



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS DA SAÚDE**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM SAÚDE COLETIVA**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO EM SAÚDE**

**MANUAL COM ORIENTAÇÃO EM GESTÃO DE CUSTOS, NA PERSPECTIVA DA**  
**EFICIÊNCIA DA GESTÃO HOSPITALAR**

**CLEIVANIA CARVALHO DE OLIVEIRA ALCANTARA**

**ORIENTADORA: PROF. Dr.<sup>a</sup>. MARIA HELENA LIMA SOUSA**

**FORTALEZA-CEARÁ**

**2017**

## APRESENTAÇÃO

A elaboração deste manual tem como propósito orientar gestores da SESA a utilizar, de maneira mais efetiva, informações provenientes dos relatórios gerenciais do sistema de custos para a tomada de decisão, quais sejam, dos custos unitários direto, indireto e finais, bem como o resultado final, de maneira a contribuir efetivamente para o alcance da eficiência dos recursos disponíveis.

O resultado deste manual decorre de um estudo avaliativo, com concepção formativa e abordagem metodológica, no qual foram coletadas informações para identificar a concepção do gestor acerca do sistema de custos implantado em hospitais polo de atenção secundária, fruto do projeto SWAP II do Banco Mundial da Secretaria de Saúde do Estado do Ceará (SESA) e averiguar se os gestores envolvidos utilizam os resultados como ferramenta de gestão, como também enumerar fragilidades, potencialidades e desafios dos gestores para a análise e manutenção do sistema de custos nos hospitais envolvidos.

Tudo isso não seria possível sem a colaboração do Núcleo de Economia da Saúde da SESA que disponibilizou informações sobre a metodologia de custos adotada, bem como sobre a alimentação do sistema de custos (SICS/Web) por parte dos hospitais envolvidos.

A participação dos juízes na avaliação do Manual permitiu o aprimoramento desse instrumento direcionada aos gestores do SUS que utilizam a metodologia insumo-produto.

O uso de manuais está geralmente destinado a leigos no assunto. No entanto, nesse caso específico entende-se que se trata de uma ferramenta importante que pode contribuir para consolidar o uso cotidiano dos dados de custos de hospitais polos por gestores, ou em qualquer hospital que utiliza a metodologia de insumo-produto para apurar os custos dos serviços em forma de absorção.

Segundo Duarte *et al.* (2011), é sabido por gestores públicos da saúde, seja do nível federal, estadual ou municipal, que os recursos disponíveis para o setor são limitados, especialmente num país de renda média como o Brasil e com grandes desigualdades socioeconômicas. Por isso, na hora de estabelecer prioridades diante de um grande elenco de necessidades, fica cada dia mais difícil fazer a escolha mais adequada. Segundo a OMS (1976) o que se deve perseguir é a obtenção dos mesmos benefícios sem que suba o custo.

Espera-se que a utilização desse manual na prática diária do gestor possa contribuir para elevar o nível de eficiência técnica e alocativa do hospital, contribuindo para a otimização dos recursos disponíveis, que são escassos, facilitando a tomada de decisão, não só

da direção geral, mas toda a cadeia de gestores, na perspectiva de do alcance da elevação do acesso e da qualidade dos serviços.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

SESA	Secretaria de Saúde do Estado do Ceará
NUINF	Núcleo de Informática
NUCONS	Núcleo de Economia da Saúde
SICS	Sistema de Custos da Saúde
PNGC	Programa Nacional de Gestão de Custos
HPAS	Hospital Polo de Atenção Secundária

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>CONCEITOS E TERMINOLOGIA NA GESTÃO DE CUSTOS.....</b>	<b>10</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIAS EXISTENTES.....</b>	<b>12</b>
3.1	CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	12
3.2	CUSTEIO POR PROCEDIMENTO.....	13
3.3	CUSTEIO POR ATIVIDADE.....	13
<b>4</b>	<b>METODOLOGIA DE CUSTOS DO MS (PNGC).....</b>	<b>13</b>
<b>5</b>	<b>METODOLOGIA DE CUSTOS POR INSUMO-PRODUTO (UTILIZADA PELA SESA).....</b>	<b>14</b>
<b>6</b>	<b>ETAPAS DO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO.....</b>	<b>15</b>
6.1	DEFINIÇÕES DOS CENTROS DE CUSTOS.....	15
6.2	DEFINIÇÃO DAS UNIDADES DE MENSURAÇÃO DE CADA CENTRO DE CUSTOS.....	17
<b>7</b>	<b>SEQUÊNCIA DO MÉTODO INSUMO-PRODUTO.....</b>	<b>18</b>
<b>8</b>	<b>SISTEMA INFORMATIZADO DE SISTEMA DE CUSTOS (SICS/Web).....</b>	<b>24</b>
<b>9</b>	<b>ANÁLISES DOS RELATÓRIOS GERENCIAIS.....</b>	<b>25</b>
<b>10</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>26</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>27</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>28</b>
	ANEXO A – Relação das Gratificações que incidem no 13º Salário e Férias (NUCONS/SESA, 2010).....	29
	ANEXO B – Planilha de Pessoal (Fonte: NUCONS/SESA).....	30
	ANEXO C – Planilha da Produção da Lavanderia e Rouparia.....	31
	ANEXO D – Modelo rateio das horas administrativas.....	32
	ANEXO E – Planilha de Rateio da Energia.....	33
	ANEXO F – Planilha de controle de veículos.....	34
	ANEXO G – Planilha de Controle da Ouvidoria.....	35
	ANEXO H – Planilha de controle do Serviço Social.....	36
	ANEXO I – Planilha de Produção na Nutrição.....	37
	ANEXO J – Planilha de controle de distribuição de kit's pelos centros de	

custos.....	38
ANEXO K – Planilha de controle de Manutenção.....	39

## 1 INTRODUÇÃO

Para o alcance de um planejamento eficiente da gestão hospitalar, o conhecimento, em tempo real sobre os custos é essencial para a tomada de decisão e controle. Diante desse panorama tão desafiador, destaca-se o papel dos gestores na eficiência da gestão dos custos hospitalares, entendendo-se que esses devem apoderar-se de ferramentas de gestão que possibilitem ajudá-los na tomada de decisão quanto à alocação de recursos de maneira eficiente.

Além disso, existem razões para se priorizar, dentro do setor público da saúde, a apuração de custos, dentre elas Duarte *et al.* (2011) destacam: (a) escassez de recursos públicos; (b) conhecimento acerca do custo dos serviços ofertados; (c) exercer maior controle dos gastos; (d) contribuir para a eficiência técnica e alocativa dos serviços ofertados; (e) facilita a tomada de decisão gerencial; e. (f) facilita estudos de avaliação econômica.

Segundo Cesconetto *et al.* (2008), os serviços de saúde devem ser eficientes macroeconomicamente (controle de custos) e microeconomicamente (maximização dos serviços prestados, maximização da satisfação dos usuários e minimização dos custos).

### **Público-Alvo**

Este manual destina-se a todos os profissionais diretamente envolvidos na produção de informações necessárias para alimentar o sistema de custos utilizando a metodologia insumo-produto, seja em treinamentos e/ou em sua prática diária em hospitais ou unidades de saúde.

### **Breve Histórico**

A Secretaria de Saúde do Estado do Ceará (SESA-CE), por meio do Núcleo de Economia da Saúde (NUCONS) e do Núcleo de Informática (NUINF), implantou o sistema de custos nos hospitais polo de atenção secundário (HPAS), localizados nas regiões de saúde do Estado amparado no Projeto Swap II do Banco Mundial. Essa implantação iniciou no ano 2010, com um diagnóstico situacional, elaboração das planilhas de custos, treinamento dos hospitais e construção de um sistema informatizado para apuração dos custos. E 2011 iniciou a implantação propriamente dita com a alimentação dos dados no sistema.

O propósito desse projeto foi desenvolver um instrumento de gestão que pudesse ser utilizado por toda a rede assistencial da SESA e contribuísse efetivamente para o alcance de graus ascendentes de eficiência.

Apesar de, à época existirem 28 hospitais considerados HPAS, foram selecionados quinze, cuja implantação se deu de maneira progressiva.

Durante todo o processo de implantação foram detectadas algumas dificuldades, elencadas por Duarte *et al.* (2011) como: (1) a estrutura organizacional dessas unidades hospitalares não contempla um setor de custos como espaço de responsabilidade para o desenvolvimento do trabalho. Isso dificulta o desenvolvimento de uma cultura voltada para a eficiência na gestão. (2) necessidade de formação em gestão de custos, bem como de atualização permanente junto aos diversos níveis de gestão do hospital, ou seja, de utilizar o sistema de custos de forma efetiva e que contribua com a finalidade da gestão dos custos meio de orientação que possa oferecer elementos para a formação contínua desses gestores,

### **Finalidades da Gestão de Custos**

Segundo o Plano Nacional de Gestão de Custos (PNGC) do Ministério da Saúde/MS, (2006), são finalidades da gestão de custos:

- Calcular os custos dos serviços prestados, relacionados à atividade produtiva.
- Fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva, despertando assim a corresponsabilidade, para que todos exerçam uma efetiva gestão dos custos.
- Subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e o planejamento das atividades operacionais.
- Possibilitar a troca de informações e a comparação de resultados entre instituições.
- Facilitar a identificação de atividades ineficientes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional.
- Realizar prestação de contas, visando maior transparência ao controle social.



## 2 CONCEITOS E TERMINOLOGIA NA GESTÃO DE CUSTOS

Com o objetivo de se obter uma padronização de conceitos e terminologias na gestão de custos entre as instituições de saúde, o Ministério da Saúde criou o Manual Técnico de Custos através do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC, 2016), no qual, adotou os seguintes termos para serem aplicadas na prática:

**Centro de custos** – setor de uma instituição que possui gastos mensuráveis. Não existe a necessidade de o centro de custos acompanhar a estrutura formal da instituição (organograma). Muitas vezes é oportuno agrupar ou separar determinados setores para apuração dos custos.

**Contabilidade de custos** – ramo da contabilidade pelo qual a gestão de custos é traduzida em normas, fluxos, papéis e rotinas, tendo por finalidade absorver dados de diversas áreas, manipulá-los e finalmente emitir relatórios gerenciais.

**Custo** – valor de todos os recursos gastos na produção de um bem ou serviços.

**Custo direto** – custo apropriado diretamente ao produto ou serviço prestado, não sendo necessária nenhuma metodologia de rateio. É apropriado aos produtos ou serviços por meio de alguma medida de consumo (exemplos: mão-de-obra direta, material, medicamentos, etc.).

**Custo fixo** – custo independente do volume de produção, que não é passível de alteração em curto prazo (exemplos: depreciação, aluguel e pessoal).

**Custo indireto** – parcela do custo total que não pode ser identificada diretamente em um produto ou serviço específico, porque depende dos critérios de rateio e está relacionada com um ou mais produtos ou serviços (exemplos: aluguel, energia, água, telefone e combustível).

**Custo marginal** – aumento que experimenta o custo total, decorrente do acréscimo de uma nova unidade, no volume de produção.

**Custo médio unitário** – custo total dividido pela quantidade produzida em um determinado período. Pode ser obtido em relação ao custo direto, indireto e total.

**Custo não-operacional** – custo obtido no somatório dos gastos efetivados pela unidade e não computados no cálculo do custo operacional (exemplos: pagamento de pessoal à disposição de outros órgãos, propaganda).

**Custo operacional** – valor dos recursos consumidos, na atividade fim de cada centro de custos e/ou de toda instituição, em um determinado período. 11. Custo total – é o

resultado do somatório dos custos diretos e indiretos de todas as unidades de um mesmo bem ou serviço produzidas durante determinado período de tempo.

**Custo variável** – custo que é passível de alteração em curto prazo. Esse custo modifica-se proporcionalmente ao volume produzido e que, somado ao custo fixo, constitui-se no custo total de um determinado serviço/produto.

**Depreciação** – Redução de valor ou de preço que se registra na maioria dos bens em função do uso, do desgaste físico, da ação da natureza, das evoluções tecnológicas, da perda de utilidade por uso da obsolescência ou das alterações nos preços de outros fatores de produção.

**Desembolso** – pagamento resultante das aquisições dos bens e serviços (exemplo: pagamento de aquisição de um lote de fios cirúrgicos).

**Despesa** – montante de recursos gastos, num determinado período, que não está diretamente relacionado com a atividade fim. A despesa pode ser apropriada ou não, no produto/serviço, sob a forma de custo indireto (exemplos: salários da administração, telefone, aluguel).

**Gasto** – despesa com bens ou serviços adquiridos. Refere-se também ao sacrifício econômico para obtenção de um produto ou serviço qualquer, não importa a origem dos recursos, representado por entrega ou promessa de ativos; independentemente de ter efetuado o pagamento.

**Gestão de custos** – ação de gerir meios e recursos técnicos, metodológicos e funcionais, para gerar informação sobre custos e subsidiar a avaliação de desempenho.

**Grupos de centros de custos** – agrupamento dos centros de custos que desenvolvem funções semelhantes.

**Investimento** – aplicação de recursos financeiros com a finalidade de aumentar o ativo (aquisição de bens permanentes: tomógrafo, equipamentos cirúrgicos, imóvel) e melhorar a gestão de pessoal.

**Preço** – valor monetário por meio do qual um bem ou um serviço é comprado e/ou vendido.

**Rateio** – distribuição proporcional de custos indiretos da produção de bens e serviços.

**Receita** – entrada de valores para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber.

**Sistema de custos** – aplicativo que reúne e transforma dados, em informação gerencial.

**Tipos de centros de custos** – classificação dada, conforme características, ao grupo de centros de custos que executam atividades similares (finais, intermediárias e administrativas).

### 3 METODOLOGIAS EXISTENTES

Os sistemas de custos em saúde são divididos em três grupos principais: sistema de custos por absorção; sistema de custos por procedimentos e sistema de custos por atividade. Não existe consenso na literatura sobre qual a metodologia mais apropriada, sendo possível o uso mútuo das metodologias a depender dos objetivos a serem alcançados (BRASIL, 2006).

Para Pereira *et al.* (2012), dependendo da escolha do método de custeio é que será definido quais os custos que devem fazer parte do custeio dos produtos e de que forma esses custos serão apropriados, sendo que cada método poderá produzir uma informação. É importante a escolha do método de acordo com o objetivo que se quer alcançar e também se deve considerar a estrutura organizacional da empresa.

O Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), em seu tópico metodologias para apuração de custos, apresenta a necessidade de se levar em conta o organograma da instituição, bem como a classificação dos serviços mais importantes, sendo considerado para essa classificação o conhecimento de seus custos, seja pela relevância de despesas efetuadas e/ou pela produção e importância na estrutura da instituição (BRASIL, 2006). Entretanto não há consenso entre os especialistas em custos, cabendo ao gestor classificar seus custos de forma a agrupar setores sem ferir ou distorcer o resultado final. Essa é a opinião dos especialistas em custos da SESA.

#### 3.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O Custeio por Absorção objetiva a apuração dos custos de produtos ou serviços produzidos pela empresa. Portanto é importante conhecer quais insumos são utilizados, bem como a identificação clara da unidade de produção que será utilizada para a determinação das referências de custos (ZARDO; HEKIS, 2013).

Diversos estudos sobre metodologias de custos mostram que o custo por absorção é o mais utilizado. Bonacim (2011), considera que o fato do método por absorção ser consagrado pela Lei 6.064/76 (aceitação pela legislação brasileira), é um fator determinante da sua enorme difusão no meio empresarial.

### 3.2 CUSTEIO POR PROCEDIMENTO

Para Medeiros *et al* (2012), o custeio por procedimento proporciona a **seleção da estratégia mais favorável ao sistema de custos de forma eficaz, pelo fato de** permitir a estimativa de análises de procedimentos alternativos associados a um mesmo diagnóstico, através da análise de custo-benefício.

Nesse sentido, Medici & Marques (1996) definem custos como gastos relativos a bens e procedimentos de saúde relacionados a uma determinada intervenção médica, que diretamente ligada a um centro de custos, auxilia o seu levantamento.

### 3.3 CUSTEIO POR ATIVIDADE

Para Medeiros et al (2012), esse sistema de custeio mostra melhor os custos das atividades executadas entre suas relações e os objetos de custos. Ainda de acordo com os mesmos autores, o princípio básico deste sistema é tornar direto o maior número possível de custos proporcionais e não proporcionais, por meio de direcionadores de custos.

Através desse método, também denominado método ABC, é possível o reembolso dos serviços prestados. De fato, os gestores podem obter informações operacionais relevantes para a administração dos serviços e dados de custos para a realização desse reembolso (ZARDO e HEKIS, 2013).

## 4 METODOLOGIA DE CUSTOS DO MS (PROGRAMA PNGC)

O método adotado pelo PNGC é a alocação recíproca. Apesar de algumas complexidades, o MS considera ser esse critério o que melhor atende aos objetivos desse programa.

Segundo o (PNGC 2016), essa metodologia é a que mais identifica os custos reais dos produtos/serviços finais. Considera que, para que os resultados sejam satisfatórios, os

centros de custos devem ter uma rede de relacionamentos, ou seja, os departamentos serão relacionados para facilitar a distribuição de seus gastos.

Essa metodologia reconhece que há participação recíproca entre os centros de custos não-produtivos, e leva este fato em consideração antes de efetuar o rateio final entre os centros de custos produtivos.

O MS disponibiliza software específico de custos que tenha portabilidade, que seja integrável, parametrizável e público, que leve em consideração as especificidades de cada instituição de saúde. Este software calcula automaticamente a reciprocidade entre os centros de custos não-produtivos, transfere o custo total destes centros aos produtivos, mediante a inserção ou transferência dos dados.

## **5 METODOLOGIA DE CUSTOS POR INSUMO-PRODUTO (UTILIZADA PELA SESA)**

A metodologia adotada pela SESA em unidades assistenciais de saúde gerenciadas pela SESA, chamada rede própria, em hospitais polo regionais e em unidades de saúde consorciadas é o custeio por absorção, apurado por meio de uma matriz de insumo-produto de Leontief. Essa metodologia foi adaptada ao ambiente hospitalar pelo Prof. Ricardo Regis Saunders Duarte da Faculdade de Economia, Atuárias e Contabilidade (FEAC) da UFC. Segundo Duarte *et al* (2011), essa metodologia calcula os custos unitários direto, indireto, final e o Resultado Final dos serviços produzidos pelo hospital.

A ideia básica para definir a metodologia é de identificar no hospital, as diversas atividades que caracterizam sua forma de produzir serviços. Todo hospital tem como finalidade atender seus pacientes em ambulatórios, enfermarias ou em centros cirúrgicos, para tanto, é necessário à existência de toda uma estrutura física e administrativa que possibilite o perfeito funcionamento daquelas atividades finais (Duarte *et al*. 2005).

Todos os custos dos centros de custos não produtivos são absorvidos pelos centros de custos produtivos, por meio de um conjunto de matrizes, de forma que o custo final absorve os custos dos outros centros de custos.

A sequência metodológica de aplicação do método é composta por 7 matrizes, na seguinte ordem:

1. Matriz dos Custos Diretos
2. Matriz das Interrelações

3. Matriz dos Coeficientes Técnicos de Produção
4. Matriz Transposta
5. Matriz Identidade
6. Matriz (A LINHA)  $A'-(I-A')$
7. Matriz Inversa  $(I - A')^{-1}$

## 6 ETAPAS DO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO

### 6.1 DEFINIÇÕES DOS CENTROS DE CUSTOS

O método parte da classificação das atividades hospitalares (ou de uma unidade assistencial de saúde) em três grandes categorias: gerais, intermediárias e finais, cada uma denominada Centros de Custo (Duarte *et al*, 2011).

Esses Centros de Custos são definidos pela natureza da atividade ali exercida, de forma identificável e quantificada. É importante que sua produção seja reconhecida e distinguida das demais para que assim se possa reconhecer uma variável bem clara associada à produção do centro de custo, idealmente chegando-se a uma única variável representativa de atividade (produção) daquele centro (Duarte *et al*, 2011).

A classificação dos Centros de Custos em final, intermediário ou geral depende da finalidade do serviço. Em um determinado hospital, um centro de custo pode ser final e em outro intermediário ou geral. Portanto, é de suma importância que essa classificação seja realizada por gestores do hospital, para definir os centros de custos à luz da definição dos mesmos.

Segundo SESA (2005), as matrizes são construídas para mostrar a relação existente entre os centros de custos.

**Centros de custos de natureza geral** têm suas atividades voltadas para o funcionamento de todo o hospital. Suas atividades são desta forma distribuídas com todos os outros centros.

**Centros de custos Intermediários** recebem apoio dos centros gerais e fornecem suas atividades aos Centros Finais.

**Centros de custos Finais (ou produtivos)** simplesmente atendem as demandas finais, e não oferecem seus serviços aos outros centros, recebendo obviamente, o apoio dos outros dois tipos de centros.

A estruturação dos tipos de Centro de Custos adotada pela SESA está apresentada no Quadro 1. Para definição dos centros de custos é necessário fazê-lo à luz da definição de cada centro de custo e com a colaboração de profissionais que tenham conhecimento sobre a forma com que essa produção é ofertada à sociedade. Por exemplo, um hospital regional cuja Farmácia ou Laboratório funciona para dentro e fora do hospital, ele tem um componente de perfil intermediário, quando atende às necessidades da produção do hospital, mas também tem um componente final, porque atende a um público externo ao hospital.

A inserção ou retirada de centros de custos poderá ser feita de acordo com os interesses da instituição. Tal procedimento pode ser justificado, por exemplo, pela simples criação ou desativação de um serviço, ou mesmo para melhorar a identificação dos custos de uma atividade específica, até então agregada a outro centro de custos. De tempos em tempos, a lista básica deverá sofrer revisões e as alterações necessárias (MS, 2016).

**Quadro 1 – Classificação dos Centros de Custos em Finais, Intermediários e Gerais**

<b>CENTROS DE CUSTOS GERAIS</b>	<b>CENTRO DE CUSTOS INTERMEDIARIOS</b>	<b>CENTROS DE CUSTOS FINAIS (PRODUTIVOS)</b>
<b>Administração</b> – são centros de custos relacionados com as atividades administrativas e de direção (Ex: gerência de RH, contabilidade, faturamento e tesouraria)	<b>Apoio à Assistência</b> – corresponde aos centros de custos que prestam apoio assistencial (fisioterapia, psicologia, serviço social, fonoaudiologia).	<b>Ambulatório</b> – corresponde aos centros de custos ambulatoriais gerais e de especialidades (médicas e não médicas).
<b>Informática</b> – corresponde os centros de custos relacionados às atividades de informática (área de apoio a clientes e redes, desenvolvimento de sistemas, suporte e produção).	<b>Centro de Imagem</b> – corresponde aos centros relacionados à área de Imagenologia (densitometria óssea, ecocardiograma, mamografia, medicina nuclear / radioisótopos, radiologia hospitalar e ambulatorial, ressonância magnética, tomografia computadorizada, ultrassonografia).	<b>Berçário</b> – corresponde aos centros de custos relacionados ao berçário.
		<b>Internação</b> - corresponde todas as unidades de internação (cirúrgica, Ginecológica, médica, obstétrica, pediátrica, ortopédica, psiquiátrica), exceto berçário e UTI.
<b>Serviço de Apoio</b> – corresponde aos centros de custos relacionados com a infraestrutura (segurança, telefonia, coleta de resíduos,	<b>Laboratório</b> – corresponde aos centros de custos que executam atividades de laboratório (laboratório de especialidades, análises clínicas,	<b>Unidade de Urgência e Emergência</b> – corresponde aos centros de custos relacionados ao atendimento de urgência e

elevadores e transportes).	anatomia patológica).	emergência (pronto-socorro; adulto e infantil).
<b>Suprimento</b> – corresponde os centros de custos que desenvolvem atividades de controle de estoque e fornecimento de insumos (almoxarifado, compras, farmácia, quimioterapia, nutrição parenteral e gases medicinais).	<b>Procedimentos Especiais</b> – reúne centros de custos com atividades relacionadas a exames e/ou tratamentos com alto grau de complexidade e especialização (hemodiálise, angiografia digital, cistoscopia, ergometria, teste ergométrico, esteira, hemocentro – exames, coleta, banco de sangue, agência transfusional, radioterapia, urodinâmica, cistoscopia, ginecológica, eletrocardiograma).	<b>UTI</b> – corresponde aos os centros de custos que desenvolvem atividades de internação intensiva e semi-intensiva (adulto, pediátrica, neonatal).
<b>Engenharia e Manutenção</b> – corresponde aos centros de custos relacionados com atividades de engenharia e manutenção (caldeira, engenharia clínica, engenharia civil e infraestrutura e manutenção).	<b>Apoio Geral</b> – reúne centros de custos de apoio geral a todos os outros centros de custos (central de material esterilizado) – CME, lavanderia, limpeza, rouparia e costura).	<b>Centro Cirúrgico</b> – corresponde aos centros de custos que desenvolvem atividades no centro cirúrgico (anestesia, centro cirúrgico, recuperação pós-anestésica)
	<b>Métodos Gráficos</b> - corresponde aos centros de custos que desenvolve atividades gráficas (eletrocardiologia, eletroencefalografia).	<b>Centro Obstétrico</b> – corresponde aos de custos referentes às atividades cirúrgicas da obstetrícia

Fonte: Adaptado do Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC (2006, pag. 20-24).

Outro fator importante de se levar em conta por ocasião da classificação dos centros de custos é que, quando um centro de custos é semelhante a outro, recomenda-se que eles sejam agregados. Por exemplo, se um hospital possui vários ambulatórios e estes têm custos semelhantes, o ideal é que sejam agrupados em um único centro de custos, no caso, “ambulatório”. Isso acontece com frequência entre serviços administrativos que são estratificados no organograma da instituição entre vários setores. Seria mais oportuno reuni-los em um único centro de custo “administração”.

## 6.2 DEFINIÇÃO DAS UNIDADES DE MENSURAÇÃO DE CADA CENTRO DE CUSTOS



Esta etapa do processo de implantação deve ser definida conjuntamente com os gestores da instituição, que é quem melhor entende o processo de produção do hospital ou unidade de saúde.

**Quadro 2 – Unidade de Medida por Centro de Custo**

Centro de Custo	Unidade de medida (sugestão)
Administração	Horas trabalhada/mês
Vigilância	Horas trabalhada/mês
Nutrição	Nº de refeições
Higienização	Metros quadrados/mês
Transporte	Quilômetros rodado
Almoxarifado e Patrimônio	Nº de itens distribuídos
Manutenção	Nº de requisições/mês
Farmácia	Nº de itens distribuídos
Laboratório	Nº de exames
Radiologia	Nº de exames
Fisioterapia	Nº de atendimento
Serviço Social	Nº de atendimento
Pronto atendimento	Nº de atendimento
Ambulatório	Nº de atendimento
Internamento	Nº de paciente/dia
U.T.I.	Nº de paciente/dia
Centro cirúrgico	Nº de paciente/dia
Berçário	Nº de paciente/dia

Fonte: NUCONS/SESA

## 7 SEQUÊNCIA DO MÉTODO INSUMO-PRODUTO

### Definição das Interrelações

O Quadro 3 apresenta a matriz das interrelações. Essa matriz corresponde a relações existentes entre os centros de custos, representada nesse exemplo por 12 Centros de Custos os quais estão incluídos os centros de custos gerais, intermediários e finais (definição pag. 14).

A matriz apresentada no Quadro 3 é de natureza quadrada com 12 linhas e 12 colunas e em cada entrada se teria, quanto o centro de linha “i” estaria fornecendo de sua atividade para o centro de coluna “j”.

A variável  $X_{ij}$  representa a produção de i utilizada por j nas suas atividades normais, por um período de tempo (mês ou ano).

O somatório de todos os elementos de uma linha dos Centros Gerais (C1 a C4) e dos Centros Intermediários (C5 a C8) será igual a produção de cada centro no período (mês, ano).

Para os Centros Finais as produções (X9, X10, X11, X12) serão de atendimento ao público externo. A produção total de cada centro está expressa na última coluna (Xj).

**Quadro 3 – Matriz das Interrelações**

Ci \ Cj	Ct. Custo	Medidor	C.C. GERAIS				C.C. INTERM.				C.C. FINAIS				Xj	
			C <sub>1</sub>	C <sub>2</sub>	C <sub>3</sub>	C <sub>4</sub>	C <sub>5</sub>	C <sub>6</sub>	C <sub>7</sub>	C <sub>8</sub>	C <sub>9</sub>	C <sub>10</sub>	C <sub>11</sub>	C <sub>12</sub>		
<b>C.C. GERAIS</b>	C <sub>1</sub>	Administração	Hora trab.	X <sub>1,1</sub>	X <sub>1,2</sub>	X <sub>1,3</sub>	X <sub>1,4</sub>	X <sub>1,5</sub>	X <sub>1,6</sub>	X <sub>1,7</sub>	X <sub>1,8</sub>	X <sub>1,9</sub>	X <sub>1,10</sub>	X <sub>1,11</sub>	X <sub>1,12</sub>	X <sub>1</sub>
	C <sub>2</sub>	Higienização	Área m <sup>2</sup>	X <sub>2,1</sub>	X <sub>2,2</sub>	X <sub>2,3</sub>	X <sub>2,4</sub>	X <sub>2,5</sub>	X <sub>2,6</sub>	X <sub>2,7</sub>	X <sub>2,8</sub>	X <sub>2,9</sub>	X <sub>2,10</sub>	X <sub>2,11</sub>	X <sub>2,12</sub>	X <sub>2</sub>
	C <sub>3</sub>	Transporte	Km Rodado	X <sub>3,1</sub>	X <sub>3,2</sub>	X <sub>3,3</sub>	X <sub>3,4</sub>	X <sub>3,5</sub>	X <sub>3,6</sub>	X <sub>3,7</sub>	X <sub>3,8</sub>	X <sub>3,9</sub>	X <sub>3,10</sub>	X <sub>3,11</sub>	X <sub>3,12</sub>	X <sub>3</sub>
	C <sub>4</sub>	Almoxaifado	Nº itens dist	X <sub>4,1</sub>	X <sub>4,2</sub>	X <sub>4,3</sub>	X <sub>4,4</sub>	X <sub>4,5</sub>	X <sub>4,6</sub>	X <sub>4,7</sub>	X <sub>4,8</sub>	X <sub>4,9</sub>	X <sub>4,10</sub>	X <sub>4,11</sub>	X <sub>4,12</sub>	X <sub>4</sub>
	C <sub>5</sub>	Manutenção	Nº requisições	X <sub>5,1</sub>	X <sub>5,2</sub>	X <sub>5,3</sub>	X <sub>5,4</sub>	X <sub>5,5</sub>	X <sub>5,6</sub>	X <sub>5,7</sub>	X <sub>5,8</sub>	X <sub>5,9</sub>	X <sub>5,10</sub>	X <sub>5,11</sub>	X <sub>5,12</sub>	X <sub>5</sub>
<b>C.C. INTERM</b>	C <sub>6</sub>	Farmácia	Nº itens dist	0	0	0	0	0	0	0	0	X <sub>6,9</sub>	X <sub>6,10</sub>	X <sub>6,11</sub>	X <sub>6,12</sub>	X <sub>6</sub>
	C <sub>7</sub>	Laboratório	Nº exames	0	0	0	0	0	0	0	0	X <sub>7,9</sub>	X <sub>7,10</sub>	X <sub>7,11</sub>	X <sub>7,12</sub>	X <sub>7</sub>
	C <sub>8</sub>	Radiologia	Nª RX	0	0	0	0	0	0	0	0	X <sub>8,9</sub>	X <sub>8,10</sub>	X <sub>8,11</sub>	X <sub>8,12</sub>	X <sub>8</sub>
<b>C.C. FINAIS</b>	C <sub>9</sub>	Ambulatório	Nº atend.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	X <sub>9</sub>
	C <sub>10</sub>	C.Cirúrgico	Nº cirurgias	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	X <sub>10</sub>
	C <sub>11</sub>	UTI	Nº diárias	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	X <sub>11</sub>
	C <sub>12</sub>	Internações	Nº intern.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	X <sub>12</sub>

Fonte: SESA (2005), adaptado.

De acordo com SESA (2005), as definições da mensuração das variáveis no sistema de custos são:

X1 – Atividade Administrativa – Horas Trabalhadas no Período.

X2 – Serviços Gerais – Total da área atendida no período (m2). A distribuição deve ser feita proporcional à área de cada centro.

X3 – Almoxarifado – Número de itens de material que saíam no período. O destino desses itens define a distribuição.

X4 – Transporte – Quilometragem no período, dividida entre os centros do qual de originou o pedido.

X5, X6, X7, X8 são fáceis de mensurar. Farmácia número de pedidos/itens atendidos pela farmácia. A divisão é feita a partir de quem fez o pedido. Laboratórios: número de exames, a divisão é imediata. Radiologia: também é fácil de mensurar e distribuir. Anestesiologia: número de anestesia distribuídas por quem solicitou.

X9, X10, X11, X12 são todas variáveis fáceis de medir: número de atendimentos ambulatoriais, número cirurgias, UTI e Internação - número de pacientes/dia, todas no período em análise.

As variáveis  $X_{ij}$  (Produção) são todas medidas em unidades físicas. A matriz formada por estas variáveis contém as inter-relações entre os centros. Os zeros nas últimas linhas da matriz mostram simplesmente o fato que os centros de natureza final não fornecem seus serviços a outros centros. As produções de X9, X10, X11, X12 são serviços finais fornecidos ao público externo. As linhas C5, C6, C7, C8 que correspondem aos centros intermediários, mostram que tais centros só trabalham em função dos centros finais. Não existe nada que impeça que algum centro intermediário tenha ligações com outros centros intermediários. Farmácia, por exemplo, pode fornecer medicamento a laboratório ou radiologia. A forma apresentada aqui exclui esta possibilidade, mas nada impede de se adotar a hipótese alternativa.

Se houver uma preocupação de eficiência, com os custos minimizados, as quantidades de serviços fornecidas de um centro para outro, têm de ser as menores possíveis para se produzir um determinado nível de serviço no centro receptor.

As colunas da matriz das Interrelações contêm todos os insumos que os Centros de Custos utilizam para realizar suas produções. Por exemplo, a coluna C9 da matriz contém todos os insumos que o centro de Custo Ambulatório necessita para produzir no período a quantidade de atendimento X9. Dividindo-se cada elemento da coluna C9 por X9 obtém-se o coeficiente que mostra quanto de cada centro de custo que fornece ao Ambulatório, é necessário para se fazer um atendimento ambulatorial.

Isto é:  $a_{ij}$  = é o coeficiente técnico de utilização que diz quanto do centro “i” é necessário para produzir uma unidade do centro “j”.

Idealmente, o coeficiente  $a_{ij}$  deveria ser constante no curto prazo e alterar-se com mudanças no processo produtivo dos hospitais, tanto de ordem gerencial quanto tecnológica. Bem como hospitais do mesmo nível tecnológico e de dimensões equivalentes deveriam ter coeficientes  $a_{ij}$  iguais, desde que tivessem preocupações com a eficiência no seu atendimento.

Desta forma a estimativa destes coeficientes técnicos é muito importante no trabalho de cálculo dos custos e o acompanhamento da gestão dos serviços. O conjunto de coeficientes calculados a partir da matriz de inter-relações (Tabela I) forma uma matriz quadrada chamada de matriz dos coeficientes de utilização e denominada por A.

## **Alocação dos Custos Diretos e Rateios**

Os custos diretos são despesas efetivamente realizadas por cada centro de custos. Devem incluir os gastos com pessoal, material de consumo, serviços de terceiros e depreciação. A alocação destas despesas deve ser o quanto possível, a mais detalhada para cada Centro de Custos.

A alocação dos custos diretos a cada centro de custo não é fácil, pois depende da organização dos diversos centros de custos. Nesse caso, é necessário que haja controle rígido nos diversos setores da unidade de saúde para garantir a confiabilidade dos dados. Setores como Farmácia, Laboratório, Exames Laboratoriais, Exames de Imagem, Refeições, Hotelaria, etc. devem ter um rigoroso monitoramento que permita identificar para onde está indo sua produção, no sentido de permitir que o resultado final seja o mais próximo possível do real.

Despesas como energia elétrica e água dificilmente podem ser alocadas diretamente. Nesses casos deve-se apropriar o custo por meio de um método de rateio, tentando obtê-lo o mais próximo da realidade. Isso acontece porque normalmente não existem medidores de energia e água nos diversos centros de custos. No entanto, é recomendável evitar rateios desnecessários e, ao realiza-lo, escolher um critério a partir de cada caso.

Recomenda-se, também, que as despesas com medicamentos, devem ser alocados a nível de paciente para compor seu custo direto.

Despesas com alimentação, por outro lado, devem ser alocados no Centro de Custos Nutrição, pois a alocação será feita pela distribuição de refeições entre os demais centros. Os totais de gastos podem ser obtidos na contabilidade.

A depreciação média pode ser estimada a partir do histórico do acervo de equipamentos existentes. O tipo de material de consumo, também pode definir seu destino como: material de limpeza para os Serviços Gerais ou papel ofício e material de escritório para a Administração. Serviços de Terceiros ligados à manutenção de equipamentos também são fáceis de alocar.

A matriz dos custos diretos e indiretos está representada no Quadro 4, que deve ser alimentado à luz das definições acima mencionadas.

### **Quadro 4 – Matriz dos custos diretos e indiretos**

Ci \ Cj	Xj	PESSOAL		MAT CONSUMO				SERV TERCEIROS		DEPRECIÇÃO		TOTAIS	
		SALÁRIO	GRAT	MEDIC O HOSP	LABOR ATÓRIO	OXIGEN IO	MEDIC AMENT OS	ENERGI A	SERV MANUT	EQUIP HOSP	DEMAIS EQUIP.		
C.C. GERAIS	C <sub>1</sub>	X1	P1	P1	M1	M1	M1	M1	S1	S1	S1	S1	CD1
	C <sub>2</sub>	X2	P2	P2	M2	M2	M2	M2	S2	S2	S2	S2	CD2
	C <sub>3</sub>	X3	P3	P3	M3	M3	M3	M3	S3	S3	S3	S3	CD3
	C <sub>4</sub>	X4	P4	P4	M4	M4	M4	M4	S4	S4	S4	S4	CD4
	C <sub>5</sub>	X5	P5	P5	M5	M5	M5	M5	S5	S5	S5	S5	CD5
C.C. INTERI	C <sub>6</sub>	X6	P6	P6	M6	M6	M6	M6	S6	S6	S6	S6	CD6
	C <sub>7</sub>	X7	P7	P7	M7	M7	M7	M7	S7	S7	S7	S7	CD7
	C <sub>8</sub>	X8	P8	P8	M8	M8	M8	M8	S8	S8	S8	S8	CD8
C.C. FINAIS	C <sub>9</sub>	X9	P9	P9	M9	M9	M9	M9	S9	S9	S9	S9	CD9
	C <sub>10</sub>	X10	P10	P10	M10	M10	M10	M10	S10	S10	S10	S10	CD10
	C <sub>11</sub>	X11	P11	P11	M11	M11	M11	M11	S11	S11	S11	S11	CD11
	C <sub>12</sub>	X12	P12	P12	M12	M12	M12	M12	S12	S12	S12	S12	CD12
TOTAIS		PESSOAL		MAT CONSUMO				SERV TERCEIROS		DEPRECIÇÃO		CT	

Fonte: SESA (2005), adaptado.

Para facilitar a alimentação dessa matriz no sistema de custos (SICS/web), é importante organizar cada setor. Os quadros apresentados no anexo 1,2 e 3 podem servir para facilitar as informações de forma mais eficiente.

A matriz exposta no Quadro 4 é um instrumental analítico muito rico, pois ela retrata o processo de produção definido pelo modelo para o Hospital. A partir dela podem ser calculados não só os custos unitários totais como também prever as necessidades do crescimento das atividades meios, para atender o crescimento planejado das atividades fins do hospital.

### Cálculo do Custo Unitário de um Centro de Custos

A equação que representa os **custos unitários totais** pode ser escrita na seguinte forma para um centro j qualquer:

$$C_j = a_{1j}C_1 + a_{2j}C_2 + \dots + a_{nj}C_n + W_j$$

No mesmo exemplo simplificado, esse conjunto de equações (12 equações em 12 variáveis) temos os C como incógnitas e os  $a_{ij}$  e W como valores conhecidos. É possível, portanto resolver este sistema e encontrar os valores dos C em função dos valores dos W.

Em termos matriciais teríamos:

$$C = A'C + W$$

Onde: C, vetor de 12 elementos dos custos totais unitários.

$A'$ : é a transposta da Matriz A (conhecida)

$W$ : corresponde ao vetor dos custos unitários diretos (conhecido)

A solução dos sistemas seria dado por:

$$C = (I - A')^{-1} * W$$

No mesmo exemplo simplificado os valores que interessam são os últimos quatro valores dos custos unitários direto pois se referem aos custos finais.

O quadro 5 apresenta quanto cada centro de custo produz por período, os gastos efetivos e depreciações por centros de custos e os custos totais, os quais:

CT corresponde ao custo total do hospital.

W representa o centro de custo

X equivale a produção no período considerado, e,

W o custo unitário direto de cada centro de custo.

Portanto, o custo unitário direto de cada centro (W) é definido como:

$$W_j = \frac{CDJ}{X_j}$$

Para melhor visualização da fórmula, veja o Quadro 5.

A partir dos dados de custos de cada centro de custos e de quantidade produzida de cada centro de custo para outros centros de custos, dados esses fornecidos pelos usuários do sistema, o software processa as informações e calcula automaticamente os resultados.

### **Quadro 5 – Matriz dos custos unitários diretos**

CENTROS DE CUSTOS		MATRIZ DOS CUSTOS	MATRIZ DAS INTERRELAÇÕES	W
		Custos Diretos	Total da Produção	
C.C. GERAIS	Administração	CD1	X1	W1
	Higienização	CD2	X2	W2
	Transporte	CD3	X3	W3
	Almoxarifado	CD4	X4	W4
	Manutenção	CD5	X5	W5
C.C. INTERM	Farmácia	CD6	X6	W6
	Laboratório	CD7	X7	W7
	Radiologia	CD8	X8	W8
C.C. FINAIS	Ambulatório	CD9	X9	W9
	C. Cirúrgico	CD10	X10	W10
	UTI	CD11	X11	W11
	Internações	CD12	X12	W12
<b>TOTAL</b>		<b>CT</b>		

Fonte: SESA (2005), adaptado.

A matriz  $(I-A')^{-1}$  - (inversa) que é obtida na solução de sistemas contém informações importantes sobre os impactos de aumento de um real dos custos diretos unitários nos custos totais. Por exemplo, o aumento do preço do oxigênio no custo da diária hospitalar ou do salário mínimo no custo da consulta médica.

O Sistema checa o resultado, calculando quanto seriam os Custos Totais com as atividades finais, que devem ser iguais às Despesas Totais do mês. Tal resultado é uma decorrência da incorporação dos custos das atividades Gerais e Intermediárias nos custos das atividades Finais.

## 8 SISTEMA INFORMATIZADO DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS (SICS/Web)

Todos os cálculos que envolvem o resultado final das matrizes dos Coeficientes Técnicos de Produção; Matriz Transposta; Matriz Identidade; Matriz (A LINHA)  $A'-(I-A')$  e Matriz Inversa  $(I - A')^{-1}$  são realizados por meio do software de custos, gerenciado pelo Núcleo de Informática da SESA e monitorado pelo NUCONS.

O software de custos da SESA foi desenvolvido em linguagem web a partir da implantação do sistema de custos nos hospitais polo secundários dentro do Projeto Swap II, em 2011, para permitir que os dados fornecidos pelos hospitais pudessem ser visualizados pelo NUCONS/SESA em tempo real. Isso facilitou o monitoramento das informações e a correção de dados quando esses se mostravam inconsistentes.

Segundo Duarte *et al.* (2011), a tecnologia contemplada com licença Open-source (código aberto) e voltado para internet, sendo centralizado em um servidor de aplicação (Apache Tomcat). As tecnologias envolvidas nos projetos são: a base de dados PostgreSQL, para armazenamento das informações e Java na plataforma JEE (Java Enterprise Edition) para desenvolvimento da camada de programação.

O software foi desenvolvido em telas para cadastro dos centros de custos e de despesas, e configuração dos centros de custos e despesas em formato matricial. Produz relatórios por centro de custos analítico e sintético, por despesas analítica e sintética, além de relatórios comparativos dos custos unitários diretos, indiretos e finais, produção e resultado final (Duarte *et al.*, 2011).

## **9 ANÁLISES DOS RELATÓRIOS GERENCIAIS**

A análise dos relatórios gerenciais por centro de custos deve ser uma prática mensal da direção da unidade de saúde com todos os responsáveis pela produção dos serviços ofertados.

Em cima dos problemas identificados (aumento dos custos) é necessário verificar quais fatores influenciaram no comportamento ascendente dos custos. Essa prática favorece a solução das dificuldades de forma a não permitir que estes se acumulem.

Alguns fatores devem ser observados na análise dos custos:

- O custo total de cada centro de custos e seu comportamento no tempo, estabelecendo metas para utilização de todos os fatores de produção, ou seja, operando no limite da curva de produção do serviço;
- Verificar a participação dos custos indiretos nos custos totais. Isso permite observar se está havendo crescimento da participação dos centros de custos gerais e intermediários nos custos finais. Esse olhar acurado pode contribuir para melhorar a eficiência técnica, tanto dos centros de custos finais quanto dos intermediários e gerais;
- Caso haja aumento exagerado nos custos de algum centro de custos é necessário identificar as causas que estão contribuindo para esse comportamento. Em cima dessas causas e possíveis consequências, pode-se redefinir o processo de produção, o que contribuiria para elevar o grau de eficiência organizativa da instituição;



- A redução na variação dos custos de cada centro de custos é uma prática que deve estar na prática diária dos gestores das instituições de saúde, elevando a eficiência técnica e alocativa e permitindo a ampliação dos serviços e conseqüentemente o aumentando o acesso.

## **10 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A elaboração deste manual cumpriu todo o protocolo para ser disponibilizado aos gestores que utilizam a metodologia de insumo-produto para apurar e gerenciar o custo dos serviços hospitalares e de instituições de saúde. Entretanto, espera-se que essa iniciativa seja apenas o ponta pé inicial. Almeja-se que, com a prática continuada e compartilhada da gestão de custos pela SESA, ele seja aprimorado ao longo do tempo, podendo auxiliar cada vez mais para o alcance da gestão eficiente do SUS.

## REFERÊNCIAS

- BONACIM, C.A. G; ARAUJO, A. M. P. Avaliação de desempenho econômico-financeiro dos serviços de saúde: os reflexos das políticas operacionais no setor hospitalar. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, vol.16, n. 1, p. 1055-1068. 2011.
- BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. **Manual Técnico de Custos – conceitos e metodologia**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006. 76 p. (Série A. Normas e Manuais Técnicos).
- CEARÁ. Secretaria de Saúde do Estado. **Relatório de Implantação de Sistema de Custos (Metodologia de Insumo-Produto) em Hospitais e Unidades da Rede do SUS para o financiador Department for International Development (DFID)**. Fortaleza: Editora da Secretaria de Saúde, 2005.
- CESCONETTO, André; LAPA, Jair dos Santos; CALVO, Maria Cristina Marino. Avaliação da eficiência produtiva de hospitais do SUS de Santa Catarina, Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, [s.l.], v. 24, n. 10, p. 2407-2417, 2008. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.1590/s0102-311x2008001000021> >. Acesso em: 21 abr. 2016.
- DUARTE, R. R. S; SILVA, M. F; SOUSA, M. H. L. Sistema de custos como instrumento de eficiência nas unidades assistenciais de saúde do Ceará (Brasil) Relato de experiência. In: Marcelo Gurgel Carlos da Silva; Maria Helena Lima Sousa. (Org.). **Temas de economia da saúde III: contribuições para a gestão do SUS**. Fortaleza: Editora da UECE, 2011.
- MEDICI, A. C; MARQUES, R. M. Sistema de custos como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. **Cadernos FUNDAP**, São Paulo, v. 19, n. 1, p. 47-59, 1996.
- MEDEIROS, M. da C.M; ARAÚJO, L.B; PEREIRA M.B. **Implantação de sistema de gestão de custos no Hospital Regional Prefeito Walfrido Monteiro Sobrinho no município de Icó-Ceara**. Fortaleza: Editora da associação brasileira da economia da saúde, 2015.
- PEREIRA, A. C; NUNES, A. S. F. O processo decisório subsidiado por informações de custos. **O Mundo da Saúde**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 258-269, 2011.
- ZARDO, M; HEKIS, H. R. Estudo para Implementação de um Sistema de Apuração de Custos no Centro de Pesquisas Oncológicas - CEPON. **Revista Brasileira de Inovação Tecnológica em Saúde**, Natal, v. 3, n. 2, p. 19-37, 2013.

**ANEXOS**

ANEXO A – Relação das Gratificações que incidem no 13º Salário e Férias (NUCONS/SESA, 2010)

1. Gratificação por Serviço Extraordinário;
2. Gratificação de Trabalho Relevante (Técnico/Científico);
3. Progressão Horizontal (Servidor muda de nível);
4. Gratificação de Representação;
5. Gratificação de Plantão Noturno;
6. Gratificação de Localização (outros órgãos);
7. Gratificação em Condições Especiais;
8. Gratificação de Risco de Vida;
9. Gratificação Especial de Desempenho;
10. Gratificação de Especialização;
11. Gratificação de Incentivo ao Trabalho com Qualidade – GITQ;
  - Cargo Comissionado
  - Atividade Relevante
  - Produtividade. Ver lei 853/2001
12. Gratificação de Plantão – SES e GAFS=GAPES (Plantão Noturno)
13. Gratificação de Dedicção Exclusiva
14. Gratificação de Adicional Noturno
15. Gratificação por Tempo de Serviço
16. Complemento Remuneração.

**PERCENTUAL PAGO PELO ESTADO POR SERVIDOR (Encargos Sociais)**

1. Previdência Social – 22%
2. Vale Transporte
3. Vale Refeição
  - Qualquer diferença salarial incluir somente se a folha for atualizada mensalmente.
  - Auxílio alimentação e Abono permanência – não incidem no 13º sal. e Férias.

## ANEXO B – Planilha de Pessoal (Fonte: NUCONS/SESA)

NOME DA UNIDADE DE SAÚDE:										
INFORMAÇÕES DE PESSOAL										
1. Para cada Órgão (SESA, MINISTÉRIO, SERV. TERC., Serv. Prest.C/Vinc e S/Vinc...)uma planilha com todos os Centro de Custos.										
2. Cada centro de custos identifica os servidores que neles trabalham, com as informações de pessoal adequadas e peculiares a cada unidade de saúde.										
3. <b>Atenção</b> - O Servidor que trabalhar em dois centros de custo distintos, fazer rateio conforme o tempo que disponibiliza para cada centro de custo.										
4. A fórmula da coluna <b>H</b> , linha 12 é ref. ao Vr R\$ das férias- 1/3 + salário dividido por 12 meses, e 13º salário também dividido pelos 12 meses.										
5. A fórmula da coluna <b>L</b> (Enc.Soc) é ref. a soma do Sal.Bruto + Gratificações, acrescido de 30%										
<b>FUNCIONARIOS SESA</b>										
1	<b>DADOS DO SERVIDOR</b>									
<b>Nº</b>	<b>DIRETORIAS: GERAL, FINANCEIRA, MÉDICA</b>	Matrícula	Carga Hor.	Salário BRUTO	Gratificacoes	13º Salar./Ferias	Produtividade	Tempo Integral	Plantoes (da Semana)	Encarg.Soc.
1						$(((1,3333333*(F14+G14)/12 + (F14+G14)/12)))$				$SOMA(((F14+G14)*30)/100)$
n						-				-
<b>TOTAL</b>										
6	<b>TRANSPORTE</b>	Matrícula	Carga Hor.	Salário BRUTO	Gratificacoes	13º Salar./Ferias	Produtividade	Tempo Integral	Plantoes (da Semana)	Encarg.Soc.
1						-				-
n						-				-
<b>TOTAL</b>										
22	<b>UNIDADE INTERNAMENTO II</b>	Matrícula	Carga Hor.	Salário BRUTO	Gratificacoes	13º Salar./Ferias	Produtividade	Tempo Integral	Plantoes (da Semana)	Encarg.Soc.
1						-				-
n						-				-
<b>TOTAL</b>										
<b>FUNCIONARIOS MINISTÉRIO</b>										
1	<b>DADOS DO SERVIDOR</b>									
<b>Nº</b>	<b>DIRETORIAS: GERAL, FINANCEIRA, MÉDICA</b>	Matrícula	Carga Hor.	Salário BRUTO		13º Salar./Ferias				Encarg.Soc.
1						$(((1,3333333*(E35+F35)/12 + (E35+F35)/12)))$				$SOMA(((E35+F35)*30)/100)$
n						-				-
<b>TOTAL</b>										
6	<b>TRANSPORTE</b>	Matrícula	Carga Hor.	Salário BRUTO		13º Salar./Ferias				Encarg.Soc.
1						-				$SOMA(((E41+F41)*30)/100)$
n						-				-
<b>TOTAL</b>										
22	<b>UNIDADE INTERNAMENTO II</b>	Matrícula	Carga Hor.	Salário BRUTO	Gratificacoes	13º Salar./Ferias	Produtividade	Tempo Integral	Plantoes (da Semana)	Encarg.Soc.
1						-				-
n						-				-
<b>TOTAL</b>										
<b>FUNCIONARIOS TERCEIRIZADOS</b>										
<b>FUNCIONARIOS SERVIÇO PRESTADO COM VÍNCULO</b>										
<b>FUNCIONARIOS SERVIÇO PRESTADO SEM VÍNCULO</b>										

## ANEXO C – Planilha da Produção da Lavanderia e Rouparia

<b>PLANILHA DE PRODUÇÃO</b>			
<b>C.CUSTO: Lavanderia e Rouparia/Costura</b>	<b>UNID. MEDIDA: Kg de Roupas e Peças Distribuídas</b>		
	<b>Lavanderia</b>		<b>Rouparia/Costura</b>
<b>CENTROS GERAIS</b>	<b>Kg de Roupa (Und. Física)</b>	<b>Kg de Roupa (R\$)</b>	<b>Nº de Peças Distribuídas</b>
Dir. Geral, Médica, Administrativo, Ch. Enfermagem, Assessoria de Comunicação			
Transporte			
Manutenção e Engenharia (equip., elevadores, caldeira, gerador)			
<b>CENTROS INTERMEDIÁRIOS</b>			
CME - Centro de Material Esterilizado			
Farmácia			
Agência Transfusional			
<b>CENTROS FINAIS</b>			
Ambulatórios			
Emergência			
Centro Cirúrgico			
Unidade de Internamento			
<b>TOTAL GERAL</b>		-	
1. O Total Geral referente aos Kg de roupas, deverá coincidir com o Total de Kg de roupas distribuídas no mês, ou seja, identifica-se quantos Kg cada centro de custos utilizou no mês;			
2. O Total Geral em R\$ deverá ser igual ao total pago referente aos kg de roupas do referido mês. O valor em R\$ de 1Kg de roupa multiplicado pelos Kg utilizados por cada Centro de Custo;			
3. O Total Geral de Peças, refere-se ao que foi distribuído no mês, identificando para qual centro de custo foi enviado.			

Fonte:NUCONS/SESA.

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
<b>MODELO RATEIO DAS HORAS ADMINISTRATIVAS</b>										
	<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>Unidade de Medida</b>	TOTAL Carga Horária P/ C.de CUSTOS	<b>% DA HORA</b>	TOTAL DA ÁREA P/CENTRO DE CUSTOS	<b>% DA ÁREA</b>	<b>ÍNDICE ENCONTRADO</b>	Diretorias: Geral, Administrativa, Técnica, Médica, Ch. de Enfermagem,	R.H, Setor Pessoal e Sesmt	Finanças, Contabilidade e Custos
5	Diretorias: Geral, Administrativa, Técnica, Médica, Ch. de Enfermagem, Ass.Comunicação	Hor.Trabalhadas	-	$(D5*100)/D21$	-	$(F5*100)/F22$	$SOMA(E5+G5)/2$	$((H5*D5)/100)$	$((H5*D6)/100)$	$((H5*D7)/100)$
6	R.H, Setor Pessoal e Sesmt	Hor.Trabalhadas	-	$(D6*100)/D21$	-	$(F6*100)/F22$	$SOMA(E6+G6)/2$	$((H6*D5)/100)$	$((H6*D6)/100)$	$((H6*D7)/100)$
7	Finanças, Contabilidade e Custos	Hor.Trabalhadas	-		-					
8	Gráfica e Xerox		-		-					
9	OUVIDORIA e Central Telefônica (PABX)		-		-					
10	Almoxarifado -SEALM		-		-					
11	Transporte		-		-					
12	Farmácia		-		-					
13	Laboratório		-		-					
14	Agência Transfusional		-		-					
15	Centro Cirurgico Eletivo		-		-					
16	Centro Cirúrgico Obstétrico		-		-					
17	Centro Cirúrgico Emergência		-		-					
18	Centro de Imagens		-		-					
19	Tomografia		-		-					
20	Ressonância		-		-					
21	Fonoaudiologia		-		-					
22	<b>TOTAL GERAL</b>		SOMA(D5:D21)	SOMA(E5:E21)	SOMA(F5:F21)	SOMA(G5:G21)	SOMA(H5:H21)	SOMA(I5:I21)	SOMA(J5:J21)	SOMA(K5:K21)

- O objetivo dessa planilha é fazer o rateio para os Centros de Custos que tem sua Unidade de Medida - Horas Trabalhadas.
- Preencher os dados das colunas D e F - Total da Carga Horária mensal por Centro de Custo e o Total da Área M2 por Centro de Custo, respectivamente.

**Base de Cálculo para alimentação das colunas:**

**% da Hora** - é um regra de três simples, calculada a partir do total da carga horária para identificar o percentual individual dos centros de custos.

**% da Área** - é um regra de três simples, calculada a partir do total da Área por M2 para identificar o percentual de cada centro de custos.

**Índice Encontrado** - é a soma dos dois percentuais (Hora e Área), dividido por dois.

**Centros de Custo em que a Unidade de medida seja - Horas Trabalhada.**

Diretorias: Geral, Administrativa, Técnica, Médica, Ch. de Enfermagem, Ass.Comunicação-  
R.H, Setor Pessoal e Sesmt-

**Coluna I**

é o resultado do índice encontrado em cada centro de custo, multiplicado pelo total da carga horária desse centro de custo, dividido por 100.

**Coluna J**

é o resultado do índice encontrado em cada centro de custo, multiplicado pelo total da carga horária desse centro de custo, dividido por 100.

**OBS.:** A soma do rateio deverá ser igual ao valor da carga horária do centro de custo que está sendo rateado.

## ANEXO E – Planilha de Rateio da Energia

<b>CENTROS GERAIS</b>	<b>%</b>	<b>Vr. R\$ Conta Mensal</b>
Dir. Geral, Médica, Administrativo, Ch. Enfermagem, Assessoria de Comunicação		
Transporte		
Manutenção e Engenharia (equipamento, elevadores, caldeira, gerador)		
<b>CENTROS INTERMEDIÁRIOS</b>		
CME - Centro de Material Esterilizado		
Farmácia		
Agência Transfusional		
<b>CENTROS FINAIS</b>		
Ambulatórios		
Emergência		
Centro Cirúrgico		
Unidade de Internamento		
<b>TOTAL GERAL</b>	100%	

1. O PERCENTUAL definido para o Rateio da Energia, por Centro de Custo, deverá ser elaborado por um eng. Eletricista ou pessoa com perfil similar.

Fonte: NUCONS/SESA



## ANEXO F – Planilha de controle de veículos

CENTROS DE CUSTOS	VEÍCULOS DIESEL				TOTAL DIESEL (UND. Física)	TOTAL DIESEL (R\$)	VEÍCULO GASOLINA				TOTAL GASOLINA (UND. Física)	TOTAL GASOLINA (R\$)	TOTAL GERAL (UND. Física)	TOTAL GERAL (R\$)
	SP10 -Und. Física Km	SP10 - (R\$)	IVECO (Und. Física) Km	IVECO (R\$)			IPANEMA (Und. Física) Km	IPANEMA (R\$)	CORSA (Und. Física)	CORSA (R\$)				
<b>GERAIS</b>														
Dir. Geral, Médica, Administrativo, Ch. Enfermagem, Assessoria de Comunicação		(C6*0,2857)			(C6+E6)	(D6+F6)					(I6+K6)	(J6+L6)	(G6+M6)	(H6+N6)
Transporte		(C7*0,2857)			(C7+E7)	(D7+F7)					(I7+K7)	(J7+L7)	(G7+M7)	(H7+N7)
Manutenção e Engenharia (equip., elevadores, caldeira, gerador)		(C8*0,2857)			(C8+E8)	(D8+F8)					(I8+K8)	(J8+L8)	(G8+M8)	(H8+N8)
<b>INTERMEDIÁRIOS</b>														
CME - Centro de Material Esterilizado		(C10*0,2857)			(C10+E10)	(D10+F10)					(I10+K10)	(J10+L10)	(G10+M10)	(H10+N10)
Farmácia		(C11*0,2857)			(C11+E11)	(D11+F11)					(I11+K11)	(J11+L11)	(G11+M11)	(H11+N11)
Agência Transfusional		(C12*0,2857)			(C12+E12)	(D12+F12)					(I12+K12)	(J12+L12)	(G12+M12)	(H12+N12)
<b>FINAIS</b>														
Ambulatórios		(C14*0,2857)			(C14+E14)	(D14+F14)					(I14+K14)	(J14+L14)	(G14+M14)	(H14+N14)
Emergência		(C15*0,2857)			(C15+E15)	(D15+F15)					(I15+K15)	(J15+L15)	(G15+M15)	(H15+N15)
Centro Cirúrgico		(C16*0,2857)			(C16+E16)	(D16+F16)					(I16+K16)	(J16+L16)	(G16+M16)	(H16+N16)
Unidade de Internamento		(C17*0,2857)			(C17+E17)	(D17+F17)					(I17+K17)	(J17+L17)	(G17+M17)	(H17+N17)
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>0</b>	<b>SOMA(D6:D17)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>SOMA(G6:G17)</b>	<b>SOMA(H6:H17)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>SOMA(M6:M17)</b>	<b>SOMA(N6:N17)</b>	<b>SOMA(O6:O17)</b>	<b>SOMA(P6:P17)</b>
1. Para cada veículo deverá ser feito uma média do gasto de litro de combustível por Km rodado														
2. Exemplo - O carro SP10 faz 7Km com um litro de Diesel. Um litro Diesel é R\$ 2,00, então 0,2857 é a média em R\$.														
2/7 = 0,2857														

Fonte: NUCONS/SESA

## ANEXO G – Planilha de Controle da Ouvidoria

**CENTRO DE CUSTO: OUVIDORIA****UNID. MEDIDA: Nº ATENDIMENTOS**

<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>NSATISFAÇÕES</b>	<b>SOLUÇÕES</b>	<b>TOTAL GERAL</b>
<b>GERAIS</b>			
Dir. Geral, Médica, Administrativo, Ch. Enfermagem, Assessoria de Comunicação	0	0	0
Transporte	0	0	0
Manutenção e Engenharia (equip., elevadores, caldeira, gerador)	0	0	0
<b>INTERMEDIÁRIOS</b>			
CME - Centro de Material Esterilizado	0	0	0
Farmácia	0	0	0
Agência Transfusional	0	0	0
<b>FINAIS</b>			
Ambulatórios	0	0	0
Emergência	0	0	0
Centro Cirúrgico	0	0	0
Unidade de Internamento	0	0	0
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Fonte: NUCONS/SESA

## ANEXO H – Planilha de controle do Serviço Social

## PLANILHA DE PRODUÇÃO

CENTRO DE CUSTO: SERVIÇO SOCIAL

UNID. MEDIDA: N° ATENDIMENTOS/MÊS

CENTROS DE CUSTOS	VISITAS ENFERMARIAS	ATENDIMENTO PERSONALIZADO	ACONSELHAMENTO	ATEND.FAMILIAR PAC.	TOTAL GERAL
<b>GERAIS</b>					
Dir. Geral, Médica, Administrativo, Ch. Enfermagem, Assessoria de Comunicação					0
Transporte					0
Manutenção e Engenharia (equip., elevadores, caldeira, gerador)					0
<b>INTERMEDIÁRIOS</b>					
CME - Centro de Material Esterilizado					0
Farmácia					0
Agência Transfusional					0
<b>FINAIS</b>					
Ambulatórios					0
Emergência					0
Centro Cirúrgico					0
Unidade de Internamento					0
<b>TOTAL GERAL</b>	0	0	0	0	0

## ANEXO I – Planilha de Produção na Nutrição

## PLANILHA DE PRODUÇÃO

OBS.: CONTA TODAS AS REFEIÇÕES: CAFÉ DA MANHÃ, COLAGEM, ALMOÇO, LANCHE, JANTAR E CEIA, DE TODOS OS PACIENTES, ACOMPANHANTES E FUNCIONÁRIOS (QUANDO FOR O CASO).

CENTRO DE CUSTO: NUTRIÇÃO

UNID. MEDIDA: Nº REFEIÇÕES MÊS

CENTROS DE CUSTOS	Nº DE REFEIÇÕES DISTRIBUIDAS	Nº DE REFEIÇÕES ENTERAIS
<b>GERAIS</b>		
Dir. Geral, Médica, Administrativo, Ch. Enfermagem, Assessoria de Comunicação	0	0
Transporte	0	0
Manutenção e Engenharia (equip., elevadores, caldeira, gerador)	0	0
<b>INTERMEDIÁRIOS</b>		
CME - Centro de Material Esterilizado	0	0
Farmácia	0	0
Agência Transfusional	0	0
<b>FINAIS</b>		
Ambulatórios	0	0
Emergência	0	0
Centro Cirúrgico	0	0
Unidade de Internamento	0	0
<b>TOTAL GERAL</b>	0	0

OBS.:O Hospital possuindo condições de informar os Custos Diretos, Indiretos e a produção da **Nutrição Enteral**, faz-se um centro de custo separado

## ANEXO J – Planilha de controle de distribuição de kit's pelos centros de custos

**PLANILHA DE PRODUÇÃO****CENTRO DE CUSTO: CME -CENTRO DE MATERIAL ESTERILIZADO****UNID. MEDIDA: Nº KIT'S DISTRIBUIDOS MÊS**

<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>Nº DE KIT'S DISTRIBUIDOS</b>
<b>GERAIS</b>	
Dir. Geral, Médica, Administrativo, Ch. Enfermagem, Assessoria de Comunicação	0
Transporte	0
Manutenção e Engenharia (equip., elevadores, caldeira, gerador)	0
<b>INTERMEDIÁRIOS</b>	
CME - Centro de Material Esterilizado	0
Farmácia	0
Agência Transfusional	0
<b>FINAIS</b>	
Ambulatórios	0
Emergência	0
Centro Cirúrgico	0
Unidade de Internamento	0
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>0</b>
1. O Total Geral corresponde a produção do mês, distribuído por quem se utilizou dessa produção.	

## ANEXO K – Planilha de controle de Manutenção

**PLANILHA DE PRODUÇÃO****CENTRO DE CUSTO: MANUTENÇÃO**

<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>Nº de Requisições Atendidas / Mês</b>
<b>GERAIS</b>	
Dir. Geral, Médica, Administrativo, Ch. Enfermagem, Assessoria de Comunicação	
Transporte	
Manutenção e Engenharia (equip., elevadores, caldeira, gerador)	
<b>CENTROS INTERMEDIÁRIOS</b>	
CME - Centro de Material Esterilizado	
Farmácia	
Agência Transfusional	
<b>CENTROS FINAIS</b>	
Ambulatórios	
Emergência	
Centro Cirúrgico	
Unidade de Internamento	
<b>TOTAL GERAL</b>	

NOTA: O Total Geral corresponde as requisições atendidas no mês, distribuindo por quem se utilizou da produção do Centro de Custos Manutenção.