

MINISTÉRIO DA SAÚDE
ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE

Introdução à Gestão de Custos em Saúde



Brasília – DF
2013



MINISTÉRIO DA SAÚDE
ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE

Introdução à Gestão de **Custos em Saúde**

Série Gestão e Economia da Saúde, volume 2



Brasília – DF

2013



© 2013 Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana 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. Venda proibida. Distribuição gratuita. 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: <www.saude.gov.br/bvs>. O conteúdo desta e de outras obras da Editora do Ministério da Saúde pode ser acessado na página: <www.saude.gov.br/editora>.

Tiragem: 1ª edição – 2013 – 2.000 exemplares

Elaboração, distribuição e informações

MINISTÉRIO DA SAÚDE

Secretaria-Executiva

Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento

Esplanada dos Ministérios, bloco G, Anexo B, 4º andar, sala 455

CEP: 70058-900 – Brasília/DF

Tel.: (61) 3315-3682

Site: www.saude.gov.br/economiadasaude

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE (OPAS)

Representação Brasil

Unidade Técnica de Medicamentos, Tecnologia e Pesquisa em Saúde

Sector de Embaixadas Norte, Lote 19

CEP: 70800-400 – Brasília/DF

Tel.: (61) 3251-9595

Elaboração

Márcio Augusto Gonçalves

Márcia Mascarenhas Alemão

Revisão técnica do texto

Álvaro Luis Pereira Ribeiro

Andréa Cristina Rosa Mendes

Andréia de Freitas

Cristina Dolores de Carvalho Amorim

Eduardo Freire de Oliveira

Flávia Poppe de Figueiredo Muñoz

Ligelze Ferreira Lins

Maciene Mendes da Silva

Editora responsável

MINISTÉRIO DA SAÚDE

Secretaria-Executiva

Subsecretaria de Assuntos Administrativos

Coordenação-Geral de Documentação e Informação

Coordenação de Gestão Editorial

SIA, Trecho 4, lotes 540/610

CEP: 71200-040 – Brasília/DF

Tels.: (61) 3315-7790 / 3315-7794

Fax: (61) 3233-9558

Site: www.saude.gov.br/editora

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

Equipe editorial

Normalização: Delano de Aquino Silva

Revisão: Eveline de Assis e Silene Lopes Gil

Capa, projeto gráfico e diagramação: Marcelo Rodrigues

Supervisão editorial: Débora Flaeschem

Impresso no Brasil / Printed in Brazil

Ficha Catalográfica

Brasil. Ministério da Saúde.

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

148 p. : il. – (Série Gestão e Economia da Saúde ; v. 2)

ISBN 978-85-334-2026-7

1. Gestão de custos. 2. Recursos financeiros em saúde. 3. Administração em saúde. I. Título. II. Organização Pan-Americana da Saúde. III. Série

CDU 614.2:338.2

Catálogo na fonte – Coordenação-Geral de Documentação e Informação – Editora MS – OS 2013/0125

Títulos para indexação

Em inglês: Introduction to costs management in Health

Em espanhol: Introducción a la gestión de costes en Salud

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxo dos Conceitos Elementares da Contabilidade de Custos.....	33
Figura 2 – Esquema da Classificação dos Custos e Despesas	35
Figura 3 – Fluxo Básico da Contabilidade de Custos	36
Figura 4 – Esquema de Diferenciação de Alguns Conceitos-Chave da Contabilidade de Custos.....	41
Figura 5 – Custeio por Processo de Uma Empresa Departamentalizada	43
Figura 6 – Custeio por Ordem.....	43
Figura 7 – Fluxo do Método de Custeio por Absorção.....	45
Figura 8 – Esquema Geral da Contabilidade de Custo	61
Figura 9 – Mapa Estratégico, Um Exemplo.	77
Figura 10 – Representação Esquemática dos Centros de Custos em Hospitais.....	98
Figura 11 – Perspectiva do Modelo Mental do Decisor – Produção de Relatórios....	129
Figura 12 – Relatório Emitido para um Centro de Custo de uma Unidade Assistencial – Exemplo Genérico	132

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Particularidades entre Contabilidade Financeira e Gerencial.....	26
Quadro 2 – Esquema de Diferenciação entre Sistemas de Custeio, Métodos e Tipos de Custos.....	42
Quadro 3 – Compreensibilidade entre Aplicação do Método Absorção em Entidades Públicas e Privadas.....	45
Quadro 4 – Exemplos de Bases de Rateios dos Custos Indiretos	50
Quadro 5 – Repasse dos Custos do CC Utilizando Percentual de Atuação	52
Quadro 6 – Exemplo de Custos de Centro de Custos Distribuído pela Produção.....	53
Quadro 7 – Exemplificação de Rateio entre CC Utilizando Hierarquização dos CCs....	55
Quadro 8 – Exemplo Apropriação de Custos de Forma Recíproca	57
Quadro 9 – Diferenças entre Custo-Padrão e Custo Estimado	60
Quadro 10 – Exemplos de Grupos de Centros de Custos Produtivos em Razão do Tipo de Atendimento	93
Quadro 11 – Exemplos de Grupos de Centros de Custos Intermediários ou Auxiliares Quanto ao Objetivo Principal	95
Quadro 13 – Classificação dos Custos Quanto à Aplicação aos Centros de Custos ...	101
Quadro 14 – Classificação dos Custos Quanto a Sua Aplicação aos Pacientes	102
Quadro 15 – Classificação dos Itens de Custos Quanto a sua Utilização	102
Quadro 16 – Exemplos de Centros de Custos Produtivos e Suas Unidades de Produção....	103
Quadro 17 – Centros de Custos x Unidade de Medida Simples	104
Quadro 18 – Produção do Centro de Custos SND (Mês x).....	105
Quadro 19 – Critérios de Rateio (Atribuição) de Itens de Custos Indiretos.....	106
Quadro 20 – Critérios de Rateio de Centros de Custos Administrativos e Auxiliares	106
Quadro 21 – Representação da Identificação dos Custos	108
Quadro 22 – Exemplos de Custos Indiretos e Possíveis Critérios de Rateio	110

Quadro 23 – Exemplos de Custos Diretos de Pessoal	110
Quadro 24 – Exemplo de Itens de Custos de Material de Consumo	111
Quadro 25 – Apropriação do Custo de Depreciação	112
Quadro 26 – Apropriação do Custo de Depreciação	113
Quadro 27 – Exemplos de Unidades de Produção de Centros de Custos Produtivos ...	114
Quadro 28 – Exemplo de Unidade de Produção Ponderada do Centro de Custos “SND” ...	115
Quadro 29 – Estatística de Produção do Centro de Custos “SND” – Um Exemplo	116
Quadro 30 – Exemplos de Centros de Custos que Podem Vir a Utilizar Unidades de Produção Ponderada	116
Quadro 31 – Consumo de Energia Elétrica por Centros de Custos – Levantamento .	118
Quadro 32 – Apropriação da Metragem e do Nível de Criticidade	119
Quadro 33 – Levantamento do Percentual de Consumo de Gases Medicinais	120
Quadro 34 – Levantamento do Número de Leitos por Centros de Custos	120
Quadro 35 – Representação Sintetizada da Gestão de Custos (em R\$)	124
Quadro 36 – Representação do Processamento da Apuração dos Custos Utilizando a Alocação Reflexiva (em R\$)	126
Quadro 37 – Relação dos Direcionadores de Custos – Exemplos	137

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no Ambulatório de Politraumatizados (em R\$).	138
Tabela 2 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no Bloco Cirúrgico (em R\$).....	139
Tabela 3 – Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no CTI/ UTI Queimados (em R\$).....	139
Tabela 4 – Custos Mínimo e Máximo do Exame de Raio – X (em R\$).....	140
Tabela 5 – Custos Mínimo e Máximo dos Exames Laboratoriais (em R\$).....	140
Tabela 6 – Frequência do Paciente por Centros de Custos.....	141
Tabela 7 – Custo do Paciente Relativo à Frequência em cada Centros de Custos	142

LISTA DE SIGLAS

ABC – *Activity-Based Costing*

CC – Centros de Custos

CME – Central de Material Esterilizado

DATASUS – Departamento de Informática do SUS

Conasems – Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde

Conass – Conselho Nacional de Secretários de Saúde

DRG – *Diagnosis-Related Group*

FHEMIG – Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais

Noces – Núcleo Observatório de Custos em Saúde

NUC/DES/SCTIE – Núcleo de Comunicação/Departamento de Economia da Saúde/Secretaria de Ciência e Tecnologia e Insumos Estratégicos

Opas – Organização Pan-Americana da Saúde

OS – Organização de Saúde

PIB – Produto Interno Bruto

PNGC – Programa Nacional de Gestão de Custos

SADTS – Serviço de Apoio Diagnóstico e Terapêutico em Saúde

SAS – Secretaria de Atenção à Saúde

SGTES – Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Siape – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SND – Serviço de Nutrição e Dietética

SPP – Serviço de Prontuário do Paciente

SUS – Sistema Único de Saúde

TQM – *Total Quality Management*

UAs – Unidades Assistenciais

UTI – Unidade de Tratamento Intensivo

Sumário

PREFÁCIO MINISTÉRIO DA SAÚDE	15
PREFÁCIO OPAS	17
PRIMEIRA PARTE.....	19
Apresentação	21
1 Introdução	23
2 Contabilidade de Custos	25
2.1 Classificação da Contabilidade	25
2.2 Contabilidade de Custos no Setor Público	27
2.2.1 Fundamentos Legais Gerais	27
2.2.2 Fundamentação Legal dos Custos no Sistema Único de Saúde	30
2.2.3 Objetivos do Uso das Informações de Custos no Setor Público.....	30
2.3 Gestão de Custos: Principais Conceitos	31
2.4 Classificação dos Custos e Despesas	34
2.4.1 Em Relação ao Volume de Produtos Fabricados (Comportamento)	34
2.4.2 Em Relação a Sua Aplicação aos Produtos Fabricados (Aplicabilidade).....	34
2.4.3 Em Relação a Sua Identificação com a Receita	34
2.4.4 Em Relação ao Volume de Vendas (Receita).....	35
2.5 Pontos Contábeis Aplicados à Gestão de Custos.....	38
2.5.1 Da Realização da Receita	39
2.5.2 Do Custo Histórico como Base de Valor	39
2.5.3 Da Consistência ou Uniformidade	39
2.5.4 Do Conservadorismo ou Prudência	40
2.5.5 Da Materialidade ou Relevância	40
3 Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio, Critérios de Atribuição dos Custos Indiretos e Tipos de Custo.....	41
3.1 Sistemas de Acumulação de Custos	42
3.1.1 Custeio por Processo	42
3.1.2 Custeio por Ordem (Específica, de Produção ou de Serviços)	43

3.2 Métodos de Custeio	44
3.2.1 Custeio por Absorção.....	44
3.2.2 Custeio Pleno	46
3.2.3 Custo Marginal.....	46
3.2.4 Custeio Direto e Custeio Variável	46
3.2.5 Sistema de Custeio ABC ou Custeio Baseado em Atividades	47
3.3 Critérios de Atribuição dos Custos Indiretos	49
3.3.1 Atribuição dos Custos Indiretos sem Departamentalização	49
3.3.2 Departamentalização	50
3.4 Mecanismos de Repasse dos Custos dos Departamentos (ou Centros de Custos) ..	51
3.4.1 Repasse por Meio de Percentual de Atuação	51
3.4.2 Repasse por Meio de Produtos Produzidos	52
3.4.3 Alocação dos Custos dos Centros de Custos Administrativos e Intermediários aos Centros de Custos Produtivos	53
3.4.3.1 Alocação Direta	53
3.4.3.2 Alocação Sequencial ou por Hierarquização dos Centros de Custos	53
3.4.3.3 Alocação Recíproca	56
3.5 Tipos de Custo (ou de Mensuração dos Custos)	59
Referência.....	63
SEGUNDA PARTE.....	67
Apresentação	69
4 Introdução	71
5 Estratégia e Implantação de um Sistema de Custos em Organizações Complexas – Hospitais	75
5.1 Ações Estratégicas.....	75
5.1.1 Alinhamento à Estratégia da Organização	76
5.1.2 Definição do Objetivo da Utilização das Informações de Custos e Definição da Metodologia a ser Adotada.....	79
5.1.3 Definição da Metodologia a Ser Adotada	80
5.1.4 Compreensão Situacional	80
5.1.5 Desenvolvimento de <i>Software</i> como Suporte ao Sistema	81
5.2 Ações Táticas	82

5.3 Ações Operacionais	83
6 Implantação de Custeio por Absorção (Método) em Organização Pública de Saúde	85
6.1 Etapas de Implantação do Sistema de Custeio por Absorção em Hospitais Públicos	86
7 Segmentação de Uma Organização de Saúde em Centros de Custos e a Classificação Quanto as Suas Funções	89
7.1 Centros de Custos	89
7.1.1 Classificação dos Centros de Custos	91
7.1.2 Representação do Comportamento dos Centros de Custos	97
8 Definições e Classificações de Itens de Custo, Unidades de Produção, Critérios de Rateio, Além da Forma de Alocá-los aos Centros de Custos	101
8.1 Itens de Custos	101
8.2 Unidade de Produção	103
8.3 Unidades de Medida	103
8.3.1 Medida Simples	104
8.3.2 Medida Ponderada	104
8.4 Critérios de Rateios	105
8.4.1 Critérios de Rateios dos Custos Indiretos	106
8.4.2 Critérios de Rateios dos Centros de Custos Administrativos e Auxiliares	106
9 Produção das Informações de Custos – Coleta de Dados	107
9.1 Dados Mensais	109
9.1.1 Informações de Consumo de Recursos pelos Centros de Custos	109
9.1.2 Levantamento de Dados de Suporte para Critérios de Rateio	117
10 Cálculos	121
10.1 Alocação dos Custos Diretos aos Centros de Custos	121
10.2 Alocação dos Custos Indiretos aos Centros de Custos	122
10.3 Definição das Unidades de Produção dos Centros de Custos	122
10.4 Repasse ou Aplicação dos Rateios entre os Centros de Custos	122
11 Produção de Relatórios	129
11.1 Consolidação do Sistema de Gestão de Custos	130
12 Implantação do Sistema Custos ABC em Uma Unidade de Saúde Pública	135
12.1 Desenvolvimento do Custeamento de Procedimentos pelo ABC	135

12.1.1 Levantamento dos Procedimentos a Serem Custeados.....	135
12.1.2 Mapeamento dos Processos.....	136
12.1.3 Identificação e Definição dos Subprocessos	136
12.1.4 Definição das Atividades Constitutivas	136
12.1.5 Medição dos Recursos e Custos das Atividades Constitutivas	137
12.1.6 Pannel de Especialistas	142
12.1.7 Análise das Informações Criadas pelo Mapeamento dos Processos Usando o ABC.....	142
Referências	145

PREFÁCIO MINISTÉRIO DA SAÚDE

O exercício da gestão de custos no Sistema Único de Saúde (SUS) tornou-se imperativo em virtude da necessidade de garantir maior eficiência na aplicação dos recursos e sustentabilidade do sistema.

Recentemente, o Ministério da Saúde, o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (Conass) e o Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (Conasems) definiram que o desenvolvimento de metodologias, instrumentos e sistemas de informação para a apuração de custos, que possibilitem estimar os recursos financeiros para o custeio global do SUS, é essencial ao aprimoramento da gestão interfederativa.

Este reconhecimento revela o quanto a gestão de custos está sendo considerada estratégica para os gestores do SUS, assim como a essencialidade da elaboração de ferramentas, da formação de pessoas e do desenvolvimento de cultura organizacional que favoreça a sua implantação.

Nesse contexto, insere-se o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), um conjunto de ações que visam promover a gestão de custos, no âmbito do SUS, por meio da produção, difusão e aperfeiçoamento de informações relevantes e pertinentes a custos, utilizadas como subsídio para a otimização do desempenho de serviços, unidades, regiões e redes de atenção em saúde do SUS.

A implementação do PNGC torna-se de grande relevância, pois possibilitará aos gestores públicos da Saúde estimar os custos de um novo serviço e/ou procedimento a ser disponibilizado à população; apurar e estimar os custos dos procedimentos já incorporados; analisar regionalmente o desempenho dos estabelecimentos, serviços e redes assistenciais; elaborar o planejamento dos recursos disponíveis para a atenção à saúde; fortalecer o controle social por meio da transparência na utilização dos recursos e, acima de tudo, tomar decisões tendo como subsídio a informação de custo e melhorar a gestão dos recursos disponíveis.

A gestão de custos no SUS visa estabelecer os processos e o consumo adequado de recursos que privilegiem a qualidade, construindo padrões de referência que possibilitem remuneração mais apropriada das ações e serviços públicos de saúde, bem como informação para subsidiar as discussões sobre o financiamento do sistema.

Associar iniciativas de apuração e gestão de custos às políticas atuais significa caminhar em direção à qualificação da gestão, o que leva ao melhor uso dos recursos públicos e, assim, maior valor de uso dos mesmos.

A publicação *Introdução à Gestão de Custos em Saúde* foi elaborada para servir de referência básica sobre conceitos pertinentes à contabilidade de custos e sobre o processo de implantação da gestão de custos em organizações públicas de saúde, para gestores e técnicos do SUS; constitui produto relevante no processo de

implantação do PNGC no SUS, tendo sido elaborada como material de apoio ao Curso de Iniciação à Gestão de Custos em Saúde, que tem por objetivo oferecer a base conceitual necessária ao processo de implantação da gestão de custos, inicialmente, em unidades de saúde.

Os técnicos dos Núcleos de Economia da Saúde das Secretarias de Estado da Saúde, com a equipe do Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento e o imprescindível apoio dos gestores do SUS em cada esfera administrativa serão os grandes propulsores desta iniciativa.

Espera-se que esta publicação possa ser útil ao processo de qualificação da gestão do SUS, por meio da implantação da gestão de custos, contribuindo para o alcance de maior eficiência no uso dos recursos públicos.

PREFÁCIO OPAS

A publicação *Introdução à Gestão de Custos em Saúde* alcança, direta e indiretamente, alguns propósitos da cooperação técnica da Organização Pan-Americana da Saúde (Opas) com o Ministério da Saúde do Brasil: contribui para a capacitação de gestores de Saúde Pública; dissemina conhecimento por meio da disponibilização de material didático em Saúde; e, em função de seu conteúdo, contribui também para o uso mais eficiente dos recursos disponíveis para a Saúde.

A abordagem sobre os Custos em Saúde torna-se uma exigência básica atualmente para os sistemas de saúde de praticamente todos os países do mundo, sem diferença entre ricos e pobres. A introdução contínua de novas tecnologias raras vezes substitui ou transforma processos de trabalhos antigos, a convivência com a dupla carga epidemiológica exige respostas tanto para os problemas endêmicos e de transmissão de infecções preveníveis quanto para as doenças crônicas e degenerativas. A gestão dos custos na Saúde pode lançar uma luz para aumentar a eficiência na utilização dos recursos disponíveis bem como pode contribuir para o uso de evidências na tomada de decisões que envolvam escolhas entre alternativas de tratamento, por exemplo, em relação aos desfechos esperados. São muitas as formas de aproveitamento sobre o domínio das técnicas de contabilização de custos, além de contribuir com o equilíbrio fiscal, a transparência e qualidade dos gastos públicos.

A cooperação com o Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento da Secretaria-Executiva do Ministério da Saúde (DESID/SE) dá-se por intermédio do 4º Termo de Ajuste do Termo de Cooperação 50, cujo objetivo é apoiar o Brasil a desenvolver política de saúde e aplicar instrumentos de gestão da economia da Saúde para eliminar/reduzir barreiras econômicas do acesso, promover proteção financeira, equidade e solidariedade no financiamento de serviços e ações em saúde, com uso eficiente de recurso.

A Opas/Brasil considera que os métodos de apuração de custos propostos nesta publicação irão contribuir para o aprimoramento profissional dos gestores de saúde pública e que estes, por sua vez, deverão se apoderar da missão de zelar pelos recursos que são necessários para cuidar e manter um bom padrão de saúde para a população brasileira.

PRIMEIRA PARTE
