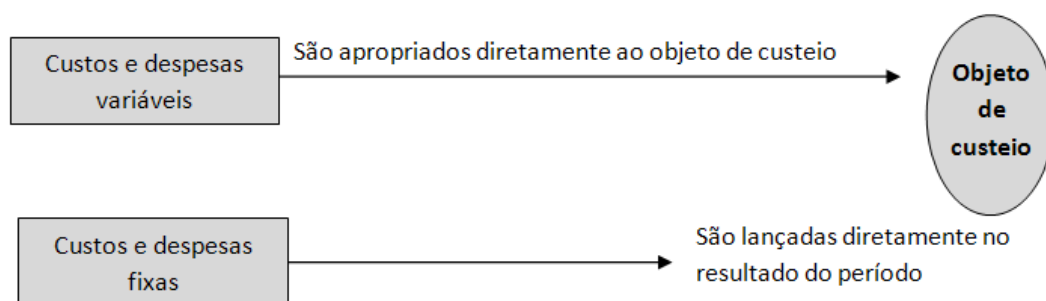


Figura 5: Esquema básico do método de custeio variável

Fonte: MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008, p.51.

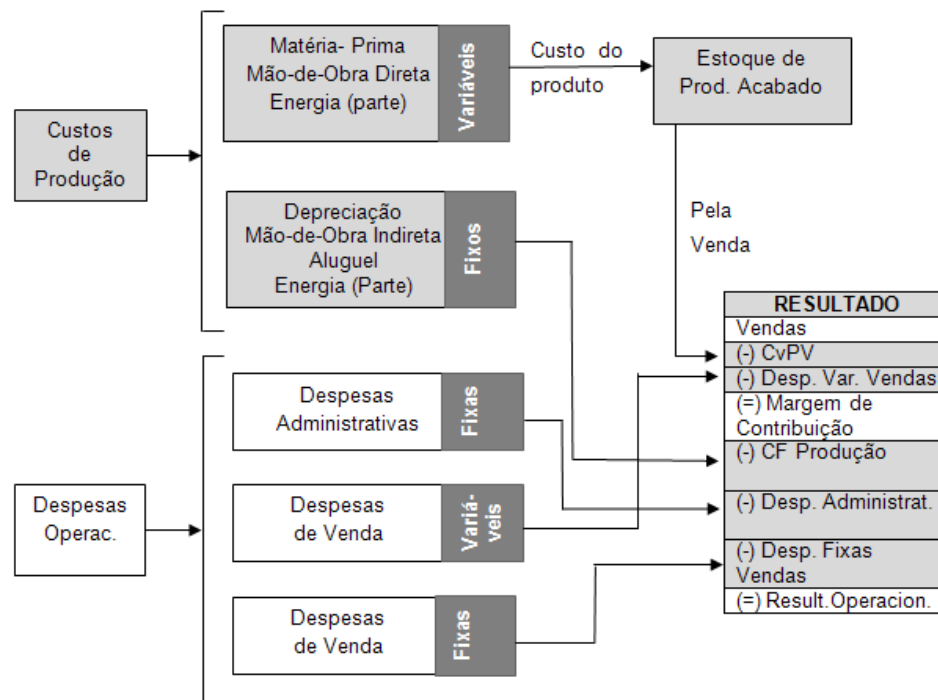


Figura 6: Esquema detalhado do método de custeio variável

Fonte: MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008. MAUSS e SOUZA (2008, p.49)

As vantagens são as mesmas constantes do custeio direto com exceção do conhecimento da margem de contribuição. Sua desvantagem diferencial está no fato de subestimar os custos fixos ligados a capacidade de produção e de planejamento de longo prazo (MAUSS; SOUZA, 2008).

2.4.1.3 Custeio por absorção

O custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos princípios da contabilidade que consiste na apropriação de todos os custos de produção ou serviço onde todos os gastos são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. É o único aceito pela Receita Federal e auditorias externas que o tem como básico e obrigatório para fins de avaliação de estoque, apesar de realizar os rateios de forma arbitrária e muitas vezes falhar como instrumento gerencial (MARTINS, 2008, p.38).

A figura 7 mostra o esquema do custeio por absorção aplicado a empresas prestadoras de serviços.

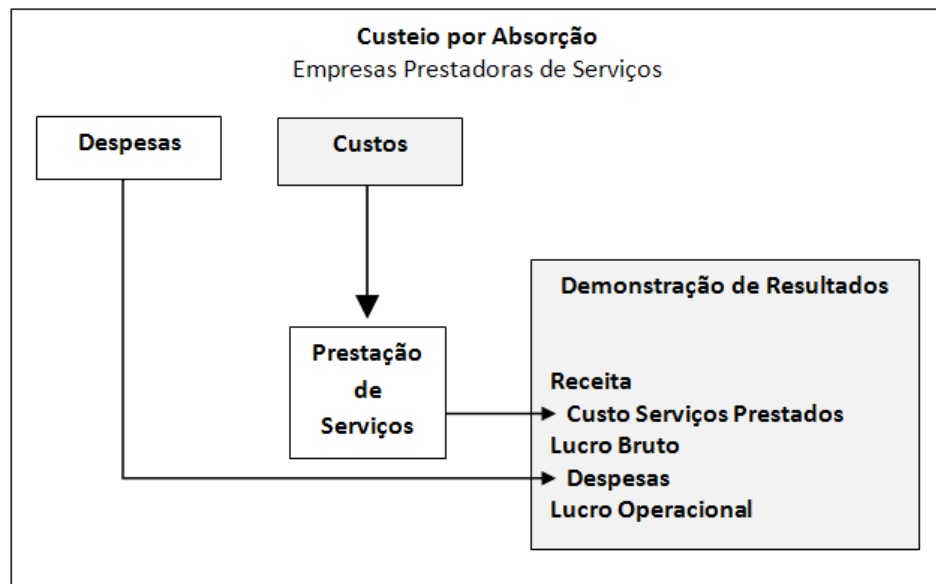


Figura 7: Custeio por absorção de empresas prestadoras de serviço

Fonte: MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 8. reimp. São Paulo: Atlas, 2008 p.38.

Mauss e Souza (2008, p.45) definem o custeio por absorção tradicional como aquele que absorve todos os custos de produção, de produtos e serviços em determinado período de tempo. Observam ainda que “este método de custeio é utilizado pelos gestores que desejam alocar aos seus produtos/serviços tanto os custos diretos como os indiretos incorridos na sua produção, visando obter o custo total do objeto de custeio.”

Segundo Leone (2000 *apud* Alemão, 2010), custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos aqueles da área de fabricação, sejam eles custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.

No método de custeio por absorção os custos indiretos são rateados ou divididos entre os produtos e serviços custeados, sendo este rateio feito de forma subjetiva, o que para alguns autores, como Santos (2005 *apud* Mauss e Souza, 2008) pode gerar falhas e por isto comprometer a tomada de decisão.

A figura 8 apresentada por Khoury e Ancelevicz (2000 *apud* Figueiredo, 2010) demonstra a forma como os custos indiretos são rateados entre os centros de custos e estes aos produtos e serviços.

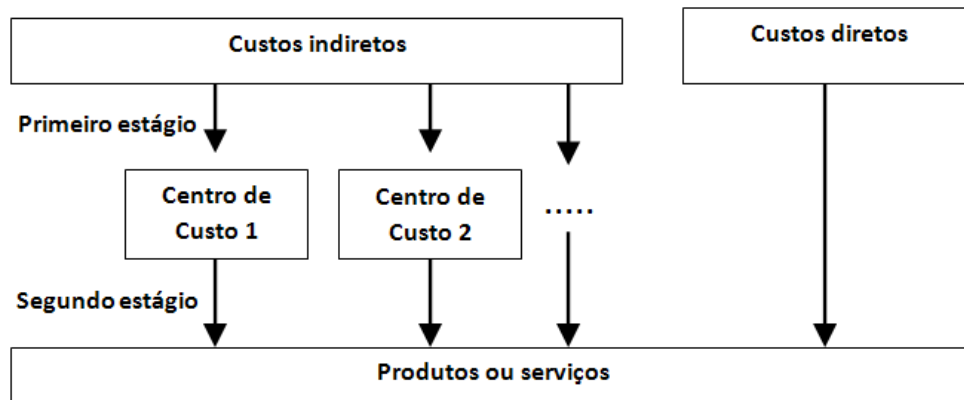


Figura 8: Custeio por absorção tradicional

Fonte: KHOURY E ANCELEVICZ (2000, p.58 *apud* FIGUEIREDO, 2010, p.51)

A utilização desta técnica permite aos gestores ter uma visão gerencial dos custos totais de cada produto ou serviço ofertado, a obtenção dos respectivos resultados econômicos e a análise da eficiência econômica, além de ser importante quando se quer alocar todos os custos indiretos ao objeto de custo³ para uma visualização global (MAUSS; SOUZA, 2008).

A diferença entre adotar o método de custeio por absorção ou outro meio de custeio estará ligado à avaliação da gestão, que decidirá se irá ou não alocar ao produto ou serviço os custos indiretos excluindo ou não o desperdício ou ineficiências.

O custeio por absorção segundo Khoury e Ancelevicz (2000 *apud* Figueiredo, 2010) não permite que custos não identificáveis sejam desprezados na composição final dos custos. Tal fato para as organizações privadas é relevante, pois impacta na apuração dos valores a serem tributados. Para as instituições públicas, no entanto, não é relevante pelo fato dos entes públicos não serem afetados por tributos, sendo protegido pela chamada “imunidade tributária”.

A figura 9 detalha o fluxo do funcionamento do método de custeio por absorção, de acordo com Mauss e Souza (2008) com a demonstração da distribuição ou alocação dos custos diretos e indiretos.

³ Objeto de custo: qualquer entidade geradora de custo para a qual os custos são medidos ou atribuídos. MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008, p. 24.

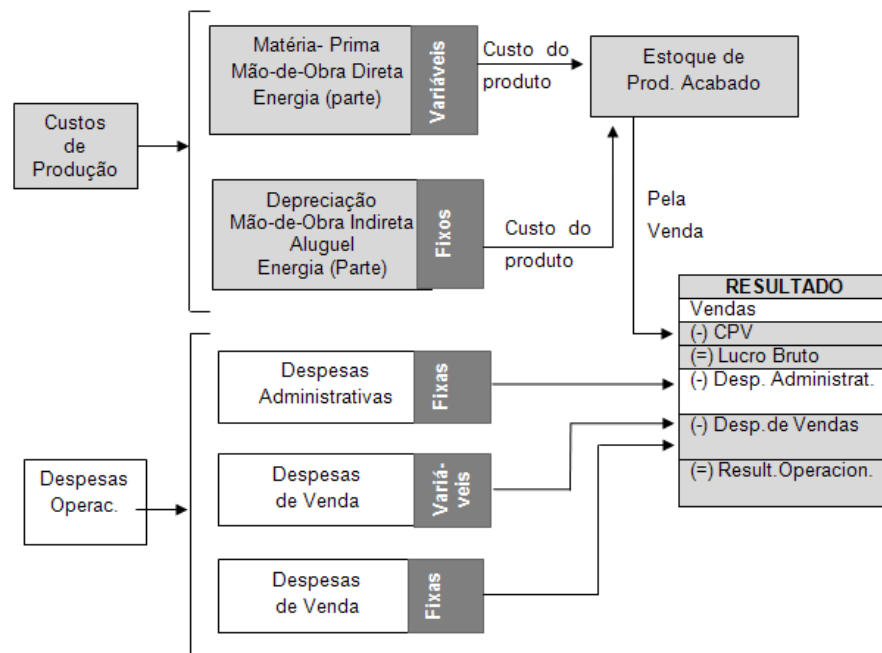


Figura 9: Custeio detalhado por absorção

Fonte: MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008. p.46

Com base nas definições do custeio por absorção, Miranda Filho (2003, *apud* ALEMÃO, 2010, p.28) representa o esquema da contabilidade que melhor se enquadra para o custeio por absorção:

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 sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua distribuição aos demais departamentos;
6. Atribuição dos custos indiretos que agora só estão nos departamentos de produção aos produtos, segundo critérios fixados (MIRANDA FILHO, 2003)

Como vantagem e diferencial em relação aos demais métodos destaca-se o fato de que este já é exigido para fins fiscais, atendendo ao previsto na Resolução nº 750 de 29 de dezembro de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade:

- Princípio da Realização da Receita: somente ocorrerá a realização da receita quando da transferência do bem vendido para terceiro;
- Princípio da Confrontação: todas as despesas deverão ser reconhecidas à medida que são realizadas as receitas que ajudam a gerar (direta ou indiretamente);

- Princípio da Competência: tanto as despesas quanto as receitas devem ser reconhecidas nos períodos de sua competência, ou seja, no período em que ocorrer o seu fato gerador (FIGUEIREDO, 2010, p.52)

Para Padoveze (2000), Nakagawa (2001 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.47), o custeio por absorção:

- [...] a) permite a apuração do custo de cada departamento ou centro de custo;
- b) agrega todos os custos, tanto diretos como indiretos, ao objeto de custo;
- c) possibilita a apuração do custo global de cada produto ou serviço, pois absorve todos os custos de produção;
- d) sua implementação pode ser menos custosa, por usar critérios de alocação mais simples.

Uma das críticas mais evidentes ao método é a da utilização do rateio dos custos indiretos de forma arbitrária e subjetiva, o que pode distorcer a informação dos custos do serviço e aumentar um serviço ou produto em detrimento de outro. Esta crítica, porém, é combatida por Koehler (1991 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.48) que afirma que todo “[...] custeio por absorção traz uma informação que visa o planejamento a longo prazo no qual, por conceito, todos os custos são variáveis. Por esse motivo, devem ser considerados nos produtos, pois, do contrário, a empresa estaria fadada ao fracasso.”

2.4.1.4 Custeio baseado em atividades (ABC)

O custo baseado em atividade (ABC), no original *Activity-Based Costing*, é um método que procura reduzir as inconsistências provocadas pela distribuição dos custos indiretos através de rateio. A necessidade deste método surgiu em decorrência dos avanços tecnológicos e a crescente complexidade dos sistemas de produção, que passaram a exigir melhor alocação dos custos indiretos e pela diversidade de produtos e modelos fabricados. A sua utilização não se limita apenas ao custeio da produção, mas é uma valiosa ferramenta de gestão de custos (MARTINS, 2008).

Para a atribuição de custos às atividades deve-se fazer um levantamento de todos os recursos necessários para o seu desempenho, podendo ser feita também subdivisões em tarefas e estas em operações, só assim o custo indireto será apropriado à atividade. Esta atribuição deve ser realizada de forma mais criteriosa possível, sendo alocada de acordo com a seguinte prioridade: primeiro pela alocação direta, quando existe uma identificação clara entre o custo e a atividade. Segundo, através de rastreamento, quando existe a relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração do custo e, por fim, por rateio, quando não há possibilidade dos meios anteriores (MARTINS, 2008).

O método é bastante complexo porque avalia e mensura o custo dos produtos e serviços em todos os seus processos de desenvolvimento, produção e comercialização, envolvendo análises dos objetos e dos processos. Para a sua implantação, investimentos em informatização, treinamento de pessoal e mudanças de processos são necessários (MAUSS; SOUZA, 2008).

A grande diferença do ABC para o sistema tradicional está nos direcionadores de custos que são fatores que determinam o custo de uma atividade. Como estas exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. A rigor há dois tipos: os direcionadores de custos de recursos e de custos de atividades. O primeiro identifica a maneira como as atividades consomem e servem para custear as atividades. O segundo identifica a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos. Assim, temos como direcionadores os número de pedidos, número de fornecedores, número de produtos, tempo de acabamento, tempo gasto na manutenção (MARTINS, 2008, MAUSS; SOUZA, 2008).

Os direcionadores de custo para Nakagawa (2001 *apud* Mauss e Souza, 2008) é uma transação que determina a quantidade de trabalho aplicada em determinada atividade, e através dela, o seu custo. Podendo ser também um evento ou fator que influencia o nível e o desempenho da atividade.

No sistema ABC a visão do custo é analisada de forma vertical, como nos demais processos, mas como diferencial tem-se a visão horizontal, de aperfeiçoamento de processos, que é formada por uma sequência de atividades exercidas por vários departamentos, um fluxo de custos, onde, quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, maiores serão os benefícios do ABC. Neste sentido uma atividade pode começar em um departamento, terminar nele mesmo ou subdividir com outros departamentos, como exemplo o do fornecedor onde o processo é iniciado no departamento de compras e finalizado no financeiro (MARTINS, 2008).

Neste sentido o ABC pode ser utilizado como ferramenta de gestão não só de custos, mas de processos. Ao analisar os processos internos, para a seleção de indicadores de custos, estes poderão ser revistos e ao mesmo tempo redefinidos, proporcionando assim economia já na equalização dos processos internos.

A gestão do ABC baseada em atividades apoia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para a obtenção de vantagens

competitivas para a empresa. O sistema permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade, sua continuidade, mas permite que os processos sejam mensurados e custeados, permitindo uma visualização da atividade como todo, de forma vertical e horizontal, o que melhora o desempenho da empresa (MARTINS, 2008).

O ABC é um sistema que pode ser aplicado a vários tipos de instituições e empresas de manufatura, prestação de serviços, hospitais, escolas entre outros, sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, podendo ser utilizado de forma paralela e de forma periódica. Por fim o ABC pode ser uma ferramenta eminentemente gerencial ou incorporar conceitos na gestão econômica, como custos de oportunidade, custo de reposição, depreciação diferentes dos critérios legais.

Conforme o boletim IOB 11 (1994 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.55) nem todas as organizações necessitam de um método tão complexo, dispendioso e sofisticado como o ABC, devendo estar presentes para a sua implantação três situações consideradas como básicas:

- a) os custos indiretos devem representar parcela considerável do custo total;
- b) produção, em uma mesma planta, de extrema variedade de produtos e serviços no que respeita ao processo produtivo ou ao volume de produção;
- c) possuir uma clientela igualmente diversificada e que exige especificações especiais, serviços adicionais etc.

Como vantagens para a implementação do método ABC, Nakagawa (2001 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.67), aponta que:

- a) contabilidade baseada em atividade: identifica as atividades desenvolvidas, rastreando os custos indiretos de forma mais racional, viabilizando uma análise efetiva de custos e de desempenho;
- b) visão estratégica de custos: fornece subsídios para o planejamento e decisões de longo prazo porque incorpora os custos e despesas fixos na apuração dos custos totais;
- c) melhor gestão de custos: proporciona base para um controle melhor e mais eficiente dos custos totais, conduzindo a tomadas de decisão mais eficazes.

As críticas ao modelo são relatadas por Catelli e Guerreiro (1995 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.68) que atribui ao ABC a característica de ser um método de custeio por absorção melhorado e que não elimina as técnicas de rateio, que presumem serem arbitrárias, destacam ainda que:

- a) a grande parcela dos custos indiretos, em qualquer tipo de atividade, é de natureza fixa, e o ABC não pode mudar essa realidade;
- b) todo o relacionamento de custos fixos das atividades com as unidades individuais de produtos, por meio dos direcionadores de custos, está sujeito a arbitrariedade, não existindo critérios objetivo isento de discussões;

- c) as atividades apresentam diferentes níveis de volume e com o ABC obtêm-se diferentes custos unitários por atividade;
- d) com o aumento da tecnologia nos sistemas produtivos e, conseqüentemente, o aumento proporcional dos custos fixos em relação aos variáveis, pelo método ABC os resultados serão proporcionalmente mais errados;
- e) o ABC muda a natureza comportamental do elemento de custo, transformando os custos fixos em variáveis, gerando informações distorcidas;
- f) o processo arbitrário de rateio dos custos fixos gera informações que impossibilitam a comparação entre os custos de empresas concorrentes;
- g) o ABC segue estritamente o conceito de reconhecimento de receita somente no momento da venda, não se preocupando com o processo de agregação de valor proporcionado pelas atividades existentes.

Para Brasil (2004) e Martins (2003 *apud* Mauss e Souza, 2008) as instituições públicas possuem características em sua estrutura operacional que permitiriam a implantação de um sistema do tipo ABC, como por exemplo, relevante nível de gastos indiretos, diversidade de serviços e clientes.

2.4.2 Implantação de sistemas de custos

As organizações públicas são consideradas aquelas sem fins lucrativos e prestadoras de serviços por excelência. Seus gastos são realizados com o fim de cumprir seus objetivos institucionais e são custeados pelo cidadão através do pagamento dos impostos. Conforme Anthony e Herzlinger (1980 *apud* Mauss e Souza, 2008) há uma tradição de manter controles de gestão inadequados em entidades sem fins lucrativos e que não é diferente das entidades de serviço público.

Neste sentido, a implantação de um sistema de custos com a finalidade de medir, controlar, avaliar os gastos, disponibilizando aos gestores informações e dados de apoio no processo de tomada de decisão, torna-se um desafio para a administração pública.

A implantação de um sistema de custo para controle e tomada de decisão pela direção geral somente poderá ocorrer com o desenvolvimento e aprimoramento do sistema, e isto não é feito de forma repentina e de cima para baixo.

A implantação e sucesso de um sistema dependem em sua maior parte das pessoas que irão construí-lo, alimentando-o de dados em diversos pontos da empresa, para depois ocorrer o processamento e a emissão de relatórios gerenciais. Neste sentido a qualificação e treinamento das pessoas são de fundamental importância (MARTINS, 2008).

Para o início deste processo segundo Martins (2008) as rotinas e processos devem ser bem definidos e a coleta dos dados feitas através de formulários simples e de fácil obtenção, para com o passar do tempo irem se aprimorando e ampliando sua capacidade.

Como toda mudança, a implantação de um sistema de custos implica em reações ao sistema e estas são causadas por diversas maneiras: a sensação de estar sendo controlado; a necessidade de redução de custos, sendo que este no primeiro momento irá é aumentar o custo com acréscimo de pessoas e equipamentos; pela burocracia da implantação; pela resistência em preencher papéis ou digitar dados nos computadores (MARTINS, 2008).

Antes da implantação de um sistema uma pergunta deve ser feita: Qual a real utilidade e qual o gasto que terei para obter a informação? Neste sentido a implantação deve ser vista como um projeto e não como vontade pessoal (MARTINS, 2008).

A utilização de sistema já construído tende a não dar certo tendo em vista que as empresas, por mais semelhantes que sejam, são singulares em suas estruturas, organização, processos, pessoal e decisões. Para cada empresa há um sistema com características diferentes e cada uma deverá montar o seu próprio sistema. Esta afirmação feita por Martins (2008) é ratificada por Mauss e Souza (2008, p.41) quando afirmam que:

[...] não existe sistema de custos pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada uma precisa moldar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidade de informação e a sua realidade operacional. [...] O seu nível de detalhe deverá refletir a estrutura da organização, dos objetos de custos, dos relatórios legais e gerenciais e do nível da informação demandada.

Para a área governamental o sistema de custos pode ser estruturado baseado em outros dois sistemas, um de acumulação de custos e outro de predeterminação de custos, que para Mauss e Souza (2008) permitiria a acumulação dos custos de acordo com a execução de serviços contínuos como no caso das consultas médicas e odontológicas. Os custos seriam acumulados durante um determinado período e ao final dividido pela quantidade física de serviços prestados. Já a predeterminação estaria vinculada ao modelo de mensuração das atividades de gestão, através do custo padrão e do custo meta, direcionando as decisões para a elaboração do PPA, LDO e LOA.

A informação a ser colhida no sistema é generosa e ao mesmo tempo cara, devido ao dispêndio de tempo, equipamento e horas da administração, mas ao final os

resultados poderão ser representativos, desde que a informação seja utilizada de forma coerente e de maneira crescente (MARTINS, 2008).

Para Christiansen e Mellick (1993 *apud* Mauss e Souza, 2008) a informação de custos é fator crítico para o sucesso do planejamento, orçamento, controle operacional e a tomada de decisões estratégicas.

A figura 10 apresenta o fluxo do controle interno de uma instituição pública com base nas informações de custos, cabendo reforço no sentido de que em um planejamento bem elaborado os resultados tendem a ser positivos e fundamentais para a formulação de um novo planejamento.

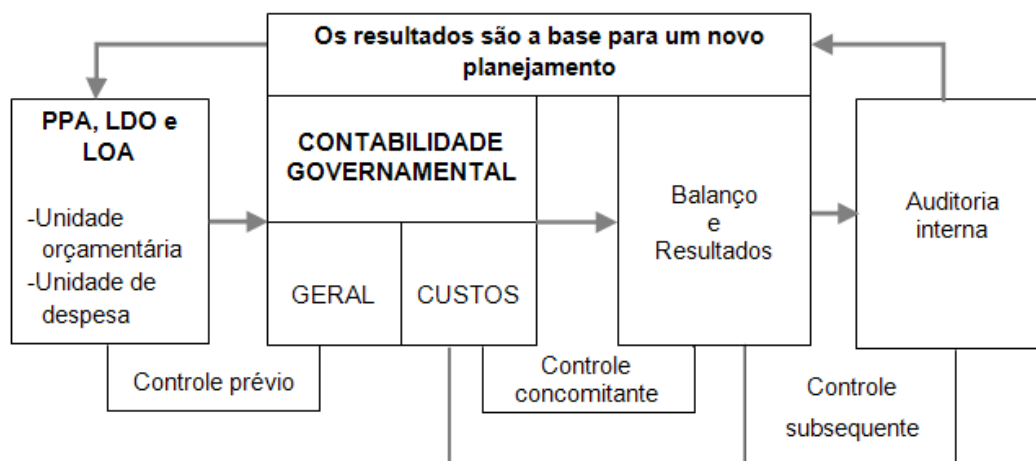


Figura 10: Fluxo do controle interno com base na informação de custo

Fonte: MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008, p.80.

Nota: PPA = Plano Plurianual. LDO= Lei de Diretrizes Orçamentárias. LOA = Lei Orçamentária Anual

2.5 Aspectos legais da gestão de custos no setor público

A apuração dos custos no setor público diferentemente do setor privado, não visa à apuração de lucros ou avaliação dos estoques. A necessidade desta apuração se justifica para se medir ou avaliar o desempenho dos serviços prestados à sociedade.

A evidência do tema custo nos serviços públicos vem sendo tratado há alguns anos e já na reforma administrativa ocorrida no governo de Fernando Henrique Cardoso e conduzida por Bresser Pereira já incluía o tema, conforme constante do Plano da Reforma: "A eficiência da administração pública – a necessidade de reduzir custos e aumentar a

qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário – torna-se então essencial.” (BRASIL, 1995 *apud* FIGUEIREDO, 2010)

As reformas realizadas pelos governos tiveram como foco a desburocratização e tornar o Estado mais gerencial. Conforme Duarte (2007 *apud* Cruz 2009, p.26) princípios como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, passaram a ser norteadores desse novo Estado, tornando-o mais eficiente no atendimento da sociedade, mais transparente e possibilitando a responsabilização dos gestores públicos.

Neste novo cenário, conforme Duarte (2008), o setor público passa a discutir o tema custo, enfatizando o controle dos gastos e seus resultados. A implantação de um sistema de custos possibilitará a visualização da eficiência ou não da administração em alocar os recursos disponibilizados.

Para Alonso (1999, p.45) o governo não detém o conhecimento total da aplicação dos recursos, pois prioriza o controle formal em detrimento dos resultados e enfatiza ainda:

A correta apuração de custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados. De fato, um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistemas de custos. Dessa forma, o controle acaba ficando circunscrito aos aspectos formais e legais dos atos de gestão.

Marco na administração pública brasileira, a Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, incluiu o princípio da eficiência, aos princípios da administração pública da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, sendo estes, conforme Mauss e Souza (2008, p.1) um fatores de controle das finanças e direcionadores da administração à busca da eficiência gerencial e da gestão pública eficaz.

Acompanhando o processo de reforma da administração pública, em 4 de maio de 2000 é assinada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, destacando no § 1º do artigo 1º que:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária,

operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Para o cumprimento do estabelecido na LRF, conforme Mauss e Souza (2008) a administração pública necessitará de uma contabilidade de custos que lhe forneça os subsídios necessários para o planejamento e para a tomada de decisão.

Outro instrumento legal, anterior aos já citados, a Lei Federal 4 320, de 17 de março de 1964, já determinava aos serviços públicos que mantivessem uma contabilidade especial para a determinação do custo, ingressos e resultados:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

O Decreto Lei 200 de 25 de fevereiro de 1967, que também estabelece diretrizes para a contabilidade apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão: “Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

No Decreto Lei 200 há outros pontos onde o termo custo é apontado como fundamental no controle das atividades administrativas:

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Art. 30.[...]

§ 3º É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da Administração.

Mesmo tendo todo este arcabouço legislativo, Silva (1999 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.2) afirma que:

[...] tais normas são desrespeitadas até hoje por quase todas as entidades públicas. [...] tais ferramentas gerenciais não são utilizadas no Brasil de forma estruturada e tampouco são concebidas cientificamente como base em estudos aprofundados. As que existem são inadequadas e não atendem às necessidades informacionais em sua totalidade.

Sendo observado que tais leis não eram cumpridas, os legisladores para ratificar o disposto na Lei Federal 4 320 e no Decreto Lei 200, incluíram na LRF o artigo 50, § 3º onde além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a Administração

Pública deverá manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Uma falha ainda apontada é que a legislação não determina como e nem a forma de fazer (MAUSS; SOUZA, 2008).

A contabilidade de custos é um instrumento de informação para a gestão pública e os sistemas contábeis e orçamentários tradicionais são insuficientes e até inadequados para demonstrar os resultados e análises dos custos, fazendo com que o governo e a sociedade não saibam quanto custam os serviços públicos e nem se a administração esta sendo ou não eficiente (MAUSS; SOUZA, 2008).

Em 1986 por meio do Decreto Federal nº 95 452, de 10 de março de 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional, vinculada ao Ministério da Fazenda, que segundo Lima e Castro (2007 *apud* Cruz, 2009) foi criada com a finalidade de modernizar e integrar os sistemas de acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal, tendo a secretaria criado o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) (ALONSO, 1999).

Apesar de não ter sido elaborado para a apuração de custos, Alonso (1999, p. 38) afirma que:

[...] O desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAF) significaram uma verdadeira revolução na gestão das finanças públicas no Brasil. O avanço foi tão significativo que, já no início desta década, o Brasil passou a ser referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais.

A Constituição Federal de 1988 apresentou uma evolução no modelo de gestão ao instituir, em seu artigo 165, os novos instrumentos de orçamento e planejamento:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - o plano plurianual;
II - as diretrizes orçamentárias;
III - os orçamentos anuais.

O plano plurianual (PPA) estabelece diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras decorrentes, a médio prazo, com duração de 4 anos. Estabelecendo prioridades e metas, promove e orienta estratégias. A partir de programas organiza as ações que resultem em incremento de bens e serviços que busquem atender demandas da sociedade, tornando possível a coerência entre diretrizes e metas do plano e alocação de recursos nos orçamentos anuais.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) permite ao Poder Executivo elaboração da proposta orçamentária anual, definindo as ações e metas físicas e financeiras de cada exercício. Orienta a elaboração da Lei Orçamentária.

O Orçamento é:

[...] o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a ser arrecadado pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a ser aplicado pelos mesmos na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou ampliar os serviços públicos, bem como realizar obras que atendam às necessidades da população (MOTA, 2009, P.17).

Para Braga (2010) a Lei nº 6 404 de 15 de dezembro de 1976 das sociedades por ações indica inúmeros sistemas de custos e critérios de avaliação da produção e dos estoques, dentre os quais está o custeio real por absorção. Nesse sistema, devem ser adicionados ao custo da produção os custos reais incorridos, obtidos pela contabilidade geral e pelo sistema por absorção, o que implica a inclusão de todos os gastos relacionados à produção, quer direto ou indireto com relação a cada produto.

Os aspectos fiscais relacionados ao uso do sistema de custeio também são tratados no regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seus artigos 289 a 298, editado para adaptação aos critérios da Lei n. 6.404/1976. Dentre esses aspectos, verifica-se o fato da legislação do Imposto de Renda determinar o uso do método de custeio real por absorção para custeamento dos produtos e apuração do estoque e do custo dos produtos vendidos (BRAGA, 2010).

Não entrando como fator de legalidade, mas de importância para a implantação de um sistema de custo, o planejamento estratégico da instituição define os objetivos que a organização quer atingir no futuro e devem ser consistentes com a missão e a visão da organização, onde serão definidos os mapas de processos e a lista de atividades que serão matéria-prima para os modernos sistemas de custos (ALONSO, 1999).

Acompanhando este processo a instituição Polícia Militar de Minas Gerais ao elaborar o seu plano estratégico, vigência 2009/2011, contemplou na área de resultado: Gestão do orçamento e finanças, a estratégia “Melhorar a gestão dos recursos orçamentários e financeiros para o cumprimento dos resultados finalísticos estabelecidos”. Dentre as ações propostas destaca-se a: “Instituir uma gestão de custos, com foco na

relação custo/efetividade, que contemple toda e qualquer atividade policial, da formação à execução de operações.”

Mesmo com todos estes mecanismos de controle, a implantação de um sistema de custo é fundamental. A ausência da divulgação dos resultados físicos e monetários auferidos pelas entidades públicas limita e impede a transparência entre o Estado, Tribunal de Contas e sociedade (MAUSS; SOUZA, 2008).

3 GESTÃO DE CUSTOS PARA HOSPITAIS

Nesta seção far-se-á uma apresentação do sistema hospitalar no Brasil, para uma melhor avaliação do custo em saúde.

3.1 Caracterização organizacional de um hospital

O conceito de hospital e sua função são dados pela Organização Mundial de Saúde - OMS 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 *apud* ALEMÃO, 2010, p.18).

Para Machline *et al.* (1983 *apud* Alemão, 2010, p.18) os hospitais exercem funções externas e internas relacionadas à vida do cidadão, a partir das seguintes atividades:

- 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.
- 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.

Os hospitais são considerados organizações das mais complexas, não apenas pela nobreza e amplitude da sua missão, mas, por apresentar uma multiplicidade de profissionais, processos, além de equipe com elevado grau de autonomia, para dar assistência à saúde em caráter preventivo, curativo e reabilitador a pacientes em regime de internação; por utilizar rotineiramente tecnologia de ponta, e além de constitui-se, em muitos casos, num espaço de prática de ensino-aprendizagem e produção científica (ALEMÃO, 2010).

Para Alemão (2010) o serviço hospitalar tem características peculiares quanto aos recursos empregados em suas atividades e em particular estão os hospitais públicos, que normalmente prestam serviços que nem sempre são únicos em uma região ou cidade e atendem à população carente em condições bastante diferenciadas.

La Forgia e Couttolenc (2009, p.31) apresentam o setor hospitalar brasileiro como amplo, complexo e compreendendo uma multiplicidade de arranjos de financiamento, tipos de propriedades e arranjos organizacionais. Este setor, segundo este autor, conta com 7 400 hospitais e 471 mil leitos e é composto por três subsetores principais:

- Hospitais Públicos administrados por autoridades federais, estaduais ou municipais. Quase todos financiados pelo poder público. A maioria (71%) são hospitais municipais, e a maior parte dos restantes são entidades estaduais. O governo federal opera com um número relativamente pequeno de hospitais por meio do MS e do MEC.
- Hospitais Privados conveniados ou contratados pelo SUS. Cerca de 70% das unidades privadas recebem financiamento público. Isso inclui a maior parte das instituições sem fins lucrativos. As instituições filantrópicas vinculadas ao SUS operam por meio de convênios e são obrigadas a ofertar pelo menos 60% de seus leitos a pacientes do SUS. A maioria dos hospitais privados financiados pelo SUS também obtém fundos de fontes privadas, em maior ou menor extensão.
- Hospitais particulares com fins lucrativos e alguns filantrópicos não financiados pelo SUS. Essas instituições, administradas e custeadas de forma privada, constituem cerca de 20% de todas as unidades hospitalares e 30% de todos os hospitais privados.

Segundo La Forgia e Couttolenc (2009, p.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. Aproximadamente 70% do gasto hospitalar financiado com recursos públicos, via SUS,[...].
- A atenção à saúde no Brasil é claramente hospitalocêntrica. A oferta hospitalar (a densidade de leitos, por exemplo) e sua utilização estão próximos dos 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.[...].

3.2 Mecanismos de pagamento hospitalar no Brasil

Para La Forgia e Couttolenc (2009, p.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, La Forgia e Couttolenc (2009) 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 de 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 com a qualidade. (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009, p.129)

No setor público brasileiro cinco tipos de MPP são utilizados. As características principais são resumidas no quadro 2.

Quadro 2: Principais Características dos Mecanismos de Pagamento a Hospitais Utilizados no Brasil - 2009 (continua)

<i>Mecanismo</i>	<i>Fonte de financiamento</i>	<i>Prestadores pagos</i>	<i>Serviços pagos</i>	<i>Base de pagamento</i>
AIH, Autorização de Internação Hospitalar	Federal	Privados apenas (cada vez mais incluído em repasses a estados e municípios)	Internação	Tabela de preços por caso, não baseado em custos
SIA, Sistema de Informação Ambulatorial	Federal	Privados apenas (cada vez mais incluído em repasses federais)	Cuidados ambulatoriais	Tabela de preços por caso, não baseado em custos
Incentivos adicionais, apoio, fundos emergenciais (pagos aos hospitais)	Federal	Públicos e filantrópicos	Hospitais de ensino e pesquisa, serviços de emergência, tratamentos de alto custo	Baseado nos serviços prestados

Orçamento	Federal, estadual e municipal	Públicos	Folha de pagamento e parte do custeio	Médias históricas
-----------	-------------------------------	----------	---------------------------------------	-------------------

Quadro 2: Principais Características dos Mecanismos de Pagamento a Hospitais Utilizados no Brasil - 2009 (conclusão)

<i>Mecanismo</i>	<i>Fonte de financiamento</i>	<i>Prestadores pagos</i>	<i>Serviços pagos</i>	<i>Base de pagamento</i>
Pagamento por serviço ou por ano	Empregadores, profissionais	Principalmente privados	Todos	Tabela de preços negociada (não baseada em custos)
Pagamento direto (particular)	Indivíduos	Privados (especialmente com fins lucrativos), alguns públicos	Todos	Tabela de preços

Fonte: LA FORGIA e COUTTOLENC (2009, pág. 131)

3.3 Características gerais do sistema de saúde no Brasil

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 entre os setores públicos e privados e segundo o entendimento de autores distintos.

A organização de sistemas segue segundo sua forma de financiamento, seguro e responsabilidade pela provisão dos serviços, conforme esquema a seguir apresentado, no quadro 3:

Quadro 3: Organização dos sistemas nacionais de saúde

Organização	Serviço Público	Seguro Social	Privado
Forma de financiamento	Tributos	Folhas de pagamento	Privada
Seguro	Universal	Múltiplo	Privado
Provisão	Pública	Privada	Privada

Países	Países Escandinavos, Reino Unido, Irlanda, Itália, Espanha	Alemanha, França, Bélgica, Holanda, Áustria, Japão	Estados Unidos
--------	--	--	----------------

Fonte: BRASIL, CONASS, 2007, p. 21

Segundo BRASIL, CONASS (2007, p. 20) podem ser reconhecidos três tipos de sistemas de saúde no mundo, 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.
- Sistemas de seguro social obrigatório: sistemas de saúde organizados pelo Estado e financiados pela contribuição de empregadores e empregados, com provisão de serviços privada.
- 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.

No quadro 4 são apresentadas, de forma sistematizada, características dos subsistemas de saúde do Brasil.

Quadro 4: Característica do Sistema de Saúde no Brasil

Discriminação	Subsistema	
	Público	Privado
Financiamento	público, com a participação das esferas da federação.	privado, com subsídio do setor público.
Gestão	pública, única, com integração e articulação entre as diferentes esferas.	privada, em processo de regulamentação pela ANS.
Prestadores da assistência	serviços da rede própria de Municípios, Estados e União; serviços públicos de outras áreas de governo; serviços privados contratados ou conveniados.	privados credenciados pelos planos e seguros de saúde ou pelas cooperativas médicas; serviços próprios dos planos e seguros de saúde, dentre outros; serviços privados conveniados ou contratados pelo subsistema público que são contratados por empresas de planos de saúde, passando a fazer parte da rede credenciada dos mesmos.

Fonte: Adaptado: BRASIL, CONASS (2007, p.69)

Nota: ANS = Agência Nacional de Saúde

Na sequência serão apresentados dados que demonstram o financiamento e gastos hospitalares. A maior fonte de financiamento do setor hospitalar, conforme mostrado

no gráfico 1, são provenientes do setor público que contribuindo com 58,1% do total dos gastos com os hospitais, seguido dos planos de saúde e particulares.

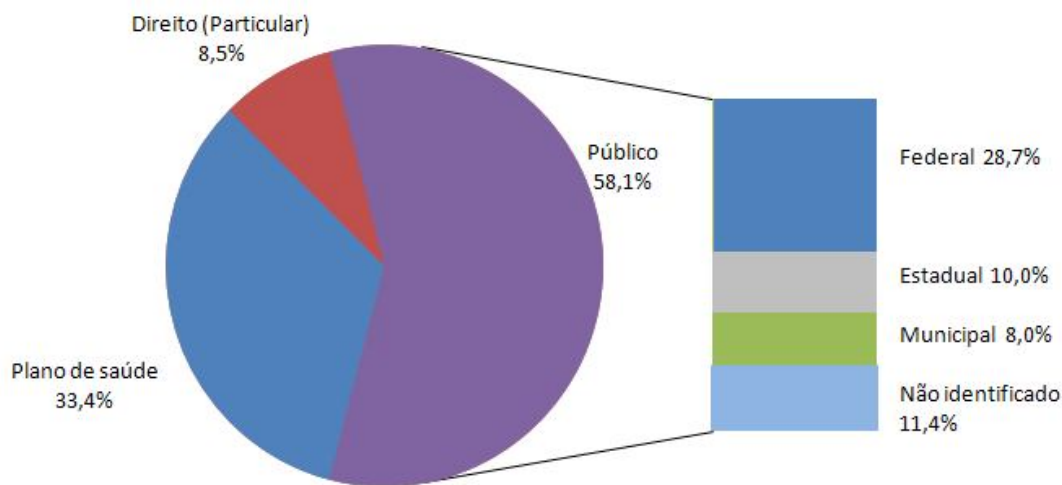


Gráfico 1: Fontes de financiamento da atenção hospitalar – Brasil - 2002

Fonte: Adaptado de: LA FORGIA, Gerard M; COUTTOLENC, Bernard F. **Desempenho Hospitalar no Brasil**. Em busca da excelência. São Paulo: Singular, 2009, p. 40.

Os gastos com pessoal, conforme explicitado no gráfico 2, é o principal consumidor dos recursos destinados para a saúde (51,9%). Se forem somados com os serviços terceirizados e pagamentos a médicos estes gastos alcançam 64% do total.

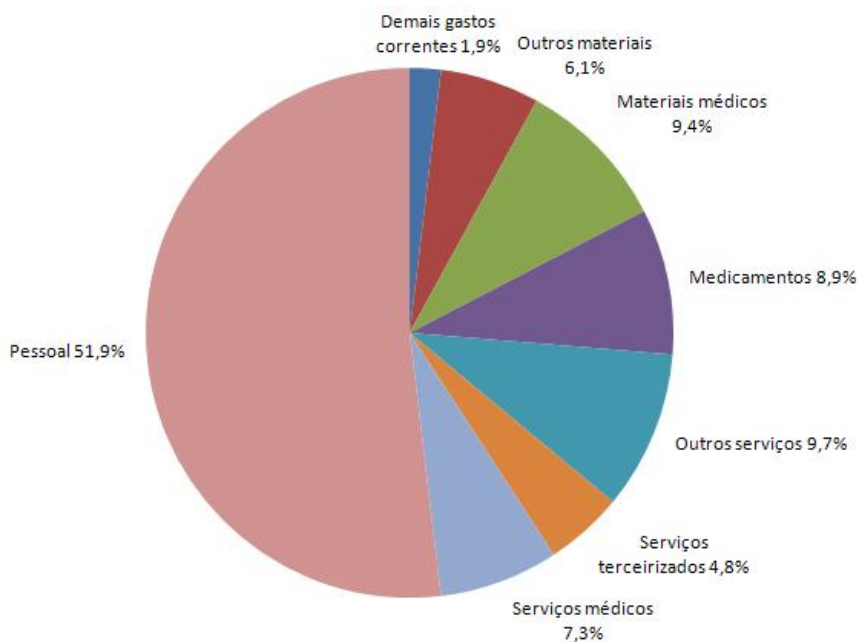


Gráfico 2: Gasto hospitalar por elemento de despesa - Brasil - 2002

Fonte: Adaptado de: LA FORGIA, Gerard M; COUTTOLENC, Bernard F. **Desempenho Hospitalar no Brasil**. Em busca da excelência. São Paulo: Singular, 2009, p. 41.

Ao avaliar os gastos por tipos de serviços prestados pelos hospitais, a internação representa o maior volume dos gastos, com 64% do total, seguida da administração, com 13%. (GRÁFICO 3)

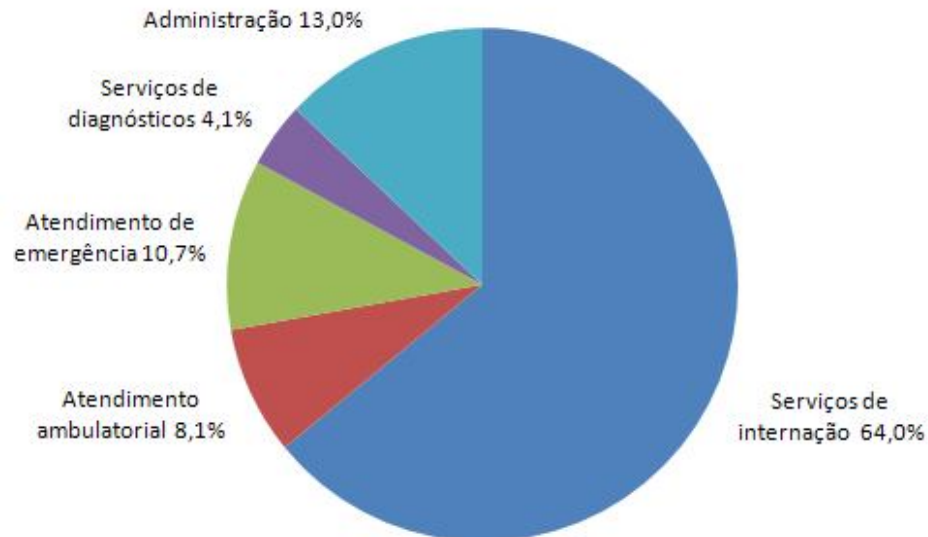


Gráfico 3: Gasto Hospitalar do Sistema Único de Saúde, por tipo de serviço – Brasil - 2002

Fonte: Adaptado de: LA FORGIA, Gerard M; COUTTOLENC, Bernard F. **Desempenho Hospitalar no Brasil**. Em busca da excelência. São Paulo: Singular, 2009, p. 42

3.4 Gestão de custos para hospitais públicos

Do período de 1983 a 1990, nos Estados Unidos, vários artigos foram escritos relacionados a métodos de coleta de dados para a avaliação da rentabilidade dos hospitais com o foco no modelo de reembolso, tendo sido recomendado os sistemas de apuração de custos como o principal meio de informações financeiras para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas das instituições hospitalares e operadoras (FALK, 2008).

No Brasil ocorreram mudanças com a utilização, por parte dos hospitais, dos chamados “pacotes” de atendimento, ou seja, uma fixação dos preços de forma antecipada antes da sua realização. Ocorre que para melhor gerenciamento dos “pacotes” os hospitais se viram obrigados a melhor gerenciar seu faturamento e gastos. Contudo, está cada vez

mais difícil concentrar as atividades estratégicas no aumento da renda sem o devido gerenciamento dos gastos (FALK, 2008).

Neste sentido, para um verdadeiro monitoramento econômico-financeiro, os custos devem ser controlados e avaliados, gerando informações com foco na verificação, tendências de resultados e ponto de equilíbrio da empresa (BEULKE; BERTÓ, 2008).

O resultado dentro de uma empresa depende e é explicado por um conjunto de fatores, dentre eles, o gerenciamento dos custos, considerado uma força controlável, de valor e efeito, tendo na figura dos gerentes os responsáveis pelo controle da própria estrutura no sentido de racionalização (BEULKE; BERTÓ, 2008).

Conforme afirma Beulke e Bertó (2008) as informações do sistema de custos são utilizadas em apoio ao planejamento das atividades de médio e longo prazo, como subsídio ao sistema orçamentário, no estabelecimento de metas de faturamento, custos e resultados em função das diretrizes formuladas pela direção e gerência da instituição.

No setor de saúde, a gestão de custos é fundamental no planejamento devido à contínua necessidade de modernização das instalações e ao constante aprimoramento tecnológico dos equipamentos, que pressupõe um estudo de viabilidade econômica, tarefa que um sistema de custos pode contribuir de forma considerável.

Conforme afirma Martins, Chaves e Alemão (2010, p.51) a gestão hospitalar constitui um dos maiores desafios da administração.

Há uma rede distinta de serviços – hotelaria, laboratório, farmácia, imagiologia, manutenção de equipamentos, esterilização de materiais, nutrição e dietética, dentre outros – que precisam interagir de forma harmônica e precisa, por meio de processos multiprofissionais e interdisciplinares, para dar sustentação e segurança a todo o processo assistencial que se presta no âmbito de um hospital.

Se, para uma instituição hospitalar privada, a gestão já é um desafio, para instituições públicas se torna ainda mais complexo, devido à necessidade de uma grande integração, demandas elevadas de serviços, a limitada capacidade de pagamentos e pouca flexibilidade na gestão dos recursos financeiros e de pessoal, pressões de incorporação de novas tecnologias, além de incipientes ou nenhum mecanismo de avaliação de custo-efetividade. Tudo isto, impõe aos gestores hospitalares públicos um enorme desafio (MARTINS, CHAVES; ALEMÃO, 2010).

Todos os gastos inerentes aos processos empresariais são determinantes na tomada de decisão dos gestores de qualquer empresa. Em instituições hospitalares, a relevância dos custos é ainda mais marcante, devido à necessidade de constante aprimoramento e racionalização do uso tanto da tecnologia quanto da mão de obra qualificada (BRAGA, 2010).

Além dos fatores já citados, a cultura é também fator limitador e um desafio a ser combatido. Nas organizações hospitalares públicas é comum o pensamento e ações onde o fator custo não é levado em consideração, já que o governo seja ele municipal, estadual ou federal é o principal mantenedor da instituição. Para Martins, Chaves e Alemão (2010) esta visão está se alterando, tornando-se imprescindível conhecer a composição de custos como um processo norteador das decisões gerenciais, para melhor utilização dos recursos no atendimento à saúde.

Raimundini *et. al.* (2005 *apud* Braga, 2010) ressaltam a relevância da gestão de custos para as organizações públicas e privadas que prestam serviços hospitalares. Para as públicas, tal gestão pode representar fator de racionalização nos processos de prestação de serviço, com economia de recursos públicos, já reconhecidamente escassos; para as privadas, pode proporcionar melhor resultado financeiro, traduzido em aumento da capacidade de investimento de capital e qualificação no atendimento aos pacientes.

Abbas (2001 *apud* Braga, 2010) também evidencia que a gestão de custos hospitalares constitui uma absoluta necessidade dentro das instituições: enquanto para as privadas o controle serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, para as instituições públicas permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, no aumento da produtividade e na racionalização do uso de recursos, dentre outras medidas administrativas.

Martins (2000 *apud* Braga, 2010, p.20) salienta que a evolução dos sistemas de custos e orçamentos hospitalares tem sido significativa, tanto do ponto de vista prático como conceitual, contribuindo para que administradores, economistas, médicos, enfermeiros e farmacêuticos adquiram visão ampla da matéria. O conhecimento dos custos dos procedimentos, conjugados com os conceitos teóricos e do sistema de custo, têm auxiliado na produção de procedimentos médicos de qualidade e com boa resolubilidade. Para que haja confiabilidade no controle das operações, as seguintes questões necessitam de plena e contínua análise por parte dos gestores:

[...] (a) relação ente os custos hospitalares e as funções administrativas, (b) classificação dos custos hospitalares, (c) gerência dos custos diretos e indiretos hospitalares, (d) relação entre orçamento hospitalar e custos hospitalares, (e) custo hospitalar padrão, (f) determinação e uso de taxas dos custos indiretos hospitalares e (g) análise do equilíbrio hospitalar.

Não obstante a evolução dos sistemas de custo e a nova visão dos gestores, Ribeiro Filho (2005 *apud* Braga, 2010) destaca que o desafio da gestão hospitalar em um cenário econômico de recursos escassos sugere a necessidade de uma verdadeira revolução na maneira de gerir um hospital. A tomada de decisão deve ter como foco não apenas os custos, mas também, e principalmente, os resultados. Nessa perspectiva, a abordagem de custos cumpre o seu principal papel, que é subsidiar a produção de indicadores de desempenho úteis para orientar o processo decisório nas entidades hospitalares (BRAGA, 2010).

4. UNIDADES HOSPITALARES E SEUS CENTROS DE CUSTOS

Como parte da metodologia da pesquisa, nesta seção será apresentado como as instituições hospitalares visitadas estão estruturadas, os seus sistemas de custos e métodos utilizados.

4.1 Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte

A Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (SCMBH), foi fundada em 21 de maio de 1899, é uma associação sem fins lucrativos, de caráter filantrópico e reconhecida como entidade de utilidade pública pelo Decreto Federal n. 47.778 de 9 de fevereiro de 1960, tendo sido berço da Faculdade de Medicina da UFMG. O objetivo principal dessa organização é a manutenção de hospitais nos quais prepondera o tratamento de enfermos reconhecidamente carentes. A administração da entidade é exercida pelo provedor, em cargo não remunerado, eleito pela assembléia geral (BRAGA, 2009).

O Grupo Santa Casa é constituído das seguintes unidades: Hospital Central Emygdio Germano (Santa Casa), Maternidade Hilda Brandão, Hospital São Lucas, Ambulatório Pediátrico Santa Casinha, Ambulatório Mello Alvarenga, Creche João Paulo II, Núcleo de pós-graduação e pesquisa, Escola de Enfermagem João Paulo II, Fundação Santa Casa, Funerária Santa Casa, Santa Vida – Plano Funerário, Instituto Geriátrico Afonso Pena (IGAP), e Centro de Especialidades Médicas (CEM) Dario Faria Tavares. Estas Unidades são independente juridicamente e possuem inscrição correspondente no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) (BRAGA, 2009).

Enquanto organização filantrópica, sem fins lucrativos, os objetivos sociais da SCMBH são os seguintes:

- I - Fundar e manter hospitais em que sejam tratados:
 - a) Os enfermos reconhecidamente carentes de recursos financeiros;
 - b) Os enfermos que possam pagar diárias e taxas fixadas pela Administração, ou estabelecidas em convênios;
 - c) Os enfermos cujo tratamento seja custeado pelo Plano de Saúde, Santa Casa Saúde;
 - d) Os enfermos cujo tratamento seja custeado pelo Sistema Único de Saúde (SUS), ou entidade da Administração Pública que o substitua, mediante convênio.

- II - Manter ambulatórios nos quais serão admitidos à consulta os Irmãos associados e as pessoas reconhecidamente pobres e que se tratem em domicílio;

III - Recolher ao IGAP - Instituto Geriátrico Afonso Pena os Irmãos inválidos e velhos que o desejarem;

IV - Manter um estabelecimento de ensino de enfermagem;

V - Fundar outros organismos assistenciais, educacionais ou de saúde, quando para isso possua os necessários recursos, ou quando, com fim especial, lhe sejam feitos legados ou doações. (SANTA CASA DE MISERICORDIA, 2010).

4.1.1 Sistema de custos da SCMBH

A Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, utiliza o método de custeio por absorção. Estrutura-se a partir das suas unidades de negócio, operacionais e administrativas, em centro de custos, independentes e integrados na efetivação do objetivo social da instituição, podendo, conforme suas características, promover receitas e despesas para a execução dos procedimentos operacionais (BRAGA, 2009).

Os centros de custos são classificados em operacionais, suporte, administrativo, comercial e apoio assistencial. Todos os gastos são registrados pela contabilidade em cada centro de custos correspondente e, embora nestes primeiro momento todos estes gastos sejam considerados custos diretos, os gastos totais dos centros de custos de suporte são, posteriormente, distribuídos para os centros de custos operacionais, sendo para estes custos indiretos. A distribuição é feita através de sistema rateio (BRAGA, 2009).

Os critérios de rateios são definidos por cada centro de custos, através de pesos percentuais para mensurar a intensidade de consumo de cada centro de custos operacionais no gasto total do centro de custos de suporte. A definição dos pesos percentuais é elaborada pelos gestores de cada centro de custos, em comum acordo, os quais identificam e esclarecem o consumo do gasto. Posteriormente as informações são registradas no sistema de rateio, que realiza toda a distribuição em conformidade com os critérios preestabelecidos pela diretoria (BRAGA, 2009).

São exemplos de critérios de rateio utilizados pelos centros de suporte da SCMBH: para a lavanderia: roupa leve, pesada e média, com custo diferenciado para as unidades da instituição; para o almoxarifado adota como critério de rateio as requisições atendidas.

4.2 Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG)

Criada em 1977, através da Lei 7.088 de 03 de outubro de 1977 a Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG) assiste à população de Minas Gerais 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 Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais - FHEMIG é a maior Rede de hospitais públicos da América Latina.

A FHEMIG constitui hoje uma rede formada por 21 unidades distribuídas em cinco complexos assistenciais: Urgência e Emergência, Especialidades, Saúde Mental, Hospitais Gerais, Recuperação e Cuidado ao Idoso, e, o MG Transplantes. Outro ponto importante da FHEMIG é ser um dos maiores centros formadores de pós-graduação de profissionais de saúde do Brasil, formando médicos, enfermeiros, auxiliares de enfermagem, farmacêuticos, fisioterapeutas, nutricionistas, entre outros (MARTINS; CHAVES; ALEMÃO, 2010).

A FHEMIG tem um orçamento anual da ordem de R\$ 573 milhões. 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 (BEM, FHEMIG, 2010 *apud* ALEMÃO, 2010).

O Sistema de Gestão de Custos Hospitalares (SIGH) na Rede FHEMIG foi coordenado pela Equipe de Gestores de Custos da Administração Central, com apoio da direção da FHEMIG e da UFMG. O trabalho iniciou-se em 2007, com metodologia definida em 2008 e implantação em 2009 (MARTINS; CHAVES; ALEMÃO, 2010).

As ações estratégicas que nortearam a condução dos trabalhos de implantação do SIGH-CUSTOS foram estruturadas de modo a atender aos objetivos estratégicos da FHEMIG, como ferramenta de gestão, possuindo nele sustentação, além de atender a um acordo externo, por meio do acordo setorial do Choque de Gestão⁴ do Governo de Minas Gerais e o Banco Mundial (ALEMÃO, 2010).

⁴Choque de Gestão de 1ª e 2ª Gerações do Estado de Minas Gerais, instituído desde 2003, que contemplam projetos estruturadores e associados, agenda setorial de gestão, indicadores de racionalização da gestão e melhoria do desempenho. Fonte: MINAS GERAIS. Polícia Militar. Comando Geral. **Plano estratégico – CG:** Planejamento estratégico da PMMG, para vigência no período de 2009-2011. Belo Horizonte: Comando Geral, 2009.

Um dos grandes desafios vencidos para a implantação do SIGH foi o desenvolvimento do módulo de custos. Os *softwares* disponíveis no mercado nacional não atendiam as peculiaridades da instituição como o rateio de custos entre a administração central e as unidades administrativas 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 (ALEMÃO, 2010).

A figura 11 demonstra a integração do sistema de custos SIGH custos, da rede FHEMIG, com os diversos sistemas e centros integrados.

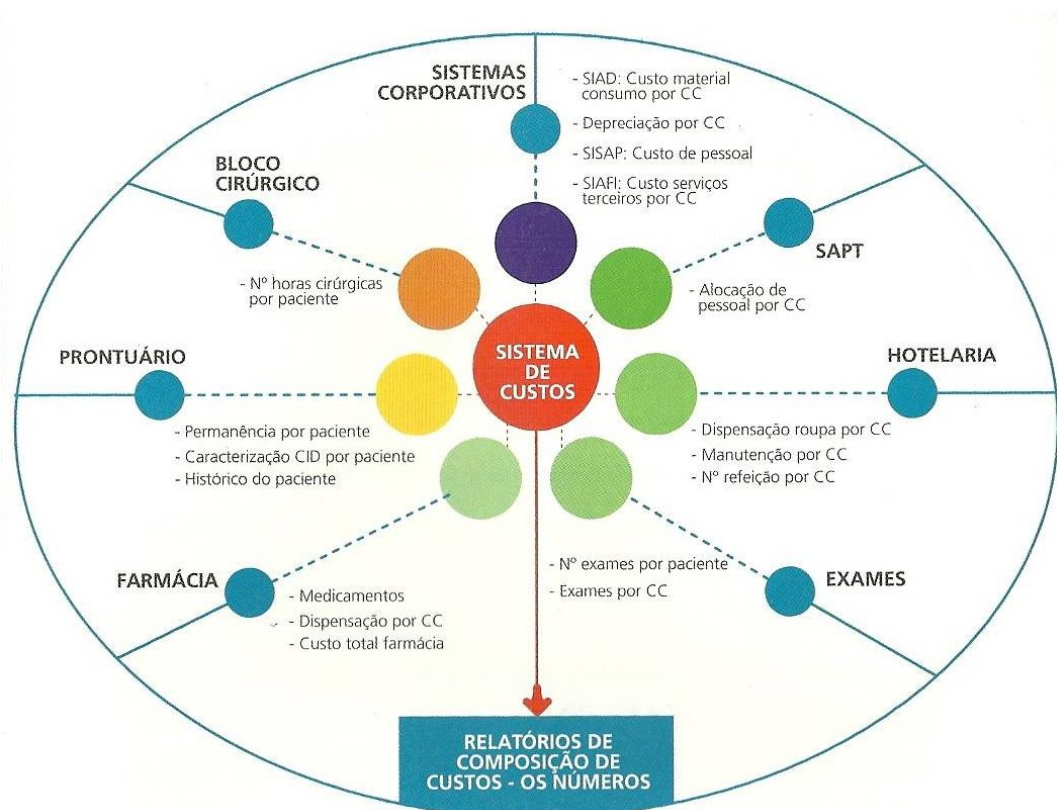


Figura 11: Representação Esquemática do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares (SIGS)– FHEMIG – Minas Gerais - 2010

Fonte: MARTINS, Antônio Carlos de Barros; CHAVES, Josiano Gomes; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. Implantação do sistema de custos na rede FHEMIG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p.50-61, jan./jun. 2010p.55.

Nota: CME = Central de Material Esterilizado. CC = Centro de Custo. SIAFI Sistema Integrado de Administração Financeira. SIAD = Sistema de Integrado de Administração de Materiais. SISAP = Sistema de Administração de Pessoal.

Para a implantação do sistema de custos a FHEMIG utilizou a seguinte estratégia de classificação dos cadastros básicos:

- a) Cadastro de Centros de Custos;
- b) Cadastro dos Itens de Custos;
- c) Cadastro de Critérios de Rateio;
- d) Cadastro de Unidades de Produção;
- e) Parametrizações entre as unidades;
- f) Coleta De Dados – Movimentações Mensais.

Nos cadastros básicos foram incluídos os centros de custo (CC), os Itens de custos, os critérios de rateio e as unidades de produção, podendo cada um deles ser agrupados, conforme características específicas. Os CC constituem importante fase na implantação de um sistema de custeio por absorção, sendo que 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 CC em produtivos, não operacionais, auxiliares e administrativos, subdivididos em subgrupos, de forma a facilitar a identificação dos mesmos aos serviços prestados (ALEMÃO, 2010). Os quadros 5 e 6 detalham estes centros de custos.

Quadro 5: Classificação dos Centros de Custos finalísticos em grupos tipo Centro de Custo (CC), subgrupos e rateio – Belo Horizonte - 2010

Tipo de CC	Definição	Subgrupo	Rateio
CC PRODUTIVOS	São os CC que desenvolvem atividade 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.	Unidade de Tratamento Intensivo, Unidade de Internação; Ambulatório; Centro cirúrgico; Centro obstétrico, Imagem; Laboratório, SADT,	Não têm seus custos rateados, ou seja, repassados para outros CC. Eles recebem os custos dos CC Administrativos e Auxiliares.

Fonte: Adaptado de: ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. **Implantação do sistema de custos hospitalares em hospitais públicos**: estudo de caso da rede FHEMIG e o SIGH-CUSTOS. 2010. Trabalho acadêmico de conclusão de especialização em administração pública Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2010, p.57.

Nota: SADT = Serviço Auxiliar Diagnóstico e Terapia. CC = Centro de Custo

Quadro 6: Classificação dos Centros de Custos meio em grupos tipo Cento de Custo (CC), subgrupos e rateio – Belo Horizonte – 2010

Tipos de CC	Definição	Subgrupo	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.
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 Apoio Administrativo Direção Administração Condomínio	Seus custos são rateados aos demais CC.
CC AUXILIARES	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.	Apoio Geral (Lavanderia, CME, Rouparia) Comissões Técnicas Engenharia e Manutenção Nutrição Suprimentos (almoxarifado, compras, farmácia, nutrição parenteral e gases medicinais).	Terão seus custos passados (rateados) aos demais CC.

Fonte: Adaptado de: ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. **Implantação do sistema de custos hospitalares em hospitais públicos**: estudo de caso da rede FHEMIG e o SIGH-CUSTOS. 2010. Trabalho acadêmico de conclusão de especialização em administração pública Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2010, p.58.

Nota: CC = Centro de Custo. CME = Central de Materiais e Esterilização.

Os itens de custos foram definidos tendo como base o Classificador de Despesas da Secretaria de Planejamento e Gestão do Estado de Minas Gerais (SEPLAG), 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.

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. Exemplos de parametrizações podem ser observados no quadro 7.

Quadro 7: Exemplos de Parametrizações dos CC Produtivos X Unidades de Produção – Belo Horizonte - 2010

CC Produtivo	Unidades de produção
CC Bloco Cirúrgico	Horas Cirúrgicas
CC UTI	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: Adaptado de: ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. **Implantação do sistema de custos hospitalares em hospitais públicos**: estudo de caso da rede FHEMIG e o SIGH-CUSTOS. 2010. Trabalho acadêmico de conclusão de especialização em administração pública Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2010, p.62.

Nota: CC = Centro de Custo. UTI = Unidade de Terapia Intensiva, SND = Seção de Nutrição e Dietética

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 (ALEMÃO, 2010).

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, sendo percebidas mudanças como:

- a. Desenvolvimento de recursos humanos;
- b. Integração entre centros de custos;
- c. Centralização da metodologia;
- d. Adequação de informações;
- e. Integração entre sistemas;
- f. Adequação da infra-estrutura;
- g. Definição e melhoria de processos;
- h. Otimização da aplicação de recursos financeiros;
- i. Envolvimento da direção;
- j. Definição estratégica do sistema.

Além dos resultados qualitativos e considerando que o objetivo do sistema de gestão dos custos hospitalares não se prende ao controle e redução dos custos, os resultados quantitativos apresentados pelo sistema FHEMIG já são percebidos em alguns setores.

4.3 Associação Evangélica Beneficente de Minas Gerais – Hospital Evangélico de Belo Horizonte

A Associação Evangélica Beneficente de Minas Gerais, sediada em Belo Horizonte, tem em sua composição o Hospital Evangélico de Belo Horizonte, os Institutos de Terapia Renal de Belo Horizonte e Contagem e a Escola de Enfermagem Friederike Fliedner. Seu presidente atual é o Sr. Euler Borja e Diretor Executivo o Sr. Neander Teixeira Mendonça. Sua estrutura administrativa esta configurada de acordo com a figura 12.

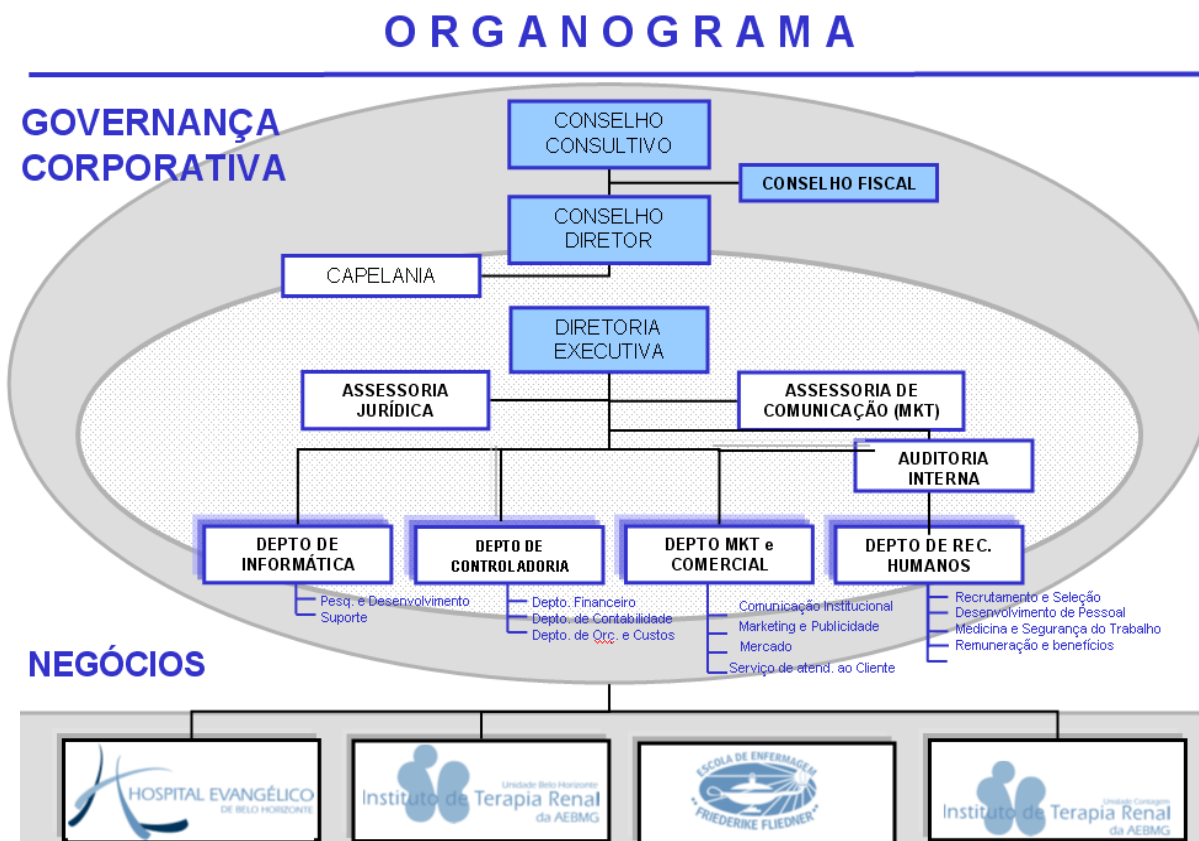


Figura 12: Organograma da Associação Evangélica de Minas Gerais – Minas Gerais - 2010
 Fonte: Disponível em: < <http://www.aebmg.org.br/aebmg/estr.php> > estrutura corporativa. Acesso em: 29out2010.

Nota: REC = Recursos Humanos.

Como o foco da pesquisa é o CTI do HPM, para a visita foi detalhada apenas a unidade de negócio Hospital Evangélico de Belo Horizonte, esta fundado em 1968, em Belo Horizonte. Presta atendimento nas áreas de clínica médica, cirúrgica, e em várias outras especialidades. Serviços diagnósticos como hemodiálise, hemodinâmica, radiodiagnóstico e hemoterapia, dentre outros, são oferecidos pelo hospital. Do total de atendimentos realizados cerca de 60% (sessenta por cento) é destinado ao Sistema Único de Saúde (SUS) e os demais a particulares e convênios.

O Centro de terapia intensiva do Hospital Evangélico foi reformado e ampliado, aproximadamente há dois anos, passando de dez para vinte leitos, dos quais sete são destinados exclusivamente para o SUS.

A instituição possui um sistema de gestão informatizado, fornecido pela empresa “*Medic Ware*”. O sistema é utilizado pelas seções de compras, tesouraria, contabilidade, clínicas, internação e outros. Com base nos dados lançados diariamente no sistema capta-se a maior parte dos dados a serem importados para a seção de orçamento e custos. Os setores não atingidos pelo sistema informatizado repassam seus dados estatísticos mensais para a seção de orçamento e custos para consolidação e apuração dos custos.

O sistema de gestão ainda não está estruturado para a apuração do custo da instituição, o que é feito por meio de programa desenvolvido internamente utilizando-se a ferramenta Excel do programa “*Office do Windows*”. Outras informações que também não estão no sistema “*Medic Ware*” são aquelas relativas à folha de pagamento; elaborada em outro sistema denominado pelo hospital como RUBI.

Em termos de estrutura de custo a instituição possui apenas duas grandes divisões: Os centros de apoio e os produtivos. Os de apoio são aqueles que não geram diretamente receita para a instituição e são os responsáveis pelo suporte logístico e operacional para os produtivos. Estes, por sua vez, geram receita para a instituição e são aqueles que lidam diretamente com os pacientes. O quadro 8 exemplifica alguns centros de acordo com o seu grupo e subcentro.

Dentre os centros de custo a instituição criou apenas de forma virtual um centro denominado centro retificador, destinado a pequenos acertos do custo final. Este é controlado pela coordenação da central de orçamento e custo e é avaliado constantemente para evitar-se o seu crescimento, em termos de custo.

O método de custeio utilizado pela instituição é o custeio por absorção e para a apuração dos custos trabalham com a lógica de receita menos as despesas gerando o custo. Após a apuração, este custo é comparado com o valor orçamentado elaborado no ano anterior, para o exercício em andamento como forma de verificação e avaliação da relação orçamento planejado e executado.

Quadro 8: Estruturação dos centros de custos do Hospital Evangélico – Belo Horizonte - 2010.

Unidade	Grupo	Centros de custos	Subdivisão do centro de custo
Hospital	Apoio	Faturamento	
		Relacionamento	
		Logístico	Almoxarifado
			Compras
		Diretoria	
		Hotelaria	
		Seção de Nutrição e Dietética	
		Centro retificador	
	Enfermagem		
	Produtivo	Imagem	
		Centro de Tratamento Intensivo	
		Centro Cirúrgico	Salas
		Ambulatórios	
		Internação	

Nota: dados coletados durante visita ao Hospital Evangélico

Os critérios de rateio foram discutidos durante a implantação do sistema com cada centro de custo e várias medições foram realizadas como forma de melhor dividir algumas despesas que são comuns a todos os centros. Como exemplo, temos a energia elétrica que é rateada através do consumo em kWh, entre os principais e grandes centros (Seção de Nutrição e Dietética, Lavanderia, Centro Cirúrgico e outros). Para estabelecer o percentual de rateio, foi realizado um minucioso levantamento de todos os equipamentos elétricos e eletrônicos, valores consumidos em kWh, tempo de utilização e depois atribuídos a cada centro de custo um valor de rateio. Estudo semelhante ocorreu para o custo com a água. Para os centros de custos onde o valor se mostrou insignificante e por demais trabalhoso para o seu detalhamento, foram atribuídos valores, de acordo o metro quadrado de área construída. O quadro 9 traz alguns critérios utilizados pelo hospital.

Os custos com a diretoria são rateados apenas para os centros produtivos. Não são distribuídos para os centros de apoio, motivo pelo qual são rateados por leito.

As informações sobre depreciações são lançadas apenas para alguns equipamentos mais novos e, com relação à depreciação predial, esta não é considerada devido à idade das construções.

Quadro 9: Critérios de rateio por centro de custo do Hospital Evangélico – Belo Horizonte - 2010

Centros de custos	Critério de rateio
Central de material e esterilização	Pacotes P/M/G
Seção de nutrição e dietética	Refeição servida
Farmácia	Nº de requisições
Almoxarifado	Nº de requisições
Banco de sangue	Bolsas
Manutenção	Nº de ordens de serviço
Diretoria	Nº de leitos
Água	Consumo do centro
Energia elétrica	kWh consumido

Nota: dados coletados durante visita ao Hospital Evangélico

Os dados que não são coletados através dos sistemas informatizados, são repassados para a seção de orçamento e custos através de dados estatísticos mensais elaborados pelos próprios centros de custos. Após recebimento e conferência de todos os dados é gerada uma planilha eletrônica consolidada que permite a elaboração de vários relatórios de custo.

O sistema de custo do Hospital Evangélico está em constante desenvolvimento, com a criação de novos relatórios no sistema para avaliação do custo por paciente e por médico. A instituição já trabalha com a avaliação dos custos por clínica e por procedimento, além de possibilitar uma avaliação dos custos por clínica.

4.4 Síntese dos centros de custos e suas metodologias

Para uma melhor visualização dos dados das instituições pesquisadas será apresentado no quadro 10 uma síntese contendo a constituição jurídica da instituição, os métodos de custeio utilizado, a forma como a estrutura da organização é dividida ou classificada dentro dos centros de custos, seus critérios de rateio, a definição da distribuição ou não dos custos atrelados à administração da instituição e as inovações que estão sendo trabalhadas para melhoria do sistema de custo.

Quadro 10: Síntese das instituições hospitalares visitadas – Belo Horizonte - 2010

Instituições	Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte	Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG)	Associação Evangélica Beneficente de Minas Gerais Hospital Evangélico de Belo Horizonte
Itens			
Constituição Jurídica	Associação sem fins lucrativos	Fundação	Associação com fins lucrativos
Método de custeio	Absorção	Absorção	Absorção
Classificação dos centros de custos	Operacionais, suporte, administrativo, comercial e apoio assistencial	Produtivos, não operacionais, auxiliares e administrativos	Produtivos, apoio e retificador
Crítérios de rateios	Consumo/utilização/Pesos percentuais	Consumo/utilização	Consumo/utilização
Os gastos e custos do centro administrativo	Lançados no resultado final da instituição como despesas	Seus custos são rateados aos demais centros de custo	Rateados para os centros produtivos
Inovação	Estudo para implantação do método ABC de custeio	Interligação do sistema com os demais sistemas do Estado (SIAF/SIAD)	Avaliação do custo por paciente e por médico

Como se observa o custeio por absorção é o método utilizado pelas três instituições. Este fato não foi definido no momento da escolha das instituições a ser pesquisada, tendo esta sido feita de forma aleatória e sem o conhecimento do método utilizado.

Os centros de custos possuem classificações e níveis diferenciados e estão relacionados à estrutura organizacional de cada instituição, não havendo um padrão pré-definido mas, uma similaridade entre eles, como no caso dos operacionais/produtivos e administrativos.

Estas informações serão utilizadas na seção 7 quando da elaboração da estrutura de custo para o Hospital Militar e seu centro de custo CTI.

5 HOSPITAL DA POLÍCIA MILITAR DE MINAS GERAIS (HPM)

O objetivo desta seção é fazer uma apresentação da instituição na qual será aplicada a proposta de um sistema de gestão estratégica de custo. Serão apresentadas algumas informações⁵ do HPM.

5.1 Caracterização do HPM

O Hospital da Polícia Militar de Minas Gerais foi criado em 1912, como parte integrante da Polícia Militar no suporte aos militares. É uma instituição pública estadual, responsável pelo atendimento dos integrantes do sistema de saúde da Polícia Militar de Minas Gerais e Corpos de Bombeiros Militares, incluindo os seus dependentes e pensionistas.

Atualmente, o hospital possui 101 leitos de internação, dos quais seis são do hospital dia e oito do Centro de Tratamento Intensivo, um quadro de 1 146 profissionais diversificados e altamente qualificados. Dentre as especialidades, o HPM dispõe de: anestesiologia, angiologia, cancerologia, cardiologia, cirurgia bucomaxilofacial, cirurgia pediátrica, cirurgia de mão, cirurgia geral, cirurgia pediátrica, cirurgia plástica, cirurgia vascular, clínica médica, clínica de mão, coloproctologia, dermatologia, endoscopia digestiva, endocrinologia, fisioterapia, fonoaudiologia, gastroenterologia, ginecologia, geriatria, infectologia, mastologia, medicina intensiva, nefrologia, neurocirurgia, neurologia adulto e pediátrica, oftalmologia, ortopedia e traumatologia, otorrinolaringologia, patologia clínica, pediatria, pneumologia, psiquiatria, psicologia, radiologia, reumatologia, quimioterapia, e diagnóstico por imagem, reumatologia e urologia.

Atuam, ainda, na unidade, equipes multidisciplinares nas áreas de enfermagem, fisioterapia, fonoaudiologia, nutrição, psicologia e serviço social, em uma área total de 16.397 m² de área construída total e 14.218 m², distribuídos por blocos interligados.

Na condição de um Hospital Geral, possui quase todas as especialidades médicas, centro cirúrgico, centro de materiais e esterilização, Centro de Tratamento Intensivo, manutenção hospitalar, manutenção predial, seções de recursos humanos, estatísticas, desenvolvimento organizacional dentre outras. Sua estrutura organizacional pode ser observada nas figuras 13-15.

⁵ As informações obtidas nesta seção foram coletadas nas Seções do Hospital da Polícia Militar.

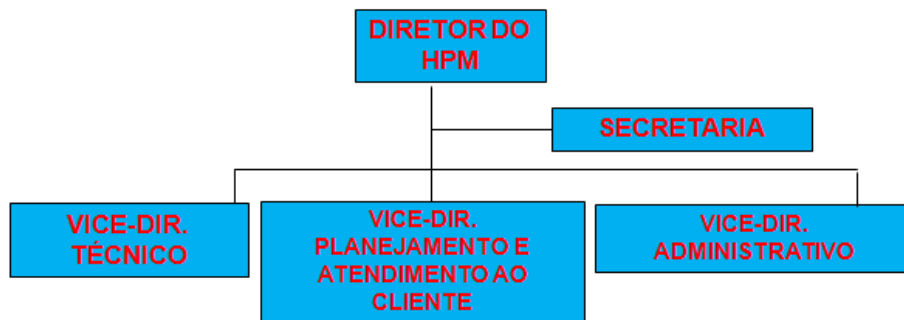


Figura 13: Organograma da diretoria executiva do Hospital da Polícia Militar

Fonte: Hospital da Polícia Militar - Seção de recursos humanos - 2010



Figura 14: Organograma da Vice-diretoria administrativa do Hospital da Polícia Militar

Fonte: Hospital da Polícia Militar - Seção de recursos humanos - 2010

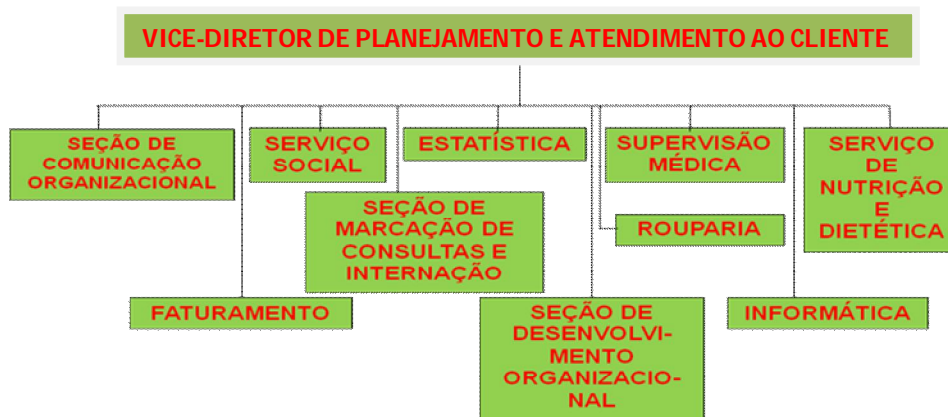


Figura 15: Organograma da Vice-diretoria de Planejamento e Atendimento ao Cliente do Hospital da Polícia Militar

Fonte: Hospital da Polícia Militar - Seção de recursos humanos - 2010

5.2 Descrição do sistema de controle interno do HPM

A Seção de Orçamento e Finanças (SOFI) é a responsável pela parte contábil da unidade e efetua toda a escrituração contábil, utilizando para este fim o Sistema Integrado de Administração de Materiais (SIAD) e Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAF). Nestes dois sistemas são registradas todas as entradas e saídas de recursos orçamentários, todos os contratos e processos licitatórios.

A folha de pagamento é gerenciada pela Seção de Recursos Humanos (SRH) através do sistema de pagamento gerenciado pela Diretoria de Recursos Humanos da Polícia Militar. A função da SRH do HPM é manter atualizado o Sistema Integrado de Recursos Humanos (SIRH) e a publicação de todos os atos relativos à gestão de pessoal.

O almoxarifado é o setor responsável pelo patrimônio do HPM. O controle patrimonial é realizado através do sistema informatizado, SIAD, onde são registradas as descrições completas dos bens inventariados e estes são identificados no patrimônio através das etiquetas numeradas. Desse modo, consegue-se, de forma confiável, gerar a relação dos equipamentos por centros de custos e realizar a depreciação e a baixa dos bens.

Os processos de aquisição de materiais de consumo e patrimonial são realizados pela seção de licitação e contratos do HPM, após solicitação das seções de manutenção, almoxarifados ou acionados pela diretoria administrativa do HPM. Os processos de compra são compartimentados da seguinte forma: o almoxarife realiza a especificação dos materiais e equipamentos, a seção de licitação prepara os processos de compra e licitações, a SOFI realiza os empenhos, retornando o processo para o almoxarifado para o recebimento, conferência e distribuição do material e em seguida são realizados pela SOFI as liquidações e pagamentos.

O controle dos dados e informações relativas aos atendimentos, procedimentos e produtividade é realizado pela seção de estatística do HPM. O setor é o responsável pela coleta, consolidação e confecção dos relatórios destinados à diretoria da instituição.

A instituição possui ainda um setor próprio de faturamento, responsável pela digitalização de todas as contas hospitalares e preparação de relatórios para envio ao Instituto de Previdência dos Servidores Militares (IPSM) para pagamentos da parte previdenciária ao HPM.

5.2.1 Faturamento do Hospital da Polícia Militar em 2009

A seção de Faturamento do Hospital da Polícia Militar é responsável pela consolidação, conferência e faturamento de todas as contas da instituição.

No ano de 2009, referência deste estudo, o HPM passou por problemas com o sistema informatizado no qual era lançado os dados para o faturamento das contas hospitalares. Os registros foram mantidos em formulários próprios, até a solução do problema. Tal situação somente foi resolvida com a disponibilização pela Fundação Guimarães Rosa (FGR) do Sistema Coliseu, para a elaboração do faturamento da unidade.

Os dados para a elaboração das tabelas relativa ao faturamento do HPM foram extraídos dos arquivos do Sistema Coliseu (FGR), contendo as constas lançadas no período de 01 jan. 2009 a 31 dez. 2009, tendo sido gravadas 2 544 contas gerando um arquivo de 126 309 linhas. De posse dos dados foi apurado os resultado do trabalho da seção de faturamento do Hospital da Polícia Militar, no ano de 2009.

Os dados possibilitaram verificar as contas de junho a dezembro de 2009, conforme tabela 2.

Tabela 2: Faturamento do Hospital da Polícia Militar e do Centro de Custo Centro de Tratamento Intensivo – Belo Horizonte - 2009

Mês	Faturamento	
	HPM	CTI
	Valor (R\$)	
Jun.	585.563,47	6.088,87
Jul.	508.189,57	14.383,18
Ago.	454.102,24	89.369,02
Set.	358.156,03	71.069,58
Out.	412.147,05	65.716,41
Nov.	387.659,16	84.125,61
Dez.	387.659,16	70.919,27
Total	3.093.476,68	401.671,94

Fonte: Hospital da Polícia Militar – Seção de Faturamento - Sistema Coliseu

Nota: HPM= Hospital da Polícia Militar, CTI= Centro de Tratamento Intensivo

Os dados do sistema Coliseu permitiu verificar o faturamento por grupo de medicamento e materiais médicos, diárias e gasoterapia. (tab. 3)

Tabela 3: Faturamento do Hospital da Polícia Militar e do Centro de Custo Centro de Tratamento Intensivo por grupo – Belo Horizonte - 2009

Itens faturados	Valores (R\$)	
	HPM	CTI
Mat./Med	939.293,69	491.952,41
Diárias	304.950,84	100.334,13
Gasoterapia	262.488,21	139.985,04

Fonte: Sistema Coliseu – Hospital da Polícia Militar – Fundação Guimarães Rosa.

Nota: HPM= Hospital da Polícia Militar, CTI= Centro de Tratamento Intensivo; Mat.= Materiais; Med.= Medicamentos

5.3 Dados estatísticos do HPM

O HPM realizou no ano de 2009, ano de referência desse estudo, um total de 516 828 atendimentos distribuídos através de várias clínicas e setores, conforme tabela 4. Este valor representa uma média de aproximadamente 2 153 pacientes por dia.

Tabela 4: Número de atendimentos por Setores do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009

Setor	Total
Cirurgias	3 822
Citologia	790
Comissão de Feridas	1 237
Consultas Ambulatoriais - Adulto	164 568
Consultas Ambulatoriais - Pediatria	17 262
Consultas Psicológicas	9 301
Consultas Psiquiátricas	11 465
Consultas SAS Medica	5 924
Consulta SAS Odontológica	798
Ergometria	9 931
Endoscopia	3 956
Fisioterapia	53 562
Internações	3 954
Profilaxia (Vacinação)	55 129
Pronto Atendimento Adulto (Med, Ort. e C Geral)	83 146
Pronto Atendimento Pediátrico (PAPE)	22 590
Quimioterapia	1 259
Radiologia (Pacientes Atendidos)	38 503
Exames terceirizados	29 631
Total	516 828

Fonte: Hospital da Polícia Militar – dados Seção de Estatística.

Nota: Med = Médico. Ort. = Ortopédico. SAS = Seção de Assistência a Saúde.

A instituição também realizou um total de 30.626 pequenos procedimentos, realizados a nível ambulatorial, que representa uma média de 128 procedimentos dia. Na tabela 5 verifica-se o total realizado no ano de 2009, por clínica.

Tabela 5: Pequenos Procedimentos Ambulatoriais por Clínica do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009

Clínicas	Total
Angiologia	1 401
Atendimento Domiciliar Terapêutico	811
Centro de Referência Controle e Tratamento	2 203
Cirurgia Geral	3 120
Coloproctologia	667
Dermatologia Proc.	1 263
Endocrinologia	59
Fonoaudiologia	9 643
Ginecologia	778
Mão	1 516
Neurologia	1 226
Ortopedia	1 915
Otorrino	1 934
Plástica	1 180
Pneumologia	233
PAPE Procedimentos	2 213
Urologia	464
Total	30 626

Fonte: Hospital da Polícia Militar – dados Seção de Estatística.

Nota: PAPE = Pronto Atendimento Pediátrico.

Em 2009 foram realizadas 3 758 cirurgias que representaram um dos fatores primordiais da existência da instituição e a manutenção de uma equipe técnica vinculada ao Centro de Tratamento Intensivo (CTI), que possibilita o aporte técnico logo após os procedimentos complexos realizados no centro cirúrgico. Os dados são apresentados na tabela 6.

Tabela 6: Cirurgias realizadas por clínica do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – 2009 (continua)

Clínicas	Total
Cirurgia Plástica	308
Cirurgia Geral	574
Otorrinolaringologia	438
Neurologia	6
Ginecologia	315
Urologia	216
Vascular	298
Pediatria	120
Ortopedia	579
Oftalmologia	336

Tabela 6: Cirurgias realizadas por clínica do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – 2009 (conclusão)

Clínicas	Total
Mão	314
Bucomaxilofacial	76
Coloproctologia	172
Odontologia	5
Endoscopia	1
Total	3 758

Fonte: Hospital da Polícia Militar – dados Seção de Estatística.

O HPM como instituição hospitalar estadual é obrigado a manter alguns indicadores de desempenho e remeter os seus resultados para a Secretaria de Planejamento e Gestão (SEPLAG) mensalmente. Os parâmetros estabelecidos para as instituições públicas foram definidos com: média de permanência (MPe) de 5,5 dias; taxa de ocupação (TOGH) entre 80 e 85%; taxa de mortalidade (TMI) de 0 a 2,6%; intervalo de substituição de leito (ISS) de 0,98 dia e índice de renovação de leito (IRL) de 5,5 pacientes por mês. Os resultados do HPM são apresentados na tabela 7, sendo que os resultados estão bem próximos dos estabelecidos.

Tabela 7: Índice de desenvolvimento hospitalar do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009

Indicadores	Índice
Média de Permanência (Mpe)	5,22
Taxa de Ocupação Geral (TOGH)	65,74
Índice de Intervalo de Substituição (IIS)	2,72
Índice de Renovação de Leitos (IRL)	3,83
Taxa de Mortalidade Institucional (TMI)	2,64
IDHOSP	16,399

Fonte: Hospital da Polícia Militar – dados Seção de Estatística.

5.4 Centro de Tratamento Intensivo (CTI) do Hospital da Polícia Militar (HPM)

O Centro de Tratamento Intensivo do Hospital Militar, objeto desse estudo, é uma unidade com alto nível de complexidade e especificidade em termos de internação e tratamento. Possui ligação com, praticamente, todos os setores do hospital, sendo ao mesmo tempo, cliente e fornecedor de serviços, fato importante para a definição de custo. Neste sentido unidades como bloco cirúrgico, central de material e esterilização,

almoxarifado, manutenção, internação, seção de recursos humanos, diretorias, dentre outros, foram escolhidas para compor o custo do CTI.

O Centro de Tratamento Intensivo (CTI) do HPM possui uma estrutura física recém construída, ocupando uma área de 845,95 metros quadrados, com capacidade para 17 leitos de internação, porém, por problemas estruturais na construção e de pessoal, em 2009 apenas 8 leitos estavam em funcionamento.

Como uma das unidades mais complexas do HPM, o CTI está equipado com os melhores equipamentos existentes no mercado, adquiridos em parceria com o Instituto de Previdência dos Servidores Militares (IPSM) sendo todos renovados de 2005 até 2009.

Possui em seu quadro de pessoal um total de 64 funcionários entre médicos intensivistas, enfermeiros, técnicos de enfermagem, militares administrativos e 5 auxiliares de serviços gerais.

No ano de 2009 o CTI teve uma média anual de leitos de 8,33, o que proporcionou uma média de leitos mês de 252,67. O total médio de paciente/dia foi de 190,92, dando um percentual de ocupação de 75,56% do total de leitos disponíveis. (tab. 8-9)

Tabela 8: Relação paciente dia e leitos dia do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009

Mês	Número		
	Leitos dia	Pacientes/dia	%
Jan	270	182	67,41
Fev	252	157	62,30
Mar	248	238	95,97
Abr	240	240	100,00
Mai	248	231	93,15
Jun	240	175	72,92
Jul	248	128	51,61
Ago	310	243	78,39
Set	240	230	95,83
Out	248	167	67,34
Nov	240	152	63,33
Dez	248	148	59,68
Média Anual	252,67	190,92	75,56

Fonte: Hospital da Polícia Militar – dados Seção de Estatística.

Tabela 9: Média da produtividade do Centro de Tratamento Intensivo (CTI) - Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009

CTI	Média anual
Leitos Planejados/ Instalados	8,33
Leitos Interditados/ Bloqueados	6,50
Média Permanência	34,71
Giro de Leito	0,66
Intervalo de Substituição	11,23

Fonte: Hospital da Polícia Militar – dados Seção de Estatística.

Do total de 339 pacientes internados no CTI no ano de 2009, 48,67% foram militares, 31,86% dependentes de militares e 19,47% pensionistas. Uma média mensal de 28,25 pacientes, conforme tabela 10.

Tabela 10: Número médio e percentual de atendimentos do Centro de Tratamento Intensivo (CTI) por tipo de vínculo com a instituição - Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009

Vínculo com a Polícia Militar	Média anual	
	Simplex	%
Titular	13,75	48,67
Dependente	9,00	31,86
Pensionista	5,50	19,47
TOTAL	28,25	100,00

Fonte: Hospital da Polícia Militar – dados Seção de Estatística

6 METODOLOGIA

O presente trabalho trata-se de uma pesquisa descritiva, que para Cervo e Bervian (2002) busca observar, registrar, analisar e correlacionar fatos ou fenômenos sem a sua manipulação ou interferência, constituindo-se uma pesquisa onde os dados precisam ser buscados e registrados de forma ordenada para o seu estudo propriamente dito.

A pesquisa descritiva caracteriza-se como estudos que procuram determinar status, opiniões ou projeções futuras nas respostas obtidas. A sua valorização está baseada na premissa de que os problemas podem ser resolvidos e as práticas podem ser melhoradas através de descrição e análise de observações objetivas e diretas.

A pesquisa descritiva pode aproximar-se da exploratória quando se preocupa com a atuação prática e assume diversas formas, trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade, servindo mais para proporcionar uma visão aprimorada do problema (GIL, 1989).

Neste sentido o estudo de caso foi a modalidade utilizada e segundo Cervo e Bervian (2002), trata-se de pesquisa sobre um grupo que seja representativo do seu universo.

Para Pádua (2006) o estudo de caso é um meio para se coletar dados, preservando o caráter único do “objeto” a ser pesquisado. Deve-se ter sempre em vista que:

[...] a totalidade de qualquer objeto de estudo, quer físico, biológico ou social, é uma construção intelectual, uma vez que não dispomos de meios concretos para definir precisamente estes limites. O estudo de caso não pode ser considerado um recurso metodológico que realiza a análise do objeto da pesquisa em toda sua unicidade, mas é uma tentativa de abranger as características mais importantes do tema que se está pesquisando.

O estudo de caso é o tipo de pesquisa no qual um fenômeno ou situação individual é estudado em profundidade para obter uma compreensão ampliada sobre outros casos similares. O estudo de caso descritivo procura apresentar um quadro detalhado de um fenômeno para facilitar a sua compreensão, pois não há a tentativa de testar ou construir modelos teóricos. Constituem uma base de dados para pesquisas comparativas futuras e construção de teorias.

Quanto ao enfoque a ser dado na pesquisa, segundo Martins (2006) para as pesquisas do tipo estudo de caso a adoção de diversas técnicas de coleta de dados é

necessária bem como avaliações qualitativas. Deste modo pode-se perceber que os estudos comportam tanto avaliação quantitativa quanto avaliação qualitativa.

Para o trabalho foi realizado uma pesquisa quantitativa através da coleta de dados secundários sobre: relatórios das contas hospitalares processadas do Centro de Tratamento Intensivo (CTI), despesas realizadas pelo Hospital da Polícia Militar relacionadas, valores orçamentários recebidos e empregados, coleta de dados estatísticos relativos ao ano de 2009 e posterior análise qualitativa baseada nas informações bibliográficas.

Os dados foram lançados em formulário-modelo, construído a partir da fundamentação teórica e de dados recebidos colhidos junto aos hospitais visitados, o qual contém informações sobre custos relacionados aos procedimentos, materiais utilizados, despesas de pessoal, limpeza, alimentação e outros, de forma a melhor visualização, padronização e posterior confirmação.

O método dedutivo, segundo Cervo e Bervian (2002) é a argumentação que torna explícitas verdades particulares contidas em verdades universais, consiste em construir estruturas lógicas, por meio do relacionamento entre os fatos que aconteceram e o que poderá se inferir ou acontecer.

Os princípios do método dedutivo forma utilizados para verificar se a partir das teorias de gestão de custos na área de saúde, é possível implementar uma estratégia de gestão de despesas por centro de custos no Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar.

Para Lakatos e Marconi (2004) no método dedutivo a necessidade de explicação não reside nas premissas, mas, ao contrário, na relação entre as premissas e a conclusão. O raciocínio que parte do geral para chegar ao particular.

Utilizou-se o método comparativo a partir da observação direta feita nos centros de custos em três unidades hospitalares, onde foram avaliados como são elaborados os custos dos centros de tratamento intensivo destas unidades, sendo, coletados os relatórios de custos existentes com foco na comparação das semelhanças e dessemelhanças entre os centros de custos.

O método comparativo segundo Lakatos e Marconi (2004) consiste no estudo das semelhanças e diferenças entre diversos tipos de grupos, sendo utilizado no estudo descritivo para averiguar analogia entre o objeto pesquisado e o observado.

Como técnicas utilizou-se a documentação indireta e direta intensiva, delimitando o objeto de estudo ao Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar de Minas Gerais.

a) Documentação indireta: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental

Entende-se por pesquisa bibliográfica aquela realizada a partir de material já elaborado, reunidos nesta pesquisa através de livros, artigos de revistas especializadas e artigos científicos publicados, sobre o tema proposto, para a elaboração do embasamento teórico.

Pesquisa bibliográfica (fontes secundárias) é a atividade de localização e consulta de fontes diversas de informações escrita, para coletar dados gerais ou específicos a respeito de determinado tema (ALMEIDA JÚNIOR, 2006).

A pesquisa documental (fontes primárias) foi realizada através dos documentos internos da instituição pesquisada e informações coletadas em instituições hospitalares que foram visitadas, com vista a complementar a pesquisa bibliográfica.

b) Documentação direta intensiva

Para Martins (2006) a observação direta, no estudo de caso, do comportamento dos fenômenos e dos fatos é uma fonte inspiradora de idéias. Para se fazer ciência, não basta deixar que os fatos falem por si mesmo. É preciso saber observá-los, interpretá-los e só assim possibilitará a descoberta e formulação do problema a ser pesquisado. Afirma ainda, que o senso comum pode trazer idéias para serem pesquisadas cientificamente.

A observação é uma técnica onde se aplica atentamente os sentidos físicos a um objeto, para dele extrair um conhecimento claro e preciso. Para a pesquisa foi utilizada a observação assistemática, ou seja, espontânea, informal, simples, livre ou ocasional, sem o emprego de qualquer técnica ou documento previamente elaborado (CERVO; BERVIAN, 2002)

Para este estudo três unidades de saúde, sendo duas vinculadas ao Estado de Minas Gerais e outra particular, na Cidade de Belo Horizonte, foram visitadas com vista a conhecer os sistemas e unidades de custos destas instituições. Trata-se de uma investigação empírica, que possibilitou a formulação de sistemática de custos para aplicação no CTI do HPM. Não foram utilizados, no entanto, instrumentos de pesquisa estruturados como questionários, formulários e entrevistas. Foram realizadas, também, entrevistas não estruturadas, observação direta e coleta de informações em documentos sobre o sistema de custos destas instituições, por estas disponibilizados.

Buscou-se com esta estratégia observar e compreender o sistema de custos adotado, seus centros de custos, bem como compreender aspectos relacionados à sua sistematização. Buscou-se identificar, ainda, a abrangência das informações necessárias para a formulação do custo e da metodologia aplicada. Nesse sentido foi possível verificar como são distribuídos os centros de custos, a periodicidade de coleta de dados, como são coletados e agrupados de acordo com cada centro de custo, seus critérios de rateio e a forma como são coletados (se manualmente ou através de sistema informatizado), e como os dados e informações são processados em sistemas informatizados para efeito de apuração dos custos.

c) Delimitação do universo

No estudo de caso não há um tratamento estatístico do objeto de estudo, porém como afirma Gil (1989) o primeiro passo é a delimitação da unidade que constitui o caso em estudo. Para o autor esta não é uma tarefa fácil, pois exige do pesquisador a determinação da quantidade de informações sobre o objeto.

Regras devem ser observadas para que o resultado obtido seja significativo sendo recomendado:

- a) Buscar casos típicos. Trata-se de explorar objetos que, em função da informação prévia, pareçam ser a melhor expressão do tipo ideal da categoria.
- b) Selecionar casos extremos. A vantagem da utilização de casos extremos está em que podem fornecer uma ideia dos limites dentro dos quais as variáveis podem oscilar.
- c) Tomar casos marginais. Trata-se de encontrar casos atípicos ou anormais para, por contraste, conhecer as pautas dos casos normais e as possíveis causas do desvio (GIL, 1989).

Neste sentido, o Centro de Tratamento Intensivo (CTI) do Hospital Militar foi o objeto de estudo escolhido tendo em vista a sua complexidade e especificidade em termos

de internação, por possuir uma ligação com todos os setores/unidades do hospital, constituindo-se ao mesmo tempo, cliente e fornecedor de serviços, fato importante para a definição de custo. Na seção 7 será apresentada a aplicação da metodologia proposta deste modelo de centro de custo.

7 MODELO PROPOSTO PARA O SISTEMA DE CUSTO DO HPM

Para a apuração dos custos em uma instituição de saúde, várias metodologias podem ser aplicadas dependendo de uma análise minuciosa dos serviços prestados e dos dados de custeio que serão obtidos.

No presente estudo optou-se por utilizar a metodologia de custeio por absorção, uma das práticas mais comuns nos hospitais pesquisados, e que permite uma visão rápida da situação da instituição, ser legalmente reconhecida na área financeira e a partir da qual outras metodologias poderão ser desencadeadas, como por exemplo, o método ABC.

Segundo Rodrigues (2008) o sistema de custeio por absorção é aquele em que se apura o valor dos custos dos bens ou serviços tomando como base todos os custos da produção ou serviço, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, já definido anteriormente. O autor afirma ainda que o método de apropriação de custo tem dois estágios:

- no primeiro estágio, os custos indiretos são imputados aos centros de custos através de várias bases de rateio, como, por exemplo, quantidade produzida, horas de mão-de-obra direta, área ocupada, valor da produção, potência das máquinas etc.
- em um segundo estágio, os custos são apropriados dos centros de custos aos produtos por intermédio de uma base de volume, quase sempre horas de mão-de-obra direta. Outras utilizadas para essa apropriação podem ser, entretanto, consideradas, tais como horas-máquina, custo da mão-de-obra direta, quantidade ou valor da matéria-prima.

Para Duarte (2008) a implantação de um sistema de custos na administração pública, é definida, de acordo com o relatório da Comissão Interministerial de Custos do Governo Federal como um sistema que deve contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado, e ainda que a gestão de custos pode proporcionar diversos outros benefícios, como: otimização dos resultados dos programas governamentais; maior qualidade e maior transparência do gasto público; redução do desperdício; aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão; aperfeiçoamento da gestão pública e melhor desempenho institucional.

Para as instituições hospitalares o objetivo do controle de custos é, conforme Ching (2010), determinar e permitir a análise do custo do serviço prestado nas diversas áreas e para se atingir tal objetivo é necessário que o processo de apuração se inicie no

acompanhamento contábil e nos sistemas de informações de material, patrimonial e pessoal, reunindo mensalmente esses dados em um centro de custo.

Os custos de um hospital são em sua maioria fixos⁶ e indiretos⁷, tendo conforme Ching (2010, p.28), fundamentalmente duas razões:

[...] a setorização decorrente da forma com a qual se organizam as especialidades, na qual um paciente é atendido, por exemplo, por um cirurgião geral, mas recebe a assistência de enfermeiros e nutricionistas e necessita de atendimento de ecografia, outro de radiologia e realiza exames de laboratório, determinando uma parcela significativa de custos indiretos. A segunda razão está relacionada à estrutura organizacional de um hospital, com necessidades de operar em níveis quase constantes de pessoal, com uma pesada estrutura física e de equipamentos, levando assim ao comportamento fixo destes custos.

Tais afirmações e características levam ao emprego do princípio de custeio por absorção total, sendo considerados para a apuração dos custos, todos os recursos disponíveis no processo produtivo como pertencentes ao serviço prestado. Neste sentido, o custeio por absorção total atribui às unidades de serviços, ou centro de custos, todos os gastos no período, tanto diretos como indiretos (CHING, 2010).

A figura 16 ilustra o custeio por absorção a ser aplicado ao HPM, onde o custo direto é apropriado diretamente aos centros de custo e o custo indireto é rateado ou dividido por critérios a serem definidos e em seguida apropriados aos centros respectivos.

Os centros de custo podem também realizarem rateios entre si e ao final os custos são alocados aos centros de custo operacionais. Tais operações serão detalhadas no decorrer desta seção.

⁶ Custo fixo: é o que não leva em consideração as oscilações de produção, tendo, portanto o seu valor constante no intervalo relevante de atividade.

⁷ Custo indireto: não oferece identificação direta a um objeto de custeio, necessitando de esquema especial para a sua alocação ao objeto, podendo ser através de rateio ou direcionadores.

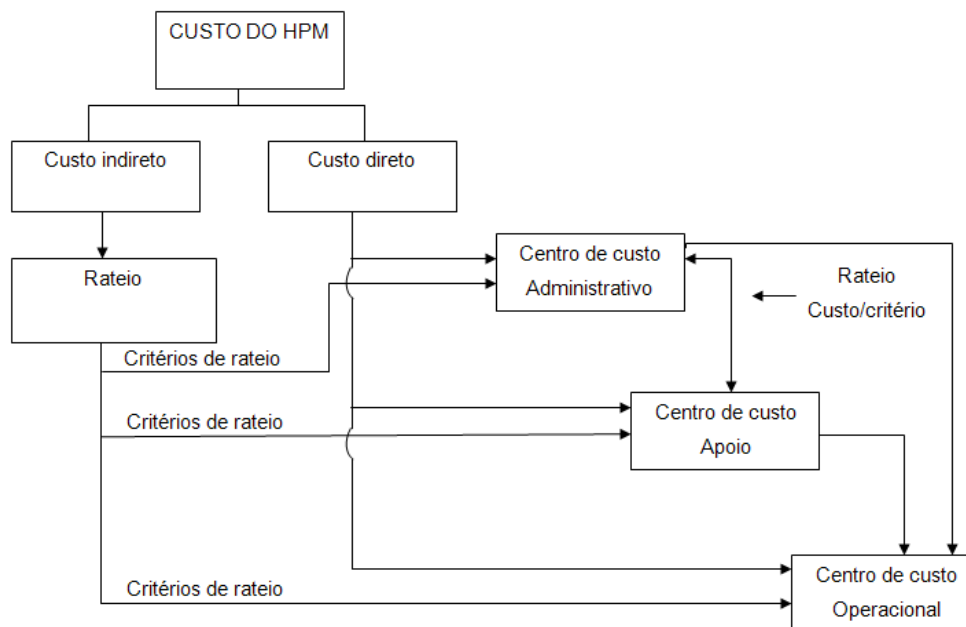


Figura 16: Esquema do custeio por absorção dos custos direto e indireto do HPM
 Fonte: Adaptado de: MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.57.

Nota: HPM = Hospital da Polícia Militar

Como exemplo desta alocação a figura 17 apresenta a ilustração da alocação de duas despesas indiretas (água e segurança) e uma direta (remuneração) ao centro de custo CTI.

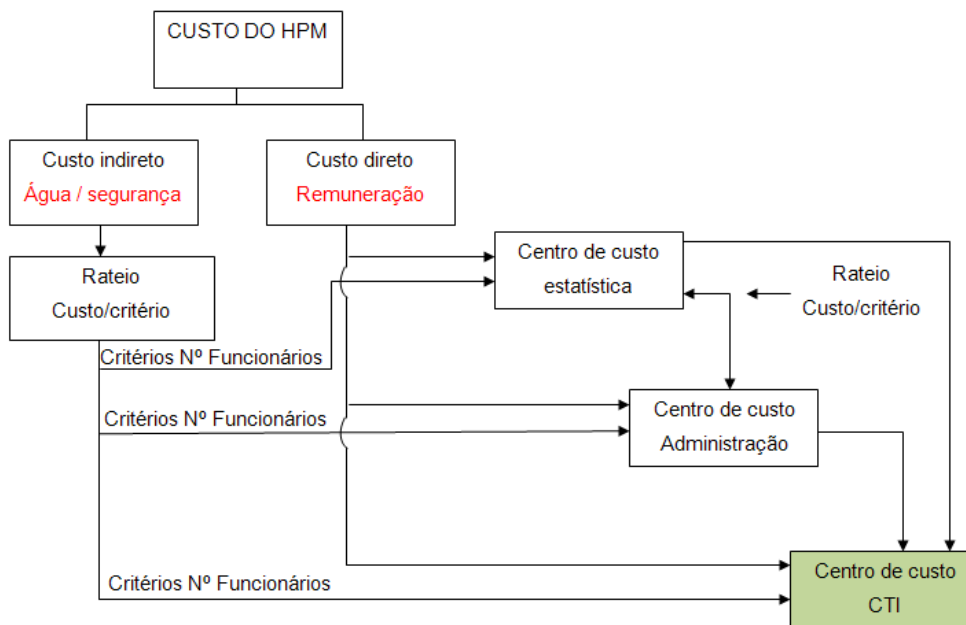


Figura 17: Esquema do custeio por absorção dos custos direto e indireto do HPM
 Fonte: Adaptado de: MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.57.

Nota: HPM = Hospital da Polícia Militar. CTI = Centro de Tratamento Intensivo.

Para a elaboração da proposta a ser aplicada ao Hospital da Polícia Militar, os dados foram coletados junto às seções de orçamento e finanças, almoxarifado, seções de manutenção predial e equipamentos, além dos dados estatísticos produzidos no ano de 2009 pela instituição e fornecido pela seção de estatística. Os dados de pessoal foram coletados através da seção de recursos humanos, mantendo-se o sigilo quanto aos dados pessoais, sendo coletados apenas os valores numéricos.

Outras informações foram coletadas junto aos hospitais pesquisados e aprimorados com base no referencial teórico pesquisado.

7.1 Centros ou departamentos de custos

A identificação dos centros de custos de uma instituição é fundamental para a apuração dos seus custos. A sua definição pode ser de acordo com a sua estrutura organizacional e administrativa, o que possibilita a identificação dos custos por unidade de apuração, ou seja, alocar os custos no local de utilização. Esta identificação permite aos gestores uma melhor visão dos custos da instituição, o que possibilitará a elaboração de estratégias e ações operacionais.

Para o HPM, a proposta é a utilização da própria estrutura organizacional hoje existente, dividindo a instituição em três grandes grupos: administrativo, apoio e operacionais. Os administrativos agregam as despesas relativas às atividades da administração central e auxiliares; no grupo apoio estão relacionados os setores que não estão diretamente voltados para a atividade fim da instituição, mas são fundamentais para o desenvolvimento dos trabalhos do hospital; e os operacionais agregam os centros que lidam diretamente com o paciente.

Após a divisão dos grupos estes são subdivididos em centros de custos. O quadro 11 apresenta alguns setores do HPM, em seus respectivos grupos e centros utilizados para a elaboração deste trabalho. Os demais setores poderão ser divididos de acordo com as necessidades da instituição.

Definidos os centros de custos é necessária a identificação e consolidação dos custos internos destas unidades de serviço. Para tanto deverão ser listados todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis promovidas a sua alocação ou atribuição a cada centro de custo. (Apêndice A).

Quadro 11: Estrutura dos grupos e centros de custos do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009

Grupo	Centro de custo
Administração	Internação
	Diretoria administrativa
	Diretoria clínica
	Estatística
	Faturamento
	Gerência cirurgia geral
	Gerência clínica médica
	Gerência de cardiologia
	Gerência de enfermagem
	Gerência de imagem
	Gerência de lavanderia
	Gerência serviço de fisioterapia
	Seção de arquivo médico e estatística (SAME)
	Seção de orçamento e finanças (SOFI)
	Seção de recursos humanos (SRH)
	Tecnologia da informação
Apoio	Almoxarifado/Patrimônio
	Central de material esterilizado (CME)
	Gerador
	Licitação e compras
	Manutenção
	Rouparia
	Segurança patrimonial/portarias
	Serviço controle de infecção hospitalar (SCIH)
	Serviço de nutrição e dietética (SND)
	Transporte
	Operacional
Bloco cirúrgico	
Raios-X	
Residência médica	

Nota: Não foram listados todos os setores do Hospital da Polícia Militar

7.2 Descrição dos critérios de distribuição dos custos diretos

Os custos diretos são todas as despesas realizadas diretamente pelo centro de custo, não necessitando de rateio, constituindo-se exemplos destes: as despesas de pessoal do próprio setor e seus encargos, os materiais de consumo utilizados e as depreciações, dentre outros.

Com base nos levantamentos realizados no HPM, nas folhas de pagamento e na distribuição realizada no plano de gerenciamento de resíduos sólidos, foi realizada a distribuição dos funcionários de acordo com os centros de custos que será avaliado para fins de custeio indiretos (tab. 11). O número de funcionários de cada centro de custo foi mantido durante o período de 2009, não sendo consideradas as possíveis alterações referentes a movimentações internas.

As áreas de cada centro foram obtidas através das plantas arquitetônicas da instituição e medições realizadas no local, para aquelas em que não foram localizadas as plantas. Estas medidas de distribuição de custos estão detalhadas na tabela 11 e serão utilizadas para os rateios quando forem feitos os cálculos do custo indireto e depreciações do imóvel.

Tabela 11: Distribuição dos funcionários e área construída por centro de custo do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – 2009 (continua)

Grupo	Centro de custo	Número de funcionários	Área construída m ²
Administração	Internação	6	7,00
	Diretoria administrativa	3	54,17
	Diretoria clínica	4	23,20
	Estatística	3	15,00
	Faturamento	13	67,95
	Gerência cirurgia geral	1	12,00
	Gerência clínica médica	1	12,00
	Gerência de cardiologia	1	12,00
	Gerência de enfermagem	1	26,00
	Gerência de imagem	1	12,00
	Gerência de lavanderia	1	12,00
	Gerência serviço de fisioterapia	1	6,00
	Seção de arquivo médico e estatística (SAME)	17	96,00
	Seção de orçamento e finanças (SOFI)	4	38,57
	Seção de recursos humanos (SRH)	8	44,52
	Tecnologia da informação	4	25,10
Apoio	Almoxarifado/Patrimônio	4	99,16
	Central de material esterilizado (CME)	25	151,84
	Gerador	..	12,00
	Licitação e compras	7	29,67
	Manutenção	10	109,25
	Rouparia	2	38,00

Tabela 11: Distribuição dos funcionários e área construída por centro de custo do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009 (conclusão)

Grupo	Centro de custo	Número de funcionários	Área construída m ²
Apoio	Segurança patrimonial/portarias	16	22,14
	Serviço controle de infecção hospitalar – SCIH	3	26,91
	Serviço de nutrição e dietética - SND	1	574,63
	Transporte	14	38,75
Operacional	Agência transfusional	2	15,75
	Bloco cirúrgico	35	203,36
	Raios-X	19	919,00
	Residência médica	1	...

Fonte: Hospital da Polícia Militar - Seção de Recursos Humanos

Nota: (a) Sinal convencional utilizado: ... dado numérico não disponível;.. dado não se aplica. (b) Não foram listados todos os setores do Hospital da Polícia Militar

Para a elaboração do modelo proposto, os dados relativos ao salário foram coletados das folhas de pagamentos processados pelo Centro de Administração de Pessoal (CAP). O abono de férias e 13º salário foram calculados de acordo com a legislação, ou seja, 1/3 do valor do salário para o abono de férias e 1/12 para o 13º salário.

Para os militares do quadro de oficiais de saúde (QOS), por estarem todos lançados na folha de pagamento como corpo clínico do HPM e não nos devidos setores de atuação, o mesmo ocorrendo com as praças especialistas do quadro técnicos de enfermagem (QPE) que estão lançados no corpo de serviços auxiliares de saúde, a definição do número de funcionários nos devidos centros de custos foram feitas através da relação fornecida pelo HPM, onde os mesmos são alocados em seus devidos setores.

Como forma de padronização, foi considerado que todos os funcionários gozaram 30 dias de férias no ano de 2009, com apropriação da despesa feita de forma parcelada durante os 12 meses do ano. O mesmo critério foi adotado para o 13º salário.

O valor do salário foi acrescido em setembro de 2009 de 10%, referente ao aumento salarial definido pelo Governo do Estado a todos os servidores militares do Estado de Minas Gerais (Apêndice A).

A tabela 12 ilustra como foi estruturado o custo direto para o Centro de Custo Estatística, no mês de janeiro de 2009. O Centro pertence ao grupo administração e possui

conforme já apresentado três funcionários e área de 15,00m², quatro computadores e duas impressoras. A escolha do mês foi definida apenas como padrão para os cálculos sendo estes realizados para todos os meses do ano de 2009, conforme apêndice A.

Tabela 12: Custo direto do Centro de Custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009

Descrição	Valor (R\$)
Salário	10.499,53
Abono de férias	291,65
13º salário	874,96
Material de consumo	117,18
Depreciação equipamento	110,00
Depreciação imóvel	200,00
Total	12.093,32

A depreciação teve como parâmetro legal a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 162 de 31 de dezembro de 1998, que estabelece como prazo de vida útil das edificações vinte e cinco anos e taxa anual de depreciação de 4%. A mesma instrução traz o prazo de vida útil para as instalações e aparelhos médicos-cirúrgicos de dez anos e taxa de 10% ao ano.

A depreciação do imóvel foi considerada apenas para as seções instaladas no prédio da administração, por ser uma construção nova, com valor do imóvel estimado em R\$ 3.200.000,00, valor este definido com base no custo final da obra realizada em 2007.

Para o cálculo da depreciação a ser alocada a cada centro de custo foi feito uma divisão do valor total da obra, pela área total do prédio da administração, chegando-se ao valor do metro quadrado do prédio. Assim a cada centro, pôde ser atribuído o valor correspondente. (tab.13).

Tabela 13: Cálculo da depreciação da área do Centro de custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009

Descrição	Unidade	Valor (R\$)
Valor total do imóvel (a)	R\$	3.200.000,00
Área total do prédio (b)	m ²	800
Valor do m ² do imóvel (a)/(b)=(c)	R\$	4.000,00
Valor depreciação anual 4% de (c)	R\$	160,00
Valor mensal do m ² do imóvel (c)/12	m ²	13,33
Área do Centro de Custo Estatística	m ²	15
Valor depreciação anual 4% aa		200,00

Fonte: Hospital da Polícia Militar - Seção de Manutenção Predial

Para a depreciação dos equipamentos de comunicação e informática foi estabelecido o prazo de vida útil de cinco anos para fins de depreciação de computadores e periféricos (*hardware*), taxa de 20% ao ano. Como forma de padronização, todos os computadores foram valorizados em R\$ 1.500,00 e as impressoras em R\$ 300,00, valores estes apenas utilizados para o cálculo médio da depreciação. Seu cálculo será demonstrado na tabela 14.

Tabela 14: Depreciação dos equipamentos de informática –
Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – jan. 2009

Descrição	Valor (R\$)
Valor dos computadores	6.000,00
Valor das impressoras	600,00
Total a depreciação	6.600,00
Valor depreciação anual 20% aa	1.320,00
Valor mensal por m ²	110,00

Nota: aa = ao ano.

O custo com material de consumo foi arbitrado através de média do total de material requisitado e lançado pelo almoxarifado no Sistema Integrado de Administração de Materiais (SIAD) no ano de 2009, no valor de R\$ 161.939,92 e dividido pelos doze meses do ano, valor mensal de R\$ 13.494,99. Para a alocação aos centros de custo, foi levantado junto ao almoxarife o número de requisições feitas no almoxarifado e separadas por centro de custo que foram contadas e distribuídas em percentual em relação ao total. (tab. 15).

A melhor forma de alocação da despesa com material de consumo é a distribuição do custo direto ao centro, sendo esta feita logo após o atendimento da requisição, contudo para a presente pesquisa não foi possível a sua realização devido a inexistência de controle informatizado que possibilitasse tal alocação.

Tabela 15: Requisições de materiais e cálculo do valor mensal por centro de custos do
Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009 (continua)

Centros de custos	Requisições		Valor (R\$)	
	Quantidade	%	Anual	Mensal
Adjunto / guarda	11	0,53	859,30	71,61
Almoxarifado	50	2,41	3.905,93	325,49
Ambulatórios	72	3,47	5.624,54	468,71
Apartamentos	40	1,93	3.124,75	260,40
Assessoria jurídica	10	0,48	781,19	65,10
Assistência à saúde	15	0,72	1.171,78	97,65
Atendimento domiciliar terapêutico	26	1,25	2.031,08	169,26

Tabela 15: Requisições de materiais e cálculo do valor mensal por centro de custos do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009 (continuação)

Centros de custos	Requisições		Valor (R\$)	
	Quantidade	%	Anual	Mensal
Auditoria médica	11	0,53	859,30	71,61
Cardiologia	12	0,58	937,42	78,12
Central de material esterilizado	14	0,68	1.093,66	91,14
Centro cirúrgico	45	2,17	3.515,34	292,94
Centro de Tratamento Intensivo	107	5,16	8.358,69	696,56
Cirurgia plástica	28	1,35	2.187,32	182,28
Clínica cirúrgica	17	0,82	1.328,02	110,67
Clínica de mãos	19	0,92	1.484,25	123,69
Clínica de psicologia e psiquiatria	51	2,46	3.984,05	332,00
Clínica médica	57	2,75	4.452,76	371,06
Comunicação organizacional	21	1,01	1.640,49	136,71
Comunicações	21	1,01	1.640,49	136,71
Clínica de referência no trat./AIDS	9	0,43	703,07	58,59
Dermatologia	29	1,40	2.265,44	188,79
Desenvolvimento organizacional	17	0,82	1.328,02	110,67
Diretorias adm./clínica/técnica	33	1,59	2.577,91	214,83
Endocrinologia	5	0,24	390,59	32,55
Endoscopia digestiva	55	2,65	4.296,52	358,04
Ergometria	61	2,94	4.765,24	397,10
Estatística	18	0,87	1.406,14	117,18
Faturamento / lançamentos	84	4,05	6.561,96	546,83
Fisioterapia	48	2,32	3.749,69	312,47
Gerência de enfermagem	22	1,06	1.718,61	143,22
Ginecologia	27	1,30	2.109,20	175,77
Hematologia	2	0,10	156,24	13,02
Hospital dia	6	0,29	468,71	39,06
Hotelaria	5	0,24	390,59	32,55
Internação	61	2,94	4.765,24	397,10
Laboratório	8	0,39	624,95	52,08
Licitação e contratos	32	1,54	2.499,80	208,32
Manutenção equipamento	57	2,75	4.452,76	371,06
Manutenção predial	87	4,20	6.796,32	566,36
Oftalmologia	35	1,69	2.734,15	227,85
Orçamento e finanças	12	0,58	937,42	78,12
Ortopedia	29	1,40	2.265,44	188,79
Otorrinolaringologia	58	2,80	4.530,88	377,57
Outros	35	1,69	2.734,15	227,85
Pediatria internação	34	1,64	2.656,03	221,34
Proctologia	7	0,34	546,83	45,57
Profilaxia e vacina	32	1,54	2.499,80	208,32
Pronto atendimento adulto	88	4,25	6.874,44	572,87
Pronto atendimento pediátrico	51	2,46	3.984,05	332,00
Quimioterapia	3	0,14	234,36	19,53
Radiologia	37	1,78	2.890,39	240,87
Recursos humanos	33	1,59	2.577,91	214,83
Residência médica	8	0,39	624,95	52,08
Reumatologia	1	0,05	78,12	6,51
Rouparia	23	1,11	1.796,73	149,73
SAME/prontuário/SMCI	114	5,50	8.905,52	742,13

Tabela 15: Requisições de materiais e cálculo do valor mensal por centro de custos do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte - 2009 (conclusão)

Centros de custos	Requisições		Valor (R\$)	
	Quantidade	%	Anual	Mensal
Seção de controle de infecção	7	0,34	546,83	45,57
Seção de informática	32	1,54	2.499,80	208,32
Seção de nutrição e dietética	20	0,96	1.562,37	130,20
Secretaria	40	1,93	3.124,75	260,40
Serviço social	8	0,39	624,95	52,08
Supervisão médica	29	1,40	2.265,44	188,79
Transportes	22	1,06	1.718,61	143,22
Treinamento	7	0,34	546,83	45,57
Urologia	15	0,72	1.171,78	97,65
Total	2 073	100,00	161.939,92	13.494,99

Fonte: Hospital da Polícia Militar, Almoxarifado – Sistema Integrado de Administração de Materiais (SIAD)

Nota: (a) Não foram listados todos os setores do Hospital da Polícia Militar.

(b) SAME = Seção de Arquivo Médico e Estatística. SMCI = Seção de Marcação de Consulta e Internação.

Todos os cálculos foram replicados aos demais centros de custo do HPM, cuja consolidação e apresentada na tabela 16.

Tabela 16: Consolidação dos centros de custos com seus custos diretos Janeiro 2009 (continua)

Grupo	Centro de custo	Remuneração salário, 13º e férias (R\$)	Depreciação prédio adm. (R\$)	Depreciação eq. Informática (R\$)	Material consumo (R\$)
Administração	Internação	16.813,11	-	115,00	397,10
	Diretoria administrativa	29.266,20	722,27	90,00	214,83
	Diretoria clínica	25.642,01	309,33	80,00	-
	Estatística	11.666,14	200,00	110,00	117,18
	Faturamento	55.698,04	906,00	450,00	546,83
	Gerência cirurgia geral	7.706,30	-	25,00	-
	Gerência clínica médica	9.340,28	-	30,00	-
	Gerência de cardiologia	8.325,31	-	30,00	-
	Gerência de enfermagem	8.325,31	-	60,00	-
	Gerência de imagem	7.706,30	-	-	-
	Gerência de lavanderia	5.436,59	160,00	30,00	-
	Gerência serviço de fisioterapia	7.192,54	-	30,00	-
	Seção de arquivo médico e estatística (SAME)	56.422,09	-	735,00	742,13
	Seção de orçamento e finanças (SOFI)	19.228,72	514,27	115,00	78,12
	Seção de recursos humanos (SRH)	33.931,32	593,60	270,00	214,83
	Tecnologia da informação	18.788,54	334,67	170,00	208,32

Tabela 16: Consolidação dos centros de custos com seus custos diretos Janeiro 2009 (conclusão)

Grupo	Centro de custo	Remuneração salário, 13º e férias (R\$)	Depreciação prédio adm. (R\$)	Depreciação eq. Informática (R\$)	Material consumo (R\$)
Apoio	Almoxarifado/Patrimônio	17.317,23	-	140,00	325,49
	Central de material esterilizado (CME)	101.457,56	-	95,00	91,14
	Gerador	-	-	-	-
	Licitação e compras	24.911,08	395,60	190,00	208,32
	Manutenção	35.628,06	1.456,67	190,00	566,36
	Rouparia	7.184,10	-	30,00	149,73
	Segurança patrimonial/portarias	101.653,22	295,20	30,00	71,61
	Serviço controle de infecção hospitalar (SCIH)	12.556,08	-	60,00	45,57
	Serviço de nutrição e dietética - SND	4.352,41	7.661,73	30,00	130,20
	Transporte	50.602,81	516,67	55,00	143,22
Operacional	Agência transfusional	4.566,22	-	30,00	-
	Bloco cirúrgico	100.558,56	-	140,00	292,94
	Raios-X	95.537,00	-	90,00	240,87
	Residência médica	2.129,39	-	30,00	-

Fonte: Hospital da Polícia Militar - Seção de Recursos Humanos, Seção de Manutenção Predial e Almoxarifado

Nota: (a) Não foram listados todos os setores do Hospital da Polícia Militar.

(b) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento.

Após a apuração dos custos diretos por cada centro de custo, foram realizados os cálculos dos custos indiretos de água, luz e higienização, conforme detalhado na seção 7.3.

7.3 Definição dos critérios de rateios dos custos indiretos aos centros de custo

Os custos indiretos segundo Martins (2008, p.86) devem ser rateados segundo os critérios julgados mais adequados aos produtos ou serviços ofertados e critérios bons para uma empresa pode não sê-los para outra, devido às peculiaridades da produção ou serviço de cada empresa. Para o modelo foram utilizados critérios já comuns às instituições de saúde. Estes serão utilizados apenas como base para a amostra a ser coletada. Cabendo, futuramente, ampla discussão sobre os melhores critérios e se necessário a sua adequação antes da implantação do sistema de custo.

Os critérios são em sua maioria subjetivos e necessários para estabelecer condições de distribuição dos custos totais dos centros de custos dos grupos administrativos

e apoio aos demais centros, permitindo assim elaboração de um custo total do serviço prestado de forma aceitável.

As despesas somente são alocadas ou distribuídas aos centros de custos, através do rateio se não identificadas diretamente ao centro de custo e/ou serviço.

No quadro 12 são descritos centros de custo e despesas indiretas com seu respectivo critério de rateio. Os critérios são em sua maioria relacionados à atividade principal, reconhecimento ou serviço prestado pelo centro de custo, conforme proposto por Falk (2008).

Quadro 12: Critérios de distribuição de custo indireto do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009 (Continua)

Centros de custos e despesas indiretas	Unidade	Critério atual
Agência transfusional	Número	Bolsa de sangue
Água	Número	Funcionários
Almoxarifado/patrimônio	Número	Requisições atendidas
Áreas comuns	m ²	Área construída
Bloco cirúrgico	Número	Cirurgias realizadas
Central de gases medicinais	m ³	Consumido
Central de material esterilizado (CME)	Pacotes	Pacotes p/m/g
Internação	Número	Total de internações
Diretoria hospitalar	Número	Gerentes
Diretoria administrativa	Número	Gerentes
Estatística	Número	Gerentes
Energia elétrica	kwh	Consumo
Farmácia	Número	Requisições atendidas
Faturamento	Número	Funcionários
Gerador	Número	De leitos
Gerência de enfermagem	Número	Pacientes internados
Gerência de cardiologia	Número	Pacientes atendidos
Gerência cirurgia geral	Número	Pacientes atendidos
Gerência clínica médica	Número	Pacientes atendidos
Gerência de imagem	Número	Exames
Gerência de farmácia	Número	Requisições atendidas
Gerência de lavanderia	Kg	Quilo roupa lavada
Gerência do serviço de fisioterapia	Número	Pacientes atendidos
Higienização e limpeza	m ²	Área
Lavanderia	Kg	Roupa lavada
Licitação e compras	Número	Licitações / por setor
Manutenção	Número	Requisições de serviço
Portaria	Número	Funcionários
Raios-X	Número	Exames
Reprografia	Número	Cópias
Residência medica	Horas	Horas trabalhadas
Rouparia	Kg	Roupa lavada
Seção de arquivo médico e estatística (SAME)	Número	Pacientes ambulatoriais

Quadro 12: Critérios de distribuição de custo indireto do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009 (Conclusão)

Centros de custos e despesas indiretas	Unidade	Critério atual
Seção de orçamento e finanças (SOFI)	Número	Empenhos emitidos
Seção de recursos humanos (SRH)	Número	Funcionários
Segurança patrimonial	Número	Funcionários
Serviço controle de infecção hospitalar (SCIH)	Número	Internações
Serviço de nutrição e dietética (SND)	Número	Refeições servidas
Tecnologia da informação	Número	Computadores
Telefonia	Ligações	Ramal
Transporte	Km	Rodado

Fonte: Adaptado de: FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais:** conceitos, metodologias e aplicação. São Paulo: Atlas, 2008.

Nota: Não foram listados todos os setores do Hospital da Polícia Militar.

Foram feitas algumas adaptações para atender as necessidades do HPM, considerando os centros a serem pesquisados. Tais critérios são apresentados na tabela 17. São apontados também os valores do mês de janeiro de 2009 que serão utilizados para o cálculo do rateio.

Tabela 17: Critério de rateio proposto para o Centro de Custo Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – jan. 2009 (Continua)

Grupo	Centro de custo	Unidade	Critério de rateio	Número
Administração	Internação	Número	Internações	405
	Diretoria administrativa	Número	Gerentes	59
	Diretoria clínica	Número	Gerentes	59
	Estatística	Número	Gerentes	59
	Faturamento	Número	Funcionários militares	729
	Gerência cirurgia geral	Número	Cirurgias	39
	Gerência clínica médica	Número	Pacientes atendidos	352
	Gerência de cardiologia	Número	Pacientes atendidos	1 034
	Gerência de enfermagem	Número	Total de internações	405
	Gerência de imagem	Número	Exames (pacientes)	3 419
	Gerência de lavanderia	Quilo	Roupa lavada	22 997
	Gerência serviço de fisioterapia	Número	Paciente atendido mês	3 592
	Seção de arquivo médico e estatística (SAME)	Número	Paciente ambulatorial mês	13 961
	Seção de orçamento e finanças (SOFI)	Número	Empenhos emitidos mês	305
	Seção de recursos humanos (SRH)	Número	Funcionários total	1 146
	Tecnologia da informação	Número	De computadores total	382

Tabela 17: Critério de rateio proposto para o Centro de Custo Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – jan. 2009 (conclusão)

Grupo	Centro de custo	Unidade	Critério de rateio	Número
Apóio	Almoxarifado/Patrimônio	Número	Requisições atendidas média	210
	Central de material esterilizado (CME)	Litros	Esterilização em autoclave	111 252
	Gerador	Número	Leitos	101
	Licitação e compras	Número	Licitações e COTEP	-
	Manutenção	Número	Requisições de serviço	92
	Rouparia	Quilo	Roupa lavada	22 997
	Segurança patrimonial/portarias	Número	Funcionários	1 146
	Serviço controle de infecção hospitalar (SCIH)	Número	Total internações	405
	Serviço de nutrição e dietética (SND)	Número	Refeições pacientes internados	6 994
	Transporte	Km	Rodado	1
Operacional	Agência transfusional	Número	Bolsa de sangue	122
	Bloco cirúrgico	Número	Nº cirurgias realizadas	311
	Raios-X	Número	Nº de exames	3 419
	Residência médica	Hora	Trabalhadas	360

Fonte: Hospital da Polícia Militar - Seção de Estatística

Nota: (a) Não foram listados todos os setores do Hospital da Polícia Militar.

(b) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento.

7.4 Descrição e detalhamento do cálculo dos custos indiretos observados os critérios de rateio

Por não oferecer condições de uma medida objetiva e direta ao centro de custo, algumas medidas devem ser feitas de maneira estimada e muitas vezes arbitrarias, como por exemplo, as despesas da diretoria, imposto predial, segurança, dentre outras, que são realizadas para toda a instituição e por isso devem ser divididas entre todos os centros. Para tanto são utilizados métodos de rateio para alocação de tais despesas a determinados centros que utilizaram, ou se beneficiaram com o serviço prestado por outros centros.

Conforme Martins (2008) o rol dos custos indiretos inclui custos indiretos propriamente ditos e custos diretos (por natureza), mas que são tratados como indiretos em função de sua irrelevância ou da dificuldade de medição. Custos como energia elétrica é um custo direto, mas para a sua alocação ao produto ou centro dependeria de um sistema caro de mensuração, ou por não ser diferente do que calcularia com base na potência de cada máquina e no volume de utilização, prefere-se fazer a apropriação de forma indireta.

Na proposta apresentada para o HPM, a energia elétrica foi distribuída para os centros de custos através de rateio, utilizando-se para tal o valor da área construída e não o consumo em kWh. Não é uma medida perfeita, já que centros com maior área receberão maior parcela da despesa, mas reflete a realidade do HPM que não possui medidores individualizados nos centros e a conta de energia elétrica é única para o complexo. Não há controle da distribuição dos equipamentos por potência por máquina/equipamento. A tabela 18 apresenta o cálculo do valor em reais do consumo de energia elétrica, no mês de janeiro 2009, do centro de custo estatística.

O valor da energia elétrica, água e serviço de higienização foram extraídos dos valores empenhados⁸ e liquidados⁹ através do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAF), fornecidos pelo Hospital da Polícia Militar, Seção de Orçamento e Finanças (SOFI). A despesa com água foi baseada no consumo geral do HPM, uma vez que foi verificada a existência de apenas um medidor e uma única conta de água e nenhuma outra forma de medição. Os valores da empresa terceirizada, com contrato firmado com a instituição são calculados através da emissão mensal de nota fiscal de serviço.

Para a maioria dos centros de custos a faxina é feita diariamente, inexistindo controle de tempo de permanência do funcionário no setor, além de a totalidade dos funcionários utilizarem as áreas comuns, motivo pelo qual não há como individualizar as referidas contas.

Como forma de exemplificação dos cálculos para o Centro de Custo Estatística, o valor total da energia elétrica e higienização e limpeza do HPM foram divididos pela área total da instituição, resultando nos valores por metro quadrado de R\$ 2,87 para a energia elétrica e R\$ 7,25 para a higienização e limpeza. Estes valores foram multiplicado por 15, que representa a área total do Centro de Custo e assim apurado o valor total do Centro. Para a água o valor total do HPM foi dividido pelo número total de funcionários, chegando ao valor de R\$ 17,43 por funcionários e multiplicado pelo total de funcionários do Centro, chegando-se ao valor total do custo da água do Centro Estatística. A tabela 18 representa a forma como os cálculos foram realizados.

⁸ Empenho: Ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

⁹ Liquidação da despesa: fase da despesa pública em que se atesta a efetiva entrega da mercadoria ou serviço, gerando obrigação de pagamento pelo Estado. Fonte: MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008, p.24.

Tabela 18: Cálculo dos rateios de energia elétrica, água e higienização e limpeza do Centro de custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009

Descrição	Unidade	Despesas		
		Energia elétrica	Água	Higienização e Limpeza
		40.745,8		
Valor (a)	R\$	3	19.971,15	103.029,02
Área construída HPM (b)	m ²	14.218,65	..	14.218,65
Número de funcionários (c)	un.	..	1 146	..
Valor R\$ por m ² (a)/(b)= (d)	R\$	2,87	..	7,25
Valor R\$ por funcionário (a)/(c) = (e)	R\$..	17,43	..
Área do CC Estatística (f)	m ²	15	..	15
Número de funcionários do CC Estatística (g)	un.	..	3	..
Total= (f)x(d) ou (g)x(e)	R\$	42,98	52,28	108,69

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAF) – Hospital da Polícia Militar

Nota: (a) Sinal Convencional utilizado: .. Não se aplica o dado numérico.

(b) HPM = Hospital da Polícia Militar. CC = Centro de Custo. m² = metro quadrado

Os mesmos cálculos foram realizados para cada centro de custo, já definido para o HPM, multiplicando os valores das suas respectivas áreas pelos valores de R\$ 2,87 para o consumo de energia elétrica e R\$ 7,25 para os serviços com higienização e limpeza. Para o consumo da água o valor de R\$ 17,43 foi multiplicado pelo número de funcionários de cada centro. Os resultados apurados encontram-se na tabela 19.

Tabela 19: Rateio das despesas de energia elétrica, água e higienização por centro de custos do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009 (continua)

Grupo	Centro de custo	Energia elétrica (R\$)	Água (R\$)	Higienização e limpeza (R\$)
Administração	Internação	20,06	104,56	50,72
	Diretoria administrativa	155,23	52,28	392,52
	Diretoria clínica	66,48	69,71	168,11
	Estatística	42,98	52,28	108,69
	Faturamento	194,72	226,55	492,37
	Gerência cirurgia geral	34,39	17,43	86,95
	Gerência clínica médica	34,39	17,43	86,95
	Gerência de cardiologia	34,39	17,43	86,95
	Gerência de enfermagem	74,51	17,43	188,40
	Gerência de imagem	34,39	17,43	86,95
	Gerência de lavanderia	34,39	17,43	86,95
	Gerência serviço de fisioterapia	17,19	17,43	43,48
	Seção de arquivo médico e estatística (SAME)	275,10	296,26	695,62
	Seção de orçamento e finanças (SOFI)	110,53	69,71	279,48

Seção de recursos humanos 127,58 139,41 322,59
 Tecnologia da informação 71,93 69,71 181,88
 Tabela 19: Rateio das despesas de energia elétrica, água e higienização por centro de custos do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009 (conclusão)

Grupo	Centro de custo	Energia elétrica (R\$)	Água (R\$)	Higienização e limpeza (R\$)
Apoio	Almoxarifado/Patrimônio	284,16	69,71	718,52
	Central de material esterilizado (CME)	435,12	435,67	1.100,24
	Gerador	34,39	-	86,95
	Licitação e compras	85,02	121,99	214,99
	Manutenção	313,07	174,27	791,63
	Rouparia	108,90	34,85	275,35
	Segurança patrimonial/portarias	63,45	278,83	160,43
	Serviço controle de infecção hospitalar (SCIH)	77,11	52,28	194,99
	Serviço de nutrição e dietética - SND	1.646,69	17,43	4.163,80
	Transporte	111,04	243,98	280,78
Operacional	Agência transfusional	45,13	34,85	114,13
	Bloco cirúrgico	582,76	609,94	1.473,56
	Raios-X	2.633,54	331,11	6.659,12
	Residência médica	-	17,43	-

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAF) – Hospital da Polícia Militar.

Nota: (a) Não foram listados todos os setores do Hospital da Polícia Militar.

(b) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento.

A tabela 20 ilustra a forma de estruturação do custo indireto para o Centro de Custo Estatística, no mês de janeiro de 2009.

Tabela 20: Custo indireto do Centro de Custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009

Descrição	Valor (R\$)
Água	52,28
Energia elétrica	42,98
Higienização e limpeza	108,69
Total	203,96

Após a concretização de todos os cálculos chega-se ao custo final do centro considerado, somando-se os custos diretos com os indiretos. Este total será utilizado para a distribuição, através de novo rateio, para todos os centros que fizeram ou utilizaram da seção de estatística para suas atividades, conforme detalhado no item a seguir.

7.5 Rateios dos custos dos Centros de Custo administrativos apoio e operacional

Cada centro de custo, principalmente os do grupo da administração e apoio, possui despesas que deverão ser divididas entre os outros centros de custos. Estes valores são considerados como custos indiretos recebidos por rateio e como exemplo cita-se, entre outras as despesas relativas à: diretoria administrativa; seção de recursos humanos; almoxarifado; manutenção em geral. Tais despesas deverão ser rateadas entre os setores dos grupos, de acordo com os critérios já estabelecidos. (quadro 12)

O Centro de Custo Estatística é um dos centros do grupo Administração. Estes prestam serviços aos demais centros de custos, tanto do próprio grupo administrativo como dos grupos de apoio e operacional. Em razão das suas atividades, os seus custos devem ser rateados entre todos os demais centros do HPM e para fazê-lo foi escolhido como critério de rateio o número de gerentes de cada centro de custo. Na tabela 21 verifica-se o cálculo dos custos direto e indiretos do Centro Estatística, no mês de janeiro de 2009.

Entende-se por gerentes todos os diretores, chefes de clínicas, setores e seções da unidade. Pelo levantamento realizado, foram identificados 59 profissionais com este perfil. Para o cálculo do rateio basta então dividir o total do custo do centro estatística, de R\$ 12.297,28 por 59, encontrando-se assim o valor de R\$ 208,43 que será então repartido entre todos os outros centros que possuem gerentes, cada um recebendo uma parcela proporcional ao número de gerentes que possui.

Tabela 21: Custo total do Centro de Custo Estatística do Hospital da Polícia Militar - Belo Horizonte – jan. 2009

Descrição	Valor (R\$)
Custo direto	
Salário	10.499,53
Abono de férias	291,65
13º salário	874,96
Material de consumo	117,18
Depreciação equipamento	110,00
Depreciação imóvel	200,00
Total	12.093,32
Custo indireto	
Água	52,28
Energia elétrica	42,98
Higienização e limpeza	108,69
Total	203,95
Total Geral	12.297,27

A tabela 22 traz o somatório dos custos (diretos e indiretos) de todos os Centros de Custos do HPM e seus respectivos valores de rateios, que serão utilizados para a formação do custo total do CTI.

Tabela 22: Rateio do custo total dos centros de custo para alocação a outros centros de custos – jan. 2009

Grupo	Centro de custo	Custo total (R\$)	Rateio para alocação
Administração	Internação	17.579,95	43,41
	Diretoria administrativa	30.958,06	524,71
	Diretoria clínica	26.343,98	446,51
	Estatística	12.297,28	208,43
	Faturamento	58.514,51	80,27
	Gerência cirurgia geral	7.870,07	201,80
	Gerência clínica médica	9.509,05	27,01
	Gerência de cardiologia	8.494,08	8,21
	Gerência de enfermagem	8.753,08	21,61
	Gerência de imagem	7.845,07	2,29
	Gerência de lavanderia	5.765,36	0,25
	Gerência serviço de fisioterapia	7.300,64	2,03
	Seção de arquivo médico e estatística - SAME	59.332,72	4,25
	Seção de orçamento e finanças - SOFI	20.405,16	66,90
	Seção de recursos humanos - SRH	35.646,38	31,11
	Tecnologia da informação	19.825,04	51,90
Apoio	Almoxarifado/Patrimônio	18.903,24	90,02
	Central de material esterilizado - CME	103.614,73	0,93
	Gerador	121,34	1,20
	Licitação e compras	26.155,20	-
	Manutenção	39.159,00	425,64
	Rouparia	7.782,93	0,34
	Segurança patrimonial/portarias	102.583,76	89,51
	Serviço controle de infecção hospitalar - SCIH	13.011,80	32,13
Serviço de nutrição e dietética - SND	18.002,26	2,57	
Operacional	Agência transfusional	4.790,34	39,27
	Bloco cirúrgico	103.736,83	333,56
	Raios-X	105.559,88	30,87
	Residência médica	2.176,82	6,05

Nota: (a) Não foram listados todos os setores do Hospital da Polícia Militar.

(b) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento.

Os centros de custos selecionados para a elaboração da proposta, também recebem custos de outros centros de custos e, posteriormente, distribuem seus custos totais

aos centros de custos operacionais correspondentes. Desta forma, todas as despesas registradas para os centros de custos dos grupos da administração e apoio são distribuídos aos respectivos centros de custos operacionais que consumiram os serviços e/ou os materiais desses centros.

7.6 Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo (CTI)

Para o cálculo do custo total do Centro de Tratamento Intensivo (CTI) do HPM, objeto deste estudo, foi elaborada uma planilha consolidando todas as despesas identificadas e realizadas em 2009, (apêndice B), contendo os custos diretos e indiretos da unidade e acrescentado os itens relativos aos rateios dos setores vinculados ao CTI. A exemplificação da metodologia aplicada relativo ao custo direto é demonstrada na tabela 24 e o custo indireto na tabela 26, tendo como referência o mês de janeiro do referido ano.

Como custos diretos foram identificados e definidos os seguintes: despesas de pessoal (oficiais médicos, enfermeiros, farmacêutico, praças técnicos de enfermagem e de farmácia); materiais de consumo; despesas em geral; depreciações; e serviços de terceiros. Como indiretos foram identificados e definidos: as despesas com água; luz; e os custos indiretos recebidos através de rateio dos demais centros do HPM. (tab. 24)

Os valores relativos ao salário dos profissionais que trabalham na farmácia “satélite” do CTI, ou seja, um oficial gerente e quatro cabos auxiliares foram apropriados em parte. O oficial por não permanecer toda a sua jornada de trabalho diário no CTI, dedicando-se a outros setores, teve seu salário distribuído de acordo com a jornada dispensada exclusivamente para a unidade, ou seja, duas horas e trinta minutos por dia, por cinco dias da semana. Como a jornada de trabalho do profissional é de 25 horas semanais, com 10% desta dedicada ao CTI, foi atribuído a este centro percentual equivalente a 10% da sua remuneração básica. Para os auxiliares foi mantido o valor integral, por terem dedicação exclusiva ao setor.

Quanto ao centro de custo farmácia, este pertence à outra unidade executora, porém atuando dentro do próprio CTI do HPM. Assim, este foi considerado, para efeito desse estudo, como custo direto. Para o seu cálculo foi considerado o número de funcionários existentes e os valores da remuneração básica da PMMG. Neste centro de custo está lotado um 2º tenente que gerencia o centro e os quatro cabos auxiliares.

No custo direto com pessoal há um lançamento relativo a salário do médico residente uma vez que a unidade é atendida por este profissional durante todos os dias. Há uma variação quanto ao número de médicos residentes atuando no centro, que pode ser um ou dois médicos. Não há como precisar optando-se por manter para apuração do custo apenas um.

Os itens descritos na coluna da esquerda e que estão sem valor na tabela 24, foram mantidos como forma de exemplificação dos diversos tipos de serviços que podem ser alocados como custo direto da unidade a ser avaliada. No caso do CTI do HPM, nem todos os itens são utilizados pelo centro, como no caso de recolhimento ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS).

Para o cálculo do valor mensal da energia elétrica consumida pelo CTI, foi utilizado o mesmo critério já apresentado e constante da tabela 17, com exceção da área a ser utilizada que para o CTI é a de 845,95 m². Esta área total compreende toda a área de atuação do centro de custo CTI, incluindo aquela ainda não utilizada. O valor da energia por m² foi calculado em R\$ 2,87 que multiplicado pela área perfaz um total de R\$ 2.424,21.

O custo com serviço de telefonia é atribuído diretamente a cada centro de custo tendo em vista que a conta telefônica permite a identificação e a apropriação dos custos com telefonia diretamente a cada centro, em razão dos ramais instalados.

Quanto aos custos de higienização do CTI foi considerado o número de funcionários responsável pela higienização do CTI, conforme definido em contrato com a empresa terceirizada pelo HPM e registrado através do edital de licitação do serviço. São locados um funcionário de segunda feira a sábado, com 44 horas de trabalho e quatro funcionários com escala de 12x36, dois diurnos e dois noturnos.

Para a identificação e apropriação do custo dos materiais de escritório e descartáveis, o HPM forneceu uma lista com todos os itens requisitados e atendidos ao CTI, porém sem os valores de custos e divisão por mês. Para a elaboração da proposta de custo, como referência, foram levantados os últimos processos licitatórios onde a unidade havia adquirido tais itens e feito a cotação através do preço adjudicado (Apêndice C).

Para os materiais de escritório adotou-se uma média aritmética simples dividindo-se o valor total por 12 meses, conforme mostra a tabela 15, descontados os valores dos itens descartáveis.

Para os materiais descartáveis a unidade possuía um livro de registro, de onde foram extraídas informações que tornaram possível somar as requisições por mês em 2009; determinar a quantidade de materiais solicitados e entregues ao CTI para utilização. De posse desses dados foi elaborada uma média com base no percentual de requisições/mês. A tabela 23 apresenta os valores de materiais de consumo (descartáveis) a serem lançados na planilha de custos do CTI. Tais materiais não incluem os de uso no paciente que serão incluídos como materiais médicos hospitalares.

Tabela 23: Quantidade de requisições de materiais descartáveis por mês e quantidade consumida pelo ao Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte - 2009.

Mês	Requisições			Valor (R\$)
	Quant. total	Quant. CTI	% CTI	
Jan.	35	-	-	-
Fev.	180	9	4,17	342,59
Mar.	261	12	5,56	456,79
Abr.	215	14	6,48	532,92
Mai	292	30	13,89	1.141,98
Jun.	260	26	12,04	989,71
Jul.	234	23	10,65	875,51
Ago.	208	19	8,80	723,25
Set.	183	16	7,41	609,05
Out.	189	25	11,57	951,65
Nov.	163	22	10,19	837,45
Dez.	141	20	9,26	761,32
Total	2 361	216	100%	8.222,22

Fonte: Dados do Almoxarifado do HPM

Nota: (a) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento.

(b) CTI = Centro de Tratamento Intensivo

Quanto ao valor relativo ao medicamento, foi feito um levantamento das contas processadas do faturamento e através do sistema Coliseu sendo obtido o valor total de medicamento, do período de junho a dezembro de 2009, de R\$ 274.779,15. Deste total foi feita uma média simples dividindo o valor total por seis meses chegando ao valor mensal de R\$ 45.796,52 que foi arbitrado ao cálculo do custo, já que não há um padrão de datas de lançamento do faturamento.

Tabela 24: Demonstração do resultado do custo direto do Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar- Belo Horizonte – jan. 2009 (continua)

Descrição	Valor	
	(R\$)	%
Pessoal		
13º salário	17.281,15	7,44
Abono de férias	5.760,38	2,48
Férias	-	-
Férias-prêmio	-	-
INSS - patronal	-	-
Medico residente	1.916,45	0,82
Vencimento básico – farmácia	8.942,30	3,85
Outras despesas de pessoal	-	-
Outras indenizações e restituições	-	-
Premio de produtividade	-	-
Vencimento básico - contrato administrativo	-	-
Vencimento básico - efetivo	198.431,54	85,41
Total	232.331,83	77,06
Material de Consumo		
Artigos para confecção em geral	-	-
Artigos para limpeza e higiene	-	-
Combustíveis e lubrificantes para veículo	-	-
Ferramentas, ferragens e utensílios	-	-
Mat.de laboratório e produtos químicos	-	-
Mat. Manut. Reparos imóveis Adm. Pública	-	-
Materiais acondicionamento e embalagem	-	-
Material de informática	-	-
Material de laboratório e prod. químico	-	-
Material de segurança, apetrechos oper.	-	-
Material diverso	-	-
Material elétrico e eletrônico	-	-
Material médico e hospitalar	-	-
Material para escritório	696,56	1,50
Material radiológico	-	-
Medicamentos	45.796,52	98,50
Outros materiais	-	-
Total	46.953,08	15,42
Despesas gerais		
Despesas miúdas de pronto pagamento	-	-
Diária	-	-
Serviço de telefonia	98,86	100,00
Total	98,86	0,03

Tabela 24: Demonstração do resultado do custo direto do Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar- Belo Horizonte – jan. 2009 (conclusão)

Descrição	Valor	
	(R\$)	%
Depreciação		
Depreciação de mobiliário	-	-
Depreciação equip hospitalar e laboratorial	-	-
Depreciação equip. de som,vídeo,fotográfico	-	-
Depreciação equipamentos informática	415,18	2,16
Depreciação ferramentas, equip. e instrumental.	-	-
Depreciação instrum. de labor.médicos/odont.	-	-
Depreciação maq. apar. utens. equip.uso admin.	-	-
Depreciação maq. apar. utens.equip.uso indust.	-	-
Depreciação bens móveis	-	-
Depreciação equipamentos	18.836,37	97,84
Total	19.251,55	6,39
Serviços de terceiros		
Cursos, congressos, conferências	-	-
Fornecimento de alimentação - pj	-	-
Loc. De serv. de conservação limpeza	3.313,60	100,00
Locação de máquinas e equipamentos	-	-
Locação de serviços de apoio admin.	-	-
Locação de serviços gráficos	-	-
Locação serv. Téc. especializados - pf	-	-
Locação serv.téc. Especializados - pj	-	-
Rep. equip, instalações mat. permanente pf	-	-
Rep. equip, instalações mat. permanente pj	-	-
Reparos de bens imóveis - pj	-	-
Serviços de saúde prestados por pj	-	-
Serviço de informática	-	-
Total	3.313,60	1,10
Total Geral	301.488,92	87,73

Nota: (a) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento.

(b) INSS = Instituto Nacional de Seguridade Social; Mat.=Material; Manut.=Manutenção Adm.=Administração; equip.= Equipamento; instrum.= Instrumento; labor.= Laboratório; odont.=Odontológico; apar=Aparelho; utens= Utensílios; indust.=Industrial; pj= Pessoa Jurídica; PF=Pessoa Física; serv.= Serviço; téc.= Técnico; Rep. = Reparo

Feita a apuração dos custos diretos, faz-se a apuração dos indiretos propriamente ditos, água e luz e alocados diretamente ao CTI, e dos indiretos recebidos dos demais setores do HPM que possuem vinculação com os serviços prestados pelo CTI, por

meio de rateios. Para o CTI foram utilizados os parâmetros de apropriação, mostrados no quadro 13.

Quadro 13: Critério de rateio dos Centros de Custo do Hospital da Polícia Militar para alocação ao Centro de Tratamento Intensivo – Belo Horizonte – 2009

Centro de Custo	Unidade	Critério de rateio para o CTI
Internação	Número	Pacientes internados CTI
Diretoria administrativa	Número	Gerentes CTI
Diretoria clínica	Número	Gerentes CTI
Estatística	Número	Gerentes CTI
Faturamento	Número	Funcionários militares CTI
Gerência cirurgia geral	Número	Cirurgias
Gerência clínica médica	Número	Pacientes atendidos CM
Gerência de cardiologia	Número	Pacientes atendidos CARD.
Gerência de enfermagem	Número	Pacientes internados CTI
Gerência de imagem	Número	Exames (pacientes CTI)
Gerência de lavanderia	Quilo	Roupa lavada por paciente
Gerência serviço de fisioterapia	Número	Pacientes atendidos CTI
Seção de arquivo médico e estatística (SAME)	Número	Pacientes internados CTI
Seção de orçamento e finanças (SOFI)	Número	Empenhos emitidos mês
Seção de recursos humanos (SRH)	Número	Funcionários militares CTI
Tecnologia da informação	Número	Computadores
Almoxarifado/Patrimônio	Número	Requisições atendidas - descartáveis
Central de material esterilizado (CME)	Litros	Esterilização em autoclave "L"
Gerador	Número	Leitos
Licitação e compras	Número	Licitações e COTEP
Manutenção	Número	Requisições de serviço
Rouparia	Quilo	Roupa lavada por paciente
Segurança patrimonial/portarias	Número	Funcionários militares CTI
Serviço controle de infecção hospitalar (SCIH)	Número	Pacientes internados CTI
Serviço de nutrição e dietética (SND)	Número	Refeição paciente internado
Transporte	km	Rodado
Agência transfusional	Número	Bolsa de sangue fornecida
Bloco cirúrgico	Número	Cirurgias realizadas - clínica cirúrgica
Raios-X	Número	Exames RX feito no leito

Nota: CTI= Centro de Tratamento Intensivo; l= litros; COTEP=Cotação Eletrônica de Preços; km= quilômetros;

Os critérios de rateio adotados para o CTI são os mesmos utilizados para a alocação dos custos nos demais centros. A tabela 25 mostra os valores específicos para o cálculo dos rateios para o CTI.

Tabela 25: Valores dos critérios de rateio do CTI – Jan 2009.

Critério de Rateio para o CTI	Unidade	Valores
Pacientes internados CTI	Número	24
Gerentes CTI	Número	1
Funcionários militares CTI	Número	64
Cirurgias	Número	9
Pacientes atendidos CM	Número	14
Pacientes atendidos CARD.	Número	-
Roupa lavada por paciente	kg	10,28
Empenhos emitidos mês	Número	2
Computadores	Número	8
Requisições atendidas - descartáveis	Número	198
Esterilização em autoclave	Litros	1
Licitações e COTEP	Número	-
Requisições de serviço	Número	-
Refeição paciente internado	Número	2,40
Km rodado	km	-
Bolsa de sangue fornecida	Número	24
Cirurgias realizadas - clínica cirúrgica	Número	9
Exames RX feito no leito	Número	335

Nota: (a) CTI= Centro de Tratamento Intensivo; CM=Clínica médica; CARD.=Cardiologia; COTEP= Cotação Eletrônica de Preços; km= quilômetros; RX= Raio-X.

(b) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento

Toma-se para efeito de exemplo da alocação dos custos o Centro de Custo Estatística. Este centro após apresentar um custo total de R\$ 12.197,28 (tab. 21), distribuiu-o adotando como critério de rateio número de gerentes (59), chegando-se a um valor unitário de R\$ 208,43. Para a alocação do valor do custo que caberia ao CTI, verificou-se o número de gerentes que possui (critério de rateio). Este, por ter apenas uma chefia, receberá o valor de R\$ 208,43 como despesa indireta proveniente do rateio.

Outro exemplo diz respeito ao centro de custo agência transfusional. Este centro teve um custo total em janeiro de 2009 de R\$ 4.790,34. Como critério de rateio foi adotado, bolsas de sangue fornecidas, Em janeiro foram 122 bolsas fornecidas para todo o HPM, perfazendo um valor por bolsa de R\$ 39,27. Como o CTI em janeiro foi atendido pelo centro com 24 bolsas, o valor a ser alocado no CTI é de 942,48, ou seja, 24x 39,27.

A seção de nutrição e dietética (SND) possui o controle do total de refeições por dia, por pacientes internados, externos, acompanhantes e residentes. Não registra, no entanto, o setor da internação. Faz apenas um somatório geral. Para a elaboração da pesquisa foi feito pelo o centro de custo SND uma medição da alimentação servida ao CTI. Constatou-se que 10% dos pacientes internados no período avaliado fizeram uso de alimentação via oral e 30% refeições interais. Para a apropriação dos custos da SND foi estabelecido que apenas 10% dos pacientes internados receberiam alimentação, considerando esta por via oral.

Para o cálculo do rateio dos custos da gerência da lavanderia e rouparia, foi utilizado o valor médio do quilo de roupa lavada por paciente internado e sua multiplicação pelo total de paciente mês. A média foi arbitrada a partir de levantamento feito pela rouparia do HPM que mensurou a quantidade de roupa suja do CTI, pesadas de acordo com cada tipo de roupa. O valor encontrado foi dividido pelo número de pacientes internados no dia, chegando-se a uma média diária de 10,28kg por paciente dia. Não há no HPM um controle do quilo de roupa utilizada por setor/centro de custo.

Para o cálculo do rateio do centro de custo central de materiais e esterilização (CME), foram arbitrados um valor de 200 litros de materiais a serem esterilizados por dia e 22 dias por mês. Tal cálculo se baseou no total de itens de materiais enviados diariamente para a CME. O cálculo foi aproximado tendo em vista não existir um controle em litros do material esterilizado para o CTI, mas de acordo com o volume em litros da autoclave que é de 365 litros e os materiais do CTI ficarem acima da metade do volume máximo, optou-se por arbitrar esse valor.

Com relação ao centro de custo transportes, não foi possível estabelecer critério de rateio. Não foram fornecidos dados sobre este centro de custo pelo HPM. Não há tal controle relativo ao ano de 2009 e não há nos centros de custo CTI e Gerencia de Enfermagem controle de quilômetros rodados com relação ao transporte de pacientes internados de forma geral. Os dados permaneceram, no entanto, na proposta apresentada, tendo em vista que tal custo deve ser mensurado e controlado.

Na tabela 26 são apresentados todos os custos indiretos identificado diretamente com o centro de custo CTI e indiretos recebidos por rateio dos centros de custos que forneceram materiais ou serviços ao CTI e ratearam suas despesas para o mesmo através dos critérios apontados no quadro 12 e tabela 24.

Tabela 26: Demonstração do resultado do custo indireto e rateios recebidos do Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar- Belo Horizonte – jan. 2009

Descrição	Valor	
	R\$	%
Indiretos do próprio CTI		
Energia elétrica	2.424,21	67,11
Água	1.188,20	32,89
Total	3.612,41	1,05
Indiretos por rateios recebidos		
Internação	1.041,77	2,70
Diretoria administrativa	524,71	1,36
Diretoria clínica	446,51	1,16
Estatística	208,43	0,54
Faturamento	5.137,08	13,32
Gerência cirurgia geral	1.816,17	4,71
Gerência clínica médica	378,20	0,98
Gerência de cardiologia	-	-
Gerência de enfermagem	518,70	1,34
Gerência de imagem	768,67	1,99
Gerencia de lavanderia	61,85	0,16
Gerência serviço de fisioterapia	40,65	0,11
Seção de arquivo médico e estatística (SAME)	102,00	0,26
Seção de orçamento e finanças	133,80	0,35
Seção de recursos humanos (SRH)	1.990,72	5,16
Tecnologia da informação	415,18	1,08
Almoxarifado/patrimônio	-	-
Central de material esterilizado	4.097,95	10,62
Gerador	10,81	0,03
Licitação e compras	-	-
Manutenção	-	-
Rouparia	83,50	0,22
Segurança patrimonial/portarias	5.728,94	14,85
Serviço controle de infecção hospitalar (SCIH)	771,07	2,00
Serviço de nutrição e dietética (SND)	6,18	0,02
Transporte	-	-
Agência transfusional	942,36	2,44
Bloco cirúrgico	3.002,03	7,78
Raios-X	10.342,95	26,82
Total	38.570,24	11,22
Total Geral	42.182,65	12,27

Nota: (a) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento.

(b) CTI = Centro de Tratamento Intensivo

Para concluir o levantamento dos custos do CTI soma-se o total dos custos diretos e indiretos do próprio CTI e os recebidos dos outros centros por rateio, totaliza no mês de janeiro o valor total de custos de R\$ 343.671,57. Os custos diretos representam a maior parcela do custo total, 87,73% contra os 12,27% dos custos indiretos, conforme consolidado na tabela 27.

Observa que o valor do custo total dividido pelo total de pacientes/dia do mês de janeiro de 2009, permite calcular o valor do custo unitário por paciente/dia apurando-se o valor de R\$ 1.888,31. (tab. 27)

Tabela 27: Demonstração do resultado do custo total e unitário do Centro de Custo do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar- Belo Horizonte – jan. 2009

Descrição	Valor	
	R\$	%
Custos diretos	301.488,92	87,73
Custos indiretos	3.612,41	1,05
Custos indiretos por rateio	38.570,24	11,22
Total	343.671,57	100,00
Custo unitário	1.888,31	..

Nota: (a) Sinal convencional utilizado: .. dado numérico não se aplica

(b) Para o cálculo do custo unitário, foi utilizado o número de 182 pacientes/dia, relativo ao mês de janeiro de 2009.

Fonte: Hospital da Polícia Militar Seção de Estatística

Esta metodologia foi adotada para calculo de custo de todos os meses do ano de 2009, permitindo-se a apuração dos resultados de custo para o ano de 2009. (tab. 28)

Os cálculos e dados detalhados do centro de custos do CTI encontram-se no apêndice B.

Os valores apurados dos custos anuais do Centro de Tratamento Intensivo foram comparados com os valores faturados em 2009. Levando-se em consideração que os dados do sistema informatizado do faturamento somente foi possível apurar os dados do período junho a dezembro de 2009, os dados de janeiro a maio permaneceram sem informações. (tabela 29)

Tabela 28: Custo total e custo unitário por paciente do Centro de Custo
Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar-
Belo Horizonte – 2009

Mês	Custo	Paciente	
		Nº Total	Unitário (R\$)
Jan.	343.671,57	182	1.888,31
Fev.	376.006,54	157	2.394,95
Mar.	352.852,82	238	1.482,57
Abr.	352.237,68	240	1.467,66
Mai	362.436,49	231	1.568,99
Jun.	375.789,88	175	2.147,37
Jul.	364.750,15	128	2.849,61
Ago.	380.712,89	243	1.566,72
Set.	383.006,92	230	1.665,25
Out.	391.113,18	167	2.342,00
Nov.	381.910,93	152	2.512,57
Dez.	379.210,83	148	2.562,24

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa e Seção de Estatística

Tabela 29: Comparativo dos valores de custo com os
valores faturados do Centro de Tratamento
Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo
Horizonte – 2009.

Mês	Custo	Faturamento
	Valor (R\$)	
Jan.	343.671,57	...
Fev.	376.006,54	...
Mar.	352.852,82	...
Abr.	352.237,68	...
Mai	362.436,49	...
Jun.	375.789,88	6.088,87
Jul.	364.750,15	14.383,18
Ago.	380.712,89	89.369,02
Set.	383.006,92	71.069,58
Out.	391.113,18	65.716,41
Nov.	381.910,93	84.125,61
Dez.	379.210,83	70.919,27

Fonte: Elaboração própria com dados da pesquisa e Hospital da
Polícia Militar – Fundação Guimarães Rosa – Sistema
Coliseu

Nota: (a) Sinal convencional utilizado: ... dado numérico não
disponível

7.7 Dificuldades para elaboração da proposta de custeio para o HPM

Durante os levantamentos dos dados e elaboração da planilha de custo do CTI do HPM, foram detectadas algumas situações e processos que deverão ser revistos para a implantação de um sistema de custos.

Os dados relacionados ao efetivo do HPM não são detalhados por setor. E o efetivo do Quadro de Oficiais de Saúde (QOS) e Quadro de Praças Especialistas (QPE) encontra-se lançados em um único código e não nos setores em que estão atuando. Não há subdivisão dos setores do HPM no sistema de pagamento.

Não há controle das movimentações internas e atualização rotineira dos dados. Esta dificuldade é mais evidente nos quadros do QOS e QPE, motivado pelo fato desses dois quadros não estarem distribuídos por setor no sistema informatizado de pessoal (SIRH) nos diversos setores do HPM.

A fixação do número de funcionários não tem levado em conta as possíveis movimentações internas decorrentes de cursos, estágios, remanejamentos e apoio a outros setores. Tal fato se deve a inexistência de controle informatizado destas movimentações.

No levantamento dos dados da central de material esterilização (CME) o processamento dos materiais é registrado por unidade de esterilização em oxido de etileno e litros autoclavados, Não há, no entanto, mensuração do quantitativo em litros esterilizados por seção, havendo apenas o controle de itens entregues e devolvidos. Para a implantação do sistema de custo, há necessidade de melhoria do processo de controle, adotando-se como critérios o registro de todos os materiais tanto na entrada quanto na saída, pelo mesmo critério de medição seja litro, pacote ou itens.

As requisições de materiais no almoxarifado e na seção de manutenção predial são registradas em fichas de papel, com todas as informações necessárias para a identificação da seção que solicitou e recebeu o material, a quantidade e tipo de materiais disponibilizados. Para a implantação de um sistema de custo faz-se necessário, porém, que os dados sejam digitalizados. Para a pesquisa, foram registradas mais de 5000 requisições, todas em papel, o que dificulta a coleta dos dados.

Para a implantação do sistema de custo, os materiais distribuídos pelo almoxarifado deverão ser lançados no SIAD, dentro do mês de competência, não se

permitindo o acúmulo das informações como ocorreu no ano de 2009, para registro de uma só vez em dado mês.

Todas as requisições deverão ser feitas através do sistema SIAD e todos os centros de custos cadastrados, de forma a permitir-se a alocação dos seus respectivos materiais de consumo requisitados, para posterior distribuição aos demais centros. Atualmente no HPM todos os materiais de consumo são lançados na unidade almoxarifado, mesmo que seja materiais da seção de transportes, manutenção de equipamento ou hospitalar.

Para o rateio dos custos com água foi utilizado o número total de funcionários¹⁰ por centro de custo. Este critério merece estudos mais aprofundados tendo em vista que a média diária de usuários que passaram pelo HPM, em 2009, foi de 2.281 pacientes por dia, sendo que estes também consomem água.

A quantidade de quilômetros rodados pelas ambulâncias deve ser controlada pela seção de transportes, considerando-se o setor solicitante. Como no HPM todas as solicitações de ambulância são controladas pela Gerencia de Enfermagem esta, para uma futura implantação do sistema de custos, deve registrar os setores solicitantes, confrontando os dados com os da seção de transportes relativos à quilometragem.

Para o critério refeições servidas por paciente, motivado pelo fato de haver apenas os dados numéricos de julho a dezembro de 2009, foram atribuídos valores de janeiro a junho de 2009 baseados no percentual médio de 66,17% do valor total da nota fiscal do mês de referência. Para se chegar à média, foram verificados os valores pagos relativo à alimentação dos pacientes internados em relação ao total pago de alimentação e dividido pelo preço médio da refeição de R\$ 7,34.

¹⁰ 1 146 funcionários em 2009

8 CONCLUSÃO

A implantação e avaliação dos custos de qualquer instituição, seja ela pública ou privada, é de fundamental importância para a sobrevivência da mesma e, no caso das instituições públicas, mais do que uma obrigação, esta deve dar ao cidadão respostas e informações quanto ao gasto do dinheiro público.

Os autores pesquisados confirmam a importância da implantação de um sistema de custos e de gestão baseada nas informações fornecidas por estes sistema, tendo Alemão (2010) afirmado que se trata de uma ferramenta fundamental para a tomada de decisões gerenciais e de planejamento.

Autores como Mauss e Souza (2008), Martins (2008) relatam que a utilização de sistemas e informações de custo não é uma rotina nos setores públicos, porém, conforme Alemão (2010) esta visão está se alterando, o que demonstra a importância do tema pesquisado e que as instituições estão passando a se preocupar com o tema proposto.

No tocante a gestão de custos no sistema de saúde, autores como Raimundini (2005), Abbas (2001), Ribeiro Filho (2005 *apud* Braga, 2010) ressaltam o valor da gestão para as instituições hospitalares, principalmente as públicas, onde os recursos orçamentários e financeiros são cada vez mais escassos.

Neste sentido a implantação de um sistema de gestão no setor público, além de melhorar o desempenho orçamentário e financeiro, proporciona a implantação de outras ferramentas de gestão, como indicadores de desempenho. No caso do HPM estes poderiam ser feitos por clínica, setor e, se bem estruturado, por profissional ou por paciente. Todo o processo além de dar uma maior transparência na gestão, facilitará o processo gerencial e decisório.

A implantação do sistema de custo no HPM dependerá da vontade da instituição e principalmente dos gestores, pois sem este aval, não há como implantá-lo. Somente após esta aprovação é que outros atores, como gerentes e funcionários, deverão ser envolvidos no processo. Estas etapas se devem ao fato da necessidade de mudança da cultura da instituição, que atualmente não aponta para a gestão de custos.

A metodologia utilizada para a pesquisa foi adequada, na medida em que não houve alteração da rotina da unidade e atendeu às necessidades do estudo. As informações disponibilizadas foram as mesmas utilizadas na instituição, não havendo necessidade de mudança na forma de coleta.

As visitas realizadas às três instituições proporcionaram uma visão ampla e uma compreensão acerca de como são estruturadas as centrais de custos e como são realizados os cálculos para a apropriação adequada dos custos direto e indireto da instituição.

Os referenciais teóricos utilizados associados às visitas possibilitaram a definição da melhor metodologia de apropriação de custos para o HPM. Dentre os métodos custeio, o custeio por absorção demonstrou ser o mais próximo da realidade do HPM, o mais aceito pelas instituições externas e fiscalizadores e o que proporciona a absorção de todos os custos da produção de serviço, em determinado período de tempo.

O custeio por absorção foi observado nas três instituições pesquisadas, em razão de ser um método de fácil aplicação e que proporciona melhores resultados nas instituições de saúde.

Outras vantagens do método de custeio por absorção podem ser citadas: trata-se de metodologia que permite ao gestor uma visão gerencial dos custos de cada centro de custo definido, serviço ofertado e, se bem implantado, proporciona informações sobre o custo de cada paciente ou profissional; é o método menos oneroso e a base inicial para futura implementação de outros métodos mais apurados como o ABC, método este que para a realidade do HPM ainda não é possível.

Para a aplicação da metodologia de custeio por absorção os critérios de rateio necessitam de um aprimoramento para maior confiabilidade e segurança. Para este tema deve ser promovida ampla discussão entre os chefes/gerentes dos centros de custo de forma a permitir-se uma aproximação da realidade de cada centro e uma melhor apuração dos valores.

A não escolha do método ABC, conforme é proposto por Martins (2008) para as instituições públicas parte do pressuposto de que os custos diretos do HPM são muito maiores do que os custos indiretos. A metodologia ABC, conforme o autor seria indicada se

ocorresse o contrário e ainda, para a sua aplicabilidade, a instituição já deveria ter a cultura de apropriação dos custos e sistemas informatizados eficientes.

Para a implantação do sistema de custo no HPM será necessária a conscientização dos gerentes e funcionários, com possível existência de barreiras culturais, fato este, porém, que não se pode afirmar, por não constituir-se alvo da pesquisa, mas apenas base teórica.

Para a implantação do sistema, ficou evidente, considerando as três instituições pesquisadas, que não há um sistema pronto. Todas estas instituições começaram com a apuração dos seus custos a partir de programas simples, dentro dos próprios setores de contabilidade com ampliação posterior a partir da criação dos centros de custos. Conforme esta pesquisa, o Hospital Evangélico trabalha com o programa do próprio *Windows*, em planilhas do *Office Excel*, importando dados do sistema de gestão da instituição e dados fornecidos pelos próprios centros. As demais instituições possuem sistemas de custos específicos em sistema mais sofisticados.

Mesmo sem um detalhamento percentual dos centros de custos que compuseram o custo total do CTI, pode-se afirmar através do total dos custos diretos, individualizado de cada centro de custo, que os custos mais expressivos são os custos relacionados à remuneração: salário, férias e 13º salário. (Apêndice A). Tal afirmativa é confirmada na análise do centro de custo CTI onde o principal custo direto é atribuídos as despesas de pessoal.

Como hipótese básica estabelecida para a pesquisa no sentido de que uma gestão adequada dos custos do HPM, em especial do CTI, possibilita uma racionalização na utilização da cota orçamentária, pode ser confirmada a partir dos resultados dos custos diretos e indiretos. Se bem avaliados estes possibilitam a avaliação das despesas relativa a pessoal e logística o que proporciona um melhor planejamento dos recursos orçamentários.

O objetivo geral da pesquisa foi atingido ao verificar-se a pertinência e a viabilidade de implementação de estratégia de gestão das despesas por centros de custos no Hospital da Polícia Militar com foco no Centro de Tratamento Intensivo. Bem como os objetivos específicos a partir da formulação do modelo a ser implantado que foi baseado nas experiências provenientes de outras instituições hospitalares e do embasamento teórico.

Com relação a apuração e comparação dos custos de internação no CTI do HPM, em 2009, a partir da estrutura de coleta apresentada, com os valores faturados, no mesmo período, pode-se verificar a importância da metodologia aplicada, bem como uma visualização dos resultados alcançados pelo centro de custo. É certo que tais valores apurados ainda merecem um melhor detalhamento e lapidação dos dados, bem como a forma de coleta dos dados do faturamento, que não são sistematizados pelo HPM.

Uma deficiência/limitação para o sistema de custeio a ser implantado no HPM está na falta de informações sobre os custos diretos relativos a materiais e serviços prestados aos centros de custos, pois nem todas as informações são registradas e lançadas nos sistemas informatizados para os centros de custos. Não há uma cultura de se fazer tais lançamentos no sistema SIAD e ou em qualquer outro sistema, que poderia fornecer tais informações, principalmente com relação aos materiais de consumo. Tais registros ainda são feitos de forma não digitalizada.

Como fator positivo e facilitador está no fato da instituição estar desenvolvendo um sistema informatizado de gestão hospitalar e a este poderá ser atrelado um módulo de gestão de custos.

A implantação de um sistema de custos hospitalar no HPM proporcionará uma mudança significativa na melhoria dos processos internos de controle de material, e ainda:

- a. o registro de todas as informações de custeio em meio informatizado e dentro do mês de competência;
- b. ampliação dos conhecimentos sobre custos como ferramenta de gestão a partir do envolvimento dos gerentes;
- c. disseminação dos conhecimentos e das melhores práticas de cada centro/setor para a melhoria dos resultados dos custos;
- d. diminuição das resistências quanto a fornecimento dos dados organizacionais;
- e. maior interação entre os centros de custos e setores;

- f. padronização de processos, procedimentos e melhor organização dos gastos;
- g. implantação de outros indicadores de desempenho econômicos e financeiros por centro de custos;
- h. maior efetividade no emprego do recurso público.

A pesquisa permitiu avaliar os pontos críticos para a implantação de um sistema de custos, como exemplo a sistematização da coleta de dados e sua consolidação. Para os dados clínicos esta sistematização já ocorre e assim deveria ser para as demais atividades. É certo que como um estudo de caso, os dados do CTI não poderão ser generalizados para todo o HPM, no entanto, poderão servir de parâmetro para a elaboração de modelos semelhantes para cada centro de custo e ao final para o HPM como todo.

A realização desta pesquisa proporcionou uma análise dos dados internos do HPM e demonstrou a importância da avaliação dos custos para a instituição. Não se pretendeu verificar a execução orçamentária da unidade, mas demonstrar que a avaliação dos custos poderá proporcionar um melhor planejamento e conseqüentemente uma melhor execução orçamentária.

Do exposto pode-se verificar que a de implantação de um sistema de custo para o HPM constitui uma valiosa e importante ferramenta de gestão. Esta pesquisa não se concretiza em um trabalho final e sim um embrião, um despertar do assunto para o HPM e para a instituição PMMG. Outros estudos poderão ser feitos como forma de melhoria e ampliação dos conhecimentos apresentados.

REFERÊNCIAS

ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. **Implantação do sistema de custos hospitalares em hospitais públicos**: estudo de caso da rede FHEMIG e o SIGH-CUSTOS. 2010. Trabalho acadêmico de conclusão de especialização em administração pública Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2010.

ALMEIDA JÚNIOR, João Baptista de. O estudo como forma de pesquisa. In: CARVALHO, Maria Cecília Maringoni de (Org.). **Construindo o saber**. Metodologia científica: fundamentos e técnicas. 17. ed. São Paulo: Papyrus. 2006. p. 97-114.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, DF, v. 1, n. 1, p. 37-63, jan-mar. 1999. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=search_result>. Acesso em: 29 ago. 2010.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 4. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Saraiva 2008.

BRAGA, André Sousa. **Auditoria de custos na Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte – SCMBH**. 2010, 83p. Monografia especialização - Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. Saúde Suplementar, Conselho Nacional de Secretários de Saúde. **Coleção Progestores**. Para entender a gestão do SUS. Brasília, DF, v.11. 2007. Disponível em: <http://www.saude.sp.gov.br/resources/gestor/destaques/colecao_progestores/livro11.pdf>. Acesso em: 7 jun. 2010.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Diário oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm>. Acesso em: 7 jun. 2010.

_____. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em: 7 jun.2010.

_____. Lei 4 320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 7 jun. 2010.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas votadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 7 jun. 2010.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2010. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 set. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 162 de 31 de dezembro de 1998. Fixa o prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Brasília: 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em: 07 ago. 2010.

CAMPOS, Emerson Fidelis e outros. **A cadeia de valores em saúde**. Uma proposta de reorganização da atenção na saúde suplementar. Coleção Desenvolvimento da Saúde, [s.n.] v. 2. Belo Horizonte, 2009.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, Claudinéia Maria. **Gestão de custos no curso de administração pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho**. 2009. 83. Monografia especialização de Administração Pública - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2009.

DUARTE, Cláudia Martins. **Sistema de custo para a Administração Pública**: ferramenta no processo de tomada de decisão – uma proposta para a SEPLAG/MG. 2007. 140f. Dissertação Mestrado em Administração Pública, da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2008.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais**: conceitos, metodologias e aplicação. São Paulo: Atlas, 2008.

FIGUEIREDO, Mateus Silva. **Análise das metodologias de apuração de custos utilizadas no sistema de custos de licenciamento ambiental do Estado de Minas Gerais no período de 2008 a 2009**. Monografia graduação de Administração Pública - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LA FORGIA, Gerard M; COUTTOLENC, Bernard F. **Desempenho Hospitalar no Brasil**. Em busca da excelência. São Paulo: Singular, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MARTINS, Antônio Carlos de Barros; CHAVES, Josiano Gomes; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. Implantação do sistema de custos na rede FHEMIG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p.50-61, jan./jun. 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 8. reimp. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma** estratégia de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2006.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MINAS GERAIS. Polícia Militar. Comando Geral. **Plano estratégico – CG**: Planejamento estratégico da PMMG, para vigência no período de 2009-2011. Belo Horizonte: Comando Geral, 2009.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado do Planejamento e Gestão. Subsecretaria de planejamento e orçamento. Superintendência Central de Planejamento e Programação Orçamentária. **Plano Plurianual de Ação Governamental – 2008- 2011**. Belo Horizonte, 2008.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. Subsecretaria de Planejamento e Orçamento. Superintendência Central de Planejamento e Programação Orçamentária. **Revisão do Plano Plurianual de Ação Governamental 2008-2011 – Exercício 2010**. Belo Horizonte, 2009a.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade aplicada ao setor público. **Coleção Gestão Pública** [s.n] Brasília, DF, 2009.

PÁDUA, Elisabete Matallo Machesini de. O trabalho monográfico como iniciação à pesquisa científica. In: CARVALHO, Maria Cecília Maringoni de. (Org.). **Construindo o saber**. Metodologia científica: fundamentos e técnicas. 17. ed. São Paulo: Papyrus, 2006. p.147-170.

RAUPP, Fabiano Maury; CRISPIM, Cláudia Hernandez; ALMEIDA, Éder da Silveira de. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da maternidade Carmela Dutra - **Revista de Informação Contábil**, vol. 2, n 1, out-dez/2007. p. 120-133.

RODRIGUES, Maurício Caldas. **A contabilidade de custos como instrumento gerencial para a racionalização de custeio corrente no Estado de Minas Gerais**. 2008, 93p. Monografia Especialização de Contabilidade e Finanças Pública - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2008.

SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE BELO HORIZONTE. Grupo Santa Casa. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <<http://www.santacasabh.org.br/grupo/objetosocial.asp>>. Acesso em: 11 set. 2010.

APÊNDICES

A – Planilha com os cálculos dos valores de rateio dos Centros de Custos do Hospital da Polícia Militar.

B – Planilha com a composição do custo total do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar.

C – Tabela de relação de materiais consumidos pelo Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar.

Apêndice A – Cálculo dos valores de rateio dos Centros de Custo do Hospital Militar – Belo Horizonte – 2009 (continua)

GRUPO	CENTRO DE CUSTO HPM	Nº FUNCIONÁRIOS	ÁREA CONSTRUIDA M²	MATERIAL CONSUMO	TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO			DEPRECIÇÃO EQ. INFORMÁTICA	DEPRECIÇÃO PRÉDIO ADM
				MENSAL	COMPUT	IMPRES	VALOR		
ADMINISTRAÇÃO	Internação	6	7,00	397,10	4	3	6.900,00	115,00	
	Diretoria Administrativa	3	54,17	214,83	3	3	5.400,00	90,00	722,27
	Diretoria Clínica	4	23,20	-	3	1	4.800,00	80,00	309,33
	Estatística	3	15,00	117,18	4	2	6.600,00	110,00	200,00
	Faturamento	13	67,95	546,83	17	5	27.000,00	450,00	906,00
	Gerência Cirurgia Geral	1	12,00	-	1	0	1.500,00	25,00	-
	Gerência Clínica Médica	1	12,00	-	1	1	1.800,00	30,00	-
	Gerência de Cardiologia	1	12,00	-	1	1	1.800,00	30,00	-
	Gerência de Enfermagem	1	26,00	-	2	2	3.600,00	60,00	-
	Gerência de Imagem	1	12,00	-	0	0	-	-	-
	Gerência de Lavanderia	1	12,00	-	1	1	1.800,00	30,00	160,00
	Gerência Serviço de Fisioterapia	1	6,00	-	1	1	1.800,00	30,00	-
	Seção de Arquivo Médico e Estatística (SAME)	17	96,00	742,13	28	7	44.100,00	735,00	-
	Seção de Orçamento e Finanças (SOFI)	4	38,57	78,12	4	3	6.900,00	115,00	514,27
	Seção de Recursos Humanos (SRF)	8	44,52	214,83	10	4	16.200,00	270,00	593,60
Tecnologia da Informação	4	25,10	208,32	6	4	10.200,00	170,00	334,67	
APOIO	Almoxarifado/Patrimônio	4	99,16	325,49	5	3	8.400,00	140,00	-
	Central de Material Esterilizado (CME)	25	151,84	91,14	3	4	5.700,00	95,00	-
	Gerador	0	12,00	-	0	0	-	-	-
	Licitação e Compras	7	29,67	208,32	7	3	11.400,00	190,00	395,60
	Manutenção	10	109,25	566,36	7	3	11.400,00	190,00	1.456,67
	Rouparia	2	38,00	149,73	1	1	1.800,00	30,00	-
	Segurança Patrimonial/Portarias	16	22,14	71,61	1	1	1.800,00	30,00	295,20
	Serviço Controle de Infecção Hospitalar (SCIH)	3	26,91	45,57	2	2	3.600,00	60,00	-
	Serviço de Nutrição e Dietética (SND)	1	574,63	130,20	1	1	1.800,00	30,00	7.661,73
	Transporte	14	38,75	143,22	2	1	3.300,00	55,00	516,67
OPERACION	Agência Transfusional	2	15,75	-	1	1	1.800,00	30,00	-
	Bloco Cirúrgico	35	203,36	292,94	5	3	8.400,00	140,00	-
	Raios-X	19	919,00	240,87	3	3	5.400,00	90,00	-
	Residência Médica	1		-	1	1	1.800,00	30,00	-

Apêndice A – Cálculo dos valores de rateio dos Centros de Custo do Hospital Militar – Belo Horizonte – 2009 (continuação F)

GRUPO	CENTRO DE CUSTO HPM	ÁGUA											
		JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
ADMINISTRAÇÃO	Internação	104,56	113,14	136,43	186,14	228,92	123,49	120,30	117,68	160,70	150,19	119,92	137,11
	Diretoria Administrativa	52,28	56,57	68,21	93,07	114,46	61,74	60,15	58,84	80,35	75,09	59,96	68,55
	Diretoria Clínica	69,71	75,42	90,95	124,10	152,62	82,32	80,20	78,46	107,13	100,13	79,95	91,41
	Estatística	52,28	56,57	68,21	93,07	114,46	61,74	60,15	58,84	80,35	75,09	59,96	68,55
	Faturamento	226,55	245,13	295,60	403,31	496,00	267,55	260,64	254,98	348,18	325,41	259,83	297,07
	Gerência Cirurgia Geral	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85
	Gerência Clínica Médica	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85
	Gerência de Cardiologia	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85
	Gerência de Enfermagem	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85
	Gerência de Imagem	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85
	Gerência de Lavanderia	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85
	Gerência Serviço de Fisioterapia	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85
	Seção de Arquivo Médico e Estatística (SAME)	296,26	320,55	386,55	527,41	648,62	349,88	340,84	333,43	455,32	425,53	339,78	388,47
	Seção de Orçamento e Finanças (SOFI)	69,71	75,42	90,95	124,10	152,62	82,32	80,20	78,46	107,13	100,13	79,95	91,41
Seção de Recursos Humanos (SRF)	139,41	150,85	181,91	248,19	305,23	164,65	160,40	156,91	214,27	200,25	159,90	182,81	
Tecnologia da Informação	69,71	75,42	90,95	124,10	152,62	82,32	80,20	78,46	107,13	100,13	79,95	91,41	
APOIO	Almoxarifado/Patrimônio	69,71	75,42	90,95	124,10	152,62	82,32	80,20	78,46	107,13	100,13	79,95	91,41
	Central de Material Esterilizado (CME)	435,67	471,40	568,46	775,60	953,85	514,53	501,24	490,34	669,58	625,78	499,68	571,28
	Gerador	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Licitação e Compras	121,99	131,99	159,17	217,17	267,08	144,07	140,35	137,30	187,48	175,22	139,91	159,96
	Manutenção	174,27	188,56	227,38	310,24	381,54	205,81	200,50	196,14	267,83	250,31	199,87	228,51
	Rouparia	34,85	37,71	45,48	62,05	76,31	41,16	40,10	39,23	53,57	50,06	39,97	45,70
	Segurança Patrimonial/Portarias	278,83	301,69	363,81	496,38	610,47	329,30	320,79	313,82	428,53	400,50	319,79	365,62
	Serviço Controle de Infecção Hospitalar (SCIH)	52,28	56,57	68,21	93,07	114,46	61,74	60,15	58,84	80,35	75,09	59,96	68,55
	Serviço de Nutrição e Dietética (SND)	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85
	Transporte	243,98	263,98	318,34	434,34	534,16	288,13	280,69	274,59	374,97	350,44	279,82	319,92
OPERACION	Agência Transfusional	34,85	37,71	45,48	62,05	76,31	41,16	40,10	39,23	53,57	50,06	39,97	45,70
	Bloco Cirúrgico	609,94	659,96	795,84	1.085,84	1.335,39	720,34	701,73	686,48	937,41	876,10	699,55	799,80
	Raios-X	331,11	358,26	432,03	589,46	724,93	391,04	380,94	372,66	508,88	475,59	379,76	434,18
	Residência Médica	17,43	18,86	22,74	31,02	38,15	20,58	20,05	19,61	26,78	25,03	19,99	22,85

Apêndice A – Cálculo dos valores de rateio dos Centros de Custo do Hospital Militar – Belo Horizonte – 2009 (continuação H)

GRUPO	CENTRO DE CUSTO HPM	TOTAL DOS CUSTOS POR CENTRO												TOTAL	
		JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ		
ADMINISTRAÇÃO	Internação	17.579,95	17.558,62	17.574,97	17.625,59	17.694,89	17.520,39	17.585,18	17.577,26	19.290,87	19.267,09	19.212,99	19.220,36	217.708,14	
	Diretoria Administrativa	30.958,06	31.003,55	30.986,33	31.016,53	31.025,63	30.909,82	30.966,37	30.956,51	33.954,03	33.923,36	33.903,37	33.929,28	383.532,84	
	Diretoria Clínica	26.343,98	26.367,72	26.382,50	26.409,65	26.442,26	26.351,27	26.366,26	26.351,81	28.943,34	28.946,67	28.926,31	28.935,63	326.767,41	
	Estatística	12.297,28	12.308,39	12.318,42	12.345,45	12.361,40	12.308,69	12.304,77	12.303,93	13.490,37	13.495,63	13.478,71	13.486,92	152.499,96	
	Faturamento	58.514,51	58.564,02	58.607,13	58.724,72	58.792,75	46.576,51	47.485,75	47.482,21	52.031,48	52.056,32	51.982,67	52.018,16	642.836,25	
	Gerência Cirurgia Geral	7.870,07	7.876,96	7.879,54	7.889,57	7.892,35	7.874,78	7.872,39	7.872,33	8.648,78	8.655,44	8.648,97	8.651,53	97.632,71	
	Gerência Clínica Médica	9.509,05	9.515,94	9.518,52	9.528,55	9.531,32	9.513,76	9.511,37	9.511,31	10.451,16	10.457,82	10.451,35	10.453,91	117.954,04	
	Gerência de Cardiologia	8.494,08	8.500,97	8.503,55	8.513,58	8.516,36	8.498,79	8.496,40	8.496,34	9.334,70	9.341,35	9.334,88	9.337,44	105.368,44	
	Gerência de Enfermagem	8.753,08	8.756,84	8.763,62	8.752,88	8.769,32	8.672,17	8.777,00	8.773,40	9.613,78	9.625,57	9.603,86	9.608,66	108.470,18	
	Gerência de Imagem	7.845,07	7.851,96	7.854,54	7.864,57	7.867,35	7.849,78	7.847,39	7.847,33	8.623,78	8.630,44	8.623,97	8.626,53	97.332,71	
	Gerência de Lavanderia	5.765,36	5.772,25	5.774,83	5.784,86	5.787,63	5.770,07	6.730,02	6.729,96	7.375,67	7.382,33	7.375,86	7.378,42	77.627,27	
	Gerência Serviço de Fisioterapia	7.300,64	7.304,98	7.308,03	7.317,19	7.345,16	7.304,57	7.326,13	7.342,14	8.043,89	8.032,17	8.029,67	8.050,09	90.704,68	
	Seção de Arquivo Médico e Estatística (SAME)	59.332,72	62.495,54	53.835,17	53.946,82	54.081,15	53.640,63	53.758,56	53.768,74	58.971,36	58.981,97	58.965,59	58.884,81	680.663,06	
	Seção de Orçamento e Finanças (SOFI)	20.405,16	20.436,99	20.436,04	20.471,32	20.505,57	20.413,45	20.427,20	20.424,09	22.374,87	22.390,27	22.352,14	22.358,08	252.995,18	
	Seção de Recursos Humanos (SRF)	35.646,38	36.748,03	36.763,46	36.818,35	36.871,13	36.685,45	36.719,42	36.715,26	40.267,28	40.275,01	40.227,32	40.246,39	453.983,48	
	Tecnologia da Informação	19.825,04	19.842,18	19.769,28	19.806,07	19.825,48	19.755,20	19.749,19	19.748,23	21.644,38	21.654,96	21.631,80	21.642,62	244.894,43	
	Almoxarifado/Patrimônio	18.903,24	18.994,43	18.970,43	18.993,48	19.002,56	23.112,93	23.147,17	23.166,65	25.334,94	25.359,34	25.346,75	25.356,16	265.688,08	
	APOIO	Central de Material Esterilizado (CME)	103.614,73	103.719,57	103.800,17	104.029,39	104.152,53	103.713,30	103.676,49	103.670,33	113.978,30	114.040,91	113.896,76	113.964,47	1.286.256,96
		Gerador	121,34	126,80	125,50	127,25	122,89	122,90	121,04	121,41	120,07	128,48	127,05	126,74	1.491,48
		Licitação e Compras	26.155,20	26.184,33	26.212,09	26.267,70	26.352,53	25.497,11	25.565,40	25.543,91	28.003,96	27.986,54	27.950,07	27.981,89	319.700,71
Manutenção		39.159,00	39.239,26	39.257,15	39.341,09	39.398,30	39.165,78	39.200,41	39.201,61	42.794,32	42.848,06	42.784,54	42.814,49	485.204,02	
Rouparia		7.782,93	7.803,08	7.806,73	7.828,82	7.829,29	7.794,17	7.787,22	7.787,53	8.516,02	8.539,15	8.524,55	8.529,30	96.528,79	
Segurança Patrimonial/Portarias		102.583,76	102.630,13	102.676,28	97.035,27	97.158,86	96.838,64	96.865,77	96.842,93	101.718,63	101.686,72	101.605,56	54.682,53	1.152.325,08	
Serviço Controle de Infecção Hospitalar (SCIH)		13.011,80	13.026,11	13.031,27	13.055,77	13.075,07	12.998,99	13.016,61	13.023,76	14.292,26	14.294,10	14.273,61	14.276,89	161.376,25	
Serviço de Nutrição e Dietética (SND)		18.002,26	18.265,28	18.206,87	18.298,66	18.097,23	18.390,92	18.301,38	18.318,87	19.411,88	19.812,81	19.739,49	19.727,60	224.573,26	
Transporte		51.995,66	52.034,96	52.066,19	52.184,84	52.293,12	52.002,69	44.309,90	44.303,00	48.688,48	48.696,00	48.609,17	48.613,43	595.797,44	
OPERACION		Agência Transfusional	4.790,34	4.800,36	4.806,42	4.825,28	4.833,82	4.798,69	4.795,19	4.794,81	5.264,00	5.271,53	5.259,57	5.264,90	59.504,92
	Bloco Cirúrgico	103.736,83	103.895,28	103.985,83	104.276,10	104.476,22	103.794,56	103.811,19	103.795,98	114.080,34	114.131,14	113.922,81	114.008,05	1.287.914,32	
	Raios-X	105.559,88	106.002,64	105.967,48	106.231,46	106.085,93	105.670,90	105.600,20	105.591,99	115.190,29	115.778,07	115.582,04	115.562,91	1.308.823,79	
	Residência Médica	2.176,82	2.179,36	2.184,35	2.193,75	2.201,99	2.179,97	2.179,44	2.179,00	2.186,17	2.184,42	2.179,38	2.182,24	26.206,87	

Apêndice A – Cálculo dos valores de rateio dos Centros de Custo do Hospital Militar – Belo Horizonte – 2009 (conclusão)

GRUPO	CENTRO DE CUSTO HPM	RATEIO											
		JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
ADMINISTRAÇÃO	Internação	43,41	48,91	39,67	42,27	43,16	41,13	38,48	38,38	44,55	52,07	43,57	57,03
	Diretoria Administrativa	524,71	525,48	525,19	525,70	525,86	523,90	524,85	524,69	575,49	574,97	574,63	575,07
	Diretoria Clínica	446,51	446,91	447,16	447,62	448,17	446,63	446,89	446,64	490,57	490,62	490,28	490,43
	Estatística	208,43	208,62	208,79	209,24	209,52	208,62	208,56	208,54	228,65	228,74	228,45	228,59
	Faturamento	80,27	80,33	80,39	80,56	80,65	63,89	65,14	65,13	71,37	71,41	71,31	71,36
	Gerência Cirurgia Geral	201,80	192,12	140,71	161,01	133,77	157,50	143,13	174,94	210,95	211,11	144,15	227,67
	Gerência Clínica Médica	27,01	22,60	20,12	21,27	13,71	16,40	14,70	12,19	19,11	17,61	17,77	21,82
	Gerência de Cardiologia	8,21	7,89	5,81	7,54	6,67	6,03	7,08	6,62	7,64	6,44	6,81	8,43
	Gerência de Enfermagem	21,61	24,39	19,78	20,99	21,39	20,36	19,21	19,16	22,20	26,02	21,78	28,51
	Gerência de Imagem	2,29	2,29	2,27	2,18	2,09	2,35	5,51	5,80	2,28	2,55	2,39	2,20
	Gerência de Lavanderia	0,25	0,21	0,24	0,21	0,22	0,22	0,26	0,27	0,28	0,35	0,28	0,32
	Gerência Serviço de Fisioterapia	2,03	1,79	1,30	1,49	1,34	1,49	1,49	1,66	1,57	1,79	1,83	2,22
	Seção de Arquivo Médico e Estatística (SAME)	4,25	4,31	3,04	3,29	2,93	3,06	3,03	2,90	3,23	3,34	3,40	4,04
	Seção de Orçamento e Finanças (SOFI)	66,90	681,23	291,94	129,57	186,41	463,94	486,36	249,07	639,28	344,47	532,19	302,14
Seção de Recursos Humanos (SRF)	31,11	32,07	32,08	32,13	32,17	32,01	32,04	32,04	35,14	35,14	35,10	35,12	
Tecnologia da Informação	51,90	51,94	51,75	51,85	51,90	51,72	51,70	51,70	56,66	56,69	56,63	56,66	
APOIO	Almoxarifado/Patrimônio	90,02	53,51	43,51	48,70	40,69	53,13	56,59	60,49	70,77	69,67	74,99	80,24
	Central de Material Esterilizado (CME)	0,93	0,99	0,90	0,95	0,99	0,98	1,01	0,94	1,04	1,22	1,00	1,24
	Gerador	1,20	1,26	1,24	1,26	1,22	1,22	1,20	1,20	1,19	1,27	1,26	1,25
	Licitação e Compras	-	26.184,33	3.276,51	3.283,46	8.784,18	25.497,11	4.260,90	8.514,64	7.000,99	9.328,85	2.795,01	4.663,65
	Manutenção	425,64	266,93	203,40	218,56	203,08	264,63	180,65	264,88	254,73	295,50	267,40	375,57
	Rouparia	0,34	0,29	0,32	0,28	0,30	0,30	0,30	0,31	0,32	0,40	0,33	0,37
	Segurança Patrimonial/Portarias	89,51	89,56	89,60	84,67	84,78	84,50	84,53	84,51	88,76	88,73	88,66	47,72
	Serviço Controle de Infecção Hospitalar (SCIH)	32,13	36,28	29,42	31,31	31,89	30,51	28,48	28,44	33,01	38,63	32,37	42,36
	Serviço de Nutrição e Dietética (SND)	2,57	2,61	2,60	2,62	2,59	2,63	2,88	2,77	3,15	2,71	2,80	2,95
	Transporte	51.995,66	52.034,96	52.066,19	52.184,84	52.293,12	52.002,69	44.309,90	44.303,00	48.688,48	48.696,00	48.609,17	48.613,43
OPERACIONAL	Agência Transfusional	39,27	57,15	16,75	28,05	32,44	30,76	35,26	28,20	35,09	58,57	59,10	61,22
	Bloco Cirúrgico	333,56	389,12	290,46	349,92	325,47	328,46	274,63	289,93	331,63	507,25	366,31	420,69
	Raios-X	30,87	30,89	30,58	29,42	28,20	31,66	74,21	78,10	30,47	34,18	32,06	29,41
	Residência Médica	6,05	6,05	6,07	6,09	6,12	6,06	6,05	6,05	6,07	6,07	6,05	6,06

Apêndice B – Composição do custo total do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009 (continua A)

CUSTOS DIRETOS	jan/09		fev/09		mar/09		abr/09		mai/09		jun/09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Pessoal												
13º salário	17.281,15	7,44%	17.281,15	7,44%	17.281,15	7,44%	17.281,15	7,44%	17.281,15	7,44%	17.281,15	7,44%
Abono de férias	5.760,38	2,48%	5.760,38	2,48%	5.760,38	2,48%	5.760,38	2,48%	5.760,38	2,48%	5.760,38	2,48%
Férias		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	-	0,00%
Férias-prêmio		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	-	0,00%
INSS - patronal		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	-	0,00%
Medico residente	1.916,45	0,82%	1.916,45	0,82%	1.916,45	0,82%	1.916,45	0,82%	1.916,45	0,82%	1.916,45	0,82%
Vencimento básico – farmácia	8.942,30	3,85%	8.942,30	3,85%	8.942,30	3,85%	8.942,30	3,85%	8.942,30	3,85%	8.942,30	3,85%
Outras despesas de pessoal		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	-	0,00%
Outras indenizações e restituições		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	-	0,00%
Premio de produtividade		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	-	0,00%
Vencimento básico - contrato administrativo		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	-	0,00%
Vencimento básico - efetivo	198.431,54	85,41%	198.431,54	85,41%	198.431,54	85,41%	198.431,54	85,41%	198.431,54	85,41%	198.431,54	85,41%
TOTAL	232.331,83	77,06%	232.331,83	77%	232.331,83	77%	232.331,83	77%	232.331,83	77%	232.331,83	77%
Material de Consumo												
Artigos para confecção em geral		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Artigos para limpeza e higiene		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Combustíveis e lubrificantes para veículo		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Ferramentas, ferragens e utensílios		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Mat.de laboratório e produtos químicos		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Mat. Manut. Reparos imóveis adm. pública		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Materiais acondicionamento e embalagem	-	0,00%	342,59	0,73%	456,79	0,97%	532,92	1,13%	1.141,98	2,40%	989,71	2,08%
Material de informática		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material de laboratório e prod. químico		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material de segurança, apetrechos oper.		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material diverso		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material elétrico e eletrônico		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material médico e hospitalar		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material para escritório	696,56	1,50%	696,56	1,49%	696,56	1,48%	696,56	1,48%	696,56	1,46%	696,56	1,47%
Material radiológico		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Medicamentos	45.796,52	98,50%	45.796,52	97,78%	45.796,52	97,54%	45.796,52	97,39%	45.796,52	96,14%	45.796,52	96,45%
Outros materiais		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
TOTAL	46.493,08	15,42%	46.835,67	16%	46.949,87	16%	47.026,00	16%	47.635,06	16%	47.482,79	16%
Despesas Gerais												
Despesas miúdas de pronto pagamento		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Diária		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Serviço de telefonia	98,86	100%	93,72	100%	90,74	100%	55,14	100%	132,54	100%	91,69	100%
TOTAL	98,86	0,03%	93,72	0%	90,74	0%	55,14	0%	132,54	0%	91,69	0%

Apêndice B – Composição do custo total do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009 (continuação A)

Depreciação												
Depreciação de mobiliário		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação equip hospitalar e laboratorial		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação equip. de som,vídeo,fotográfico		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação equipamentos informática	415,18	2,16%	415,54	2,16%	414,02	2,15%	414,79	2,15%	415,19	2,16%	413,72	2,15%
Depreciação ferramentas, equip. e instrum		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação instrum. de labor.médicos/odont.		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação maq.apar. utens. equip.uso admin.		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação maq.apar. utens.equip.uso indust.		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação bens móveis		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação equipamentos	18.836,37	97,84%	18.836,37	97,84%	18.836,37	97,85%	18.836,37	97,85%	18.836,37	97,84%	18.836,37	97,85%
TOTAL	19.251,55	6,39%	19.251,91	6%	19.250,39	6%	19.251,16	6%	19.251,56	6%	19.250,09	6%
Serviços de Terceiros												
Cursos, exp, congressos, conferências		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Fornecimento de alimentação - pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Loc. De serv. de conservação limpeza	3.313,60	100%	3.313,60	100%	3.313,60	100%	3.313,60	100%	3.313,60	100%	3.313,60	100%
Locação de máquinas e equipamentos		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Locação de serviços de apoio admin.		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Locação de serviços gráficos		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Locação serv. Téc especializados - pf		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Locação serv.téc. Especializados - pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Rep equip, instalações mat permanente pf		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Rep equip, instalações mat permanente pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Reparos de bens imóveis - pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Serviços de saúde prestados por pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Serviço de informática		0%		0%		0%		0%		0%		0%
TOTAL	3313,60	1,10%	3313,60	1%	3313,60	1%	3313,60	1%	3313,60	1%	3313,60	1%
TOTAL CUSTOS DIRETOS	301.488,92	87,73%	301.826,73	80%	301.936,42	86%	301.977,73	86%	302.664,59	84%	302.470,00	80%
CUSTOS INDIRETOS	jan/09		fev/09		mar/09		abr/09		mai/09		jun/09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Energia elétrica	2.424,21	67%	2.789,90	68%	2.784,89	64%	2.821,14	57%	2.514,10	49%	2.451,19	64%
Água	1.188,20	33%	1.285,63	32%	1.550,35	36%	2.115,29	43%	2.601,43	51%	1.403,26	36%
TOTAL CUSTOS INDIRETOS	3612,41	1,05%	4075,53	1%	4335,24	1%	4936,43	1%	5115,53	1%	3854,45	1%
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS	305.101,33	88,78%	305.902,27	81%	306.271,66	87%	306.914,15	87%	307.780,12	85%	306.324,45	82%

Apêndice B – Composição do custo total do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009 (conclusão A)

INDIRETOS POR RATEIOS RECEBIDOS	jan/09		fev/09		mar/09		abr/09		mai/09		jun/09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Internação	1.041,77	2,70%	1.418,38	2,02%	-	0,00%	845,35	1,87%	992,64	1,82%	1.110,45	1,60%
Diretoria administrativa	524,71	1,36%	525,48	0,75%	525,19	1,13%	525,70	1,16%	525,86	0,96%	523,90	0,75%
Diretoria clínica	446,51	1,16%	446,91	0,64%	447,16	0,96%	447,62	0,99%	448,17	0,82%	446,63	0,64%
Estatística	208,43	0,54%	208,62	0,30%	208,79	0,45%	209,24	0,46%	209,52	0,38%	208,62	0,30%
Faturamento	5.137,08	13,32%	5.141,42	7,33%	5.145,21	11,05%	5.155,53	11,37%	5.161,50	9,44%	4.089,02	5,89%
Gerência cirurgia geral	1.816,17	4,71%	1.921,21	2,74%	2.392,00	5,14%	1.610,12	3,55%	2.274,07	4,16%	2.362,43	3,40%
Gerência clínica médica	378,20	0,98%	406,86	0,58%	140,87	0,30%	212,69	0,47%	137,14	0,25%	196,84	0,28%
Gerência de cardiologia	-	0,00%	7,89	0,01%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
Gerência de enfermagem	518,70	1,34%	707,38	1,01%	474,78	1,02%	419,80	0,93%	491,94	0,90%	549,64	0,79%
Gerência de imagem	768,67	1,99%	766,44	1,09%	748,05	1,61%	740,50	1,63%	742,40	1,36%	811,32	1,17%
Gerencia de lavanderia	61,85	0,16%	63,38	0,09%	58,31	0,13%	42,85	0,09%	52,22	0,10%	62,17	0,09%
Gerência serviço de fisioterapia	40,65	0,11%	25,07	0,04%	15,55	0,03%	16,34	0,04%	29,41	0,05%	44,64	0,06%
Seção de arquivo médico e estatística - SAME	102,00	0,26%	125,04	0,18%	73,05	0,16%	65,80	0,15%	67,41	0,12%	82,65	0,12%
Seção de orçamento e finanças	133,80	0,35%	1.362,47	1,94%	583,89	1,25%	259,13	0,57%	372,83	0,68%	927,88	1,34%
Seção de recursos humanos - SRH	1.990,72	5,16%	2.052,25	2,93%	2.053,11	4,41%	2.056,17	4,54%	2.059,12	3,77%	2.048,75	2,95%
Tecnologia da informação	415,18	1,08%	415,54	0,59%	414,02	0,89%	414,79	0,92%	415,19	0,76%	413,72	0,60%
Almoxarifado/patrimônio	-	0,00%	481,55	0,69%	522,12	1,12%	681,82	1,50%	1.220,72	2,23%	1.381,46	1,99%
Central de material esterilizado	4.097,95	10,62%	4.353,48	6,21%	3.979,93	8,54%	4.180,18	9,22%	4.359,50	7,98%	4.305,24	6,20%
Gerador	10,81	0,03%	11,30	0,02%	9,94	0,02%	10,08	0,02%	9,73	0,02%	9,73	0,01%
Licitação e compras	-	0,00%	26.184,33	37,35%	3.276,51	7,03%	3.283,46	7,24%	8.784,18	16,07%	25.497,11	36,70%
Manutenção	-	0,00%	2.135,47	3,05%	1.830,64	3,93%	2.404,18	5,30%	3.452,43	6,32%	1.852,44	2,67%
Rouparia	83,50	0,22%	85,68	0,12%	78,82	0,17%	57,99	0,13%	70,64	0,13%	83,98	0,12%
Segurança patrimonial/portarias	5.728,94	14,85%	5.731,53	8,18%	5.734,10	12,31%	5.419,07	11,96%	5.425,97	9,93%	5.408,09	7,79%
Serviço controle de infecção hospitalar - SCIH	771,07	2,00%	1.052,25	1,50%	705,98	1,52%	626,18	1,38%	733,48	1,34%	823,88	1,19%
Serviço de nutrição e dietética - SND	6,18	0,02%	7,57	0,01%	6,25	0,01%	5,23	0,01%	5,95	0,01%	7,10	0,01%
Transporte	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
Agência transfusional	942,36	2,44%	228,59	0,33%	2.126,88	4,57%	2.132,10	4,70%	1.070,58	1,96%	369,13	0,53%
Bloco cirúrgico	3.002,03	7,78%	3.891,21	5,55%	4.937,87	10,60%	3.499,20	7,72%	5.533,01	10,12%	4.926,96	7,09%
Raios-X	10.342,95	26,82%	10.346,99	14,76%	10.092,14	21,67%	10.002,41	22,07%	10.010,77	18,32%	10.921,65	15,72%
TOTAL RATEIO RECEBIDOS	38.570,24	11,22%	70.104,27	19%	46.581,16	13%	45.323,53	13%	54.656,38	15%	69.465,43	18%
TOTAL DOS CUSTOS INDIRETOS	42.182,65	12,27%	74.179,81	20%	50.916,40	14%	50.259,96	14%	59.771,91	16%	73.319,88	20%
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS + RATEIOS	343.671,57		376.006,54		352.852,82		352.237,68		362.436,49		375.789,88	
CUSTO TOTAL	343.671,57		376.006,54		352.852,82		352.237,68		362.436,49		375.789,88	
PACIENTE/ DIA	182		157		238		240		231		175	
CUSTO UNITÁRIO	1.888,31		2.394,95		1.482,57		1.467,66		1.568,99		2.147,37	

Apêndice B – Composição do custo total do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009 (continua B)

CUSTOS DIRETOS	jul/10		ago/10		set/09		out/09		nov/09		dez/09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Pessoal												
13º salário	17.281,15	7,44%	17.281,15	7,44%	19.049,42	7,44%	19.049,42	7,44%	19.049,42	7,44%	19.049,42	7,44%
Abono de férias	5.760,38	2,48%	5.760,38	2,48%	6.349,81	2,48%	6.349,81	2,48%	6.349,81	2,48%	6.349,81	2,48%
Férias		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Férias-prêmio		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
INSS - patronal		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Medico residente	1.916,45	0,82%	1.916,45	0,82%	1.916,45	0,75%	1.916,45	0,75%	1.916,45	0,75%	1.916,45	0,75%
Vencimento básico – farmácia	8.942,30	3,85%	8.942,30	3,85%	9.836,53	3,84%	9.836,53	3,84%	9.836,53	3,84%	9.836,53	3,84%
Outras despesas de pessoal		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Outras indenizações e restituições		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Premio de produtividade		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Vencimento básico - contrato administrativo		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Vencimento básico - efetivo	198.431,54	85,41%	198.431,54	85,41%	218.756,55	85,48%	218.756,55	85,48%	218.756,55	85,48%	218.756,55	85,48%
TOTAL	232.331,83	77%	232.331,83	77%	255.908,76	79%	255.908,76	78%	255.908,76	79%	255.908,76	79%
Material de Consumo												
Artigos para confecção em geral		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Artigos para limpeza e higiene		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Combustíveis e lubrificantes para veículo		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Ferramentas, ferragens e utensílios		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Mat.de laboratório e produtos químicos		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Mat. Manut. Reparos imóveis adm. pública		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Materiais acondicionamento e embalagem	875,51	1,85%	723,25	1,53%	609,05	1,29%	951,65	2,01%	837,45	1,77%	761,32	1,61%
Material de informática		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material de laboratório e prod. químico		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material de segurança, apetrechos oper.		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material diverso		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material elétrico e eletrônico		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material médico e hospitalar		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Material para escritório	696,56	1,47%	696,56	1,48%	696,56	1,48%	696,56	1,47%	696,56	1,47%	696,56	1,47%
Material radiológico		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
Medicamentos	45.796,52	96,68%	45.796,52	96,99%	45.796,52	97,23%	45.796,52	96,53%	45.796,52	96,76%	45.796,52	96,91%
Outros materiais		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
TOTAL	47.368,59	16%	47.216,33	16%	47.102,13	14%	47.444,73	15%	47.330,53	15%	47.254,40	15%
Despesas Gerais												
Despesas miúdas de pronto pagamento		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Diária		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Serviço de telefonia	132,54	100%	126,09	100%	101,32	100%	68,79	100%	67,68	100%	41,18	100%
TOTAL	132,54	0%	126,09	0%	101,32	0%	68,79	0%	67,68	0%	41,18	0%

Apêndice B – Composição do custo total do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009 (continuação B)

Depreciação												
Depreciação de mobiliário		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação equip hospitalar e laboratorial		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação equip. de som,vídeo,fotográfico		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação equipamentos informática	413,60	2,15%	413,58	2,15%	453,29	2,35%	453,51	2,35%	453,02	2,35%	453,25	2,35%
Depreciação ferramentas, equip. e instrum		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação instrum. de labor.médicos/odont.		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação maq.apar. utens. equip.uso admin.		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação maq.apar. utens.equip.uso indust.		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação bens móveis		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Depreciação equipamentos	18.836,37	97,85%	18.836,37	97,85%	18.836,37	97,65%	18.836,37	97,65%	18.836,37	97,65%	18.836,37	97,65%
TOTAL	19.249,97	6%	19.249,95	6%	19.289,66	6%	19.289,88	6%	19.289,39	6%	19.289,62	6%
Serviços de Terceiros												
Cursos, exp. congressos, conferências		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Fornecimento de alimentação - pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Loc. De serv. de conservação limpeza	3.313,60	100%	3.313,60	100%	3.313,60	100%	3.313,60	100%	3.313,60	100%	3.313,60	100%
Locação de máquinas e equipamentos		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Locação de serviços de apoio admin.		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Locação de serviços gráficos		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Locação serv. Téc especializados - pf		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Locação serv.téc. Especializados - pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Rep equip, instalações mat permanente pf		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Rep equip, instalações mat permanente pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Reparos de bens imóveis - pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Serviços de saúde prestados por pj		0%		0%		0%		0%		0%		0%
Serviço de informática		0%		0%		0%		0%		0%		0%
TOTAL	3313,60	1%	3313,60	1%	3313,60	1%	3313,60	1%	3313,60	1%	3313,60	1%
TOTAL CUSTOS DIRETOS	302.396,53	83%	302.237,79	79%	325.715,47	85%	326.025,75	83%	325.909,96	85%	325.807,56	86%
CUSTOS INDIRETOS	jul/10		ago/10		set/09		out/09		nov/09		dez/09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Energia elétrica	2.403,02	64%	2.429,41	64%	2.334,57	56%	2.927,38	63%	2.826,86	67%	2.805,14	64%
Água	1.367,02	36%	1.337,31	36%	1.826,14	44%	1.706,69	37%	1.362,77	33%	1.558,05	36%
TOTAL CUSTOS INDIRETOS	3770,04	1%	3766,72	1%	4160,71	1%	4634,07	1%	4189,63	1%	4363,19	1%
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS	306.166,57	84%	306.004,52	80%	329.876,18	86%	330.659,82	85%	330.099,59	86%	330.170,75	87%

Apêndice B – Composição do custo total do Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar – Belo Horizonte – 2009 (conclusão B)

INDIRETOS POR RATEIOS RECEBIDOS	jul/10		ago/10		set/09		out/09		nov/09		dez/09	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Internação	1.808,54	3,09%	882,70	1,18%	1.202,89	2,26%	1.666,34	2,76%	1.350,57	2,61%	1.825,08	3,72%
Diretoria administrativa	524,85	0,90%	524,69	0,70%	575,49	1,08%	574,97	0,95%	574,63	1,11%	575,07	1,17%
Diretoria clínica	446,89	0,76%	446,64	0,60%	490,57	0,92%	490,62	0,81%	490,28	0,95%	490,43	1,00%
Estatística	208,56	0,36%	208,54	0,28%	228,65	0,43%	228,74	0,38%	228,45	0,44%	228,59	0,47%
Faturamento	4.168,85	7,12%	4.168,53	5,58%	4.567,92	8,60%	4.570,10	7,56%	4.563,64	8,81%	4.566,75	9,31%
Gerência cirurgia geral	2.433,28	4,15%	1.049,64	1,40%	2.320,41	4,37%	2.322,19	3,84%	1.585,65	3,06%	2.959,73	6,04%
Gerência clínica médica	441,02	0,75%	207,30	0,28%	305,70	0,58%	369,72	0,61%	355,49	0,69%	414,66	0,85%
Gerência de cardiologia	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
Gerência de enfermagem	902,67	1,54%	440,59	0,59%	599,47	1,13%	832,48	1,38%	675,10	1,30%	912,39	1,86%
Gerência de imagem	1.334,55	2,28%	2.669,95	3,57%	864,66	1,63%	886,74	1,47%	940,14	1,81%	450,10	0,92%
Gerencia de lavanderia	125,72	0,21%	63,75	0,09%	76,71	0,14%	113,71	0,19%	90,29	0,17%	106,00	0,22%
Gerência serviço de fisioterapia	62,63	0,11%	46,42	0,06%	50,10	0,09%	69,75	0,12%	64,09	0,12%	725,97	1,48%
Seção de arquivo médico e estatística - SAME	142,52	0,24%	66,73	0,09%	87,28	0,16%	106,95	0,18%	105,36	0,20%	129,25	0,26%
Seção de orçamento e finanças	972,72	1,66%	498,15	0,67%	1.278,56	2,41%	688,93	1,14%	1.064,39	2,05%	604,27	1,23%
Seção de recursos humanos - SRH	2.050,65	3,50%	2.050,42	2,74%	2.248,78	4,23%	2.249,22	3,72%	2.246,55	4,34%	2.247,62	4,58%
Tecnologia da informação	413,60	0,71%	413,58	0,55%	453,29	0,85%	453,51	0,75%	453,02	0,87%	453,25	0,92%
Almoarifado/patrimônio	1.301,67	2,22%	1.149,26	1,54%	1.132,29	2,13%	1.741,71	2,88%	1.649,79	3,18%	1.604,82	3,27%
Central de material esterilizado	4.425,63	7,55%	4.154,67	5,56%	4.592,20	8,64%	5.386,91	8,91%	4.411,96	8,52%	5.469,02	11,15%
Gerador	9,59	0,02%	12,02	0,02%	9,51	0,02%	10,18	0,02%	10,06	0,02%	10,04	0,02%
Licitação e compras	4.260,90	7,27%	8.514,64	11,40%	7.000,99	13,18%	9.328,85	15,43%	2.795,01	5,39%	4.663,65	9,51%
Manutenção	2.167,76	3,70%	2.119,01	2,84%	2.547,28	4,79%	2.659,53	4,40%	1.604,42	3,10%	1.502,26	3,06%
Rouparia	145,47	0,25%	73,77	0,10%	88,57	0,17%	131,53	0,22%	104,35	0,20%	122,54	0,25%
Segurança patrimonial/portarias	5.409,61	9,23%	5.408,33	7,24%	5.680,62	10,69%	5.678,84	9,39%	5.674,31	10,95%	3.053,82	6,23%
Serviço controle de infecção hospitalar - SCIH	1.338,69	2,29%	654,03	0,88%	891,20	1,68%	1.236,25	2,04%	1.003,36	1,94%	1.355,67	2,76%
Serviço de nutrição e dietética - SND	13,53	0,02%	6,37	0,01%	8,50	0,02%	8,68	0,01%	8,69	0,02%	9,44	0,02%
Transporte	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
Agência transfusional	846,21	1,44%	1.212,80	1,62%	631,68	1,19%	1.171,45	1,94%	3.132,11	6,05%	3.060,99	6,24%
Bloco cirúrgico	4.668,76	7,97%	1.739,60	2,33%	3.647,92	6,87%	5.579,74	9,23%	4.029,42	7,78%	5.469,02	11,15%
Raios-X	17.958,71	30,65%	35.926,27	48,09%	11.549,50	21,74%	11.895,71	19,68%	12.600,21	24,32%	6.029,62	12,30%
TOTAL RATEIO RECEBIDOS	58.583,58	16%	74.708,38	20%	53.130,74	14%	60.453,37	15%	51.811,34	14%	49.040,08	13%
TOTAL DOS CUSTOS INDIRETOS	62.353,63	17%	78.475,10	21%	57.291,45	15%	65.087,43	17%	56.000,97	15%	53.403,27	14%
TOTAL DIRETOS + INDIRETOS + RATEIOS	364.750,15		380.712,89		383.006,92		391.113,18		381.910,93		379.210,83	
CUSTO TOTAL	364.750,15		380.712,89		383.006,92		391.113,18		381.910,93		379.210,83	
PACIENTE/ DIA	128		243		230		167		152		148	
CUSTO UNITÁRIO	2.849,61		1.566,72		1.665,25		2.342,00		2.512,57		2.562,24	

Apêndice C:Tabela 30: Relação de materiais consumidos pelo Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar no ano de 2009 – Belo Horizonte – 2009 (continua)

Materiais	Quantidade		Preço		Pregão		
	Unid.	Total	Unit.	Total	Nº 4 - 2008	Nº 6 - 2007	Nº 9 - 2006
			Valor (R\$)				
Almofada p/ carimbo cor azul	Unid.	1	1,44	1,44	-	-	1,44
Bateria 3 v	Unid.	11	1,17	12,87	-	-	
Bateria 9v	Unid.	1	5,20	5,20	-	-	5,20
Borracha	Unid.	12		-	-	-	-
Caixa box para arquivo	Unid.	5	0,68	3,40	-	0,68	-
Calculadora	Unid.	1	6,97	6,97	6,97	-	-
Caneta azul	Unid.	82	0,40	32,80	-	-	0,40
Caneta p/ retro projetor preta	Unid.	4	1,24	4,96	-	1,24	
Caneta preta	Unid.	36	0,40	14,40	-	-	0,40
Caneta vermelha	Unid.	26	0,40	10,40	-	-	0,40
Carbono	Unid.	100	-	-	-	-	-
Cartolinas cores diversas	Unid.	6	0,42	2,52	-	-	0,42
Clips 2/0 (peq)	Cx	16	0,66	10,56	-	0,66	-
Clips 4/0 (médio)	Cx	6	-	-	-	-	-
Clips 6/0 (grande)	Cx	3	-	-	-	-	-
Clips 8/0 (gg)	Cx	1		-			
Cola líquida 90g	Unid.	16	0,44	7,04	-	-	0,44
Coletor perfuro-cortante 13 litros	Unid.	386	2,22	856,92	-	-	-
Copo plástico descartável 200 ml	Unid.	11 650	0,02	233,00	0,02	-	-
Copo plástico descartável 50 ml	Unid.	2 350	0,01	23,50	0,01	-	-
Corretivo líquido	Unid.	6	-	-	-	-	-
Durex fino	Unid.	2	0,85	1,70	-	-	0,85

Apêndice C:Tabela 30: Relação de materiais consumidos pelo Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar no ano de 2009 – Belo Horizonte – 2009 (continuação)

Materiais	Quantidade		Preço		Pregão		
	Unid.	Total	Unit.	Total	Nº 4 - 2008	Nº 6 - 2007	Nº 9 - 2006
			Valor (R\$)				
Durex largo	Unid.	5	1,35	6,75	-	1,35	-
Envelope pardo (a4)	Pac.	640	0,04	25,60	-	-	0,04
Envelope pardo grande	Unid.	35	0,07	2,45	-	-	0,07
Envelope pardo peq.	Unid.	40	0,02	0,80	-	-	0,02
Estilete	Unid.	1	-	-	-	-	-
Extrator de grampo	Unid.	2	0,50	1,00	-	0,50	-
Fita crepe	Unid.	5	1,22	6,10	-	-	1,22
Gominhas elástica	Unid.	100	-	-	-	-	-
Grampeador	Unid.	2	-	-	-	-	-
Grampo trilho	Unid.	4	2,93	11,72	-	2,93	-
Grampos para grampeador	Unid.	4	2,05	8,20	2,05	-	1,69
Lápis	Unid.	28	0,11	3,08	-	0,11	-
Livro ata 100 fls.	Unid.	14	3,73	52,22	-	3,73	-
Livro ata 200 fls.	Unid.	6	7,17	43,02	-	7,17	-
Livro de protocolo	Unid.	6	2,55	15,30	-	2,55	-
Marca texto (amarelo)	Unid.	21	0,48	10,08	-	-	0,48
Papel A4- 500fls.	Unid.	32 000	0,02	640,00	-	-	0,01
Papel contact	Unid.	20	-	-	-	-	-
Pasta Brasil	Unid.	5	0,46	2,30	-	-	0,46
Pasta catálogo	Unid.	14	2,72	38,08	-	2,72	-
Pasta polionda fina	Unid.	13	3,13	40,69	-	-	3,13
Pasta sanfonada	Unid.	2	13,40	26,80	13,40	-	-
Pasta suspensa	Unid.	20	0,51	10,20	-	0,51	-

Apêndice C:Tabela 24: Relação de materiais consumidos pelo Centro de Tratamento Intensivo do Hospital da Polícia Militar no ano de 2009 – Belo Horizonte – 2009 (conclusão)

Materiais	Quantidade		Preço		Pregão		
	Unid.	Total	Unit.	Total	Nº 4 - 2008	Nº 6 - 2007	Nº 9 - 2006
			Valor (R\$)				
Perfurador para papel	Unid.	2	-	-	-	-	-
Pilha media (C)	Unid	16	3,25	52,00	-	-	-
Pilha peq. (AA)	Unid	36	1,13	40,68	-	-	-
Pincel atômico	Unid	18	0,61	10,98	-	-	0,60
Pincel para quadro branco	Unid	3	1,07	3,21	-	1,07	-
Prancheta	Unid	2	4,50	9,00	-	4,50	-
Saco para roupas 100 litros	Unid	14 810	0,48	7.108,80	0,48	-	-
Tesoura 21cm	Unid	6	3,85	23,10	3,85	-	-
Total				9.419,84			

Fonte: Hospital da Polícia Militar – Almoarifado e Secretaria de Planejamento e Gestão (SEPLAG) portal compras.

Nota: (a) Sinal convencional utilizado: - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento.

(b) Unid.= Unidade; fls.= Folhas; cm= centímetros; ml= mililitros, CX= caixa. Pac.= pacote.