

## MODELO CONCEITUAL DE MENSURAÇÃO DE DESPERDÍCIOS EM HOSPITAIS PRIVADOS.

### RESUMO

A atividade hospitalar no Brasil tem apresentado uma demanda crescente dos serviços de assistência à saúde, mas enfrenta um ambiente de complexidade e investimentos de alto custo, com receitas do Sistema Único de Saúde e de planos de saúde normatizadas por tabelas de preços que oferecem margens estreitas. Os baixos preços oferecidos pelo SUS e alguns planos de saúde levam os hospitais ao rompimento de contratos deixando parte de sua estrutura ociosa. Pesquisadores constataram que 20% a 30% dos serviços e produtos hospitalares são penalizados por desperdícios e sua eliminação não afetaria a qualidade dos serviços prestados. Esse estudo tem por objetivo a demonstração da utilidade do custeio por absorção ideal para a mensuração de desperdícios de ociosidade em hospitais, visando o aumento da rentabilidade com a sua redução ou eliminação. Por meio de uma pesquisa exploratória, apresentam-se as etapas para a aplicação de um modelo conceitual de evidenciamento de desperdícios de ociosidade fundamentado no custeio por absorção ideal. Os resultados permitem aos hospitais o conhecimento em quantidade e valor dos desperdícios com ociosidade, possibilitando aos gestores a adoção de medidas para sua eliminação desperdícios e a consequente transformação de perdas em ganhos e ingressos de caixa.

**Palavras-chave:** Gestão em Saúde; Planejamento em Saúde; Custos Hospitalares; Desperdícios de Ociosidade e Rentabilidade em Saúde.

## CONCEPTUAL MEASUREMENT OF WASTE IN PRIVATE HOSPITALS.

### ABSTRACT

The hospital activity in Brazil has shown an increasing demand for healthcare services that faces a complex environment and high-cost with SUS and HMO's revenues regulated by price lists which offer narrow margins. The low prices offered by SUS and some HMOs lead hospitals to breaking contracts leaving part of its structure idle. Some researchers have found that 20% to 30% of hospital services and products are affected by waste and its elimination would not affect the quality of services provided. Therefore, the study has as objective the use of absorption costing ideal for measurement of idle waste in hospitals, aiming at increasing profitability with its reduction or elimination. With an exploratory research which presents the development of a conceptual model of evidencing of idle waste reasoned on absorption costing. The results allow the hospitals the knowledge on quantity and value of wastes with idleness, enabling the managers the adoption of measures for elimination of waste that, in the case, can transform losses into earnings and cash receipt.

**Keywords:** Healthcare Management; Healthcare Planning; Hospital Costs; Idleness Reduction and Healthcare Profitability.

Denis Dall Asta<sup>1</sup>  
Antonio Pires Barbosa<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNINOESTE. Brasil. E-mail: [denis.asta@unioeste.br](mailto:denis.asta@unioeste.br)

<sup>2</sup> Doutor em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Professor do Programa de Mestrado Profissional em Administração - Gestão em Sistemas de Saúde da Universidade Nove de Julho – PMPA-GSS/UNINOVE.

## 1 INTRODUÇÃO

No cenário atual o caminho da lucratividade passa pela redução de custos, determinado pelo aperfeiçoamento contínuo e a eliminação de desperdícios, dando a gestão de custos um dos papéis principais na continuidade das empresas. *A gestão estratégica de custo se fundamenta na racionalização dos recursos de produção, no sentido amplo a gestão de custos apresenta uma visão abrangente sobre o componente custo, gerando informações sobre sua influência em todas as etapas do processo produtivo.* A sobrevivência das organizações depende do conhecimento das exigências de mercado voltadas para a qualidade de produtos e serviços, e preços competitivos onde a vantagem estratégica está no conhecimento de processos capazes de proporcionar produtos que satisfaçam as necessidades do cliente no menor tempo possível e com qualidade superior.

A atividade de assistência médico-hospitalar exige altos investimentos em capital humano, infraestrutura e tecnologia de ponta. Tem como contrapartida uma demanda crescente de serviços, mas com uma receita altamente regulada e proveniente de três fontes principais: o Sistema Único de Saúde (SUS), as empresas administradoras de planos de saúde privados e o autofinanciamento pelos próprios pacientes. Um dos dilemas dos gestores dos hospitais é encontrar um equilíbrio saudável entre o custo do atendimento e uma estrutura capaz de suprimir a demanda. Camacho e Rocha (2008) relacionam os problemas frequentes na área de saúde do país à incapacidade da administração pública na busca por soluções efetivas. Este fato tem levado as pessoas com condições financeiras a buscar um plano de saúde suplementar, de forma a reduzir sua dependência da assistência pública. Os princípios da equidade no acesso e universalidade da assistência previstos na Lei nº 8080 de 1990 ainda estão distantes da capacidade da Sociedade e do Estado em prover assistência pública à população brasileira. Por exemplo, dados da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) dão conta de que 26% da população brasileira é beneficiária de algum plano de assistência médico-hospitalar no Brasil (ANS, 2013). Por sua parte os hospitais privados também não tem demonstrado, com raras exceções, princípios de administração financeira que contemplem sua viabilidade. Tal situação é decorrente de múltiplos fatores, entre os quais as estruturas precárias dos sistemas de informações, a inexistência de gerenciamento custos e a vulnerabilidade negocial frente às operadoras de planos de saúde. Neste cenário, uma das consequências é o comprometimento da qualidade dos serviços e da continuidade dos negócios de hospitais privados.

Nota-se que nos hospitais dois dos três segmentos da demanda de serviços estabelecem preços de seus serviços com tabelas construídas em uma realidade totalmente diferente da composição de custos dos hospitais privados. Com relação aos custos hospitalares, Camacho e Rocha (2008) afirmam que qualquer serviço ou produto hospitalar tem entre 20% e 30% de custos desnecessários, cujos recursos não adicionam valor e, portanto, poderiam ser eliminados sem afetar seus atributos.

Um dos propósitos do presente trabalho e apresentar um modelo de custeio por absorção ideal aplicável à gestão de custos hospitalares. Procura-se demonstrar que com a utilização do custeio por absorção ideal na mensuração de desperdícios de ociosidade em hospitais, torna-se possível o aumento da rentabilidade com a redução ou eliminação de desperdícios.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para o desenvolvimento do referencial teórico do presente trabalho buscou-se levantar a literatura pertinente sobre sistemas de custos, matrizes financeiras em hospitais e suas estruturas organizacionais. A fundamentação foi estruturada com base em livros, periódicos, anais de congressos, teses e dissertações que apresentam trabalhos a respeito do assunto pesquisado.

### 2.1 A atividade hospitalar no Brasil

A normatização para os serviços de saúde tem aumentado os custos no setor público e privado. De acordo com Borgert, Alves e Schultz (2010), essa normatização está acarretando um número maior de regulamentações e novas exigências que dão mais garantias para o consumidor. Gerando um aumento dos custos para as operadoras de planos de saúde, que por sua vez repassam esses custos para os hospitais, tendo por consequência um aumento nos custos do sistema público de saúde.

Atualmente os investidores em serviços de saúde estão enfrentado um grande dilema, que é o de manter investimentos para atender a demanda crescente no setor, apesar de sua complexidade e alto custo de infraestrutura e capital humano, ou deixar de investir por conta dos riscos de perdas e baixa lucratividade com a queda de faturamento, causada pela dependência de operadoras de planos de saúde e do SUS.

Neste cenário, um dos fatores mais importantes a serem considerados é a implantação de um sistema de custos que possibilite um nível de informações mais precisas e detalhadas para os gestores na tomada de decisões. As características

dos processos existentes nos hospitais exigem da contabilidade um sistema de custos que vai além dos métodos tradicionais. Pois a complexidade do atendimento nos ambientes hospitalares consome recursos humanos e tecnológicos altamente especializados, para margens pequenas de retorno que normalmente tem tornado ineficazes os métodos tradicionais de custeio. Souza (2013) afirma que a possibilidade de identificação de receitas decorrentes da expectativa de produção, na relação entre o valor dos procedimentos pagos pelo SUS e por planos de saúde, pode levar a um aumento no número de internações, desde que observada a relação custo benefício e a capacidade operacional da organização.

Hoje o grande problema dos gestores de hospitais privados é tornar rentável uma atividade que é um direito fundamental do cidadão e que faz parte das obrigações constitucionais do Estado. Obrigação que não é cumprida, levando a população a fazer os tratamentos de saúde, na maioria das vezes com recursos próprios de forma integral ou através de planos privados de assistência a saúde (Barbosa, 2013).

## 2.2 A gestão de custos em hospitais brasileiros

Os hospitais brasileiros estão vivendo uma verdadeira revolução, onde até o final do século vinte praticavam uma gestão voltada para atender as exigências médicas, mas por uma questão de sobrevivência estão encaminhando sua gestão para a solução de problemas econômico-financeiros e o retorno do capital investido. Atualmente o mercado hospitalar brasileiro pode ser dividido em três grupos: pacientes SUS; pacientes particulares e pacientes conveniados. E segundo Beulke e Bertó (1997) a receita oriunda da prestação de serviços via SUS oferece retorno muito baixo, já no caso do faturamento com pacientes particulares, que apresenta maiores margens, se trata de um segmento em gradativa extinção, pelo fato de que a maioria da população está migrando para os planos de saúde privados, muito embora uma parte desses segurados, em função do alto custo dos convênios particulares, está voltando para o SUS. Diante disto, pode-se afirmar que em médio prazo os hospitais brasileiros contarão com dois grupos de pacientes: os amparados pelo SUS e participantes de planos privados de assistência a saúde.

Conclui-se então que hoje a gestão de custos nos hospitais é tão importante quanto à manutenção dos serviços de atendimento à saúde. Pois a falta de retorno positivo dos investimentos no setor fará com que os investidores levem seus investimentos para setores mais rentáveis e de menores riscos.

## 2.3 Sistemas de custos

Na implantação de um sistema de custos as questões fundamentais são voltadas para importância das informações geradas pelo sistema e se estas são adequadas às necessidades da empresa. Bornia (2010) destaca que a análise de um sistema de custos é feita sob dois pontos de vista, no primeiro, se as informações geradas são adequadas às necessidades da empresa e quais teriam importância para a gestão, definindo o objetivo do sistema, pois a relevância das informações depende de sua finalidade, a análise sob esse enfoque é denominada de *princípio de custeio*. O segundo está relacionado com a parte operacional do sistema de custos, denominado como *método de custeio*, que define como os dados serão estruturados para obtenção das informações. O sistema de custos deve primeiramente definir o grau de importância das informações, para depois analisar como a informação será obtida, determinando a forma que o sistema será operacionalizado.

O controle nas organizações só acontece quando são executadas medidas para a correção das causas de problemas que ocorrem nos processos produtivos. Portanto, a utilização de um sistema de custos deve trazer padrões das ocorrências no processo produtivo e a mensuração de todos os fatores que ocorrem nesse processo, apontando as variações e suas causas, para que as situações indesejadas sejam corrigidas.

O sistema de custos voltado para o auxílio à tomada de decisões deve ser concebido no quanto, como e porque a empresa está gastando para produzir e vender. Abbas (2001) escreve que por algumas definições de custo em um hospital parece fácil apurar um custo, pois exige, a apuração de todos os recursos consumidos pela empresa e sua distribuição pelos serviços realizados. Ao se considerar a complexidade dos recursos utilizados, dos sistemas de atendimento à pacientes e a existência de consumo indireto por unidades de apoio à assistência a saúde, verificam-se que determinar um custo em um hospital não é uma tarefa simples.

## 2.4 Sistemas de Custos Aplicados em Hospitais

Devido à complexidade e o alto custo das atividades de assistência à saúde em hospitais, é fundamental a utilização de sistemas de controles e gestão dos recursos empregados, sob pena de desequilíbrio entre o consumo de insumos e as fontes de financiamento, causando normalmente a falência de unidades de atendimento à saúde. Mas mesmo com a necessidade de sistemas de gestão e controle, ainda não existe consenso na utilização de métodos de custeio e o sistema de acumulação de custos. Para Borgert, Alves e Schultz (2010) definir o método de

acumulação de custos e o método de custeio em organizações hospitalares não é uma tarefa fácil, pois a complexidade da sua estrutura organizacional e a necessidade de investimento em recursos humanos, financeiros e organizacionais exigem uma abordagem diferenciada na gestão do sistema de custos.

A definição de métodos de custeio para o processamento de dados objetivando a geração de informações econômicas financeiras e gerenciais no sistema de custos está diretamente ligada à complexidade dos processos produtivos de um hospital. Bornia (2010) ao tratar de métodos de custeio afirma que estão intimamente ligados aos próprios objetivos dos sistemas de custos e o método diz respeito a como a informação será obtida e como se relaciona com os procedimentos do sistema. Definindo como métodos de custeio o método do custo-padrão; o método dos centros de custos, o custeio baseado em atividades e o método da unidade de esforço de produção. Neste trabalho serão tratados os métodos normalmente propostos pelos pesquisadores no tratamento dos custos em hospitais. Que de acordo com Leoncine (2010) os

pesquisadores definem como os mais utilizados o RKW (método de centros de custos) e o ABC (método do custeio baseado em atividades).

### MÉTODO DE CENTROS DE CUSTOS (RKW)

Esse método tem por característica a divisão da organização em centros de custos e normalmente esses centros de custos são determinados considerando-se o organograma da empresa, porque os gastos normalmente estão ligados as responsabilidades de uma estrutura de gestão. Bornia (2010) esclarece que o termo RKW teve origem na Alemanha e tinha como significado “método das seções homogêneas” e se trata da abreviação de Reichskuratorium for Wirtschaftlichkeit (RKW).

Esse método foi concebido obedecendo, em sua maioria, o critério da divisão funcional no qual o centro de custos representa a menor unidade administrativa, sob o ponto de vista da supervisão e responsabilidade por determinada tarefa.

Unidades	Centros de Custos
Unidade de Administração e Apoio	Administração Geral, Administração de Materiais, Lavanderias, Transporte Próprio, Manutenção e Conservação, SND, Lactário, Farmácia, CME, SAME.
Unidade de Serviços Complementares de Diagnósticos e Tratamento	Fisioterapia, Hemoterapia, Patologia Clínica, Anatomia Patológica, Radiologia, Eletrocardiografia e/ou Eletroencefalografia, Radioterapia, Anestesia e UTI.
Unidade Operacional	Unidade de Emergência, Centro Cirúrgico, Berçário, Centro Obstétrico, Unidade de Internação e Unidade de Ambulatório.

**Quadro 1** – Unidades e Centros de Custos

**Fonte:** Souza (2013)

Para Souza (2013) a utilização dos centros de custos permite o conhecimento e o controle de custos no ambiente de cada departamento da organização, possibilitando a implantação de medidas corretivas que visem um melhor desempenho de cada setor. Para atribuir responsabilidades dos recursos empregados os centros de custos são estruturados de acordo com o organograma da empresa.

Na divisão de um hospital em centros de custos buscam-se a homogeneidade para minimizar a subjetividade nas bases de rateio dos itens de custo e de acordo com Leoncine (2010) os métodos de rateio utilizados para a apropriação dos centros de custos auxiliares e administrativos são:

- a) rateio simples ou direto;
- b) rateio sequencial ou gradativo (*stepdown*);
- c) rateio duplo ou recíproco.

No método simples ou direto os centros auxiliares e diretos não transferem custos para centros da mesma categoria, apenas para os centros operacionais de serviços do hospital. No caso do rateio sequencial os custos distribuídos para um centro, totalizados e distribuídos aos centros subsequentes até que todos os custos fiquem alocados aos serviços prestados pelo hospital. O rateio duplo ou recíproco é adotado nos casos onde os centros de custos têm a necessidade de desenvolverem atividades entre si levando a alocação recíproca entre os centros de custos.

ITENS DE CUSTOS	VALOR	BASES DE DISTRIBUIÇÃO	UNIDADE DE ADMINISTRAÇÃO E APOIO	UNIDADE DE PEDIATRIA	UNIDADE OPERACIONAL
Salários	150.000,00	Direto	20.000,00	80.000,00	50.000,00
Energia Elétrica	50.000,00	Potência	10.000,00	18.000,00	22.000,00
Depreciação	90.000,00	Valor	15.000,00	45.000,00	30.000,00
Material de Consumo	25.000,00	Requisição	5.000,00	10.000,00	10.000,00
			50.000,00	153.000,00	112.000,00
				20.000,00	30.000,00
				173.000,00	142.000,00
					173.000,00
					315.000,00

Distribuição primária

Distribuição secundária

**Figura 1** – Matriz distribuição de custos

Fonte: Adaptado de Bornia (2010)

O método de centros de custos tem sido o mais utilizado nas empresas independentemente da complexidade de seus processos produtivos e é o caso dos hospitais, pois propicia informações sobre os gastos de cada procedimento hospitalar e quais centros de custos são os responsáveis pelos gastos do hospital.

Segundo Leoncine (2010) a utilização do método de centros de custos normalmente tem sido o mais utilizado, porque deriva da contabilidade financeira e sua utilização passa a ter limitações a partir do momento em que a gestão tem a necessidade do detalhamento dos dados para fins gerenciais.

### MÉTODO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Com o aumento da demanda por serviços de assistência à saúde os hospitais têm enfrentado uma elevação nos procedimentos realizados, levando a gestão a trabalhar com indicadores mais detalhados do consumo de recursos para obter um melhor funcionamento e uma utilização racional desses recursos. Segundo Da Silva (2008) a aplicação do ABC num setor específico do hospital, proporciona uma atenção significativa de todas as atividades que envolvem o processo analisado, subsidiando os gestores com informações detalhadas da utilização dos recursos e o desempenho das atividades envolvidas no processo produtivo.

Abbas (2001) escreve que o ABC não é a solução para todos os problemas de gestão de custos dentro de um hospital ou qualquer outra organização, mas pode auxiliar os administradores na identificação

de gastos excessivos com algumas atividades, gerando indicadores para a administração decidir sobre a redução de custos e eliminação de atividades que não agregam valor.

Com a evolução tecnológica as atividades de manufatura e de serviços estão causando uma grande mudança na estrutura de custos indiretos e fixos. Isso tem ocorrido em virtude da automação nos postos de trabalho, que está exigindo mais das atividades de engenharia e programação e ajuste de máquinas. Para Ching (2010) essa mudança na estrutura dos custos vem causando muita dificuldade no cálculo dos custos, por falta de métodos que reflitam o efetivo uso dos gastos fixos e indiretos nas linhas de produção, a avaliação baseada na estrutura funcional tem levado ao apontamento de várias ineficiências organizacionais. A alocação de custos de enfermagem na base paciente-dia própria dos sistemas tradicionais, falha por não considerar as diferentes atividades da enfermagem ao longo do tratamento e estada do paciente no hospital e a atenção a pacientes de outros setores do hospital.

Souza (2013) descreve que o detalhamento de uma atividade é definido pela tarefa, que representa um conjunto de operações ou elementos de trabalho que estabelece como uma atividade deve ser feita. Sendo assim, tem-se a substituição do sistema de rateio dos custos indiretos pelo direcionamento desses custos diretamente as atividades existentes na empresa.

A estrutura do Custeio baseado em atividades é definida pelos direcionadores de custos, que representam o embasamento pelo qual cada produto é custeado. Como o produto consome atividades e as atividades consomem os recursos da

empresa, os direcionadores consistem na forma de alocar os custos às atividades. Dependendo da quantidade de atividades que um produto consome no custeamento o sistema poderá ter vários direcionadores de custos.

Para Da Silva, Borgert e Schultz (2007) a atividade pode ser definida como o processamento de uma transação gerada por um evento, onde o evento nos hospitais se trata do fato gerador e pode ser caracterizado por um parto, um atendimento de uma fratura, um paciente com pneumonia ou crise de rim. A transação é a documentação do evento, representada pela ficha de internação e o prontuário médico e a atividade é representada pelas ações realizadas para cumprir a missão determinada pelo evento, que no caso, pode ser o internamento e realização do parto da gestante ou internamento e atendimento clínico do paciente com pneumonia.

## 2.5 Princípios de custeio

Para a definição de um sistema de custos o primeiro passo é estabelecer quais as informações devem ser geradas e o segundo, como as informações serão obtidas. Com isso, Bornia (2010), escreve que um sistema de custos deve ser analisado pela importância e relevância das informações geradas, denominado *princípio de custeio* e como os dados são processados para a obtenção dessas informações, definido como *método de custeio*.

De acordo com a pesquisa de Leoncini (2010) as propostas de melhorias para a gestão de custos em hospitais estão voltadas para a apuração de custos, com os métodos de custeio RKW e ABC e sistemas de acumulação de custos com base na produção por ordem e por processo. Segundo Bornia (2010) essas contribuições devem estar relacionadas

com os objetivos do sistema de custos, pois a importância das informações geradas depende de sua finalidade. O sistema de custos deve ser norteado pela utilidade das informações geradas, que tem como objetivo o apoio à tomada de decisões, fazendo parte do processo decisório da empresa. A construção de um sistema de custos voltado para o apoio à tomada de decisão deve ser fundamentada em três princípios de custeio: variável, o por absorção integral e por absorção ideal.

### PRINCÍPIO DE CUSTEIO VARIÁVEL

O custeio variável, definido por alguns autores como custeio direto, Padoveze (2004), esclarece que a definição correta é Custeio Variável, onde são alocados aos produtos ou serviços os custos e despesas variáveis, sendo os custos e despesas fixos considerados gastos periódicos e, portanto, lançados como custos despesas do período. Este princípio é utilizado para avaliação, controle e planejamento da produção no curto prazo, onde o método de separação dos custos permite estabelecer os cálculos da margem de contribuição e pontos de equilíbrio da empresa.

Para entender a sua aplicação para a tomada de decisões, Bornia (2010 p. 56) escreve que “podemos visualizar o modelo do custeio variável imaginando a empresa como se fosse uma máquina, para essa máquina funcionar no período considerado, é necessário cobrir os custos fixos, independentemente do que for produzido”. Tendo como exemplo a tabela 1, com atividades na maternidade com capacidade de 100 partos por período, com um custo variável unitário de R\$: 500,00 por parto e custos fixos totais do período de R\$: 100.000,00:

**Tabela 1** – Exemplo de Custeio variável

Capacidade de partos na maternidade	100
Partos realizados no período	80
Custos Variáveis por parto	500,00
Custos Fixos para o período	100.000,00
Aplicando o Custeio Variável	
Custo total dos partos (500,00 x 80 partos)	40.000,00
Despesas do período	100.000,00

**Fonte:** Adaptado de Bornia (2010)

**PRINCÍPIO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO INTEGRAL**

No caso deste princípio todos os custos quer sejam fixos ou variáveis, são alocados aos produtos.

Todos os gastos de fabricação (variáveis e fixos) são considerados como custo do produto que são levados a estoque ou lançados como custo de produtos vendidos.

**Tabela 2 – Exemplo de Custeio por absorção integral**

Capacidade de partos na maternidade	100
Partos realizados no período	80
Custos Variáveis por parto	500,00
Custos Fixos para o período	100.000,00
Aplicando o Custeio por Absorção Integral	
Custo unitário por parto (100.000,00 ÷ 80 + 500,00)	1.750,00
Custo total do período (1.750,00 x 80)	140.000,00

**Fonte:** Adaptado de Bornia (2010)

Esse é o princípio utilizado pela contabilidade financeira na geração de informações para os usuários externos das demonstrações contábeis, tendo como objeto a avaliação de estoques para a apuração do lucro societário. Utilizando os dados do exemplo do anterior, no custeio por absorção integral todos os custos são distribuídos aos partos realizados no período.

melhoria contínua da empresa, porque além de computar todos os custos, fixos e variáveis, como custos dos produtos, estabelece a separação dos custos utilizados pela empresa e a capacidade da empresa não usada (ociosidade). Também separando os recursos mal utilizados (ineficiência). Se apresentando como um sistema de gerenciamento que estabelece a diferenciação entre custos e desperdícios, sendo fundamental para o custeamento das perdas no processo produtivo. Com base no exemplo da maternidade os custos fixos são separados com base na capacidade de partos e a ociosidade é considerada como desperdício.

**CUSTEIO POR ABSORÇÃO IDEAL**

O custeio por absorção ideal se apresenta como um instrumento de apoio ao processo de

**Tabela 3 – Exemplo de Custeio por absorção ideal**

Capacidade de partos na maternidade	100
Partos realizados no período	80
Custos Variáveis por parto	500,00
Custos Fixos para o período	100.000,00
Aplicando o Custeio por Absorção Ideal	
Custo unitário por parto (100.000,00 ÷ 100 + 500,00)	1.500,00
Custo total do período (1.500,00 x 80)	120.000,00
Desperdício no período (20 x 1.000,00)	20.000,00

**Fonte:** Adaptado de Bornia (2010)

Hoje para que os hospitais se mantenham no mercado é fundamental a utilização de um sistema de custos que possa gerar informações não só dos custos do atendimento à saúde, mas também dos recursos desperdiçados com a ociosidade e ineficiência em seu complexo e caro sistema de prestação de serviços.

A melhoria da produtividade e da qualidade, bem como a redução de custos através da eliminação de todas as formas de desperdício, vem exigindo a geração de dados e informações precisas e atualizadas que auxiliem os gestores a tomar decisões corretas. A diferenciação entre custos e desperdícios, própria do custeio por absorção ideal, é fundamental

para a mensuração das perdas do processo produtivo, facilitando o controle das mesmas. Esta separação é de grande importância na organização do processo de redução contínua das perdas, possibilitando a priorização das ações de combate ao trabalho que não agrega valor e às perdas propriamente ditas. (BORNIA, 2010, p. 57)

A estruturação do sistema de custos de forma que possa gerar informações de quanto, como e porque os recursos são consumidos na geração de riquezas passa pela mensuração dos desperdícios no processo produtivo.

## 2.6 A identificação e custeamento de desperdícios

Ao analisar as informações geradas pelos sistemas tradicionais de apuração de custos de produção, verifica-se que muitas vezes, por sua falta de objetividade, eles acabam contribuindo para o aumento dos desperdícios. Segundo Bornia (2010) diferenciar os custos dos desperdícios é fundamental para a mensuração das perdas no processo de produção, característica própria do custeio por absorção ideal. A mensuração dos desperdícios de ociosidade na atividade hospitalar pode ser uma ferramenta indispensável para racionalização de recursos que são expressivos para um setor que trabalha com margens muito estreitas.

## 3 METODOLOGIA

O presente trabalho tem como proposta o desenvolvimento de um modelo conceitual de mensuração de desperdícios de ociosidade em hospitais, fundamentado no custeio por absorção ideal. Parte de uma abordagem teórico empírica que busca por meio de um estudo exploratório (Brasileiro,

2013) identificar os assuntos que necessitam de maior conhecimento acumulado por parte dos pesquisadores. Quanto aos procedimentos se trata de um estudo de caso, que nas palavras de Beuren (2010) caracteriza-se pelo aprofundamento do estudo sobre determinado objeto a fim de obter conhecimento amplo e detalhado sobre o mesmo.

## 4 MODELO PROPOSTO.

O modelo proposto consiste na estruturação do sistema de custos para identificar e mensurar desperdícios e propor relatórios que mensurem desperdícios com a ociosidade. Acredita-se que com o conhecimento do montante de recursos despendidos com desperdícios de ociosidade a gestão do hospital poderá optar por novos contratos, mesmo que não sejam vantajosos, para transformar perdas em ganhos. A proposta terá as etapas a seguir.

### 4.1 Fase 1 – Conscientização para a importância da separação de desperdícios

A discussão com gestores e responsáveis pelo sistema de custo sobre a importância da identificação e mensuração dos desperdícios com ociosidade é fundamental no processo de eliminação de desperdícios e o aumento de rentabilidade do hospital.

### 4.2 Fase 2 – Análise do sistema de custos do hospital

O conhecimento do método e princípio de custeio utilizado no hospital é imprescindível para aplicação do modelo proposto no hospital.

**Tabela 4 – Exemplo de apuração de custos método de centros de custos**

Itens de custos	Valor	Bases de distribuição	Unidade de Adm. e Apoio	Nutrição	Farmácia	Lavanderia	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade
Salários	511.000,00	Direto	22.000,00	32.000,00	39.250,00	20.000,00	143.750,00	54.000,00	120.000,00	80.000,00
Energia Elétrica	200.500,00	Potência	10.000,00	10.000,00	5.000,00	20.000,00	20.000,00	25.000,00	60.000,00	50.500,00
Depreciação	250.000,00	Valor	15.000,00	20.000,00	5.000,00	25.000,00	50.000,00	45.000,00	50.000,00	40.000,00
Materiais consumo	125.000,00	Requisição	5.000,00	5.000,00	5.000,00	12.500,00	20.000,00	15.000,00	35.000,00	27.500,00
<b>Soma</b>	<b>1.086.500,00</b>		<b>52.000,00</b>	<b>67.000,00</b>	<b>54.250,00</b>	<b>77.500,00</b>	<b>233.750,00</b>	<b>139.000,00</b>	<b>265.000,00</b>	<b>198.000,00</b>
Administração		Funcionários		5.000,00	1.250,00	2.500,00	6.250,00	5.000,00	20.000,00	12.000,00
<b>Soma</b>				<b>72.000,00</b>	<b>55.500,00</b>	<b>80.000,00</b>	<b>240.000,00</b>	<b>144.000,00</b>	<b>285.000,00</b>	<b>210.000,00</b>
Nutrição		Refeições					0,00	19.254,05	32.478,54	20.267,42
Farmácia		Requisições					3.649,51	13.864,90	23.389,57	14.596,02
Lavanderia		Kg roupa					5.257,62	19.978,97	33.732,91	21.030,49
<b>Custos Totais</b>							<b>248.907,13</b>	<b>197.097,92</b>	<b>374.601,02</b>	<b>265.893,93</b>
Base de distribuição							Paciente	paciente/dia	paciente/dia	paciente/dia
nº de pacientes							500	1.900	3.205	2.000
Custo Unitário							497,81	103,74	116,88	132,95

Fonte: Elaborada pelos autores



Pela cultura e facilidade de implantação pesquisadores constataram que os hospitais em sua grande maioria adotam o método do centro de custos e, portanto, no presente trabalho o método está baseado neste sistema de custeio exemplificado na tabela 4. Esse sistema de apuração normalmente

assume o custeio por absorção integral como abordagem técnica, que apresenta relatórios de resultado iguais ao apresentado na tabela 5, cujos valores servirão de exemplo para a demonstração do método proposto.

**Tabela 5** – Exemplo de apuração custeio por absorção integral

	<b>Centro Cirúrgico</b>	<b>Pediatria</b>	<b>Internamento geral</b>	<b>Maternidade</b>	<b>Valor total</b>
Preço convênio A	400.000,00	475.000,00	897.400,00	600.000,00	2.372.400,00
Custos Fixos	248.600,00	193.710,00	384.300,00	259.890,00	1.086.500,00
Custo direto - Materiais	40.000,00	85.500,00	128.200,00	100.000,00	353.700,00
Custo direto - Medicamentos	47.500,00	76.000,00	160.250,00	60.000,00	343.750,00
Custo Direto - Laboratório	12.500,00	76.000,00	96.150,00	70.000,00	254.650,00
Custo Direto - Nutrição	0,00	8.550,00	28.845,00	24.000,00	61.395,00
Custo Direto - Lavanderia	7.812,50	29.687,50	50.125,00	31.250,00	118.875,00
Custo total	356.412,50	469.447,50	847.870,00	545.140,00	2.218.870,00
Margem líquida	43.587,50	5.552,50	49.530,00	54.860,00	153.530,00

**Fonte:** Elaborada pelos autores

#### 4.3 Fase 3 – definição da capacidade de cada recurso de produção

O conhecimento dos recursos materiais e humanos à disposição do hospital é fundamental para a definição da capacidade instalada pela engenharia de produção. Essa etapa consiste em determinar a capacidade de produção de acordo com a forma de

distribuição de custos em cada centro de custos, dando a condição para que o sistema de custos possa informar a ociosidade em cada centro de custos. No caso da aplicação proposta no método tem-se a definição da capacidade dos centros de custos de nutrição, farmácia, lavanderia, centro cirúrgico, pediatria, Internamento geral e maternidade de acordo com a tabela 6.

**Tabela 6** - Capacidade de produção nos centros de custos

	<b>Base de distribuição</b>	<b>Centro Cirúrgico</b>	<b>Pediatria</b>	<b>Internamento geral</b>	<b>Maternidade</b>
Capacidade					
Nutrição - capacidade					
Farmácia - capacidade	requisições	3.000	10.800	21.500	10.950
Lavanderia - capacidade	kg - roupa	5.000	18.750	37.500	18.750

**Fonte:** Elaborada pelos autores

#### 4.4 Fase 4 - Estruturar as rotinas de apontamentos do sistema de custos

Definida a capacidade de produção de cada centro de custos, o sistema estará preparado para apresentar a quantidade produzida por período em

cada centro de custos e, com base na capacidade de produção, definirá a quantidade e o valor da ociosidade em cada centro de custos, possibilitando a aplicação do custeio integral ideal no sistema de custos.

**Tabela 7** – Apontamentos de capacidade e produção – centros de custos

	Base de distribuição	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade
Capacidade	paciente	800	3.000	6.000	3.000
Produção	paciente	500	1.900	3.205	2.000
Ociosidade	paciente	300	1.100	2.795	1.000
Nutrição - capacidade	refeições	0	9.000	18.000	9.000
Nutrição - produção	refeições	0	5.700	9.615	6.000
Nutrição - ociosidade	refeições	0	3.300	8.385	3.000
Farmácia - capacidade	requisições	3.000	10.800	21.500	10.950
Farmácia - produção	requisições	1.807	6.865	11.581	7.227
Farmácia - ociosidade	requisições	1.193	3.935	9.919	3.723
Lavanderia - capacidade	kg - roupa	5.000	18.750	37.500	18.750
Lavanderia - produção	kg - roupa	3.125	11.875	20.050	12.500
Lavanderia - ociosidade	kg - roupa	1.875	6.875	17.450	6.250

**Fonte:** Elaborada pelos autores

#### 4.5 Fase 5 - Utilização do custeio por absorção ideal nos centros de custos

O método proposto necessita do mapeamento completo dos centros de custos do hospital, bem como a capacidade de produção nos centros de custos para a aplicação do princípio de custeio por absorção ideal. Dentro desse contexto, o custeio por absorção ideal, segundo Bornia (2010), se encaixa perfeitamente no sistema de custos e ao apoio ao processo de melhoria contínua almejada na empresa, pois a separação entre custos e desperdícios próprios do custeio por absorção ideal, é fundamental para a mensuração dos desperdícios do processo produtivo, facilitando o controle dos mesmos. A

identificação e a mensuração dos desperdícios são fundamentais para a sua redução e até eliminação. Nesta fase a aplicação do método consiste em fazer a separação de capacidade dos centros de custos auxiliares: nutrição, farmácia e lavanderia para os centros de custos produtivos: centro cirúrgico, pediatria, internamento geral e maternidade. Com a capacidade dos centros de custos auxiliares distribuída para os centros produtivos e com o apontamento da produção efetiva dos centros de custos auxiliares, o sistema efetua a distribuição dos custos fixos para os centros produtivos separando os custos dos desperdícios de ociosidade, como é demonstrado nas tabelas 8, 9 e 10.

**Tabela 8** – Custeio por absorção ideal no centro de custos – nutrição

	Base de rateio	Valores	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade
Custos do Centro		72.000,00				
Capacidade	Refeições		0	9.000	18.000	9.000
Produção	Refeições		0	5.700	9.615	6.000
Ociosidade - qtde	Refeições		0	3.300	8.385	3.000
Custo unitário Ideal		2,00				
Custo total			0,00	11.400,00	19.230,00	12.000,00
Ociosidade - valor			0,00	6.600,00	16.770,00	6.000,00

**Fonte:** elaborada pelos autores

No centro de custo auxiliar de nutrição é levantado um custo fixo de R\$: 72.000,00, com a capacidade de 36.000 refeições, faz-se a distribuição da capacidade de refeições aos centros de produção: Pediatria, internamento geral e maternidade de acordo com o número de leitos. Com o valor do custo fixo do centro dividido pela capacidade (R\$:  $72.000,00 \div 36.000$ ) apurou-se o custo fixo unitário ideal de R\$: 2,00. Com o apontamento das refeições realizadas em cada centro de custos produtivo é feita

a distribuição dos custos fixos de nutrição e também a mensuração dos desperdícios com ociosidade nos centros produtivos. No centro de custo auxiliar de farmácia é levantado o custo fixo de R\$: 55.500,00, com a capacidade de 46.250 requisições faz-se a distribuição da capacidade de requisições aos centros de produção: Pediatria, internamento geral e maternidade de acordo com a capacidade de cada centro de custo.

**Tabela 9** – Custeio por absorção ideal no centro de custos – Farmácia

	Base de rateio	Valores	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade
Custos do Centro		55.500,00				
Capacidade	Requisições		3.000	10.800	21.500	10.950
Produção	Requisições		1.807	6.865	11.581	7.227
Ociosidade - qtde	Requisições		1.193	3.935	9.919	3.723
Custo unitário Ideal		1,20				
Custo total			2.168,40	8.238,00	13.897,20	8.672,40
Ociosidade - valor			1.431,60	4.722,00	11.902,80	4.467,60

**Fonte:** Elaborada pelos autores

Com o valor do custo fixo do centro dividido pela capacidade (R\$:  $55.500,00 \div 46.250$ ) apurou-se o custo fixo unitário ideal de R\$: 1,20. Com o apontamento das requisições emitidas em cada centro de custos produtivo é feita a distribuição dos custos fixos de farmácia e também a mensuração dos desperdícios com ociosidade nos centros produtivos. No centro de custo auxiliar Lavanderia é levantado o custo fixo de R\$: 80.000,00, com a capacidade de 80.000 quilos de roupa, faz-se a distribuição da capacidade de requisições aos centros de produção:

Pediatria, internamento geral e maternidade de acordo com a capacidade de cada centro de custo. Com o valor do custo fixo do centro dividido pela capacidade (R\$:  $80.000,00 \div 80.000$ ) apurou-se o custo fixo unitário ideal de R\$: 1,00. Com o apontamento da quantidade em quilos de roupas lavadas em cada centro de custos produtivo é feita a distribuição do custo fixo da lavanderia e também a mensuração dos desperdícios com ociosidade nos centros produtivos.

**Tabela 10** – Custeio por absorção ideal no centro de custos – Lavanderia

	Base de rateio	Valores	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade
Custos do Centro		80.000,00				
Capacidade	Kg de roupa		5.000	18.750	37.500	18.750
Produção	Kg de roupa		3.125	11.875	20.050	12.500
Ociosidade - qtde	Kg de roupa		1.875	6.875	17.450	6.250
Custo unitário Ideal		1,00				
Custo total			3.125,00	11.875,00	20.050,00	12.500,00
Ociosidade - valor			1.875,00	6.875,00	17.450,00	6.250,00

**Fonte:** Elaborada pelos autores

Com o levantamento do custo fixo no centro de custo– centro cirúrgico de R\$: 240.000,00, com a capacidade de 800 cirurgias calcula-se o custo fixo unitário ideal dividindo-se o custo fixo do centro pela capacidade (R\$: 240.000,00 ÷ 800) resultando no

custo fixo unitário ideal de R\$: 300,00. Com o apontamento das cirurgias realizadas no período calcula-se o custo fixo e o valor dos desperdícios de ociosidade no centro produtivo centro cirúrgico.

**Tabela 11** – Custeio por absorção ideal no centro de custos produtivos

	<b>Centro Cirúrgico</b>	<b>Pediatria</b>	<b>Internamento geral</b>	<b>Maternidade</b>
Base de rateio	Cirurgia	paciente/dia	paciente/dia	paciente/dia
Custos fixos	240.000,00	144.000,00	285.000,00	210.000,00
Capacidade - quantidade	800	3.000	6.000	3.000
Produção - quantidade	500	1.900	3.205	2.000
Ociosidade - quantidade	300	1.100	2.795	1.000
Custo unitário Ideal	300,00	48,00	47,50	70,00
Custo total Ideal	150.000,00	91.200,00	152.237,50	140.000,00
Desperdício com ociosidade	90.000,00	52.800,00	132.762,50	70.000,00

**Fonte:** Elaborada pelos autores

Apurado o custo fixo no centro de custo– Pediatria de R\$: 144.000,00, com a capacidade de 3.000 paciente/dia no período calcula-se o custo fixo unitário ideal dividindo-se o custo fixo do centro pela capacidade (R\$: 144.000,00 ÷ 3.000) resultando no custo fixo unitário ideal de R\$: 48,00. Com o apontamento internamentos no período calcula-se o custo fixo e o valor dos desperdícios de ociosidade no centro produtivo de Pediatria. No centro de custo – internamento geral com o custo fixo de R\$: 285.000,00, com a capacidade de 6.000 pacientes/dia no período calcula-se o custo fixo unitário ideal dividindo-se o custo fixo do centro pela capacidade (R\$: 285.000,00 ÷ 6.000) resultando no custo fixo unitário ideal de R\$: 47,50. Com o apontamento do número de internamentos no período calcula-se o

custo fixo e o valor dos desperdícios de ociosidade no centro produtivo internamento geral. Na ala da Maternidade com o custo fixo de R\$: 210.000,00, e capacidade de 6.000 pacientes/dia no período, calculam-se o custo fixo unitário ideal dividindo-se o custo fixo do centro pela capacidade (R\$: 210.000,00 ÷ 3.000) resultando no custo fixo unitário ideal de R\$: 70,00. Com o apontamento do número de internamentos no período calcula-se o custo fixo e o valor dos desperdícios de ociosidade na maternidade. Com o sistema de custos apurando o custo fixo unitário ideal de cada centro de custo e os custos diretos unitários de cada procedimento a gestão terá a sua disposição o custo unitário de cada procedimento nos centros produtivos do hospital demonstrados na tabela 15.

**Tabela 15** – Tabela de custos unitários ideal e diretos

	<b>Centro Cirúrgico</b>	<b>Pediatria</b>	<b>Internamento geral</b>	<b>Maternidade</b>
Custo Unitário Ideal	300,00	48,00	47,50	70,00
Custo Unitário Ideal - nutrição	0,00	2,00	2,00	2,00
Custo Unitário Ideal - farmácia	1,20	1,20	1,20	1,20
Custo Unitário Ideal - lavanderia	1,00	1,00	1,00	1,00
Custo direito - Materiais	80,00	45,00	40,00	50,00
Custo direto - Medicamentos	95,00	40,00	50,00	30,00
Custo Direto - Laboratório	25,00	40,00	30,00	35,00

Custo Direto - Nutrição	0,00	1,50	3,00	4,00
Custo Direto - Lavanderia	2,50	2,50	2,50	2,50
Custo Unitário total	504,70	181,20	177,20	195,70

**Fonte:** Elaborada pelos autores

É importante também para tomada de decisão o conhecimento dos recursos ociosos no hospital, para que a gestão possa estudar alternativas para sua utilização visando à redução e até a eliminação de desperdícios de ociosidade. Na tabela 16 tem-se um exemplo dos dados dos recursos ociosos que a gestão pode utilizar com outros convênios, o relatório pode ser elaborado em número de cirurgias no centro cirúrgico, leitos disponíveis

nos centros de internamento, capacidade ociosa em refeições no centro de nutrição, requisições no centro de farmácia e quilos de roupa na lavanderia. O modelo proposto sugere relatórios com as quantidades ociosas com potencial de utilização em novos contratos firmados pela gestão para utilização da capacidade ociosa dos centros de custos produtivos do hospital.

**Tabela 16 – Relatório da ociosidade nos centros auxiliares e produtivos**

	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade
Cirurgias ociosas no período	300			
Leitos Ociosos no período	0	30	90	30
Nutrição - ociosidade	0	2.700	8.100	2.700
Farmácia - ociosidade	1.100	3.900	9.000	3.700
Lavanderia - ociosidade	1.875	6.800	17.450	6.250

**Fonte:** Elaborada pelos autores

#### 4.6 Fase 6 - Cálculo da margem líquida ideal e da ociosidade

Com a distribuição dos custos fixos dos centros de custo auxiliares e produtivos o sistema de

custos apresenta a separação entre os custos e os desperdícios com ociosidade, possibilitando a apuração da margem líquida ideal e do montante de recursos despendidos com a ociosidade.

**Tabela 17 – Demonstrativo da margem líquida ideal e desperdício de ociosidade.**

	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade	Valor total
Preço convênio A	400.000,00	475.000,00	897.400,00	600.000,00	2.372.400,00
Custos Fixos	150.000,00	91.200,00	152.237,50	140.000,00	533.437,50
Custo Fixo Ideal - nutrição	0,00	11.400,00	19.230,00	12.000,00	42.630,00
Custo Fixo Ideal - farmácia	2.168,40	8.238,00	13.897,20	8.672,40	32.976,00
Custo Fixo Ideal - lavanderia	3.125,00	11.875,00	20.050,00	12.500,00	47.550,00
Custo direto - Materiais	40.000,00	85.500,00	128.200,00	100.000,00	353.700,00
Custo direto - Medicamentos	47.500,00	76.000,00	160.250,00	60.000,00	343.750,00
Custo Direto - Laboratório	12.500,00	76.000,00	96.150,00	70.000,00	254.650,00
Custo Direto - Nutrição	0,00	8.550,00	28.845,00	24.000,00	61.395,00
Custo Direto - Lavanderia	7.812,50	29.687,50	50.125,00	31.250,00	118.875,00

Custo total ideal	263.105,90	398.450,50	668.984,70	458.422,40	1.788.963,50
Margem líquida Ideal	136.894,10	76.549,50	228.415,30	141.577,60	583.436,50
Ociosidade	90.000,00	52.800,00	132.762,50	70.000,00	345.562,50
Ociosidade - nutrição	0,00	6.600,00	16.770,00	6.000,00	29.370,00
Ociosidade - Farmácia	1.431,60	4.722,00	11.902,80	4.467,60	22.524,00
Ociosidade - Lavanderia	1.875,00	6.875,00	17.450,00	6.250,00	32.450,00
Total Ociosidade	93.306,60	70.997,00	178.885,30	86.717,60	429.906,50
Margem líquida final	43.587,50	5.552,50	49.530,00	54.860,00	153.530,00

**Fonte:** Elaborada pelos autores

O resultado do período apresenta uma margem líquida ideal de R\$: 583.436,50, com desperdícios com ociosidade de R\$: 429.906,50, proporcionando o resultado líquido de R\$: 153.530,00. Mesmo resultado do custeio por absorção integral apresentado na tabela 4, a diferença é no total de custos no valor de R\$: 2.218.870,00, que no custeio por absorção ideal separa os custos efetivamente utilizados de R\$: 1.788.963,50 do desperdício com ociosidade de R\$: 429.906,50.

O conhecimento dos desperdícios de ociosidade para gestão bem como a capacidade ociosa que pode ser utilizada é fundamental no caso de uma decisão sobre a assinatura de um novo contrato de prestação de serviços, que aparentemente não seria tão vantajoso, mas com a possibilidade da eliminação de desperdícios ele pode transformar perdas em entrada efetiva de caixa. Um exemplo desta possibilidade é demonstrado na tabela 18.

**Tabela 18** – Demonstração de resultado do convênio SUS

	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade	Valor total
Atendimento SUS	162.000,00	180.000,00	567.000,00	193.500,00	1.102.500,00
Custos Fixos	90.000,00	43.200,00	128.250,00	63.000,00	324.450,00
Custo Fixo Ideal - nutrição	0,00	5.400,00	16.200,00	5.400,00	27.000,00
Custo Fixo Ideal - farmácia	1.320,00	4.680,00	10.800,00	4.440,00	21.240,00
Custo Fixo Ideal - lavanderia	1.875,00	6.800,00	17.450,00	6.250,00	32.375,00
Ociosidade Utilizada	93.195,00	60.080,00	172.700,00	79.090,00	405.065,00
Custo direto - Materiais	24.000,00	40.500,00	108.000,00	45.000,00	217.500,00
Custo direto - Medicamentos	28.500,00	36.000,00	135.000,00	27.000,00	226.500,00
Custo Direto - Laboratório	7.500,00	36.000,00	81.000,00	31.500,00	156.000,00
Custo Direto - Nutrição	0,00	1.350,00	8.100,00	3.600,00	13.050,00
Custo Direto - Lavanderia	750,00	2.250,00	6.750,00	2.250,00	12.000,00
Custo total	153.945,00	176.180,00	511.550,00	188.440,00	1.030.115,00
Margem líquida Ideal	8.055,00	3.820,00	55.450,00	5.060,00	72.385,00

**Fonte:** Elaborada pelos autores.

O hospital poderia firmar um convênio com o SUS, que pelas informações é o que tem a pior tabela de remuneração, trazendo vantagens consideráveis para o hospital. Com as informações dos recursos ociosos apresentado na tabela 16 os gestores poderiam decidir pelo SUS com o resultado exemplificado na tabela 18.

Com a utilização dos recursos ociosos no convênio SUS o acréscimo de caixa passa a ser de R\$: 477.450,00, referentes ao valor dos desperdícios de ociosidade utilizados R\$: 405.065,00, mais a margem líquida ideal do convênio SUS de R\$: 72.386,00, levando o resultado líquido do hospital

para R\$: 630.980,00 o que pode ser evidenciado na demonstração de resultado da tabela 19.

Com o método evidenciando a quantidade de recursos ociosos nos centros de custos auxiliares e de

produção, os administradores tem a possibilidade de firmar novos convênios com o investimento adicional apenas dos custos diretos e no caso do exemplo a eliminação de desperdícios seria de R\$: 405.065,00.

**Tabela 19** – Resultado após o convênio SUS

	Centro Cirúrgico	Pediatria	Internamento geral	Maternidade	Valor total
Preço convênio A	400.000,00	475.000,00	897.400,00	600.000,00	2.372.400,00
Atendimento SUS	162.000,00	180.000,00	567.000,00	193.500,00	1.102.500,00
Total de Receitas	562.000,00	655.000,00	1.464.400,00	793.500,00	3.474.900,00
Custos Fixos	240.000,00	134.400,00	280.487,50	203.000,00	857.887,50
Custo Fixo Ideal - nutrição	0,00	16.800,00	35.430,00	17.400,00	69.630,00
Custo Fixo Ideal - farmácia	3.488,40	12.918,00	24.697,20	13.112,40	54.216,00
Custo Fixo Ideal-lavanderia	5.000,00	18.675,00	37.500,00	18.750,00	79.925,00
Custo direto - Materiais	64.000,00	126.000,00	236.200,00	145.000,00	571.200,00
Custo direto-Medicamentos	76.000,00	112.000,00	295.250,00	87.000,00	570.250,00
Custo Direto - Laboratório	20.000,00	112.000,00	177.150,00	101.500,00	410.650,00
Custo Direto - Nutrição	0,00	9.900,00	36.945,00	27.600,00	74.445,00
Custo Direto - Lavanderia	8.562,50	31.937,50	56.875,00	33.500,00	130.875,00
Custo total	417.050,90	574.630,50	1.180.534,70	646.862,40	2.819.078,50
Margem líquida Ideal	144.949,10	80.369,50	283.865,30	146.637,60	655.821,50
Ociosidade	0,00	9.600,00	4.512,50	7.000,00	21.112,50
Ociosidade - nutrição	0,00	1.200,00	570,00	600,00	2.370,00
Ociosidade - Farmácia	111,60	42,00	1.102,80	27,60	1.284,00
Ociosidade - Lavanderia	0,00	75,00	0,00	0,00	75,00
Total Ociosidade	111,60	10.917,00	6.185,30	7.627,60	24.841,50
Margem líquida final	144.837,50	69.452,50	277.680,00	139.010,00	630.980,00

**Fonte:** Elaborada pelos autores

## 5 CONCLUSÃO

Este artigo apresenta um modelo conceitual de um método de separação de desperdícios de ociosidade, fundamento no princípio de custeio por absorção Ideal. O método apresenta as seguintes fases: conscientização da importância da separação de desperdícios; análise do sistema de custos do hospital; definição da capacidade de cada recurso de produção; estruturar as rotinas de apontamentos do sistema de custos; utilização do custeio por absorção ideal nos centros de custos; cálculo da margem líquida ideal e da ociosidade.

Devido à complexidade existente nos hospitais, bem como, o alto custo dos recursos de produção, aliados a dificuldade de negociação de

preços com os planos de saúde e o SUS, é imprescindível que os gestores mantenham um sistema de custos capaz de racionalizar os recursos de produção e de evidenciar desperdícios para que sejam eliminados. A importância da utilização do princípio de custeio por absorção ideal não está na separação de desperdícios, mas na evidenciação dos desperdícios para que a gestão do hospital possa desenvolver medidas para eliminação dos desperdícios, que no caso, transformam perdas em ganhos e ingresso de caixa.

O modelo conceitual proposto tem como vantagem manter o método de custeio utilizado pelo sistema de custos do hospital e sem complexidade nas

alterações propostas, gerar informações úteis para a eliminação de desperdícios e aumento da rentabilidade do hospital. No exemplo fica evidente a importância da mensuração dos desperdícios de ociosidade, que caso, foi apurado um valor de R\$: 429.906,50 que seria um recurso perdido, mas que pode ser transformado em entrada de caixa com a utilização dos recursos ociosos, mesmo com pacientes do SUS com procedimentos de pouca rentabilidade, o hospital transformaria perdas em retorno de investimentos.

## REFERÊNCIAS

- Abbas, K. Gestão de custos em organizações hospitalares. Dissertação apresentada ao departamento de Engenharia de Produção para obtenção do título de mestre, UFSC, 2001.
- Agencia Nacional de Saude Suplementar - ANS. Caderno de Informação da Saúde Suplementar : beneficiários, operadoras e planos / A.N. S. – Ano 7 (dez. 2013)– . – Rio de Janeiro : ANS, 2013-Trimestral. recuperado em 28 março 2014 de <http://www.ans.gov.br/portal/site/informacoesss/informacoesss.asp>
- Atkinson., A.A. *et al.* tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Fama. Contabilidade Gerencial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- Barbosa, E. C.. 25 Anos do Sistema Único de Saúde: Conquistas e Desafios. Revista de Gestão em Sistemas de Saúde ISSN: 2316-3712, v. 2, n. 2, p. 85-102, 2013.
- Borgert, A. Alves, R.V, Schultz, C.A. Processo de Implantação de um Sistema de Gestão de Custos em um Hospital Público: Um Estudo das Variáveis Intervenientes. Revista Contemporânea de Contabilidade, UFSC, Florianópolis, v.7, nº14, p. 97-120, jul./dez., 2010.
- Reulke, Bertó, J.D. Gestão de Custos e Resultado na Saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- Beuren, I.M. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- Bornia, A.C. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- Brasileiro, A.M.M. Manual de produção de textos acadêmicos e científicos. São Paulo: Editora Atlas, 2013. VitalBook file.
- Camacho, R. R., Rocha, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. Contabilidade e Finanças/USP, v. 19, nº 47, p. 20, mai/ago 2008.
- Ching, H.Y. Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC), 2ª edição. Atlas, 2010. VitalBook file.
- DaSilva, M. Z., Borgert, A. & Schultz, C.A. Um método de custeio híbrido (ABC/UEP) aplicado a um hospital universitário. Anais do XXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Foz do Iguaçu, 2007.
- Da Silva, J. C, Lopes, A.C.V. & Menezes, E.A. Utilização do método de custeio abc como ferramenta de mensuração dos custos de tomografia computadorizada do hospital universitário de dourados. Anais do XXVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Rio de Janeiro, 2008.
- Dall'Asta, D.. Modelo para avaliação do impacto econômico dos desperdícios no investimento das empresas. Tese apresentada ao departamento de economia para obtenção do título de doutor - UFSC. Florianópolis, SC: UFSC, 2006.
- Lei 8080 de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Recuperado em 31 de março de 2014 de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18080.htm)
- Loncine, M. Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar Dissertação apresentada ao departamento de engenharia de produção - UFSC para obtenção do título de mestre. UFSC, 2010.
- Nakagawa, M. ABC: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- Padoveze, C.L. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- Souza, A. Gestão financeira e de custos em hospitais. São Paulo: Editora Atlas, 2013. VitalBook file.



Werneck, L.E. Sistema de Informação de Custo em Hospitais Públicos: Fatores que influenciam sua implantação no Instituto Nacional de Câncer. Dissertação apresentada ao programa de mestrado

em administração - FGV/RJ para obtenção do título de mestre. Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.