



---

# **GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: IMPLANTAÇÃO DO PROGRAMA NACIONAL DE GESTÃO DE CUSTOS DO SUS NA FUNDAÇÃO DE SAÚDE PÚBLICA SÃO CAMILO DE ESTEIO/RS**

TATIANE FERREIRA DELA PASE  
ROGER DOS SANTOS ROSA

## **INTRODUÇÃO**

O acesso universal, integral e gratuito às instituições integrantes do Sistema Único de Saúde (SUS) é uma conquista social do povo brasileiro, garantido pela Constituição Federal (CF) de 1988. No entanto, se houver falha de gestão, ocasionará uma necessidade infinita de recursos. Assim, os recursos disponíveis acabam por serem sempre insuficientes. Jericó e Castilhos (2010) ressaltam a situação de dificuldade dos hospitais em equilibrarem seus recursos limitados frente à demanda por serviços.

Portanto, para além de uma discussão do modelo de gestão de saúde pública e a necessidade de uma reorientação quanto ao modo de fazer saúde pelo conjunto de integrantes do sistema, torna-se imprescindível ao gestor hospitalar a qualificação dos seus processos de trabalho, bem como conhecer os custos efetivos dos produtos e servi-

ços de saúde disponibilizados à população, a fim de poder avaliar seus resultados.

As organizações hospitalares são ambientes complexos em que se devem considerar as divergências de objetivos das equipes que nelas atuam. Os gestores objetivam, a partir do contexto, obter equilíbrio econômico-financeiro a partir da recuperação dos custos e maximização do *superávit* (receita maior que despesa) e as equipes assistenciais (médicos, enfermeiros, farmacêuticos, nutricionistas, fisioterapeutas, etc.) em prover a melhor assistência possível, independente do custo a ela relacionado.

Diante desta situação, mesmo que as vantagens da aplicação do sistema de custos sejam amplamente recomendadas, outras dificuldades ainda devem ser consideradas, entre elas o custo de sua implantação e a necessidade da manutenção de um sistema de custeio, destacando-se a dificuldade em identificar detalhadamente as atividades envolvidas em cada serviço desenvolvido.

É importante ressaltar o conceito de custos de Bruni e Famá (2002), de que são todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços, estando diretamente ligados aos fatores de produção. Logo, a gestão de custos trata de utilizar-se de dados fornecidos pela contabilidade de custos no processo de tomada de decisão. Segundo informações do Manual Técnico de Custos do Ministério da Saúde (BRASIL, 2006), muitas instituições hospitalares, especialmente as públicas, ainda se encontram distantes de um modelo gerencial que permita que a tomada de decisões por parte dos gestores seja realizada com base em dados confiáveis sobre custos, o que dificulta uma orientação adequada para alocação de recursos, bem como não garante a eficiência e qualidade de uma instituição.

Segundo o que consta do Manual Técnico do Programa Nacional de Gestão de Custos (BRASIL, 2006), são algumas das finalidades da gestão de custos para instituições de saúde: realizar prestação de contas,

visando maior transparência ao controle social, subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e o planejamento das atividades operacionais, calcular os custos dos serviços prestados, relacionados à atividade produtiva, fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva, despertando assim a corresponsabilidade, para que todos exerçam uma efetiva gestão dos custos.

Deste modo, os sistemas contábeis devem passar a produzir informações mais relevantes para auxiliar a tomada de decisão por parte dos gestores a respeito da administração financeira. Segundo Abbas (2001), a contabilidade não pode mais apenas atender ao fisco, ela deve também fornecer informações ao usuário interno. Logo, em função da complexidade da gestão em saúde pública, que deve considerar as necessidades de saúde da população de forma prioritária no seu processo de tomada de decisões, torna-se essencial a produção de dados confiáveis sobre os custos hospitalares, a fim de que os recursos disponíveis sejam utilizados de forma eficaz, de modo a não inviabilizar um atendimento resolutivo ao usuário pela má utilização de recursos públicos.

Em Souza *et al.* (2013), é presente que a complexidade das organizações hospitalares demanda informações sobre custos que representem ao máximo e de forma precisa a realidade do ambiente hospitalar, de modo a possibilitar a compreensão e o devido gerenciamento dos custos. Portanto, é essencial que haja uma gestão eficiente e eficaz para manter os hospitais em funcionamento, já que o contexto ainda é de escassez de recursos.

A área da saúde no Brasil pode ser considerada uma das mais ricas em termos de desenvolvimento de teoria de custos, porém ainda carece da aplicação desses conhecimentos. Uma instituição na área da saúde, como um hospital, que possua uma gestão financeira eficiente, terá maior capacidade de implementar e utilizar sistemas

que auxiliem no alcance de melhores resultados assistenciais e econômicos. Com isso, poderá obter melhorias significativas de produtividade e maior credibilidade nas negociações com seus financiadores. Dentro deste quadro, a adoção do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), instrumento condicionante para o financiamento por orçamentação pela Secretaria Estadual de Saúde do Rio Grande do Sul (SES/RS), pode figurar como um elemento importante para a qualificação da gestão, não somente pela sua obrigatoriedade, mas principalmente se conseguir mostrar-se como uma ferramenta capaz de auxiliar na construção de uma melhor estratégia na utilização dos recursos públicos.

Portanto, este estudo buscou identificar se a utilização da metodologia proposta pelo Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) modificou o controle de custos utilizados pelos gestores hospitalares com foco na melhoria da gestão em saúde. No caso, se o Programa Nacional de Gestão de Custos modificou o controle de custos utilizado na unidade hospitalar da Fundação de Saúde Pública São Camilo de Esteio (RS).

## MÉTODO

Este estudo é uma pesquisa descritiva realizada através de levantamento documental na Fundação de Saúde Pública São Camilo de Esteio (FSPSCE), a fim de analisar o conteúdo, coletar e descrever os dados que se mostram relevantes referentes à implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) na mesma.

O foco da análise será a Fundação de Saúde Pública São Camilo, no município de Esteio, situado na Região Metropolitana de Porto Alegre, capital do estado do Rio Grande do Sul (RS). A delimitação do período temporal de 2014 se deu porque a instituição está em processo de implementação do PNGC.

Os dados coletados permitiram identificar os centros de custos hospitalares e os critérios de rateio utilizados para os custos indiretos, bem

como os desdobramentos da implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) em um hospital público.

O conceito de custos apresentados por Bruni e Famá (2002) é de que são todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços, estando diretamente ligados aos fatores de produção. Segundo o Manual Técnico de Custos (BRASIL 2006), são várias as metodologias utilizadas para apuração de custos, no entanto, as mais utilizadas em ambientes hospitalares são as de absorção, de custos diretos e variáveis e o ABC (*Activity-Based Costing*).

Para Martins (2001), o método de absorção é derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada, e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. A metodologia de custos diretos e variáveis tem como fundamento básico a separação dos custos variáveis e dos 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 sistema de custos ABC (*Activity-Based Costing*), conforme o Manual Técnico de Custos (2006) é o que 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.

## DISCUSSÃO E RESULTADOS

A partir da criação do setor de gestão de custos, realizada em fevereiro de 2014 após aprovação no Conselho Diretor da Fundação de Saúde Pública São Camilo de Esteio (FSPSCE), através da Resolução nº 15/2014, foi iniciado o processo de implantação da gestão de custos,

conforme preconiza o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), com o apoio do Núcleo Nacional de Economia da Saúde. O primeiro ato foi à elaboração de diagnóstico situacional de todos os setores da instituição, envolvendo um diagnóstico inicial (março-maio/14), coleta de dados (início em junho/14) e implantação do Sistema ApuraSUS (início em novembro/14).

O diagnóstico inicial incluiu a análise dos seguintes aspectos:

- a) Espaço físico;
- b) Organização do Trabalho;
- c) Classificação do setor conforme o sistema APURASUS, de acordo a atividade, administrativos, intermediários e finais;
- d) Elaboração de “planilha-mãe” do setor, onde é determinado o centro de custos a que pertence o setor, classificação quanto ao tipo de atividade, espaço físico em m<sup>2</sup>, recursos humanos, pontos de luz, tomadas, pontos de água, número de ramais e de linhas telefônicas diretas.

Após o diagnóstico situacional foram definidos os centros de custos da Fundação. A classificação do tipo de centro de custos foi realizada a partir da natureza do tipo de serviços de cada setor. Foram definidos três tipos de centros de custos, ou seja, administrativo, intermediário e final.

Os tipos reúnem os grupos de mesma natureza e seguem o modelo proposto pelo PNGC, para os serviços no âmbito do SUS e organograma da Instituição, conforme (Quadro 1).

**Quadro 1 – Centro de Custos da Gestão de Custos, FSPSCE, Esteio/RS, 2014.**

Centro de Custos da Gestão de Custos - FSPSCE		
Administrativos	Intermediários	Finais
Almoxarifado	Farmácia	Emergência
Arquitetura	Farmácia Industrial	Saúde Mental
Manutenção	Higienização	Pediatria
Ouvidoria	SND	Posto 2
Telefonista	SND Enteral	Posto 3
SAME	Laboratório	Posto 4
Gabinete da Direção	Raio X	Posto 5
Gerência ADM	Anestesiologia	UTI Adulto
Direção ADM	CME	UTI Neonatal
Direção Técnica	Assistência Social	Traumatologia
Contabilidade	Psicologia Clínica	Alojamento Conjunto
Gestão de Custos	ECG	Fonoaudiologia
Departamento Pessoal	Fisioterapia	SAMU
CPD	Gerência de Enfermagem	Centro de Especialidades
Transporte	Internação	
Faturamento	Hemodiálise	
Licitação	Banco de Sangue	
Compras	Controle de infecção	
Tesouraria	Bloco Cirúrgico	
Consultoria Jurídica	Centro Obstétrico	ESF - Esteio
SESMT		
Auditoria		
Núcleo de Atendimento	Neonatal	
Patrimônio		
Gestão Ambiental		
Vigilância - FSPSCE		

A metodologia utilizada para a apuração dos custos na FSPSCE é a de custeio por absorção, e o critério para utilização deste método deve-se ao fato deste ser o método adotado pelo PNGC. No entanto, a escolha pelo método de absorção pelo PNGC considerou o fato de ser de fácil aplicação e bastante utilizado dentre as instituições vinculadas ao SUS. No método de absorção é realizada a apropriação integral de todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) aos produtos/serviços finais.

Conforme registros do setor de custos, a implantação desse sistema na instituição apresenta muitas dificuldades pelo baixo grau de comprometimen-

to dos setores envolvidos no fornecimento de dados para o sistema. A instituição não possuía controles mínimos dos seus processos, com falta de normatizações, padronizações, regulamentações, etc. Por exemplo, no relatório “Diagnóstico do Setor de Farmácia, Farmácia de Manipulação e Farmácia Industrial” (FSPSCE, 2014), chama a atenção o fato de que o setor não possuía nem ao menos controle de saída de materiais e medicamentos para os postos, um controle que não dependia de um sistema de custos implantados.

O diagnóstico situacional, elaborado pelo setor demonstrou graves problemas nos processos de trabalhos e evidenciou situações alarmantes de desorganização e desperdícios, como o acúmulo de materiais sem uso e o fato da manutenção do controle dos estoques ser realizada de modo “visual”, apesar de haver um sistema informatizado. Além disso, foram apontados armazenamento e utilização de material vencido e descarte de materiais de forma inadequada.

Nestes relatórios foi possível verificar que o processo de implantação do PNGC, já na fase de diagnóstico, passou a ser um indutor de mudanças nestes processos que se encontravam sem controle. No relatório de diagnóstico do setor almoxarifado (FSPSCE, 2014) registrou-se a dispensa irregular de material hospitalar no lixo comum, que foi verificada e corrigida pelo supervisor.

Outra situação apontada pelo diagnóstico, que merece destaque, é que através da implantação da gestão de custos foi observada a possibilidade de que pudesse haver graves erros assistenciais, pois devoluções de medicações entregues, mediante prescrição médica, gerou o apontamento de que a administração das dosagens da medicação, pela equipe de enfermagem, não era realizada de acordo com a indicação. Do contrário não haveria devolução de sobras.

A instituição não possui dados referentes a custos no período anterior ao da implantação, pois se trabalhava apenas com a peça orçamentária e demais dados contábeis. Os relatórios de custos totais foram disponibilizados a partir do mês de agosto/14, e os custos departamentalizados a partir dos meses de outubro e novembro/14.



Através dos dados coletados, foi possível verificar que, a partir da implantação da gestão de custos, conforme estabelecido pelo PNGC, houve a identificação de situações de desperdício e de mau uso de recursos públicos. Foram observados processos de trabalho equivocados e, por vezes, inadequados às necessidades e realidade dos setores, o que afetava direta e indiretamente a qualidade assistencial.

A interface dos setores finais com os setores administrativos e intermediários ocorre praticamente através do contato pessoal, com controles inadequados, pouca utilização de recursos confiáveis de avaliação de estoques. Essas características propiciam o desperdício de insumos e favorecem a possibilidade de setores finais manterem estoques paralelos. Tal situação dificulta significativamente a capacidade de controle adequado, proporciona o desperdício e, conseqüente, mau uso dos recursos públicos.

## **A IMPLANTAÇÃO DO PNGC – PRODUZINDO MUDANÇAS NOS PROCESSOS DE TRABALHO**

Para implantação do PNGC verificou-se que, para apuração dos custos, a primeira mudança residiu no fato de ser indispensável o registro das informações, que era um problema. Evidenciou-se a evolução e a qualificação dos dados de controle e dos registros necessários em relação a todos os setores. No entanto, o setor de gestão de custos apontou que tal problema persistia apenas no setor de almoxarifado.

Portanto, de um cenário de total desconhecimento dos custos do hospital, com informações apenas de receitas e despesas, ainda que de forma incipiente e por poucos meses, a implantação passou a provocar mudanças nos processos de trabalho, a fim de que fosse possível iniciar a gestão de custos do hospital. A produção dos dados de avaliação dos custos totais e a apropriação de custos por setor pode ser descrita conforme a seguir:

- a) Custos Totais: Na avaliação dos custos totais, ainda não departamentalizados, é possível perceber um aumento percentual nos custos com recursos humanos, materiais almoxarifado hospitalar

e serviços de imagens, enquanto os custos de medicamentos e alimentos tiveram redução. Não foi possível analisar os motivos dessas variações através dos dados coletados, pois podem refletir variações sazonais do processo produtivo e a instituição não possui série histórica que permita comparação, visto que a implantação da nova metodologia é recente. Porém, há que se destacar que o fato de a instituição passar a produzir dados é relevante, uma vez que a tomada de decisões por parte da gestão, sem informações confiáveis, pode induzir a más escolhas e erros de condução gerencial.

**Tabela 1. Custos Totais Mensais. FSPSCE, Esteio/RS, 2014**

Item	Agosto		Setembro		Outubro		Novembro	
	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	%
<b>Recursos Humanos</b>	3.135.678,66	74,21	3.160.353,29	74,20	3.212.328,80	74,38	3.337.093,57	75,22
<b>Medicamentos</b>	197.196,64	4,67	197.195,64	4,63	120.356,51	2,79	115.531,81	2,60
<b>Alimentos</b>	151.255,89	3,58	151.255,89	3,55	64.268,68	1,49	65.873,00	1,48
<b>Materiais</b>								
<b>Almoxarifado Hospitalar</b>	142.462,88	3,37	142.462,88	3,34	168.687,99	3,91	180.944,62	4,08
<b>Serviços de Imagem</b>	114.288,91	2,70	127.809,22	3,00	137.237,13	3,18	149.155,50	3,36
<b>Serviços Laboratoriais</b>	75.167,08	1,78	86.218,57	2,02	87.327,14	2,02	84.615,45	1,91
<b>Serviços de Anestesiologia</b>	129.600,00	3,07	133.920,00	3,14	129.600,00	3,00	133.920,00	3,02
<b>Outros</b>	306.641,09	7,26	259.927,57	6,10	399.163,05	9,24	369.254,41	8,32
<b>TOTAL</b>	<b>4.252.290,15</b>	<b>100</b>	<b>4.259.143,06</b>	<b>100</b>	<b>4.318.969,30</b>	<b>100</b>	<b>4.436.388,36</b>	<b>100</b>

b) Apropriação dos Custos por Setor: A apropriação de custo é realizada pelo método de custeio por absorção, através da alocação recíproca. Este método é o padronizado pelo PNGC, pois identifica os custos reais dos produtos e serviços finais, reconhecendo que há participação recíproca entre os centros de custos não produtivos. A distribuição dos custos de cada setor se baseia nos

custos diretos e indiretos. Para o cálculo dos custos indiretos são utilizados critérios de rateio baseado em unidades de medidas que cada centro possui, baseados no Manual Técnico do PNGC.

**Tabela 2. Custos Diretos e Indiretos, apropriados por setor, segundo classificação proposta e aprovada pelo PNGC, FSPSCE, Esteio/RS, 2014.**

ADMINISTRATIVOS	CUSTOS (R\$)	INTERMEDIÁRIOS	CUSTOS (R\$)	FINAIS	CUSTOS (R\$)
Almoxarifado	14.296,35	Higienização	130.982,40	Neonatal	30.528,21
Manutenção	42.652,16	Lavanderia	35.231,10	Emergência	1.024.349,77
Direção Administrativo (ADM, Secretaria, Ouvidoria, Arquitetura)	27.041,87	SND	95.387,93	Saúde Mental	80.737,39
Consultoria Jurídica	18.505,25	SND Enteral	10.407,43	Pediatria	99.186,66
Departamento Pessoal	35.624,06	SAME	13.483,15	Posto 2	141.964,68
Telefonista	7.545,79	Laboratório	89.420,10	Posto 3	250.306,90
Contabilidade	20.862,91	Raio X	153.986,23	Posto 4	140.664,00
Tesouraria	4.680,73	ECG	3.218,74	Posto 5	116.584,89
Compras	4.181,22	Endoscopia	15.889,28	UTI Adulto	297.938,36
Licitação	8.028,70	Anestesia	133.920,00	UTI Neonatal	226.429,72
CPD	9.316,83	Controle de infecção	16.129,82	Traumatologia	58.423,54
Transporte	29.238,23	Serviço Social	13.637,40	Alojamento Conjunto	31.802,42
Faturamento	21.869,98	Serviço de Psicologia	11.118,18	Fonoaudiologia	3.758,75
SESMT	19.796,339	Fisioterapia	35.577,72	Centro de Especialidades	50.759,71
Patrimônio	3.238,32	Agência Transfusional	11.719,73	SAMU <sup>1</sup>	31.631,09
Vigilância - FSPSCE	24.857,03	Bloco Cirúrgico	285.241,16	Externos <sup>1</sup>	231.805,34
Internação	31.499,17	Centro Obstétrico	81.673,27		
Gerência de Enfermagem	62.968,84				
Farmácia	108.850,50				

Além da mudança percebida pela própria produção de dados de custos, antes inexistentes, foi possível verificar outras mudanças nos processos de trabalho desencadeadas pela implantação do PNGC. São exemplos a coleta adequada de resíduos sólidos no almoxarifado, que inicialmente foi apontado como um problema setorial, porém que refletiu a necessidade de mudar os processos de trabalho com modernização do setor responsável e com a formação de um grupo de gerenciamento de resíduos. Foram implantados mecanismos de controle e começou-se a utilizar indicadores de descarte. Também se organizou a capacitação dos demais trabalhadores da instituição.

Da mesma forma que o gerenciamento de resíduos é um grande desafio, o controle adequado de estoques dos setores que envolvem demanda de insumos não é diferente. Além de modificar a rotina dos setores, necessita desenvolver ou adaptar tecnologias adequadas. Dentre as medidas adotadas de melhor controle, adotou-se a dispensação de medicamentos e outros materiais hospitalares não apenas por paciente, mas por setor demandante. Tornou-se possível avaliar o consumo de tais materiais por unidade assistencial, possibilitando observar o padrão de consumo, realizar a confecção de indicadores e relatórios de avaliação do desperdício.

A implantação do PNGC na FSPSCE tornou-se uma ferramenta gerencial muito importante para o melhor conhecimento da instituição, ao ponto de identificar falhas assistenciais até então desconhecidas, como já mencionado, o estorno diário de diversas medicações que não foram utilizadas nas unidades. Tal fato leva-se a pensar em duas possibilidades: a) que o paciente não esteja recebendo a medicação adequadamente; ou b) que a dispensação tem sido feita de forma inadequada. A primeira é mais grave e preocupante, que gera decisões em caráter de urgência.

Pensando nessa segurança assistencial foi apontado nos relatórios do setor de custos:

- Modificar o processo de trabalho de dispensação de medicamentos pela farmácia do hospital, em que ao invés da dispensação ser diária e abastecer o setor assistencial por vinte e quatro horas, adotou-se a dispensação por turno de trabalho da enfermagem, o que possibilita um melhor controle do uso de tais insumos e maior segurança aos pacientes;
- Modificar o livre acesso das equipes assistenciais às medicações de uso controlado. A situação proporcionava riscos desnecessários de uso inadequado de tais medicações. Instituiu-se o uso de armários com chave, sob controle do/a enfermeiro/a de cada unidade.

## **A IMPLANTAÇÃO DO PNGC– PRODUÇÃO DE ESTRATÉGIAS DE RACIONALIZAÇÃO NO USO DE RECURSOS PÚBLICOS**

Quanto à implantação do PNGC auxiliar na produção de estratégias de racionalização no uso de recursos públicos, foi possível identificar que a partir da avaliação dos dados levantados pelo setor de custos, houve a definição de realização de estudos específicos sobre os custos de produção do Triglicerídeos de Cadeia Média (TCM) pela instituição. Os TCM são um produto utilizado no tratamento e prevenção de feridas dos pacientes internados. Com objetivo de verificar alternativas que pudessem reduzir estes custos e verificar alternativas para redução de gastos, demonstrou-se que o custo de produção estava com valor superior à aquisição do produto no mercado.

Para melhor evidenciar a influência que a nova sistemática adotada teve sobre a produção de novas estratégias na instituição, apresenta-se a seguir a análise elaborada no relatório final do estudo “Estimativa do Custo de Produção de Triglicerídeos de Cadeia Média (TCM) em Frasco de 100 ml da Farmácia de Manipulação da FSPSCE” (FSPSCE, 2014). Para a apuração dos custos da produção do TCM utilizou-se da apropriação dos custos diretos e indiretos, conforme metodologia proposta pelo PNGC. Como custos diretos, foram mensurados custos de matéria prima, material para embalagem e mão de obra (Tabela 3).

**Tabela 3. Custo da Mão de Obra na produção do TCM, FSPCE, Esteio/RS, 2014**

Custo do Funcionário/Mês	
Salário	R\$ 1.559,49
FGTS	R\$ 124,76
Provisão 13°	R\$ 129,96
Provisão Férias	R\$ 129,96
Provisão 1/3 Férias	R\$ 43,32
Provisão FGTS (13°/Férias)	R\$ 24,26
Cesta Básica	R\$ 130,00
Vale alimentação	R\$ 235,20
Custo Total Mensal	R\$ 2.376,95
Horas/Mês	200
Custo/Hora	R\$ 11,88

**Tabela 4. Custo da Matéria Prima na Produção do TCM, FSPCE, Esteio/RS, 2014**

Matéria prima	Qtde. (ml)	Preço de compra/ml	Custo 1 litro TCM (R\$)
Triglicerídeos	500	0,0399816	19,9908
Óleo de Castanha do Pará	470	0,04	18,8
Óleo de Tomate	10	0,283	2,83
Vitamina E oleosa	10	0,285	2,85
Vitamina A 1000000UI/ml	1	0,38	0,38
Óleo de Silicone 350 ctk	10,05	0,029	0,29145
Total	1001,05	1,0569816	45,14225

**Tabela 5. Custo da Embalagem na Produção do TCM, FSPCE, Esteio/RS, 2014**

Materiais	Qtde. (un.)	Custo por produto (R\$)
Embalagem frasco 100/200ml	1	0,44
Tampa frasco	1	0,16299
Etiqueta	1	0,0872
Teste	1	0,023
Total		0,71319

Já na avaliação dos custos indiretos, como despesas de água, luz, depreciação, higiene e manutenção, o estudo concluiu que estes não impactavam de forma significativa o custo final do produto, sendo inferior a R\$ 0,01 sobre o valor unitário, como demonstra a tabela referente à despesa com água.

**Tabela 6. Custos Indiretos do TCM, FSPCE, Esteio/RS, 2014**

Despesa com Água	Valor
Metragem total do Hospital (m <sup>2</sup> )	R\$ 10.585,49
Metragem total do setor (m <sup>2</sup> )	R\$ 35,41
Custo total de Água em um mês	R\$ 8.115,27
Custo de luz do setor	R\$ 27,15
Dias de operação	21
Água/dia	R\$ 1,29
Água/h	R\$ 0,05
Água em 2h30	R\$ 0,14
Nº de frascos em 2h30 = 60	RS 0,0020

Considerando que são fabricados 6 litros de TCM a cada 2h30min, e apropriando-se os custos diretos e indiretos, chegou-se à conclusão que o custo total para a fabricação do TCM/100ml é de R\$ 5,72. O estudo demonstrou que o produto estava disponível no mercado por R\$ 4,66, ou seja, o custo de produção pela instituição estava com valor superior à aquisição do produto no mercado.

Apesar deste estudo não aprofundar outros impactos financeiros que a própria manutenção do setor de farmácia de manipulação gerava, para além do custo de produção do TCM, ressaltou-se que a baixa produção do setor não justificava a sua existência, uma vez que se tratava de atividade meio e a aquisição do produto produzido pelo mercado se constituía em uma alternativa mais barata para suprir a demanda do hospital. Além disso, a mão de obra deste setor poderia ser mais bem aproveitada no setor de farmácia central, que estava com escassez de pessoal, gerando custos de horas extras que poderiam ser diminuídas com o remanejamento deste funcionário.

A situação evidenciada reforça a posição da publicação “Financiamento dos Sistemas de Saúde - O caminho para a cobertura universal” da Organização Mundial da Saúde (OMS, 2010) de que o uso ineficiente de recursos públicos também se configura como um grande problema para os serviços de saúde. A extinção do setor de farmácia de manipulação e o remanejamento do funcionário, que impacta em redução de pagamento de horas extras, demonstram que o estudo produzido, à luz da implantação do PNGC, foi capaz de produzir estratégias para a racionalização do uso de recursos públicos, e que o Programa desenvolvido pelo Ministério da Saúde pode ser uma alternativa para subsidiar os gestores na tomada de decisões, com foco na busca por maior eficiência e diminuição de desperdícios como forma de qualificar dos serviços de saúde.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou identificar se a utilização da metodologia proposta pelo PNGC modifica o controle de custos utilizados pelos gestores hospitalares com foco na melhoria da gestão em saúde, verificando se a sua implantação auxilia na identificação de situações de desperdícios, se produz mudanças nos processos e se provoca a criação de novas estratégias de racionalização de recursos.

Considerando as dificuldades das instituições hospitalares em manter um financiamento adequado, ao mesmo tempo em que se identifica a existência elevada de desperdícios, verifica-se a importância da produção de informações relevantes para a tomada de decisão por parte dos gestores. Uma vez apropriados de dados confiáveis, é possível equilibrar as contas com foco no combate ao desperdício e menos na redução dos serviços. Diante das problemáticas da administração dos recursos e serviços de saúde pública, percebe-se a relevância social de estudos que busquem analisar os impactos da gestão de custos em saúde. Segundo Abbas (2001),

a intensificação nos últimos anos às referências ao custo, na área de saúde, envolve desde aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos na área, aos problemas relacionados ao financiamento



desses gastos, à grande necessidade e ainda pequena disseminação de métodos adequados de apuração ou mensuração de custos, à importância de seu gerenciamento, de seu controle e de seu uso para decisão, análise e escolha de programas e estabelecimento de políticas para a área.

A implantação do PNGC em instituições hospitalares fornece subsídios para otimizar o desempenho e qualificar os processos e práticas, como ficou demonstrado a partir da experiência de implantação na FSPSCE. Além disso, figura como importante ferramenta na acumulação de novos conhecimentos na organização, o que de fato pode passar a ser um fator chave para uma boa gestão estratégica, produzindo informações bastante relevantes para a tomada de decisões pela gestão, anteriormente limitados a balancetes contábeis.

No entanto, percebe-se através dos dados coletados que desde a criação da equipe de gestão de custos, em agosto de 2013, a instituição levou um ano para começar a produzir dados sobre custos. A departamentalização, que utiliza o método de custeio de absorção, foi realizada apenas em outubro e novembro de 2014, o que demonstra certa dificuldade em iniciar a produção de dados de custos. Apesar de poucos meses de produção de dados, foi possível verificar que os centros de custos produtivos passaram a apropriar os custos dos centros administrativos e intermediários, sendo esta etapa essencial para que a instituição pudesse passar a ter dados sobre os custos dos serviços prestados.

Cabe ressaltar que a instituição está com o processo de implantação do PNGC em andamento, e que os dados coletados no período da pesquisa não foram suficientes para verificar se a mesma será totalmente sucedida ou até mesmo concluída, uma vez que durante o período analisado este processo ainda não havia sido finalizado. Contudo, conclui-se que, embora haja dificuldades para a implantação, vem produzindo mudanças positivas nos processos de trabalho e uma nova cultura organizacional.

O processo de diagnóstico situacional realizado na instituição, como etapa preparatória para a gestão de custos, identificou diversos proble-

mas gerenciais e registrou estes dados para que auxiliassem os gestores na correção de processos com vistas à redução de desperdícios e custos. Desta forma, evidenciou-se que o próprio processo de implantação do PNGC já é capaz de produzir dados relevantes para a qualificação da gestão, uso racional dos recursos e modificação do controle de custos da instituição, demonstrando-se como uma estratégia válida. Otimizar recursos, sem comprometer a qualidade assistencial e a diminuição de serviços deve ser um objetivo a ser perseguido permanentemente por uma instituição comprometida com a consolidação do SUS.

Outra questão pertinente, é que não houve nenhuma cobrança formal por parte da SES-RS quanto à implantação do PNGC, uma vez que esta foi desencadeada na FSPSCE no sentido de cumprir a um dos requisitos de adesão ao Incentivo de Orçamentação. No entanto, a instituição permanecia recebendo os recursos financeiros deste incentivo, o que por si só não é dado suficiente para avaliar se há algum processo de avaliação e controle sobre o atendimento ao dispositivo. A garantia de manutenção deste incentivo, pelo valor expressivo que representa, chegando a 60% do valor contratual da Instituição com o Governo Estadual, através do cumprimento do requisito de implantação do PNGC não pode ser avaliado através dos dados disponibilizados.

Portanto, a implantação do PNGC modificou o controle de custos utilizados na instituição pesquisada e desencadeou uma série de mudanças na busca pela melhor relação custo x efetividade e melhoria dos processos, produzindo informações que podem auxiliar a gestão na melhoria de controles, por evidenciar desperdícios e perdas e por estabelecer de forma sistemática um conjunto de informações que podem contribuir para a construção de uma cultura voltada para o cuidado com a utilização dos recursos públicos.

## REFERÊNCIAS

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

BEUREN, I; SCHLINDWEIN, N. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. Revista ABCustos Associação Brasileira de Custos, v. III, n. 2, p. 24-50, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. Introdução à Gestão de Custos em Saúde. Ministério da Saúde; Organização Pan-Americana da Saúde. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.

\_\_\_\_\_. O SUS de A a Z. Saúde. – 3. ed. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2009

\_\_\_\_\_. Diário Oficial da União. Lei nº 8080/90. Dispõe sobre as condições para promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o financiamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Brasília DF, 19 de setembro de 1990.

\_\_\_\_\_. Diário Oficial da União. Lei 8142/90. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Brasília DF, 28 de dezembro de 1990.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. Gestão de custos e formação de preços. São Paulo: Atlas, 2002.

ESTEIO. Lei nº 238, de 28 de junho de 1960.

\_\_\_\_\_. Lei nº 763, de 2 de abril de 1971.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5115/2010, de 16 de julho de 2010.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5586, de 21 de novembro de 2012.

FUNDAÇÃO DE SAÚDE PÚBLICA SÃO CAMILO DE ESTEIO. Resolução do Conselho Diretor n. 390 de 08 de agosto de 2013. Cria a equipe de gestão de custos.

\_\_\_\_\_. Resolução do Conselho Diretor n. 15 de 24 de fevereiro de 2014. Cria o setor de gestão de custos.

\_\_\_\_\_. Diagnóstico do Setor de Farmácia, Farmácia de Manipulação e Farmácia Industrial. Esteio, 2014. 6 p.

\_\_\_\_\_. Diagnóstico do Setor de Almoxarifado. Esteio, 2014. 5p.

\_\_\_\_\_. Diagnóstico do Setor Manutenção e a Inserção do Setor no APURASUS. Esteio, 2014. 3 p.

\_\_\_\_\_. Diagnóstico do Setor Higiene e a Inserção do Setor no APURASUS. Esteio, 2014. 5 p.

\_\_\_\_\_. Estimativa do Custo de Produção de TCM em Frasco de 100ml da Farmácia de Manipulação da FSPSCE em agosto de 2014. Esteio, 2014. 4 p.

\_\_\_\_\_. Relatório de Custos Outubro. Esteio, 2014. 5 p.

\_\_\_\_\_. Relatório de Custos Novembro. Esteio, 2014. 6 p.

JERICÓ MC; CASTILHO V. Gerenciamento de custos: aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades em Centro de Material Esterilizado. Revista Escola de Enfermagem USP, São Paulo, v. 44, p. 745-52, 2010.

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

RIO GRANDE DO SUL. Resolução Comissão Intergestores Bipartite n. 122 de 30 de abril de 2013. Institui, no âmbito da Política de Incentivo Estadual à Qualificação da Atenção Secundária e Terciária em Saúde, a modalidade de Financiamento por Orçamentação. Disponível em: <[http://www.saude.rs.gov.br/upload/1368728823\\_cibr122\\_13.pdf](http://www.saude.rs.gov.br/upload/1368728823_cibr122_13.pdf)>. Acesso em: 01 jul. 2014.

SOUZA *et al.* Análise de Custos em Hospitais: Comparação entre os Custos de Procedimentos de Urologia e os Valores Repassados pelo Sistema Único de Saúde. Revista Associação Brasileira de Custos, v. VIII, n. 1, p. 53-6, 2013.