

MINISTÉRIO DA SAÚDE
Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos
Departamento de Economia da Saúde

Programa Nacional de Gestão de Custos

MANUAL TÉCNICO DE CUSTOS – CONCEITOS E METODOLOGIA

Série A. Normas e Manuais Técnicos



Brasília – DF
2006

© 2006 Ministério da Saúde.

Todos os direitos reservados. É permitida a reprodução parcial ou total desta obra, desde que citada a fonte e que não seja para venda ou qualquer fim comercial.

A responsabilidade pelos direitos autorais de textos e imagens desta obra é da área técnica.

A coleção institucional do Ministério da Saúde pode ser acessada, na íntegra, na Biblioteca Virtual em Saúde do Ministério da Saúde: <http://www.saude.gov.br/bvs>

O conteúdo desta e de outras obras da Editora do Ministério da Saúde pode ser acessado na página:

<http://www.saude.gov.br/editora>

Série A. Normas e Manuais Técnicos

Tiragem: 1.ª edição – 2006 – 1.500 exemplares

Elaboração, distribuição e informações:

MINISTÉRIO DA SAÚDE

Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE)

Departamento de Economia da Saúde (DES)

Núcleo Nacional de Economia da Saúde (Nunes)

Esplanada dos Ministérios, bloco G, Edifício Sede, sala 825

70058-900, Brasília – DF

Tels.: (61) 3315-3633 / 3315-3634

Fax: (61) 3223-0799

Home page: www.saude.gov.br/sctie

<http://economia.saude.bvs.br>

E-mail: pngc@saude.gov.br

Coordenação técnica:

Emerson Ricciardi-Souza

Myrza Macedo L. de Lucena Horst

Ruterson Vieira Teixeira de Freitas

Impresso no Brasil / *Printed in Brazil*

Ficha Catalográfica

Brasil. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde.

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

76 p. : il. – (Série A. Normas e Manuais Técnicos)

ISBN 85-334-1113-8

1. Custos de cuidados de saúde. 2. Métodos de apuração de custos. 3. Custos e análise de custos. I. Título. II. Série.

NLM WX 157

Catálogo na fonte – Coordenação-Geral de Documentação e Informação – Editora MS – OS 2006/0243

Títulos para indexação:

Em inglês: National Program of Cost Management: cost technical manual: concepts and methodology

Em espanhol: Programa Nacional de Gestión de Costos: manual técnico de costos: conceptos y metodología

EDITORA MS

Documentação e Informação

SIA, trecho 4, lotes 540/610

CEP: 71200-040, Brasília – DF

Tels.: (61) 3233-1774/2020

Fax: (61) 3233-9558

Home page: <http://www.saude.gov.br/editora>

E-mail: editora.ms@saude.gov.br

Equipe Editorial:

Normalização: Maria Resende

Revisão: Lillian Assunção e Angela Nogueira

Capa, projeto gráfico e diagramação: Leomar Peixoto

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	5
INTRODUÇÃO.....	7
PARTE 1	11
TERMINOLOGIA E CONCEITUAÇÃO.....	11
METODOLOGIAS PARA APURAÇÃO DE CUSTOS.....	15
A) CUSTEIO POR ABSORÇÃO	16
B) CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL	16
C) CUSTEIO ABC (<i>ACTIVITY-BASED COSTING</i>)	17
D) METODOLOGIA ADOTADA PELO PNGC	18
ESTRUTURAÇÃO DOS TIPOS DE CENTROS DE CUSTOS	20
A) CENTRO DE CUSTOS ADMINISTRATIVO	20
B) CENTRO DE CUSTOS INTERMEDIÁRIO	21
C) CENTRO DE CUSTOS FINAL (PRODUTIVO).....	23
D) CENTRO DE CUSTOS EXTERNO.....	24
METODOLOGIAS DE ALOCAÇÃO DOS GASTOS	24
METODOLOGIA DE ALOCAÇÃO DOS GASTOS INDIRETOS	25
a) Alocação direta	25
b) Alocação seqüencial	26
c) Alocação recíproca.....	27
d) Metodologia de alocação adotada pelo PNGC.....	27

PARTE 2	29
HOMOGENEIZAÇÃO ENTRE AS INSTITUIÇÕES DE SAÚDE	29
ESTRATÉGIAS PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS	29
ROTINA PARA ELABORAÇÃO DAS PLANILHAS DE CUSTOS	34
PLANILHAS DE CUSTOS	35
CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	39
ANEXOS	41
ANEXO A – COMPOSIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS.....	41
ANEXO B – COMPOSIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS INTERMEDIÁRIOS.....	43
ANEXO C – COMPOSIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS FINAIS.....	47
ANEXO D – MAPA DE RELACIONAMENTOS PARA ALOCAÇÃO RECÍPROCA	50
ANEXO E – UNIDADE DE MEDIDA POR CENTRO DE CUSTOS.....	53
ANEXO F – UNIDADES DE MEDIDA POR ITEM	54
ANEXO G – INDICADORES DE CUSTOS	56
ANEXO H – PLANILHA AUXILIAR PARA APURAÇÃO DE CUSTOS	57
ANEXO I – PLANILHAS AUXILIARES PARA LANÇAMENTO DA PRODUÇÃO COM RATEIO	58
ANEXO J – PLANILHA DE APURAÇÃO DE CUSTOS	59
ANEXO K – PAINEL DE INDICADORES.....	61
EQUIPE TÉCNICA RESPONSÁVEL	73

APRESENTAÇÃO

O Núcleo Nacional de Economia da Saúde (Nunes), do Departamento de Economia da Saúde (DES), vinculado à Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE) do Ministério da Saúde (MS), criou o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS). Este Programa foi amplamente debatido com representantes de instituições de saúde e com as demais Secretarias deste Ministério.

Como primeira ação para sensibilizar e concretizar o PNGC, elaborou-se este manual que pretende difundir, em nível nacional, aspectos importantes e benefícios que a gestão de custos proporciona às instituições de saúde, bem como homogeneizar conceitos e metodologias de sua apuração. Outro objetivo deste material é fornecer instrumentos que estimulem a elaboração de informação gerencial para auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Este manual é um subsídio ao desenvolvimento de normas e procedimentos técnico-gerenciais para instituições de saúde e será foco de constantes revisões para o seu aperfeiçoamento.

Departamento de Economia da Saúde

INTRODUÇÃO

O PNGC surgiu da necessidade de conhecer os custos dos produtos e serviços, para apurar e avaliar seus respectivos resultados, além de aprimorar a própria gestão de custos. Com a crescente complexidade das instituições de saúde integradas ao SUS, este instrumento passou a ser utilizado como eficiente técnica gerencial (utilização das informações de custos, para auxiliar na tomada de decisão), tornando-se uma vantagem competitiva e fazendo parte das ações estratégicas dessas instituições.

A otimização dos recursos, sem comprometer a funcionalidade e a qualidade dos produtos e serviços, deve ser um objetivo permanente nas instituições que buscam a excelência.

O que se observa é que as instituições de saúde no Brasil, principalmente as públicas, são as mais distantes do processo de modernização gerencial. A maioria dessas instituições utiliza métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento de seus custos reais, ou seja, não fazem uso de sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas e para o controle de suas atividades.

Para Abbas (2001), várias instituições utilizam a contabilidade de custos somente para fins fiscais e não exploram a informação como ferramenta gerencial. Isso se relaciona, principalmente, com a deficiência de agilidade e confiabilidade dos dados que, conseqüentemente, perdem a utilidade como instrumento gerencial para a tomada de decisão.

Assuntos delicados, como investimento na atenção básica, credenciamento de um novo procedimento, terceirização ou não da lavanderia, entre outros são incorporados constantemente nas agendas dos gestores e, na maioria das vezes, sem o adequado respaldo de informação gerencial, eles têm que tomar suas decisões.

A apuração e o controle de custos em saúde, primeiramente, servem de instrumentos eficazes de gestão e acompanhamento dos serviços; em segunda instância, permitem a implantação de medidas corretivas que visem ao melhor desempenho das unidades, com base na redefinição das prioridades, no aumento da produtividade e na racionalização do uso de recursos, entre outras medidas administrativas.

Com a adoção da gestão de custos voltada para o controle e a tomada de decisão (visão gerencial dos custos), as instituições de saúde passaram a ter maior interesse em pesquisar assuntos relacionados a custos, até então pouco explorados.

Portanto, faz-se necessário que os gestores tenham, à sua disposição, informações relevantes e pertinentes aos custos, de modo que estas se configurem em subsídios para otimizar seu respectivo desempenho.

De forma simples e resumida, segue abaixo algumas das finalidades da gestão de custos para instituições de saúde:

1. Calcular os custos dos serviços prestados, relacionados à atividade produtiva.
2. Fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva, despertando assim a co-responsabilidade, para que todos exerçam uma efetiva gestão dos custos.

3. Subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e o planejamento das atividades operacionais.
4. Possibilitar a troca de informações e a comparação de resultados entre instituições.
5. Facilitar a identificação de atividades ineficientes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional.
6. Realizar prestação de contas, visando maior transparência ao controle social.

PARTE 1

TERMINOLOGIA E CONCEITUAÇÃO

Em uma análise ampla e genérica, os autores Beulke e Berto (2005) demonstram que custo é sempre resultante da divisão dos somatórios dos componentes monetários pelo somatório dos componentes físicos.

$$\frac{\textit{Somatório dos componentes monetários}}{\textit{Somatório dos componentes físicos}} = \textit{Custos}$$

Esses dois grandes grupos de componentes constituem, na realidade, a base inicial para qualquer estrutura de custos.

Ainda segundo os autores,

de nada adianta uma organização possuir recursos técnicos, avançados de cálculos, dispor de uma concepção e estrutura adequadas de custos, se não tiver em primeiro lugar um sistema de controle de informação preciso e consistente. Informação errada e enviesada conduz fatalmente os dirigentes a tomarem decisões inadequadas, mesmo com a melhor técnica de apuração de custos (BEULKE; BERTO, 2005).

Para Beulke e Berto (2005), uma ordenação lógica e coerente deve, a rigor, considerar três etapas:

- a) organizar um sistema de controle de informação monetária e física, ajustado aos objetivos pretendidos;
- b) estruturar um sistema de custos adequado e direcionado aos objetivos da instituição;
- c) aplicar as informações deste sistema ao processo de tomada de decisão.

Em toda a área do conhecimento, encontra-se uma gama de conceitos e muitos convergem para um único sentido.

Para que a implantação do sistema de custos seja um instrumento gerencial entre as instituições de saúde, é necessário, primeiramente, homogeneizar conceitos, normas e rotinas. Para isso, será preciso dispor de uma terminologia básica com a qual os procedimentos adotados poderão ser facilmente compreendidos e utilizados no campo prático.

Não há dúvidas de que muitos outros termos e conceitos, além dos apresentados aqui, possam ser identificados nos diversos métodos conhecidos para a apuração de custos. Porém, a especificidade deste manual faz com que seja abrangida apenas a terminologia necessária para a implementação do PNGC:

1. **Centro de custos** – setor de uma instituição que possui gastos mensuráveis. Não existe a necessidade do centro de custos acompanhar a estrutura formal da instituição (organograma). Muitas vezes é oportuno agrupar ou separar determinados setores para apuração dos custos.
2. **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.

3. **Custo** – valor de todos os recursos gastos na produção de um bem ou serviços.
4. **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.).
5. **Custo fixo** – custo independente do volume de produção, que não é passível de alteração em curto prazo (exemplos: depreciação, aluguel e pessoal).
6. **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).
7. **Custo marginal** – aumento que experimenta o custo total, decorrente do acréscimo de uma nova unidade, no volume de produção.
8. **Custo médio unitário** – custo total dividido pela quantidade produzida em um determinado período. Pode ser obtido em relação ao custo direto, indireto e total.
9. **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).
10. **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.
12. **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.
13. **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.
14. **Desembolso** – pagamento resultante das aquisições dos bens e serviços (exemplo: pagamento de aquisição de um lote de fios cirúrgicos).
15. **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).
16. **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; independente de ter efetuado o pagamento.
17. **Gestão de custos** – ação de gerir meios e recursos técnicos, metodológicos e funcionais, para gerar informação sobre custos e subsidiar a avaliação de desempenho.

18. **Grupos de centros de custos** – agrupamento dos centros de custos que desenvolvem funções semelhantes.
19. **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.
20. **Preço** – valor monetário por meio do qual um bem ou um serviço é comprado e/ou vendido.
21. **Rateio** – distribuição proporcional de custos indiretos da produção de bens e serviços.
22. **Receita** – entrada de valores para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber.
23. **Sistema de custos** – aplicativo que reúne e transforma dados, em informação gerencial.
24. **Tipos de centros de custos** – classificação dada, conforme características, ao grupo de centros de custos que executam atividades similares (finais, intermediárias e administrativas).

METODOLOGIAS PARA APURAÇÃO DE CUSTOS

A palavra custeio pode ser definida como "metodologia de apuração de custos". Existem várias formas de apropriação de custos apresentados na literatura especializada da Contabilidade, mas ainda não existe consenso entre os autores mais renomados sobre a nomenclatura que deve ser utilizada para tais métodos. As metodologias apresentadas aqui, de forma simples e sucinta, são as mais utilizadas pelas instituições de saúde, e proporcionam indicadores e informação de extrema importância para a gestão de seus custos. Os métodos

para apuração de custos são: a) custeio por absorção, b) custeio direto ou variável e c) custeio por atividades (ABC). Não são necessariamente excludentes, isto é, podem ser mutuamente utilizados, cada qual com suas vantagens e desvantagens, por isso a instituição deve analisar qual metodologia será mais apropriada para alcançar seus respectivos objetivos.

A) CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O sistema de custeio por absorção faz apropriação integral de todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) aos produtos/serviços finais.

Segundo Martins (2001), "custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados", isto é, todos os gastos relacionados ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos/serviços.

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira e talvez, por esta razão, seja o mais utilizado pelas instituições. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção apresenta algumas deficiências na sua utilização gerencial, entre elas a obscuridade na apropriação dos custos fixos e variáveis, pois estes são elementos importantes na apuração do custo final do produto/serviço.

B) CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

Segundo Martins (2001), o sistema de custeio direto ou variável tem como fundamento básico a separação dos custos variáveis e custos fixos, sendo apropriado aos produtos e serviços somente os custos que variam com o seu volume de produção, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado.

O custeio direto é também chamado de custeio variável ou ainda de custeio marginal, visto que os custos variáveis, na sua maioria, são diretos. Em razão da obrigatoriedade legal de uso do custeio por absorção, o custeio variável é geralmente utilizado para fins gerenciais como ferramenta de auxílio à administração para a tomada de decisões.

C) CUSTEIO ABC (*ACTIVITY-BASED COSTING*)

O sistema de custeio ABC permite melhor visualização dos custos por meio da análise das atividades executadas dentro da instituição e suas respectivas relações com os objetos de custos. O princípio básico deste sistema é tornar direto o maior número possível de custos proporcionais e não-proporcionais, por meio de direcionadores de custos.

É um sistema de custeio ainda muito novo e pouco testado, principalmente no Brasil. O custeio ABC é adequado para organizações complexas, em que os produtos consomem os recursos de forma muito heterogênea. Os hospitais parecem bons exemplos para aplicação desta metodologia. Os benefícios do ABC são muitos, destacando-se os seguintes:

1. melhora as decisões gerenciais;
2. facilita a determinação dos custos relevantes;
3. permite identificar ações com a finalidade de reduzir os custos dos *overheads*;
4. proporciona maior exatidão nos custos de produtos;
5. determina os custos dos serviços/produtos;
6. apóia a negociação de contratos;
7. apóia o aumento da receita, ajudando os clientes a entender as

reduções de custo como consequência da utilização de seus produtos e serviços;

8. apóia o *benchmarking*;

9. determina o montante de serviços compartilhados.

D) METODOLOGIA ADOTADA PELO PNGC

A metodologia adotada pelo PNGC é o sistema de custeio por absorção. Essa metodologia foi escolhida por ser de fácil aplicação e por ser a mais utilizada entre as instituições vinculadas ao SUS¹. Outro fator importante é que a sua apuração é possível a partir da segmentação da instituição em centros de custos.

Dessa forma, em se tratando de hospitais, a segmentação em áreas especializadas é facilmente identificada, como internação, centro cirúrgico, lavanderia, nutrição, administração, laboratório, etc. Por exemplo, o setor de pediatria é responsável pelo atendimento de crianças. Para cumprir esta função, contrata-se pessoal, adquirem-se equipamentos, materiais administrativos, bem como outros recursos necessários para alcançar os objetivos do setor. Os custos destes recursos podem ser estimados e comparados com os custos finais do atendimento. O sistema de custeio por absorção controla o custo e o desempenho da entidade e dos centros de custos (áreas de atividades específicas), podendo comparar os custos estimados, com os valores orçados. Isto indicará, de uma forma geral, quando os custos da instituição excederão os valores orçados.

Conforme já citado, o sistema de custeio por absorção é considerado uma metodologia de custeio integral, pois ele apropria todos os custos ocorridos

¹ Segundo pesquisa realizada pelo Nunes/DES/SCTIE/MS, em 175 hospitais, no período de 18/10/2005 a 13/12/2005, 43,50% das instituições utilizam custeio por absorção.

na produção de um bem ou serviço, ou seja, consideram-se os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Os custos diretos são apropriados diretamente aos procedimentos realizados, enquanto os custos indiretos são rateados de acordo com a necessidade da instituição.

Seu objetivo inicial foi confrontar os custos estimados dos serviços prestados e seus respectivos recebimentos, bem como os desperdícios gerados pelo uso ineficiente dos recursos necessários para produzir o bem/serviço final. Esta forma inicial ainda permanece em um grande número de instituições brasileiras, mesmo com a grande incorporação tecnológica e o avanço da medicina.

O custeio por absorção não fornece informações lapidadas, por isso é difícil identificar as causas dos custos de cada produto/serviço, o que pode levar os tomadores de decisões a considerarem os custos altos e a adotarem cortes dos custos indiretos de forma generalizada. Mesmo que bem intencionados, esta atitude pode fracassar, pois resolve os problemas de custos em curto prazo. Com o passar do tempo estes custos podem voltar a crescer, porque muitas atividades significativas foram eliminadas inadequadamente e as causas fundamentais dos custos não foram identificadas. Assim, fica evidente que a informação financeira gerada pelo sistema de custeio por absorção não fornece aos tomadores de decisão uma visão clara da evolução dos custos em relação ao volume de produção das atividades.

Mesmo com a identificação das dificuldades desta metodologia, ainda existem fortes razões para utilizá-la:

- inspira maior confiança, pois apropria todos os custos aos produtos/serviços finais;
- assegura uma visão unitária para o custo total de cada serviço, desde que todos os custos estejam absorvidos.

ESTRUTURAÇÃO DOS TIPOS DE CENTROS DE CUSTOS

Para identificar os serviços, seções e/ou setores que formarão os centros de custos, toma-se por base, além do organograma da instituição, os serviços de maior interesse, seja pelo conhecimento de seus custos, seja pela relevância de despesas efetuadas e/ou pela produção e importância na estrutura da instituição.

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.

Os centros de custos que desempenham atividades semelhantes devem ser reunidos em grupos com a finalidade de expressar melhor os custos das atividades similares.

A seguir são apresentados os tipos de centro de custos, juntamente com os grupos de centro de custos adotados pelo PNGC, no âmbito do SUS. Os exemplos aqui colocados podem variar de acordo com a especificidade e/ou interesse de cada instituição.

A) CENTRO DE CUSTOS ADMINISTRATIVO

Centros de custos relacionados com as atividades de natureza administrativa.

- **Grupo Administração** – reúne os centros de custos relacionados com as atividades administrativas e de direção (assessoria e planejamento, diretoria administrativa e financeira, diretoria de áreas: medicina, enfermagem, gerência de risco, gerência de

custo, superintendência, gerência de recursos humanos, contabilidade, faturamento e tesouraria).

- **Grupo Informática** – reúne os centros de custos relacionados às atividades de informática (área de apoio a clientes e redes, desenvolvimento de sistemas, suporte e produção).
- **Grupo Condomínio** – reúne os centros de custos relacionados com a infra-estrutura (segurança, telefonia, coleta de resíduos, elevadores e transportes).
- **Grupo Suprimento** – reúne os centros de custos que desenvolvem atividades de controle de estoque e fornecimento de insumos (almojarifado, compras, farmácia, quimioterapia, nutrição parenteral e gases medicinais).
- **Grupo Engenharia e Manutenção** – reúne todos os centros de custos relacionados com atividades de engenharia e manutenção (caldeira, engenharia clínica, engenharia civil e infra-estrutura e manutenção).

B) CENTRO DE CUSTOS INTERMEDIÁRIO

Centro de custos que executa atividade complementar àquelas desenvolvidas nos centros de custos finais.

- **Grupo Apoio à Assistência** – reúne todos os centros de custos que prestam apoio assistencial (fisioterapia, psicologia, serviço social, fonoaudiologia).
- **Grupo Centro Cirúrgico** – reúne todos os centros de custos que desenvolvem atividades no centro cirúrgico (anestesia, centro

cirúrgico, recuperação pós-anestésica), exceto atividades pertinentes ao Centro Obstétrico quando houver grupo específico.

- **Grupo Centro Obstétrico** – reúne os centros de custos referentes às atividades cirúrgicas da obstetrícia.
- **Grupo Imagem** – reúne os centros de custos relacionados à área de Imagenologia (densitometria óssea, ecocardiograma, mamografia, medicina nuclear/radioisótopos, radiologia hospitalar e ambulatorial, ressonância magnética, tomografia computadorizada, ultra-sonografia).
- **Grupo Laboratório** – reúne todos os centros de custos que executam atividades de laboratório (laboratório de especialidades, análises clínicas, anatomia patológica).
- **Grupo Métodos Gráficos** – reúne os centros de custos que desenvolvem atividades gráficas (eletrocardiologia, eletroencefalografia).
- **Grupo Procedimentos Especiais** – 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, vectorcardiograma).
- **Grupo UTI** – reúne todos os centros de custos que desenvolvem atividades de internação intensiva e semi-intensiva (adulto, pediátrica, neonatal).
- **Grupo Apoio Geral** – reúne centros de custos de apoio geral a todos os outros centros de custos (central de material esterilizado – CME, lavanderia, limpeza, rouparia e costura).

- **Grupo Comissões Técnicas** – reúne todas as comissões técnicas (infecção hospitalar, ética, óbito, outras).
- **Grupo Ensino** – reúne todos os centros de custos relacionados com a atividade de ensino (residência médica).
- **Grupo Nutrição**: reúne todos os centros de custos relacionados com a atividade de nutrição e dieta (banco de leite, lactário, dietas enterais/parenterais, nutrição dietética).
- **Grupo Serviço de Arquivo Médico e Estatístico (Same)** – reúne os centros de custos relacionados com a atividade de arquivo médico e estatística/internação.

C) CENTRO DE CUSTOS FINAL (PRODUTIVO)

Centro de custos que desenvolve atividade diretamente relacionada com os objetivos principais da instituição, ou seja, unidade que presta serviço diretamente aos pacientes e que compreendem uma atividade com remuneração pelos serviços prestados.

- **Grupo Ambulatório** – reúne os centros de custos ambulatoriais gerais e de especialidades (médicas e não-médicas).
- **Grupo Berçário** – reúne todos os centros de custos relacionados ao berçário.
- **Grupo Internação** – reúne todas as unidades de internação (cirúrgica, ginecológica, médica, obstétrica, pediátrica, ortopédica, psiquiátrica, particular/convênios), exceto berçário e UTI.
- **Grupo Unidade de Urgência e Emergência** – reúne os centros de custos relacionados ao atendimento de urgência e emergência (pronto-socorro; adulto e infantil).

D) CENTRO DE CUSTOS EXTERNO

Centro de custos que recebe os custos das atividades ou serviços prestados a pacientes não vinculados ao hospital ou a outras instituições (demandas externas). Isso é, recebe somente os custos das atividades decorrentes dos serviços prestados pelos centros de custos administrativos, auxiliares e intermediários às demandas externas e que não devem ser apropriados aos centros de custos finais, pois não fazem parte das atividades/serviços finais da instituição.

Exemplo: uma determinada unidade dispõe de centros de custos que prestam serviços para atender à demanda externa (pacientes não-vinculados ao hospital e outras instituições). A instituição "A" é um centro de custos externo desta unidade porque recebe serviços de um ou mais centros de custos (lavadaria, imagem etc.).

METODOLOGIAS DE ALOCAÇÃO DOS GASTOS

A literatura contábil identifica dois tipos principais de alocação de gastos. No primeiro, encontra-se a alocação dos gastos indiretos dentro de um mesmo centro de custos com o objetivo de conhecer melhor o custo total da atividade desenvolvida por este centro de custos. O outro tipo é a alocação dos gastos totais de um determinado centro de custos para outro centro de custos².

Falk (2001) ressalta que quatro tipos de custos precisam ser identificados: 1) pessoal: ligado direto à produção do centro de custos; 2) material direto: incorporados diretamente ao produto ou sua produção; 3) *overhead*: todos os outros gastos de produção utilizados para manter o local em funcionamento onde o serviço é realizado; 4) custo de capital: depreciação referente a aquisições e custos de manutenção associado aos bens imóveis diretamente dedicados à produção do centro de custos.

² Para realizar esta alocação é preciso definir apenas uma base ou critério de alocação (rateio).

Este mesmo autor diz que a veracidade e o sucesso de todo o processo de alocação estão vinculados a duas etapas: 1) acumular os gastos diretos para cada centro de custos e 2) determinar as bases de alocação dos gastos indiretos. O autor lembra, mais uma vez, que os sistemas de informação sobre pessoal, material, amortização e depreciação devem estar muito bem-estruturados para a perfeita coleta da informação sobre os gastos diretos na primeira etapa. Quanto mais gastos identificados como sendo diretos, tanto melhor a identificação do custo verídico dos centros de custos finais.

Para realização da segunda etapa (alocação dos gastos indiretos), faz-se necessário o perfeito conhecimento do processo de trabalho de cada centro de custos administrativo e intermediário, quais seus produtos e como eles são distribuídos ou consumidos pelos demais centros de custos, tanto intermediários como finais. A definição das alternativas de bases de alocação (critério de rateio) depende desse conhecimento. Na medida do possível, os gastos dos centros de custos devem ser identificados em termos de gastos fixos de variáveis, a fim de permitir sua alocação mais justa entre os diversos centros de custos.

METODOLOGIA DE ALOCAÇÃO DOS GASTOS INDIRETOS

Para transferir os gastos indiretos dos centros de custos administrativos e intermediários para os centros de custos finais, podem-se destacar três critérios de alocação.

a) Alocação direta

Em termos gerais, é a metodologia mais simples de distribuição direta. Consiste na alocação dos gastos dos centros de custos não produtores de renda (administrativos e intermediários) diretamente aos centros de custos produtivos/finais. Nesse processo não são consideradas as trocas de serviços entre os centros de custos não-produtivos. Os gastos de um centro de custos

não-produtivo não precisam ser alocados para todos os centros de custos produtivos/finais, apenas para aqueles que realmente utilizaram seus serviços.

b) Alocação seqüencial

Ao contrário da alocação direta, essa metodologia aceita a troca de serviços entre os centros de custos não-produtivos. O primeiro centro de custos a ser escolhido pode ser aquele que presta serviços ao maior número de centro de custos, ou aquele que tem os custos mais elevados dentro da instituição. O último centro é geralmente aquele que recebe o maior número de serviços, em contrapartida, é aquele que presta o menor número de serviços aos demais. Isso é, o total dos gastos diretos demonstrados no primeiro centro de custos não-produtivo seria rateado para os demais centros demandantes de seus serviços.

Seguindo um esquema escalonar, o segundo centro de custos não-produtivo, ou seja, o segundo com maior destaque na instituição, teria seus gastos alocados para os demais centros, sempre no sentido "para baixo", em forma de cascata, nunca sendo rateados valores para o centro anterior. Dessa forma, seus gastos totais seriam os gastos diretos detectados neste segundo centro, mais os gastos indiretos recebidos por alocação do centro anterior. O processo termina quando todos os gastos diretos dos centros de custos não-produtivos estiverem alocados aos centros de custos produtivos igual à alocação direta. A diferença é que eles foram depurados pelos demais centros de custos não-produtivos.

A principal vantagem desta metodologia é que se estima o custo total e a composição dos centros de custos não-produtivos. Mesmo assim, este método apresenta certo grau de distorção da realidade, pois a alocação depende da seqüência de alocação dos centros de custos não-produtivos para os produtivos. A escolha da escala terá efeitos nos custos totais dos centros de custos produtivos.

c) Alocação recíproca

Essa metodologia também é conhecida como alocação matricial. Este método reconhece a reciprocidade entre todos os centros de custos não-produtivos, por isso apresenta melhores resultados. Entretanto, é um pouco mais complexa do que as últimas duas, por utilizar função algébrica para resolver um conjunto de expressões simultâneas que dispensa a utilização de uma seqüência de centros de custos não-produtivos para rateio. Sua grande vantagem é que não teria mais variação nos custos finais dos centros de custos produtivos com a alteração de uma seqüência dos centros não-produtivos para alocar os gastos indiretos.

d) Metodologia de alocação adotada pelo PNGC

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

Esta metodologia é a que mais identifica os custos reais dos produtos/serviços finais. Para que os resultados sejam satisfatórios, os centros de custos devem ter uma rede de relacionamentos³, 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.

Para efetiva utilização desta metodologia será disponibilizado, posteriormente pelo PNGC, um *software* específico de custos que tenha portabilidade, que seja integrável, parametrizável e público, que leve em consideração as especificidades de cada instituição de saúde.

³ Conforme Anexo D – Mapa de Relacionamentos para alocação recíproca.

Este *software* irá calcular automaticamente a reciprocidade entre os centros de custos não-produtivos, transferir o custo total destes centros aos produtivos, mediante a inserção ou transferência dos dados. Por esse motivo, não será aprofundado neste manual a metodologia de alocação recíproca, pois isso será foco de outra publicação do PNGC.

PARTE 2

HOMOGENEIZAÇÃO ENTRE AS INSTITUIÇÕES DE SAÚDE

Para que se alcance o objetivo inicial deste manual, isto é, homogeneizar os conceitos e metodologia de apuração de custos e implementar a metodologia adotada pelo PNGC no âmbito do SUS, primeiramente deve-se observar alguns pontos.

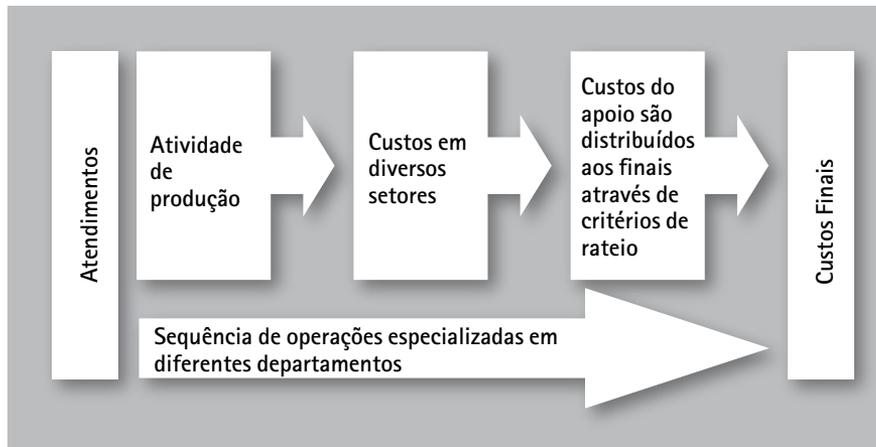
ESTRATÉGIAS PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

Para implantar um sistema de custos em instituições de saúde, precisa-se, em síntese, considerar os diversos setores internos como empresas que prestam serviços umas as outras, de acordo com a atividade de produção exercida.

A implantação de custos pode ser caracterizada como a sistematização da distribuição dos gastos desde os setores administrativos e intermediários, até os finais/produativos. Ou seja, como o objetivo principal da instituição é o atendimento aos pacientes, é natural que todos os custos gerados nos centros de custos administrativos e intermediários sejam distribuídos aos finais, seguindo determinados critérios de alocação (rateio).

A figura a seguir demonstra resumidamente este fluxo.

Figura 1 – Fluxo da apuração de custos



Fonte: CASTRO, M. P. *Curso de Especialização em Administração Hospitalar*. Disciplina Custos. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

A apuração sistemática de custos é possível a partir da definição de alguns aspectos:

- **Sensibilização do nível estratégico**

Considera-se que a operacionalização do sistema de custos e os resultados estarão concentrados nos níveis táticos (gerências) e operacionais (chefias). É extremamente relevante a sensibilização do nível estratégico da organização, haja vista que o sucesso de sua implementação estará condicionado ao envolvimento do corpo diretivo no processo.

- **Sensibilização do nível tático e operacional**

A presente etapa consiste na disseminação dos aspectos conceituais e práticos da gestão de custos na instituição, para ressaltar sua importância, apresentar os responsáveis e esclarecer as responsabilidades de todos neste processo.

- **Institucionalização do serviço**

A etapa seguinte é a institucionalização do serviço em que são definidos a posição do departamento de custos na estrutura organizacional da instituição e o responsável por conduzir as atividades e suas atribuições. Faz-se neces-

sária, nesse momento, além da delegação de responsabilidades para a implementação do serviço, a delegação da autoridade para executá-lo.

- **Diagnóstico situacional**

Consiste na identificação dos setores que compõem a instituição, bem como a coleta de informação existente nas diversas áreas (formulários utilizados no controle da produção, área física, fluxograma etc.).

- **Estruturação e agrupamento dos centros de custos**

Deverá estar de acordo com as necessidades de operação e controle pretendido pela instituição. O processo de dividir a instituição em centros de custos é para facilitar e identificar melhor os custos incorridos e sua respectiva aplicação. Dessa forma, o sistema de apuração de custos terá maior precisão. A inserção ou retirada dos centros de custos poderá ocorrer sempre que necessário.

Não existe necessidade de os centros de custos acompanharem a estrutura formal da instituição (organograma). Muitas vezes é necessário agrupar ou até mesmo separar determinados setores para melhor apuração dos custos.

Como exemplo, podemos citar um Setor de Apoio ao Diagnóstico e Tratamento (SADT), que presta serviços de ultra-sonografia, tomografia e Raio X. Embora no organograma estes serviços estejam incluídos dentro de um mesmo setor, para apropriação de custos pode-se separá-los em três centros de custos, determinando assim o custo de uma ultra-sonografia, de um Raio X e de uma tomografia, separadamente.

- **Identificação dos grupos de gastos**

Consiste no agrupamento dos gastos diretos e indiretos de acordo com os elementos similares: pessoal, serviços de terceiros, materiais de consumo, despesas gerais e depreciação.

- a) **Pessoal** – itens que estão diretamente relacionados à folha de pagamento, isso é, salários e encargos, provisão de férias, 13.º sa-

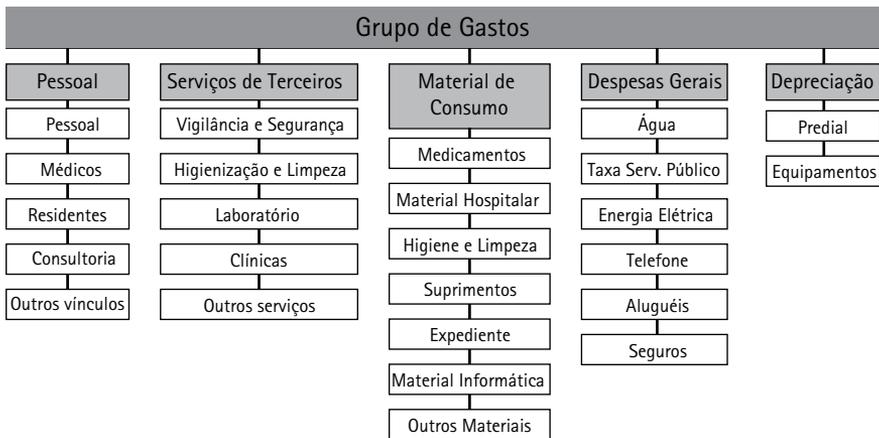
lário, pró-labore, residentes, docentes e plantonistas. Os valores provisionáveis, como férias, licenças, e 13.º salário proporcional deverão ser calculados para cada período de custos, a partir dos custos com vencimentos e vantagens. Nos meses em que ocorrer o efetivo pagamento do 13.º salário ou usufruto dos períodos de férias e licenças, os valores destas remunerações deverão ser excluídos da folha de pagamento, para efeitos de custos do período, já que foram incluídos em períodos anteriores como provisão.

- b) **Serviços de terceiros** – corresponde à compra de serviços específicos não desenvolvidos pelos funcionários da instituição, em um período determinado, tais como vigilância e segurança, higienização e limpeza, laboratório, clínicas e outros serviços. Seu pagamento ocorre mediante a apresentação de nota fiscal, recibos etc.
- c) **Materiais de consumo** – produtos que podem ser classificados em: artigos de expedientes, tecidos e vestuários, materiais para manutenção e conservação, gases medicinais, materiais radiológicos, materiais laboratoriais, artigos de higiene e limpeza, combustível e lubrificante, material médico-cirúrgico, instrumentais, produtos químicos etc.
- d) **Despesas gerais** – outras despesas de custeio, tais como: água, taxas de serviços públicos, energia elétrica, seguros, telefone, despesas financeiras (juros de mora, taxas bancárias) etc.
- e) **Depreciação**¹ – custo decorrente do desgaste ou da obsolescência dos ativos imobilizados da instituição (máquinas, veículos, móveis, imóveis e instalações).

A ilustração a seguir demonstra os itens de despesa que compõem os grupos de gastos.

¹ Fonte: <<http://pt.wikipedia.org>>. Acesso em julho, 2006.

Figura 2 – Identificação dos grupos de gastos



- **Definição dos formulários de coleta de dados**

Uma vez definido os grupos de gastos e os centros de custos que serão objetos da implantação do sistema de custos, faz-se necessário definir os formulários de coleta de dados² e mapear por fluxograma todo o processo de geração e consolidação dos dados que serão utilizados em cada centro de custos, para apuração dos custos finais.

- **Monitoramento e Avaliação**

O monitoramento e a avaliação objetivam manter os centros de custos atualizados, acompanhar constantemente as informações de custos geradas e os resultados esperados, além de acompanhar o funcionamento do sistema de custos.

O monitoramento proverá informações que serão utilizadas para a avaliação, visa melhorar o sistema de custos e subsidiar decisões gerenciais inteligentes.

² Modelos em anexo.

ROTINA PARA ELABORAÇÃO DAS PLANILHAS DE CUSTOS

A planilha de custos tem por finalidade demonstrar e apresentar os custos médios unitários por centro de custos. Esta rotina tem como objetivo facilitar o entendimento e a elaboração das planilhas finais de custos.

Para elaboração das planilhas será necessário:

- Levantamento e alocação dos gastos: consiste no levantamento de gastos da instituição conforme os itens estipulados nos grupos de gastos (fig. 2). Estão geralmente localizados junto à administração da unidade e devem estar relacionados ao período efetivo da apuração de custos. Exemplo: caso a unidade tenha realizado uma compra de oxigênio no último dia do mês, o valor lançado no sistema de custos não deve ser o da compra, mas sim o valor referente ao consumido no período.
- Levantamento da produção: o levantamento da produção de cada centro de custos deverá ser realizado conforme a unidade de medida padronizada.
- Cálculo do custo direto: consiste na soma dos custos diretos (pessoal, material de consumo e outros) atribuídos a cada centro de custos.
- Lançamento dos dados nas planilhas auxiliares e finais:
 1. calcula-se o custo direto do primeiro centro de custos do sistema (centro de custos administrativo);
 2. esse custo direto tem que ser distribuído aos demais centros de custos como custo indireto, conforme critério de alocação adotado;
 3. calcula-se o custo total do próximo centro de custo (soma do custo direto dele com o custo indireto que veio do administrativo). Esse novo custo total será rateado como custo indireto para o próximo centro de custos, até chegar nos centros de custos finais.

4. calcula-se os custos totais de cada centro de custo final (soma do custo direto com os indiretos recebidos dos centros de custos de administrativos e intermediários).
 5. cálculo do custo médio unitário: consiste na razão entre o custo médio total dividido pela produção do centro de custos.
- Conferência e fechamento das planilhas finais.
 - Análise, comparação e gerenciamento da informação referente aos custos finais de cada serviço/produto.

PLANILHAS DE CUSTOS

Como já demonstrado anteriormente, o primeiro passo consiste em lançar os custos diretos identificados nas planilhas auxiliares diretamente nos centros de custos de acordo com sua efetiva utilização.

Na planilha de custo deve ser destinado um local para lançamento dos custos indiretos que serão oriundos dos demais centros de custos de acordo com os rateios definidos neste Manual. Estes valores devem ser calculados a partir de uma planilha de rateio, de acordo com cada critério, definidos e calculados sempre por meio de divisão proporcional, de acordo com as diversas informações de produção.

Em anexo encontra-se modelo de planilha de apuração de custos que poderá ser utilizado em instituições de saúde.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora não exista uma receita pronta que garanta o sucesso da implantação de um sistema de custos em instituições de saúde, é preciso, desde já, quebrar o paradigma de que só é possível sua implantação após ter o apoio de um sistema informatizado, integrado com os sistemas corporativos da instituição. Para apurar custos são necessários uma metodologia simples, boa vontade e muita persistência, pois, antes de qualquer coisa, este processo lida com pessoas e mudança organizacional.

Aliados a essas etapas, encontra-se também, como fatores estratégicos, a sensibilização dos gestores, dos profissionais de saúde e dos funcionários da instituição.

Podem-se identificar alguns pontos favoráveis com a implantação de sistema de custos:

1. Definir o custo de implementar um novo serviço destinado à população.
2. Analisar regionalmente o desempenho das instituições, otimizar o uso dos recursos públicos e, conseqüentemente, garantir maior acesso com custos menores.
3. Melhorar a gestão dos recursos do teto orçamentário municipal e estadual.
4. Gerar indicadores para demonstrar experiências exitosas.
5. Fortalecimento do SUS.

6. Fortalecer o controle social por meio da transparência na utilização dos recursos.
7. Importante ferramenta para credenciamento hospitalar.
8. Ferramenta auxiliar para o planejamento da atenção à saúde.
9. Ferramenta de apoio para controle da pactuação entre municípios.
10. Identificar atividades que apenas consomem recursos e não agregam valor aos procedimentos/serviços.
11. Estimar os valores finais de determinado procedimento/serviço.
12. Preparar orçamento com base nos custos estimados.
13. Comparar os custos estimados com outras instituições de saúde.
14. Excelente ferramenta de planejamento de ações futuras e de novos projetos de investimentos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, K. *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Dissertação (Mestrado)–Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

BEULKE, R.; BERTO, D. J. *Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. 3. ed. ver. ampl. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. Ministério da Saúde. *GESTHOS Gestão Hospitalar: capacitação a distância em administração hospitalar para pequenos e médios estabelecimentos de saúde: módulo III: gestão de recursos nas organizações de saúde/Ministério da Saúde*. Brasília, 2002.

_____. Ministério da Saúde. *Glossário temático de economia da saúde*. Brasília, 2004.

_____. Ministério da Saúde. *Manual de apuração de custos hospitalares*. 2. ed. Brasília, 1988.

CASTRO, J. D. Instrumentos para avaliação econômica dos serviços de saúde. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA DA SAÚDE, 6., 2002, Nova Friburgo. *Anais...* Brasília: IPEA/Ministério da Saúde/DIFID, 2002.

CASTRO, M. P. *Curso de Especialização em Administração Hospitalar*. Disciplina Custos. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

CHIANG, A. C. *Matemática para Economistas*. Tradução Roberto Campos de Moraes. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil/Universidade de São Paulo, 1982.

CHING, H. Y. *Gestão baseada em custeio por atividades: activity-based management*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

FALK, J. A. *Gestão de custos para hospitais*: conceitos, metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001.

HOFFMANN, R. *Estatística para economistas*. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

IUNES, R. F. A concepção econômica de custos. In: PIOLA S. F.; VIANNA, S. M. (Org.). *Economia da saúde*: conceito e contribuição para a gestão da saúde. 3. ed. Brasília: IPEA, 2002. p. 227-247. 298 p.

LEONE, G.S.G. *Curso de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, D. S. *Custeio hospitalar por atividades*: activity-based costing. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MONTORO FILHO, A. F. *Contabilidade social*: uma introdução à macroeconomia: contabilidade social, moeda e finanças públicas, matrizes de fluxos de fundos e de insumo-produto, balanço de pagamentos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ANEXOS

ANEXO A – COMPOSIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador
Administrativo	Administrativo	Assessoria e planejamento	Definido pela instituição	Pessoal por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Diretoria administrativa	Definido pela instituição	Pessoal por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Diretoria de áreas (Médica, Enfermagem e outras)	Definido pela instituição	Pessoal por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Gerência de riscos	Investigação sentinela	Notificação por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Gerência de custos	Definido pela instituição	Custo direto	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Superintendência	Definido pela instituição	Pessoal por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Gerência de recursos humanos	Definido pela instituição	Pessoal por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Contabilidade	Lançamento contábil	Lançamento por centro de custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Faturamento	Conta faturada	Conta faturada por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Diretoria financeira	Definido pela instituição	Pessoal por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Administrativo	Tesouraria	Definido pela instituição	Pessoal por centro custos	Custo geral administração/ custo total
Administrativo	Informática	Área de apoio a clientes e redes	Atendimentos	Atendimentos	Custo médio

continua

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador
Administrativo	Informática	Desenvolvimento de sistemas	Produção	(%) Produção	Custo médio
Administrativo	Informática	Suporte e produção	Pontos	(%) Pontos	Custo médio
Administrativo	Condomínio	Segurança	Hora vigilante	Centro custos existente	Custo médio
Administrativo	Condomínio	Telefonia (PABX)	Pulsos/minuto	Ramais por centro de custos	Custo médio
Administrativo	Condomínio	Coleta de resíduos	Definido pela instituição	Material coletado	Custo médio
Administrativo	Condomínio	Elevadores	Definido pela instituição	Requisições	Custo médio
Administrativo	Condomínio	Transporte	Km rodado	Km rodados	Custo médio
Administrativo	Suprimentos	Almoxarifado	Requisição	Requisição por centro custos demandante	Custo médio
Administrativo	Suprimentos	Compras	Processo de compras	Processo por centro de custos demandante	Custo médio
Administrativo	Suprimentos	Farmácia	Dispensação	Requisição por centro custos demandante	Custo médio
Administrativo	Suprimentos	Farmácia – quimioterapia	Kit	Quantidade de medicamento manipulado e distribuído	Custo médio
Administrativo	Suprimentos	Nutrição parenteral (farmácia)	Bolsa	Bolsa produzida	Custo médio
Administrativo	Suprimentos	Gases medicinais	m³/cilindro de gás	(%) de consumo de gases medicinais/ porcentagem (n.º de pontos c/fluxômetros)	Custo médio
Administrativo	Engenharia e manutenção	Caldeira	Hora trabalhada	Por centro de custos ponderado	Custo médio
Administrativo	Engenharia e manutenção	Engenharia clínica	Ordem de serviço	Pedidos por centro de custos demandante	Custo médio
Administrativo	Engenharia e manutenção	Engenharia e infra-estrutura	Ordem de serviço	Pedidos por centro de custos demandante	Custo médio
Administrativo	Engenharia e manutenção	Manutenção	Ordem de serviço	Pedidos por centro de custos demandante	Custo médio

ANEXO B – COMPOSIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS INTERMEDIÁRIOS

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador
Intermediário	Apoio à assistência	Fisioterapia	Atendimento	Atendimento	Custo médio
Intermediário	Apoio à assistência	Psicologia	Atendimento	Atendimento	Custo médio
Intermediário	Apoio à assistência	Serviço social	Atendimento	Atendimento	Custo médio
Intermediário	Apoio à assistência	Fonoaudiologia	Atendimento	Atendimento	Custo médio
Intermediário	Centro cirúrgico	(Serviços de) anestesia	Quantidade anestesia	Quantidade de anestesia/centro de custos demandante	Custo médio
Intermediário	Centro cirúrgico	Centro cirúrgico	Hora cirúrgica	Quantidade cirurgia por porte/centro de custos demandante	Custo hora cirúrgica
Intermediário	Centro cirúrgico	Recuperação Pós Anestésica (RPA)	Paciente RPA	Cirurgia realizada/centro de custos demandante	Definido pela instituição
Intermediário	Centro obstétrico	Centro obstétrico	Hora cirúrgica	Procedimento obstétrico/centro de custos demandante	Custo hora cirúrgica
Intermediário	Imagem	Densitometria óssea	Exame	Exame/centro de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Imagem	Ecocardiograma	Exame	Exame/centro de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Imagem	Mamografia	Exame	Exame/centro de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Imagem	Medicina nuclear – radioisótopos	Exame	Exame/centro de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Imagem	Radiologia (hospitalar e ambulatorial)	Exame	Exame/centro de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Imagem	Ressonância magnética	Exame	Exame/centro de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Imagem	Tomografia computadorizada	Exame	Exame/centro de custos solicitante	Custo médio

continua

continuação

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador
Intermediário	Imagem	Ultra-sonografia (geral e de especialidades)	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Laboratório	Laboratório (especialidades)	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Laboratório	Laboratório de Análises Clínicas (central/hospitalar/amb.)	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Laboratório	Laboratório de anatomia patológica	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Métodos gráficos	Eletrocardiologia	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Métodos gráficos	Eletroencefalografia	Exame	Exame/centros custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Procedimentos especiais	(Serviços de) hemodiálise	Sessão	Sessão/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Procedimentos especiais	Angiografia digital	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Procedimentos especiais	Cistoscopia (especialidades)	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Procedimentos especiais	Ergometria – teste ergométrico, esteira	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Procedimentos especiais	Hemocentro – exames, coleta, banco de sangue, ag. transfusional	Coleta, análise, n.º bolsas	Bolsa/centros de custos solicitante	custo médio

continua

continuação

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador
Intermediário	Procedimentos especiais	Radioterapia	Campos irradiados	Campos irradiados/centro de custos solicitante	1. Custo sessão 2. Custo tratamento final/ pac.
Intermediário	Procedimentos especiais	Urodinâmica Cistoscopia Ginecologia	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	Procedimentos especiais	Vectorcardiograma	Exame	Exame/centros de custos solicitante	Custo médio
Intermediário	UTI	Unidade Semi-Intensiva Adulto	Paciente/dia	Paciente/dia/ centros de custos demandante	Custo paciente/dia
Intermediário	UTI	Unidade semi-intensiva neonatal	Paciente/dia	Paciente/dia/ centros de custos demandante	Custo paciente/dia
Intermediário	UTI	Unidade semi-intensiva pediátrica (Infantil)	Paciente/dia	Paciente/dia/ centros de custos demandante	Custo paciente/dia
Intermediário	UTI	UTI adulto	Paciente/dia	Paciente/dia/ centros de custos demandante	Custo paciente/dia
Intermediário	UTI	UTI neonatal	Paciente/dia	Paciente/dia/ centros de custos demandante	Custo paciente/dia
Intermediário	UTI	UTI pediátrica	Paciente/dia	Paciente/dia/ centros de custos demandante	Custo paciente/dia
Intermediário	Apoio	Central de materiais esterilizados	Pacote esterilizado/ pacote esterilizado X pesos/pacotes: grandes, médios ou pequenos	Pacotes esterilizados centros de custos demandante	Custo pacote esterilizado (peq., méd., gde)

continua

continuação

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador
Intermediário	Apoio	Lavanderia	Kg roupa lavada	Kg de roupa lavada por centros de custos demandante	Custo Kg roupa lavada
Intermediário	Apoio	Limpeza	m ² /m ² por área ponderada (crítica, semi-crítica, não-crítica)	Metro quadrado limpo pela área do centro custos	Custo m ² limpo por área
Intermediário	Apoio	Rouparia e costura	Peças/ponderação	Peça confeccionada/restaurada	Custo médio
Intermediário	Comissões técnicas	Infecção hospitalar	N.º parecer	Definido pela instituição	Custo médio
Intermediário	Comissões técnicas	Ética	N.º parecer	Definido pela instituição	Custo médio
Intermediário	Comissões técnicas	Óbito	N.º parecer	Definido pela instituição	Custo médio
Intermediário	Ensino	Residência médica	Aluno/ano	Residentes por centro de custos	Custo médio
Intermediário	Nutrição	Banco de leite	ML coletado	Atendimento por centros de custos demandante	Custo médio
Intermediário	Nutrição	Lactário	Mamadeira	Mamadeiras distribuídas por centro custos	Custo médio
Intermediário	Nutrição	Serviço de dietas enterais	Dietas enterais	Dietas distribuídas	Custo médio
Intermediário	Nutrição	Serviço de Nutrição e Dietética (SND)	Refeição ponderada	Refeições/peso/dietas por centros de custos	Custo médio
Intermediário	Same	Arquivo médico e estatística/internação	Prontuário solicitado	Solicitações por centros de custos demandante	Custo médio

ANEXO C – COMPOSIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS FINAIS

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador	Dados adicionais
Final	Ambulatório	Ambulatório geral e de especialidades (médicas/não-médicas)	Atendimento	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo médio do atendimento ambulatorial 2. Custo médio do atendimento/especialidade 3. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Atendimento por clínica/período 2. Tempo médio de permanência. 3. Faturamento do centro de custos
Final	Berçário	(Unidade) berçário	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. Taxa média de ocupação 3. Tempo médio de permanência 4. Definir custo meta 5. Faturamento do centro de custos
Final	Internação	(Unidade de internação) – clínica cirúrgica	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. Taxa média de ocupação 3. Tempo médio de permanência 4. Definir custo meta 5. Faturamento do centro de custos
Final	Internação	(Unidade de internação) – clínica ginecológica	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. Taxa média de ocupação 3. Tempo médio de permanência 4. Definir custo meta 5. Faturamento do centro de custos

continua

continuação

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador	Dados adicionais
Final	Internação	(Unidade de internação) – clínica médica	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. Taxa média de ocupação 3. Tempo médio de permanência 4. definir custo meta 5. faturamento do centro de custos
Final	Internação	(Unidade de internação) –clínica obstétrica	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. Taxa média de ocupação 3. Tempo médio de permanência 4. Definir custo meta 5. Faturamento do centro de custos
Final	Internação	(Unidade de internação) – clínica pediátrica	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. Taxa média de ocupação 3. Tempo médio de permanência 4. Definir custo meta 5. Faturamento do centro de custos

continua

continuação

Tipo	Grupo	Centros de custos	Unidade de medida	Critério de rateio	Indicador	Dados adicionais
Final	Internação	(Unidade de internação) – ortopedia	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. Taxa média de ocupação 3. Tempo médio de permanência 4. Definir custo meta 5. Faturamento do centro de custos
Final	Internação	(Unidade de internação) – psiquiatria	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. taxa média de ocupação 3. tempo médio de permanência 4. definir custo meta 5. faturamento do centro de custos
Final	Internação	(Unidade de internação) – convênio\particular	Paciente/dia	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo do paciente/dia 2. Custo da internação 3. Leito/dia 4. Relação de custo/faturamento 5. RH por leito 6. Custo observado/custo meta 7. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Leito operacional 2. Taxa média de ocupação 3. Tempo médio de permanência 4. Definir custo meta 5. Faturamento do centro de custos
Final	Unidade de urgência e emergência	Pronto-socorro (emergência) adulto	Atendimento	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo atendimento 2. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Atendimento período 2. Tempo médio de permanência 3. Faturamento do centro de custos.
Final	Unidade de urgência e emergência	Pronto-socorro (emergência) infantil	Atendimento	Nenhum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo atendimento 2. Margem de contribuição 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Atendimento/período 2. Tempo médio de permanência. 3. Faturamento do centro de custos.

ANEXO D – MAPA DE RELACIONAMENTOS PARA ALOCAÇÃO RECÍPROCA

Centro de Custos			
Tipo	Descrição	Critério	Relacionamentos
Administrativo	Direção	RH por centro de custos	Todos os centros de custos
Administrativo	Tesouraria	RH por centro de custos	Todos os centros de custos
Administrativo	Pessoal	Pessoal por centro de custos	Todos os centros de custos
Administrativo	Caldeira	Hora trabalhada	Todos os centros de custos
Administrativo	Farmácia	Requisição	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, radiologia, ultra-som, banco de leite, serviço social.
Administrativo	Transporte	Km rodado	Todos os centros de custos
Administrativo	Almoxarifado	Requisição	Todos os centros de custos
Administrativo	Manutenção	Hora trabalhada	Todos os centros de custos
Intermediário	Costura	Peças ponderadas	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3.
Intermediário	CME	Pacote esterilizado ponderado	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, radiologia, ultra-som, banco de leite, serviço social.
Intermediário	Same	Prontuário manuseado	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, radiologia, ultra-som, banco de leite, serviço social.

continua

Centro de Custos			
Tipo	Descrição	Critério	Relacionamentos
Intermediário	Lavanderia	Roupa lavada	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, radiologia, ultra-som, banco de leite, farmácia, CME.
Intermediário	Serviço de nutrição e dietética	Refeição ponderada	Todos os centros de custos
Intermediário	Serviço social	Atendimento realizado	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, Berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, radiologia, ultra-som, banco de leite.
Intermediário	Radiologia	Exames realizados	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, radiologia, ultra-som, banco de leite, serviço social.
Intermediário	Ultra-som	Exames realizados	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, radiologia, ultra-som, banco de leite, serviço social.
Intermediário	Banco de Leite	Atendimento	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, serviço social.
Intermediário	Centro cirúrgico	Hora cirúrgica	Centro cirúrgico e obstétrico, ambulatório, admissão de paciente, berçário e UTI infantil, postos 1, 2 e 3, radiologia, ultra-som, banco de leite, serviço social.

continua

continuação

Centro de Custos			
Tipo	Descrição	Critério	Relacionamentos
Intermediário	Centro obstétrico	Hora cirúrgica	Clínica obstétrica
Final	Ambulatório	-	-
Final	Berçário	-	-
Final	Enfermaria 1	-	-
Final	Enfermaria 2	-	-
Final	Enfermaria 3	-	-

ANEXO E – UNIDADE DE MEDIDA POR CENTRO DE CUSTOS

Centro de Custo	Unidade de Medida
Administração	Funcionários lotados por centro de custos
Recursos humanos	Funcionários lotados por centro de custos
Condomínio	Metro quadrado de área útil
Caldeira	Hora de funcionamento
Nutrição e dietética	Refeição ponderada
Transporte	Quilômetro rodado
Almoxarifado	Requisições
Central de cópias	Cópias realizadas por centro de custos
Manutenção	Hora trabalhada
Higienização e limpeza	M ² de área limpa
Lavanderia	Kg de roupa lavada
Costura	Peças ponderadas
Farmácia	Requisições
Central de Material Esterilizado (CME)	Pacote ponderado
Same	Prontuário manuseado
Serviço social	Atendimento realizado
Radiologia	Exames realizados
Ultra-sonografia	Exames realizados
UTI	Paciente/dia
Ambulatórios	Atendimentos
Emergências	Atendimentos
Unidades de internação	Paciente/dia

ANEXO F – UNIDADES DE MEDIDA POR ITEM

Corresponde a uma medida de aferição quantitativa da produção de cada centro de custos. Estão relacionadas a seguir e definidas as unidades de medida utilizadas neste manual:

Item	Unidade de medida
Aluno/ano	Quantidade de alunos por ano
Análise	Quantidade de análises das amostras coletadas
Anestesia	Número de anestésias realizadas
Atendimento	Número de pessoas atendidas
Bolsas	Quantidade de bolsas produzidas/preparadas/dispensadas
Cadáver	Quantidade de cadáveres
Campos irradiados	Número de campos irradiados em cada sessão de radioterapia
Captação	Número de órgãos captados para a finalidade de transplante, ponderada pelo número de doadores
Cilindro de gás	Quantidade de cilindros de gás
Cirurgia	Número de cirurgias realizadas
Coleta	Quantidade de amostras coletadas
Conta faturada	Quantidade de contas faturadas
Dieta enteral	Quantidade de dietas enterais preparadas
Dispensação	Quantidade de insumos dispensados
Exame	Número de exames realizados
Hora de cirurgia	Horas de cirurgias realizadas
Hora vigilante	Quantidade de horas/homem de vigilantes
Hora trabalhada	Quantidade de horas em funcionamento
Impresso	Quantidade de páginas impressas
Investigação sentinela	Quantidade de eventos investigados
Roupa lavada	Peso (Kg) de roupa lavada

continua

continuação

Item	Unidade de medida
<i>Kit</i>	Quantidade de <i>kits</i> distribuídos/preparados
Lançamento contábil	Quantidade de lançamentos efetuados pela contabilidade
Leito/dia	Quantidade de leitos operacionais por dia hospitalar
Mamadeira	Quantidade de mamadeiras preparadas
Material armazenado	Quantidade de peças (materiais) armazenados com a finalidade de transplante
M ² por área ponderada	Metro quadrado de área ponderada pelo tipo da área (crítica, semi-crítica e não-crítica)
Ordem de serviço	Quantidade de ordens de serviço solicitadas
Paciente RPA	Número de pacientes na sala de recuperação pós-anestésica, por período de apuração
Paciente/dia	Quantidade de pacientes internados por dia hospitalar
Pacote esterilizado	Quantidade de pacotes esterilizados
Pacote esterilizado/peso	Quantidade de pacotes ponderados pelo peso
Parecer	Quantidade de pareceres efetuados
Peças/ponderação	Quantidade de peças ponderadas por tipo (produzida ou recuperada)
Processo de compra	Quantidade de processos efetuados
Refeição ponderada	Quantidade de refeições ponderadas por tipo de refeição (desjejum, almoço, lanche, jantar, ceia)
Requisição	Quantidade de requisições atendidas
Sessão	Quantidade de sessões realizadas

ANEXO G – INDICADORES DE CUSTOS

A formação dos indicadores de custos utilizados no PNGC está detalhada no Painel de Indicadores (anexo K deste manual):

Itens	Unidade de medida
Atendimento por clínica/período	Número de atendimentos por clínica (especialidade médica e não-médica) por período
Leito operacional	Número de leitos em utilização e os passíveis de serem utilizados no momento desejado, ainda que estejam desocupados
Taxa média de ocupação operacional	Relação entre o número de pacientes-dia e o número de leitos-dia em determinado período
Tempo médio de permanência	Relação entre o total de pacientes-dia e o total de pacientes que tiveram saída do hospital em determinado período, incluindo óbitos. Representa o tempo médio em dias que os pacientes ficaram internados no hospital
Faturamento do centro de custos	Cálculo do faturamento de cada centro de custos
Atendimento por período	Número de atendimentos por período
Quantidade de material armazenado	Quantidade de determinado material armazenado (estoque)
Material utilizado no transporte	Quantidade de material utilizado para determinado transporte
Quantidade de gás utilizado	Quantidade de gás utilizado para determinada atividade
Custo da mão-de-obra	Custo de pessoal envolvido em determinada atividade, procedimento/serviço
Paciente em tratamento	Número de pacientes em determinado tratamento
Sessões	Número de sessões em determinado tratamento (procedimento)

ANEXO H – PLANILHA AUXILIAR PARA APURAÇÃO DE CUSTOS

Devem-se montar planilhas individualizadas, abrir todos os tipos de despesas por centros de custos, solicitar relatório de contas contábeis e lançar toda informação possível.

Registrar as rotinas necessárias para cada cálculo. Consultar a contabilidade e mapear todas as despesas que possam ter sido lançadas manualmente, sem auxílio de sistemas ou com sistemas ainda não-relacionados.

A tabela a seguir demonstra um exemplo de relatório necessário à elaboração da planilha auxiliar. A instituição deve ter bem-definida a origem da informação bem como seus responsáveis, com prazo hábil de entrega.

Nome do Relatório		Período
Itens/informação	Setor responsável	Contato e ramal
Pessoal, médicos, residentes	Recursos Humanos	
Contas de água, luz, telefone	Financeiro/contabilidade	
Material de consumo	Almoxarifado	
Despesas com serviços	Financeiro/contabilidade	

ANEXO I – PLANILHAS AUXILIARES PARA LANÇAMENTO DA PRODUÇÃO COM RATEIO

Agrupar por centro de custos toda informação de acordo com os diversos tipos. Registrar as rotinas necessárias para cada cálculo.

Segue modelo de relatório necessário à elaboração das planilhas auxiliares para lançamento da produção com rateio:

Nome do Relatório		Período
Itens/informação	Setor responsável	Contato e ramal
Relatório quilômetros rodados	Transporte	
Estatística de produção da nutrição	Nutrição	
Estatística de produção da lavanderia	Lavanderia	
Estatística de produção CME	CME	
Estatística de produção gráfica	Gráfica	
Estatística de produção rouparia	Rouparia e costura	
Estatística de prontuários	Same	
Manutenção e engenharia (relatórios de funcionamento)	Manutenção	
Carga horária dos funcionários	Recursos humanos	
Materiais de informática	Almoxarifado	
Materiais dispensados	Farmácia	

Nome do Relatório		Período
Itens/informação	Setor responsável	Contato e ramal
Relatório SADT	Laboratório	
Relatórios de produção cirúrgica	Centro cirúrgico	
Relatórios de produção obstétrica	Centro obstétrico	
Relatórios de recuperação pós-anestesia	Sala de recuperação	

Nome do Relatório		Período
Itens/informação	Setor responsável	Contato e ramal
Número de pacientes por centro de custos	Same	
Número de atendimentos por centro de custos	Same	

ANEXO J – PLANILHA DE APURAÇÃO DE CUSTOS

O lado esquerdo da planilha representa os custos diretos e indiretos e o lado direito o recebimento dos rateios. Deve-se elaborar uma planilha para cada centro de custos com totalização e cálculo de média unitária de custos de receitas e de resultados.

PLANILHA DE APURAÇÃO DE CUSTOS	
CENTRO DE CUSTOS: _____	MÊS/ANO: ____/____
COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS	DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS POR RATEIO

Custos Diretos	Valor (R\$)	Centro De Custos	Produção Recebida Por Rateio	Valor Rateado
Pessoal próprio		1 - Administração		
Material de Consumo		2 - Almojarifado		
Despesas Gerais		3 - Farmácia		
Depreciação		4 - Manutenção		
TOTAL CUSTO DIRETO				

Custos Indiretos	Valor (R\$)	5 - Caldeira		
Administração		6 - Nutrição		
Almojarifado		7 - Higienização		
Farmácia		8 - Lavanderia		
Manutenção		9 - Serviços gerais		
Caldeira		10 - CME		
Nutrição		11 - Centro cirúrgico		
Higienização		12 - Centro obstétrico		
Lavanderia		13 - Berçário		
Serviços gerais		14 - UTIs		
CME		15 - Laboratório		
Centro cirúrgico		16 - Radiologia		
Centro obstétrico		17 - Hemodinâmica		
UTIs		18 - Medicina nuclear		
Laboratório		19 - Hemodiálise		

continua

continuação

Custos Indiretos	Valor (R\$)	Centro de Custos	Produção Recebida	Valor Rateado
Radiologia		20 - Hemoterapia 21 - Quimioterapia 22 - Clínica médica 23 - Clínica cirúrgica 24 - Clínica obstétrica 25 - Clínica pediátrica 26 - Ambulatório 27 - Emergência		
Hemodinâmica				
Medicina nuclear				
Hemoterapia				
Quimioterapia				
TOTAL CUSTO INDIRETO				
CUSTO TOTAL (Direto + Indireto)				
RECEITA TOTAL				
RECEITA MÉDIA UNITÁRIA		TOTAL		
RESULTADO TOTAL		TOTAL PARA RATEIO		
RESULTADO MÉDIO UNITÁRIO		COEFICIENTE PARA RATEIO		

ANEXO K – PAINEL DE INDICADORES

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Informações	Indicador: Custo do paciente/dia
Objetivo: avaliar o custo da assistência prestada a um paciente internado durante um dia hospitalar.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: Dados a serem coletados: pacientes/dia totais, coleta do censo por meio do setor de estatística médica. Setor de Custos – coletar os custos das unidades de internação.</p> <p>Os dados devem corresponder ao mês de competência.</p> <p>Fórmula e cálculo: Custo médio do paciente/dia: É o somatório dos custos de cada unidade de internação, dividido pela soma de pacientes/dia, por período analisado.</p> $CMPD = \frac{\sum \text{custos de cada unidade internação}}{\sum \text{paciente/dia da mesma unidade}}$ <p>Modelos de formulários de coleta: Não é necessário formulário de coleta.</p> <p>Periodicidade recomendada: Mensal.</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Este é um dos principais indicadores para monitoramento dos custos assistenciais, sendo o que apresenta maior confiabilidade para análise de custos unitários. Deve ser analisado comparativamente (séries históricas) do setor, considerando-se hospitais de porte e perfil similares. As variações devem ser avaliadas com relação a valores unitários dos componentes (pessoal, material, SADT), taxa de ocupação (maior ocupação – menor custo da diária).</p> <p>Áreas interessadas: Direção-geral, diretoria técnica, coordenação clínica, diretoria administrativo-financeira e a unidade de internação.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Informações	Indicador: Custo geral administração/custo total
Objetivo: acompanhar a evolução do custo da administração em relação ao custo total.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: Os cálculos são processados pelo Sistema.</p> <p>Fórmula e cálculo: $\frac{\sum \text{ Custos dos centros administrativos}}{\text{Custo total da instituição}}$</p> <p>Modelos de formulários de coleta: Não é necessário.</p> <p>Periodicidade recomendada: Mensal.</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Verificar o percentual de gasto do setor administrativo em relação ao custo total, realizando a comparação mês a mês dos custos do setor administrativo, analisando os fatores e as causas de variação dos mesmos.</p> <p>Áreas interessadas: Direção-geral.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Custos	Indicador: Margem por Centro de Custo
Objetivo: apurar o resultado real, isto é, a receita líquida menos o custo total.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados:</p> <p>Relatórios de Custos e Relatório Físico e Financeiro de Faturamento.</p> <p>Fórmula e cálculo:</p> <p>Margem = RECEITA LÍQUIDA – CUSTO TOTAL</p> <p>Margem = $\frac{\text{RECEITA LÍQUIDA} - \text{CUSTO TOTAL}}{\text{RECEITA LÍQUIDA}} \times 100\%$</p> <p>Obs.: considera-se receita líquida, toda as receitas operacionais e não operacionais, inclusive as recebidas para fins de pagamento de folha de pessoal e outros custeios.</p> <p>Periodicidade recomendada:</p> <p>Mensal</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>A margem representa o resultado da diferença entre a geração de recursos e os custos totais das atividades da instituição. A margem será positiva quando a receita superar o custo total e negativa quando ocorrer situação inversa.</p> <p>Áreas interessadas:</p> <p>Diretorias, gerências e coordenações, e demais chefias dos centros de custos.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: SND	Indicador: Custo Médio da Refeição Ponderada
Objetivo: comparar o custo das refeições apuradas.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
Coleta e origem dos dados:	
Produção (n.º de refeições servidas): Serviço de Nutrição e Dietética	
Informações de Custos: Relatório de Custos.	
Fórmula e cálculo:	
Custo Unitário Médio da Refeição Ponderada = $\frac{\text{custo Total do SND}}{\text{N.º de Refeições Ponderadas}}$	
N.º de Refeições Ponderadas = Soma de todos os tipos de refeições multiplicados pelos seus respectivos pesos.	
Custo Por Tipo de Refeição = Custo Unitário Médio da Refeição ponderada x Peso do Tipo de Refeição	
Tipo de Refeição: Cada refeição tem um peso para efeito de ponderação:	
Desjejum: Peso 2	
Colação: Peso 1	
Almoço: Peso 7	
Lanche: Peso 3	
Jantar: Peso 5	
Ceia: Peso 1	
Mamadeira: Peso 2	
Considerando que a RDC n.º 50 determina que as dietas enterais sejam manipuladas em área física específica, recomenda-se a criação de centro de custos específico. Caso isto não ocorra, sugere-se a utilização do Peso 36 (cálculo realizado pelo H.C. UFMG).	
Periodicidade recomendada:	
Mensal	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
Comparar o custo obtido por tipo de refeição com valores praticados por outras instituições de saúde.	
Áreas interessadas:	
Diretorias, gerências e coordenações e demais chefias dos centros de custos.	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Informações	Indicador: Custo de RH por leito operacional
Objetivo: verificar a adequação do custo de RH por leito operacional do centro de custos.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: O custo de RH deve ser obtido no Setor de Administração de Pessoal, se os mesmos forem servidores, ou nos setores responsáveis pelos contratos das empresas ou cooperativas médicas e gerenciamento dos mesmos. Considerar o custo total mensal, incluindo encargos trabalhistas e sociais.</p> <p>Fórmula e Cálculo: Relação custo RH/leitos operacionais = $\frac{\text{Custo total de RH do centro de custos}}{\text{Total de leitos operacionais do centro de custos}}$</p> <p>OBS.: para apurar o custo RH da instituição por leito, basta dividir o custo total de RH da instituição pelo número total de leitos da instituição.</p> <p>Modelos de formulários de coleta: Não é necessário.</p> <p>Periodicidade recomendada: Mensal.</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Sua avaliação aponta a adequação de custos do quadro funcional para as atividades assistenciais do hospital. Lembrar também que pode haver variações em função do perfil e tipo de atendimentos existentes (ex.: quadro de plantonistas de UTI).</p> <p>Áreas interessadas: Diretoria-geral, diretoria técnica, gerência das unidades de internação, e demais chefias dos centros de custos.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Informações	Indicador: Custo do Kg de Roupa Lavada
Objetivo: acompanhar o custo médio do Kg de roupa lavada.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: Dados a serem coletados: quantidade de quilos das roupas recolhidas das unidades pesadas pela lavanderia. A roupa pode ser pesada na entrada e/ou na saída da lavanderia.</p> <p>Fórmula e cálculo: Custo médio do quilo da roupa lavada é calculado pela divisão do custo total do departamento de lavanderia pelo total dos quilos das roupas processada.</p> $\text{Quilo da roupa lavada} = \frac{\text{custo total da lavanderia}}{\text{total dos quilos das roupas processadas}}$ <p>OBS.: caso a lavanderia não faça a pesagem, o controle deverá ser feito por peça.</p> <p>Modelos de formulários de coleta: Não há.</p> <p>Periodicidade recomendada: Mensal.</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>É um indicador de eficácia da lavanderia, representa o custo interno do serviço. Deve ser analisado comparativamente (séries históricas), em relação com <i>benchmarking</i> do setor, considerando-se hospitais de porte e perfil similares. Como referência deste custo, poderá ser o custo dos serviços prestados por terceiros.</p> <p>Áreas interessadas: Diretoria-geral, diretoria técnica, gerência das unidades de internação, e demais chefias dos centros de custos.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Informações	Indicador: Custo do pacote esterilizado
Objetivo: acompanhar o custo médio do pacote esterilizado no CME.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: Dados a serem coletados: quantidade de pacotes esterilizados pela CME e entregue aos diversos centros de custos solicitantes.</p> <p>Fórmula e cálculo: O custo médio de cada pacote esterilizado é calculado pela divisão do custo total do Departamento da CME pelo total dos pacotes esterilizados.</p> $\text{Pacote esterilizado} = \frac{\text{custo total da CME}}{\text{total dos pacotes esterilizados}}$	
<p>Modelos de formulários de coleta: Não há.</p> <p>Periodicidade recomendada: Mensal.</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>É um indicador de eficácia da Central de Esterilização de Materiais, que representa o custo interno do serviço. Deve ser analisado comparativamente (séries históricas), em relação com <i>benchmarking</i> do setor, considerando-se hospitais de porte e perfil similares.</p> <p>A referência deste custo poderá ser o custo dos serviços prestados por terceiros.</p> <p>Áreas interessadas: Diretoria-geral, diretoria técnica, gerência das unidades de internação, e demais chefias dos centros de custos.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Informações	Indicador: Custo médio do atendimento/especialidade
Objetivo: avaliar o custo médio do atendimento em cada centro de custos (especialidade).	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: Dados a serem coletados: total de atendimentos por especialidade, coleta do censo por meio do setor de Estatística Médica. Setor de Custos – coletar os custos dos centros de custos.</p> <p>OBS.: Considera-se atendimento, qualquer tipo de cuidado à saúde efetuado no ambulatório por profissionais da saúde.</p> <p>Fórmula e cálculo: Custo Médio do atendimento/especialidade: É o custo total da unidade ambulatorial, dividido pela quantidade de atendimento durante determinado período.</p> <p>CMA/especialidade = $\frac{\text{custo total da unidade ambulatorial}}{\text{quantidade de atendimentos}}$</p> <p>Modelos de formulários de coleta: Não é necessário formulário de coleta.</p> <p>Periodicidade recomendada: Mensal.</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Este é um dos principais indicadores para monitoramento dos custos assistenciais na área ambulatorial. Deve ser analisado comparativamente (séries históricas do setor), considerando-se hospitais de porte e perfil similares.</p> <p>Áreas interessadas: Direção-geral, diretoria técnica, coordenação clínica, diretoria administrativo-financeira e a própria unidade.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Informações	Indicador: Custo médio do atendimento ambulatorial
Objetivo: avaliar o custo médio do atendimento no ambulatório.	
<p style="text-align: center;">METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR</p> <p>Coleta e origem dos dados: Dados a serem coletados: total de atendimentos do ambulatório, coleta do censo por meio do setor de Estatística Médica. Setor de Custos – coletar os custos dos centros de custos.</p> <p>OBS.: considera-se atendimento, qualquer tipo de cuidado à saúde efetuado no ambulatório por profissionais da saúde.</p> <p>Fórmula e cálculo: Custo médio do atendimento ambulatorial: É o somatório dos custos dos centros de custos ambulatoriais, dividido pela quantidade de atendimentos durante determinado período.</p> $CMA = \frac{\text{somatório dos custos dos centros de custos ambulatoriais}}{\text{quantidade de atendimentos}}$ <p>Modelos de formulários de coleta: Não é necessário formulário de coleta.</p> <p>Periodicidade recomendada: Mensal.</p>	
<p style="text-align: center;">ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR</p> <p>Este é um dos principais indicadores para monitoramento dos custos assistenciais na área ambulatorial. Deve ser analisado comparativamente (séries históricas do setor), considerando-se hospitais de porte e perfil similares.</p> <p>Áreas interessadas: Direção-geral, diretoria técnica, coordenação clínica, diretoria administrativo-financeira e a própria unidade.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Informações	Indicador: Custo médio da hora cirúrgica
Objetivo: avaliar o custo médio da hora cirúrgica.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: Dados a serem coletados: total de horas utilizadas nas salas cirúrgicas, coletadas pelo serviço administrativo do bloco ou pelo setor de Estatística Médica. Setor de Custos – coletar os custos dos centros de custos.</p> <p>Fórmula e cálculo: Custo médio da hora cirúrgica: É o somatório dos custos dos centros cirúrgicos, dividido pela quantidade de horas de sala utilizadas durante um determinado período.</p> <p>Custo médio da hora cirúrgica= $\frac{\text{somatório dos custos dos centros cirúrgicos}}{\text{quantidade de horas de sala cirúrgica utilizadas}}$</p> <p>Modelos de formulários de coleta: Não é necessário formulário de coleta.</p> <p>Periodicidade recomendada: Mensal.</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Este é um dos principais indicadores para monitoramento dos custos assistenciais na área do bloco cirúrgico. Deve ser analisado comparativamente (séries históricas do setor), considerando-se hospitais de porte e perfil similares.</p> <p>Áreas interessadas: Direção-geral, diretoria técnica, coordenação clínica, diretoria administrativo-financeira e a própria unidade.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Área Administrativa	Indicador: Custo do metro quadrado de área limpa
Objetivo: avaliar os custos para a limpeza das áreas da instituição de acordo com o nível de criticidade (risco de contaminação).	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: A obtenção de dados para o cálculo do indicador dependerá da forma pela qual é operado o sistema de limpeza da unidade: se por meio de pessoal próprio ou por contrato de prestação de serviços.</p> <p>Na primeira situação, apuram-se os gastos com pessoal, material, serviços, custos indiretos e medem-se as áreas e o nível de contaminação inerente a cada uma delas e que são abrangidas pelos serviços de limpeza de acordo com o nível de criticidade.</p> <p>No segundo caso, toma-se como base o contrato firmado entre a instituição e a empresa prestadora do serviço, destacam-se os valores firmados pelo contrato em cada área com sua metragem quadrada e os valores definidos pelo nível criticidade, devendo os custos serem apropriados diretamente na área.</p>	
<p>Fórmula e cálculo:</p> $\text{Custo do m}^2 \text{ área limpa} = \frac{\text{Valor do custo ponderado da limpeza} * \text{do centro de custos}}{\text{m}^2 \text{ da área do centro de custos}}$ <ul style="list-style-type: none"> - o custo ponderado depende do peso dado a cada centro de custos segundo o risco de contaminação - área crítica: peso 3 - área semi-crítica: peso 2 - área não-crítica: Peso 1 	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Indicador de custos operacionais. Permite a avaliação da evolução temporal dos custos com a limpeza e as comparações entre as áreas e entre instituições. É importante para a tomada de decisões sobre alocação de recursos humanos, de material de consumo e readequação das áreas.</p> <p>Áreas interessadas: Diretoria-geral, diretoria administrativa, gestores das áreas.</p>	

PAINEL DE INDICADORES	
Setor: Núcleo de Custos	Indicador: Custo observado em relação ao custo meta definido
Objetivo: acompanhar a eficiência das atividades relacionadas à adequação dos custos na instituição.	
METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Coleta e origem dos dados: Setor responsável – Núcleo de Custos: os valores apropriados e disponibilizados pelo sistema de custos em cada centro de custos em determinado período de tempo são comparados com os valores de custos definidos, entre cada centro e a direção da instituição, como metas a serem atingidas no período.</p> <p>Fórmula e cálculo: $\frac{\text{Custos observados/centro de custos/mês ou ano}}{\text{Custos meta/centro de custos mês/ou ano}} \times 100$</p>	
ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO INDICADOR	
<p>Indicador de desempenho administrativo e eventualmente técnico dependendo das decisões tomadas para atingir a meta. Serve para avaliar a eficácia das decisões. É importante para a tomada de decisões sobre o acerto ou não de decisões tomadas no sentido de adequar os custos institucionais.</p> <p>Áreas interessadas: A direção-geral da instituição e todos os gestores das áreas ou unidades.</p>	

EQUIPE TÉCNICA RESPONSÁVEL

Coordenadores:

Emerson Ricciardi-Souza	Nunes/DES/SCTIE/MS
Myrza Macedo Leite de Lucena Horst	Nunes/DES/SCTIE/MS
Ruterson Vieira Teixeira de Freitas	Nunes/DES/SCTIE/MS

Colaboradores¹:

Alexandre Henrique Stork	Inca/MS
Carlos Emanuel Fontes Bartolomei	SGTES/MS
Cláudio do Nascimento Vale	SMS de Abaetetuba – PA
Corina Maria Nina Viana Batista	Icam – AM
Francisco Campos Braga Neto	Ensp/Fiocruz
Ricardo Vidal de Abreu	DES/SCTIE/MS
Marcelo Duarte	DATASUS/MS
Marco Antonio Carou Leandro	Ministério da Educação
Marli Inês Santana da Silva Antunes	HC/UFMG
Maria Marta Caussi de Baigorri	DATASUS/MS
Maurício Passos de Castro	SES – SC
Paulo Carrara de Castro	Unesp/Botucatu
Paulo da Cunha Serpa	HC/Porto Alegre – RS
Pubenza Lopes Castellanos	SCTIE/MS
Sônia de Jesus Piovezam dos Reis	HC/Unicamp
Ulysses Fagundes	Unifesp/EPM/ Hospital São Paulo

¹ Conforme Portaria n.º 9, publicada em 14/12/2005 no Diário Oficial da União.

A coleção institucional do Ministério da Saúde pode ser acessada na Biblioteca Virtual em Saúde do Ministério da Saúde:

<http://www.saude.gov.br/bvs>

O conteúdo desta e de outras obras da Editora do Ministério da Saúde pode ser acessado na página:

<http://www.saude.gov.br/editora>



EDITORA MS

Coordenação-Geral de Documentação e Informação/SAA/SE
MINISTÉRIO DA SAÚDE

(Normalização, revisão, editoração, impressão e acabamento)

SIA, trecho 4, lotes 540/610 – CEP: 71200-040

Telefone: (61) 3233-2020 Fax: (61) 3233-9558

E-mail: editora.ms@saude.gov.br

Home page: <http://www.saude.gov.br/editora>

Brasília – DF, novembro de 2006

OS 0243/2006