

IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM CASO REAL ANTES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Por: Emílio Maltez
Professor e Consultor da
Fundação Visconde de Cairu

Resumo:

A implantação de sistemas de custos no setor público é uma necessidade gerencial antiga, que se tornou realidade em algumas entidades antes mesmo da exigência legal, disposta no §3º do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O objetivo deste trabalho é apresentar como foi desenvolvido um desses casos: a implantação de um sistema de custos em um hospital público militar, em funcionamento desde fevereiro de 1999. Através de estudo exploratório e descritivo, foi realizada uma pesquisa para levantar as etapas desse caso. Os aspectos teóricos identificados apontam, além dos resultados obtidos, algumas diferenças entre os procedimentos técnicos usados pelos setores público e privado. É enfatizado o aspecto gerencial da contabilidade de custos, em comparação com a visão legalista da área pública, respaldada, basicamente, na Lei 4.320/64 e aperfeiçoada por dispositivos legais posteriores. O trabalho realizado mostra ainda, entre outros resultados, que o sistema de custos encontra-se em pleno funcionamento desde sua implantação, propiciando melhorias na gestão administrativa, econômica e financeira do hospital.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM CASO REAL ANTES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

1. INTRODUÇÃO

São poucos os casos de implantação de sistemas de custos no setor público no Brasil. Nos últimos anos, principalmente após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – LC nº101/2000), tem crescido as movimentações em torno da necessidade da implantação desses sistemas pelo setor governamental. É bem provável que esse setor seja um grande demandante dos serviços de desenvolvimento e implantação dessa ferramenta gerencial. O §3º do art. 50 da LRF dispõe que: “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Como interpretar esse dispositivo legal? Não há, ainda, uma sistematização do que seja um sistema de custos. E como implantar um sistema de custos na área pública? Qual o modelo e a metodologia mais adequada em função da cultura organizacional? Uma relevante restrição para obtenção dessas respostas reside na própria característica regulamentar desse setor em relação ao privado, delimitado no Direito Administrativo. Este direciona o gestor público para atuar conforme disposição em lei ou equivalente, o que reduz substantivamente o seu poder discricionário na condução das atividades públicas.

Uma das principais características de um sistema de contabilidade de custos, é exatamente a sua finalidade gerencial, ou seja, o seu uso de caráter interno pelos gestores. Estes teriam maior flexibilidade e até certa informalidade para elaboração de informações, desde que essas possuam utilidade para o processo decisório na condução das diversas operações e atividades das entidades.

Um sistema de custos propiciaria inúmeros benefícios para o setor público. De um lado, ampliando a avaliação de seu desempenho econômico, financeiro e patrimonial, de outro, otimizando a função controle na tentativa de tornar mais transparentes a comunicação de seus relatórios, resultantes de suas gestões.

Este trabalho visa apresentar, através da análise de um caso real, os principais aspectos, fundamentos e procedimentos necessários ao desenvolvimento e adequação de um sistema de custos para a área pública. O que se pretende levantar e destacar é o aspecto gerencial dessa ferramenta, que pode estimular e ampliar as possibilidades do administrador na gestão econômica e financeira do patrimônio público, principalmente através da otimização da função controle.

Foi realizado um estudo exploratório e descritivo sobre o tema e efetuada uma revisão bibliográfica, onde são comparadas as metodologias aplicadas aos setores público e privado para implantação de um sistema de custos. O estudo de caso foi realizado em um hospital da Marinha: o Hospital Naval de Salvador (HNSA). O foco do trabalho concentrou-se nos processos operacionais do hospital.

O texto começa mostrando alguns aspectos conceituais gerais de contabilidade gerencial e de custos em contraste com as características legais e fiscais da gestão pública. Enfatiza, em seguida, a importância da implantação de sistema de custos nesse setor, destacando, também, as principais restrições e

vantagens para essa implantação. Através do estudo de caso, são descritas e analisadas as etapas para o desenvolvimento do sistema de custos no hospital naval e apresentados os principais resultados e conclusões obtidas.

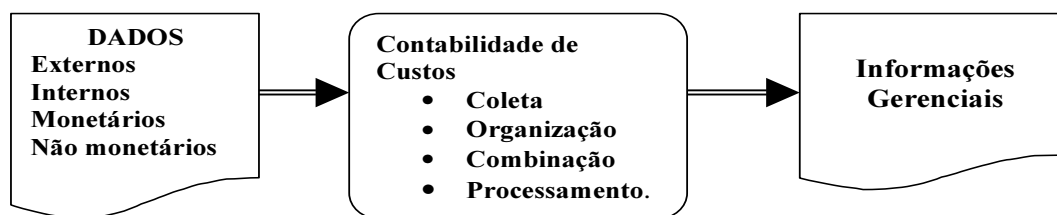
2. CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL

Para situar conceitualmente a Contabilidade de Custos e os seus objetivos, é oportuno o entendimento de Leone (2000: 19-20) sobre o tema:

É o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

A Contabilidade de Custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos; (...); Em seguida, a Contabilidade de Custos acumula, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais, físicos e os indicadores combinados no sentido de produzir, para os diversos níveis de administração e de operação, relatórios com as informações de custos solicitadas.

Figura 1 - A Contabilidade de Custos numa abordagem sistêmica (adaptado pelo autor)



A respeito da função gerencial da contabilidade, Rocchi (1998:10-18) observa que:

A contabilidade gerencial está voltada basicamente para os interesses informativos dos usuários internos, envolvidos preponderantemente com o mundo interior das Entidades Contábeis (...). Conseqüentemente não se deve esperar que os contadores de custos sigam fielmente os princípios, procedimentos e normas contábeis adotados em seus países.

O uso exclusivo das informações de caráter interno pelos gestores das entidades públicas, se efetuado de forma sistemática, poderia otimizar os aspectos de planejamento, controle e eficácia das decisões do dia-a-dia.

O contraste entre a contabilidade gerencial e o aspecto legalista e impositivo do direito administrativo, é comentado por Silva (1996: 51-52):

(...) Deixar de registrar algum fato administrativo só porque fere algum dispositivo legal é desvestir a contabilidade do seu arcabouço científico e submetê-la à boa vontade dos administradores públicos temporários que, embora eleitos pelo voto popular, não têm, salvo honrosas exceções, compromisso com as funções permanentes do

Estado, preocupando-se mais com as funções temporais que duram o tempo de um mandato.

Mais adiante, Reis apud Silva (1996: 53-54), observa o seguinte:

(...) Entre os entraves com que se defronta a Contabilidade Governamental e que prejudicam a sua evolução, destaca-se o excesso de formalismo na Administração Pública, que atinge muitas vezes a informação e, conseqüentemente, impede a revelação da verdadeira situação econômico-financeira da entidade (...).

- **O que seria um sistema de custos para a área pública?**

Os legisladores ainda não regulamentaram o que se entende como um sistema de custos no setor público, o que propicia, entre outras coisas:

- a) para os contadores ou profissionais especialistas na área, a possibilidade de desenvolver os modelos conceituais dos sistemas de custos baseados na fundamentação teórico-doutrinária existente;
- b) para os gestores, a possibilidade de gerenciarem os seus projetos e atividades estabelecidos nos instrumentos de planejamento (LOA / LDO, PPA) conforme a Lei 4.320/64, de forma mais eficiente e eficaz, extrapolando o período de competência anual dos exercícios para bases mensais, respaldado no Princípio da Competência;
- c) para os gestores ainda, a alternativa de poderem utilizar custos pré-estabelecidos mensais com base na LDO ou equivalente, antecipando-se ao fechamento e periodicidade da Contabilidade Pública, e
- d) com base nessas informações, otimizar os processos de avaliação de desempenho, controle e de tomada de decisões, agindo mais intensamente durante o exercício fiscal e não após ou ao final dele.

- **Sistemas de custos, importância e benefícios básicos**

Koliver (2000) defende que um sistema de custeio consiste “(...) num conjunto ordenado de idéias e meios de ação, que objetiva a distribuição dos custos entre os bens e serviços produzidos, e as funções geradoras de despesas do período”.

Numa mesma linha, Costa (1998: 67-77) observa que um sistema de contabilidade de custos deve:

(...) envolver um conjunto de princípios e procedimentos relacionados à observação, análise, registro, interpretação e relato dos fenômenos relacionados ao objeto da contabilidade de custos, e suas causas, de forma que o usuário das demonstrações contábeis interessados naqueles fenômenos façam utilização das informações geradas pelo sistema no seu processo decisório.

A dinâmica do processo decisório impele o gestor a utilizar mais dados presentes e futuros do que dados passados e a combinar dados físicos com dados monetários. Esses aspectos tornam os sistemas de custos muito úteis, porquanto não dependem, necessariamente, da contabilidade “fechar” seu movimento para se saber qual foi o custo das operações do período.

Essa peculiaridade gerencial propicia que um sistema de custos possa perfeitamente trabalhar com dados estimados e pré-estabelecidos. Para tanto, faz-se necessário a utilização de técnicas auxiliares e, sobretudo, lógica, racionalidade, relevância e bom senso. Embora se use de rigor na elaboração das estimativas, é necessário, ao final, que as informações levantadas devam ser ajustadas cumulativa e periodicamente visando sua compatibilização com os dados reais da contabilidade.

Junto com os objetivos, um outro aspecto que deve ser ressaltado em um sistema de custos é a sua customização, ou seja, o modelo conceitual deve ser desenvolvido caso a caso, segundo a peculiaridade da entidade e de acordo com as necessidades da gerência. A esse respeito, Martins (2003: 360) comenta:

A decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas. Isso definirá o modelo. (...) É também obrigatório que se defina, junto ao usuário final da informação, o que ele necessita.

Entre os inúmeros benefícios que a implantação e o uso contínuo de sistemas de custos propiciariam, para o setor público e para a própria sociedade, poderiam ser destacados:

- a) O aperfeiçoamento da apreensão (captura) e delimitação dos valores que contribuirão para o desenvolvimento dos diversos processos e atividades, resultando nos custos dos vários serviços públicos disponibilizados;
- b) O dimensionamento ou redimensionamento dos preços dos serviços públicos com maior transparência e objetividade, pela identificação dos seus custos reais (ou quase reais);
- c) O controle da economicidade das operações. O uso de um adequado planejamento e acompanhamento das atividades, avaliando a eficácia das operações, propiciará subsídio ao processo de tomada de decisões, com um efetivo controle de custos, redução de desperdícios, entre outros;
- d) A melhoria do processo de planejamento. Com o detalhamento dos custos por centro de custos e a determinação dos custos totais de cada serviço disponibilizado, o orçamento seria muito melhor utilizado;
- e) O dimensionamento e redução da capacidade ociosa, através da identificação da capacidade total e do grau de utilização desta pelo órgão ou unidade analisado;
- f) A conseqüente racionalização dos custos, otimizando a aplicação dos recursos públicos;
- g) A avaliação, simulação e análise de alternativas, visando otimizar os processos e atividades de elaboração dos serviços públicos.

• Restrições para a implantação de um sistema de custos no setor público

Embora haja inúmeros benefícios que um sistema de custos proporcionaria para o setor público, existem algumas restrições importantes que devem ser destacadas, conforme quadro e descrição a seguir:

Quadro 1: Restrições comportamentais e técnicas para implantação de sistemas de custos no setor público

COMPORTAMENTAIS E CULTURAIS				TÉCNICAS	
				Fragilidade nos sistemas de controles internos	
Ausência cultura (contexto organizacional)				Ativo imobilizado desatualizado (idem para depreciação)	
Elevada burocracia				Competência anual ao invés de mensal	
Resistência cultural (feudos)				Contabilidade não contempla setores (centros custos)	
Baixo interesse (alternância poder executivo)				Entrega bem ou serviço e efetivo consumo incompatíveis	
				Função controle incipiente (baixo uso)	

I. Comportamentais e culturais:

- a) ausência de cultura de custos no contexto organizacional;
- b) nível elevado de burocracia;
- c) resistência cultural pela existência de feudos;
- d) baixo interesse efetivo devido a aspectos de alternância do poder executivo.

II. Técnicas:

- a) fragilidade nos sistemas de controles internos;
- b) o Ativo Permanente das entidades públicas, principalmente o Imobilizado, não é atualizado periodicamente, por conseguinte não são calculadas as depreciações, amortizações ou equivalentes, distorcendo de forma relevante os custos dos diversos serviços públicos disponibilizados.
- c) o período de competência seguido pela contabilização da despesa pública baseia-se no exercício civil que coincide com o financeiro. Os registros mensais são meramente financeiros. Ex.: A despesa com pessoal (um dos maiores componentes do custo do setor) é registrada mensalmente sem as devidas provisões de férias, 13º salário e encargos sociais (O Princípio da Competência, art.9º da Res. 750 do CFC, faz menção ao período e não ao exercício).
- d) a contabilidade pública, na sua grande maioria, não contempla as despesas por centros de responsabilidade (departamentos);
- e) inadequação entre a entrega do bem ou material e o seu efetivo consumo. Segundo Kohama (2001: 151) a despesa pública passa por quatro estágios: a fixação, o empenho, a liquidação e o pagamento. Destes, é na liquidação que ocorre a realização da despesa, ou seja, quando o gestor atesta o reconhecimento da entrega do bem ou da prestação do serviço;
- f) tempestividade distinta entre a realização de serviços e o consumo do benefício propiciado por ele. Ex.: Reformas e manutenções prediais são empenhadas e liquidadas quando da sua realização, não se contemplando a diluição do potencial do benefício pelo acréscimo de período propiciado;
- g) ausência, em grande parte, da função controle, uma vez que os orçamentos são elaborados, mas não são acompanhados sistemática e

criteriosamente. Devido a esse aspecto, há uma substantiva diferença qualitativa entre o Orçamento e a Execução Orçamentária.

- **Atitudes para a implantação de sistemas de custos**

Ao se deparar com a necessidade de se desenvolver um sistema de custos, os profissionais responsáveis devem seguir algumas regras ou princípios como forma de assegurar a eficácia do trabalho. Leone (2000: 42) defende que para a implantação de um sistema de custos o especialista responsável deve, pelo menos adotar dez atitudes, quais sejam, sempre buscar ou atentar para:

1. o equilíbrio entre a velocidade da informação e sua completa exatidão;
2. a resposta que se pretende obter antes de tentar resolver o problema;
3. adaptar os controles aos fins e não estes àqueles;
4. o fato de que as informações devem ser preparadas na forma que o seu usuário as deseje e as entenda;
5. apontar para a gerência os dados mais relevantes;
6. o fato de que a atividade do especialista age sempre como termômetro e não como termostato;
7. a proliferação dos dados, de documentos, de registros e de relatórios inúteis;
8. familiarizar-se com o processo operacional e com os seus termos;
9. familiarizar o pessoal de operações com os métodos e critérios adotados pelo especialista de sistema de informações;
10. evitar a seguinte situação: “o incompetente informando o irrelevante para o indiferente”.

3. ESTUDO DE CASO.

Alves Filho (2003: 69) relata um caso de implantação de um sistema de custos no Hospital Naval de Salvador – HNSA (Bahia), ocorrido entre junho de 1998 e fevereiro de 1999, portanto antes da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Marinha havia instituído, desde 1994, o sistema de Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). O HNSA, uma OMPS-H (H de hospital), atendia exclusivamente a servidores militares ativos e inativos, na sua grande maioria da própria Marinha, e alguns outros servidores militares em caráter emergencial. Dentre os principais objetivos de prestação de serviços do HNSA, em junho de 1998, destacavam-se os atendimentos nas áreas de:

1. MEDICINA: cardiologia; clínica médica; pediatria; ginecologia e obstetrícia; gastroenterologia; otorrinolaringologia; oftalmologia; ortopedia; psiquiatria e cirurgia geral; e, ainda, os seguintes procedimentos: raios X, ultrassonografia geral, ECG (eletrocardiograma) e prova de esforço;
2. ODONTOLOGIA – Especialidades: prótese; endodontia; dentística restauradora; cirurgia e odontopediatria; e

3. PATOLOGIA CLÍNICA - Atendimento laboratorial nas especialidades: bioquímica; hematologia; uroanálise; parasitologia; imunologia; e microbiologia.

O Hospital Naval de Salvador (HNSA) também estava pronto, técnica e operacionalmente, para atender a nível ambulatorial; emergencial; internação, possuindo ainda uma UTI – Unidade de Tratamento Intensivo. Na eventual incapacidade de atendimento, devido a limitações de pessoal, de espaço físico, especialidades, etc, o HNSA utilizava-se ainda do expediente da Assistência Médica Apoiada – AMA, que era contratada junto a hospitais particulares.

Alves Filho (2003: 99) indicou o que chamou de fatores limitantes que acabaram por nortear o escopo dos trabalhos de implantação, que foram:

- a) o objetivo central do hospital era evitar déficits mensais para não recorrer a empréstimos no Banco Naval. Para tanto precisava mensurar o custo mensal das suas atividades operacionais, de forma a emitir mensalmente faturas para cobrança junto à Diretoria de Saúde da Marinha;
- b) o hospital não possuía uma sistemática de registro atualizado de seu Imobilizado. Logo não havia possibilidades do sistema contemplar a depreciação. Além disso, o recurso para este fim originava-se de dotação orçamentária específica, que não comprometia o orçamento do hospital;
- c) havia uma exigüidade de prazo que impedia o desenvolvimento do sistema de forma mais detalhada, automatizada e integrada à Contabilidade Geral, que no caso era operacionalizada no SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira da União).

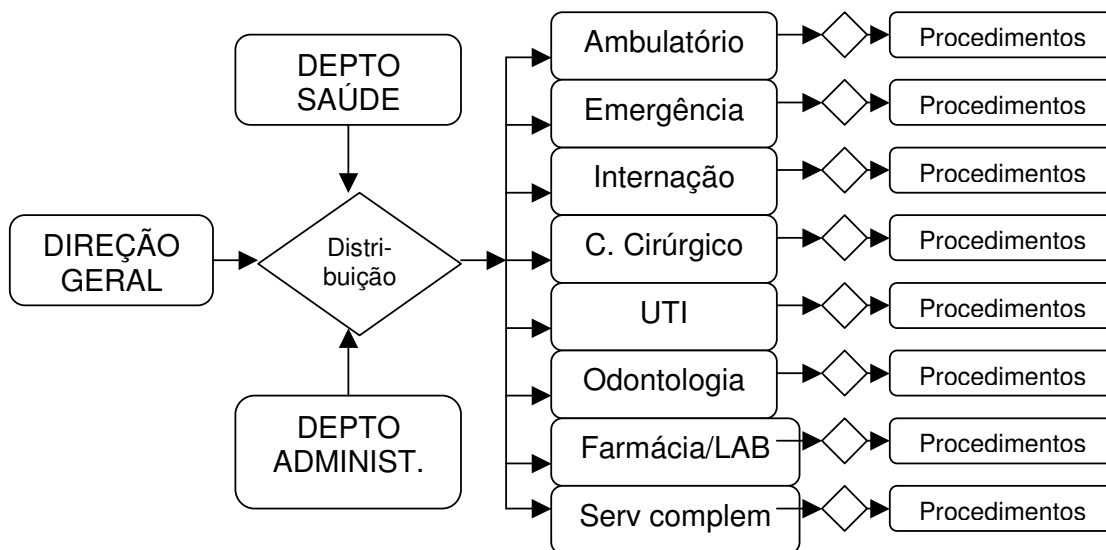
Com base nessas limitações, Alves Filho descreve, sucintamente, os principais passos que se sucederam para a implementação desse sistema:

- a) realização de um diagnóstico situacional, levantando-se a realidade fisco-operacional da entidade (fluxo de dados, centros de resultado e custos);
- b) Identificação e apoio da principal liderança do hospital e conseqüente designação da equipe gestora do projeto, envolvendo médicos e oficiais;
- c) Criação de uma Divisão de Contabilidade de Custos (DCC);
- d) Treinamento básico da equipe sobre “contabilidade de custos para não contadores e implantação de sistemas de custos”;
- e) Levantamento completo dos diversos procedimentos médicos e hospitalares, por centros de atividade e custos (CA/c) com seus respectivos quantitativos de insumos básicos e custos padrão-correntes;
- f) Levantamento dos diversos subsistemas de informações existentes, envolvendo os custos com pessoal, materiais, utilidades entre outros;
- g) Elaboração do modelo conceitual, identificando o tipo do sistema de custos a ser adotado e as técnicas auxiliares de custeamento. Foi adotado o sistema de acumulação de custos por processo contínuo, devido aos serviços serem faturados contra a própria Diretoria de Saúde da Marinha. O método adotado foi o de custeio por absorção, fundamentado no Princípio da Competência. Como técnicas auxiliares de custeio foram usados o custo padrão-corrente, custos orçados e normalizados, além do cálculo de provisões das remunerações e encargos com pessoal;

- h) Identificação e apropriação de todos os custos diretos possíveis de se alocar quantitativamente aos procedimentos médicos (objetos de custeio);
- i) Departamentalização dos custos indiretos, apropriando esses custos aos CA/c, através de critérios racionais de alocação (m^2 , m^3 , *per cápita*, Kwhs etc). Os departamentos foram denominados de Centros de Atividade e Custos (CA/c);
- j) Distribuição dos custos indiretos dos departamentos (CA/c) aos seus próprios procedimentos médicos realizados no período, baseado na relevância dos custos diretos, notadamente maiores;
- k) Desenvolvimento de um sistema dualista, ou seja, separado da contabilidade geral, apoiado em fundamentações teórico-doutrinárias, porém não integrado, ficando essa integração para uma etapa posterior;
- l) O sistema foi desenvolvido inicialmente usando um conjunto encadeado de planilhas em Excel, com telas para entrada de dados e planilhas de processamento protegidas de usuários na operação (foi desenvolvido um sistema básico, com rigor conceitual, para que posteriormente pudesse ser aperfeiçoado pela própria dinâmica operacional da entidade);
- m) Elaboração de um manual de operação contendo dez atividades, em forma de “padrão técnico de processo”, com respectivos procedimentos a serem observados pela Divisão de Contabilidade de Custos (DCC).

Na figura 2, a seguir, pode ser visualizado o esquema de fluxo de transferência e apropriação dos custos indiretos aos procedimentos médicos ou hospitalares. Os símbolos em forma de losango indicam o momento da decisão do critério de rateio, o qual, como já mencionado, foi a relevância dos custos diretos identificados em cada procedimento, por serem, notadamente, maiores.

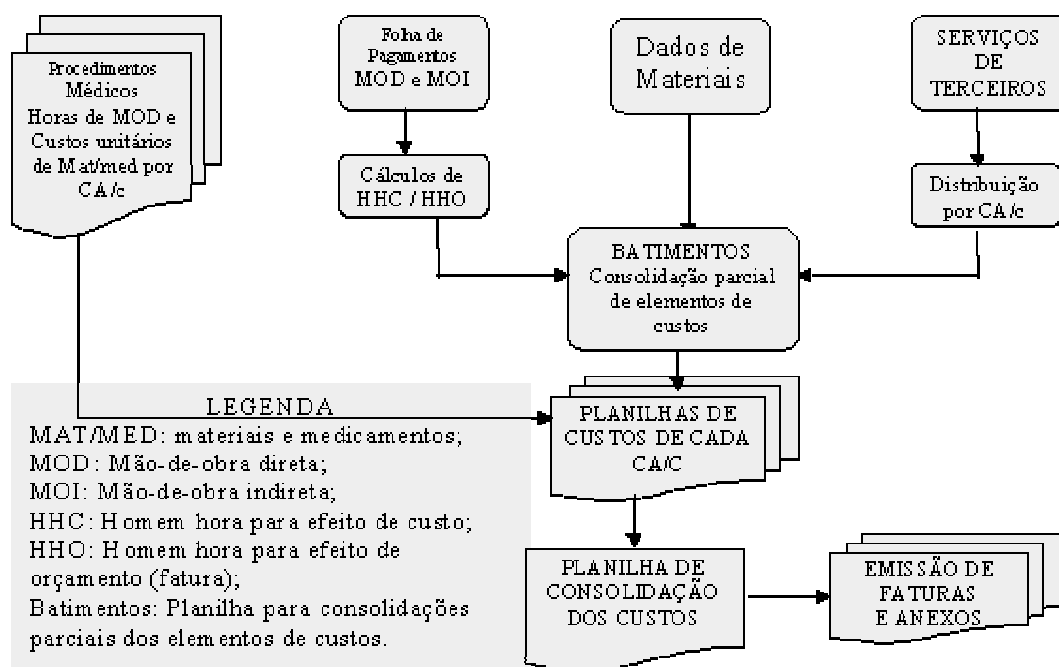
Figura 2: Esquema de distribuição dos custos indiretos do HNSA



- **Detalhamento do Sistema e encadeamento das planilhas**

As planilhas foram elaboradas visando identificar a origem das informações, alocando-as a cada Centro de Atividade / custo (CA/c). O esquema simplificado do encadeamento e da integração das planilhas está apresentado na figura 3, a seguir e as informações sumarizadas referentes a esse encadeamento estão descritas posteriormente.

Figura 3: Encadeamento lógico das planilhas de custos do hospital



- No alto, à esquerda, pode-se ver as planilhas dos diversos procedimentos médicos por CA/c, com a identificação dos quantitativos de tempos de Mão-de-Obra Direta (MOD) e os custos padrão-correntes unitários de materiais e medicamentos diretos (Mat/Med);
- No mesmo plano, à direita, vê-se a planilha resumo da folha de pagamento mensal, com cálculo de provisões mensais de remunerações e encargos sociais específicos da Marinha (basicamente 13º salário e férias). Os registros da folha foram adaptados para serem separados por CA/c (Centro de atividade e custo) e segregados entre MOD e MOI (mão-de-obra indireta);
- Para os cálculos de Homem-Hora Custo (HHC) e Homem-Hora Orçamento (HHO), foram utilizados apenas os valores de MOD.
- No mesmo plano ainda, vê-se a planilha resumo dos materiais diretos e indiretos consumidos no período;
- No alto, à direita, vê-se a planilha com os serviços de terceiros, os quais foram distribuídos aos CA/c usando critérios como m³ para água e saneamento básico, Kwh para energia elétrica, m² para higienização, n° de pessoas entre outros custos;
- Na planilha BATIMENTOS as informações são consolidadas parcialmente para posteriormente serem lançadas em planilhas específicas de cada CA/c;

- g) Nas planilhas específicas de cada CA/c, os dados são finalmente consolidados, acrescentando-se aos valores de custos, as taxas de administração [mão-de-obra (TOMO), materiais e serviços administrativos (TOMS)] além da taxa de contribuição operacional (TCO) de cinco por cento (uma espécie de folga financeira) para gastos eventuais do hospital;
- h) Na planilha de Consolidação Geral (penúltima), são verificados de forma sistêmica todos os custos do hospital. Nesta planilha, além de todos os custos por elemento de despesa e por CA/c, pode-se também verificar alguns indicadores como a TOMO (taxa operacional de mão-de-obra), a TOMS (taxa operacional de materiais e serviços) e a TCO;
- i) Finalmente, na planilha FATURAS, são compilados todos os valores de cobrança em modelo adequado, que é encaminhado pelo hospital à Diretoria de Saúde da Marinha, através do 2º Distrito Naval, denominado COMINSUP (Comando Imediatamente Superior). Na planilha Faturas, estão também relacionados todos os procedimentos executados em cada CA/c com respectivas quantidades e valores totais e unitários (preços e custos por procedimento, conforme será visto posteriormente).

O sistema entrou em funcionamento em fevereiro de 1999. Em março de 2002 foram realizadas duas visitas ao hospital para levantar algumas informações sobre o funcionamento do sistema de custos e coletar alguns dados econômico-financeiros, relativos a evolução da gestão da entidade desde 1998.

Os resultados obtidos e apontados por Alves Filho (2003: 98) indicam que a gestão econômica e financeira do hospital havia melhorado significativamente desde fevereiro de 1999, encontrando-se o sistema de custos em pleno uso com alguns aperfeiçoamentos. Segundo o autor, algumas das melhorias foram:

- a) Ampliação da função controle, através da comparação dos custos dos procedimentos médicos e análise de resultados mensais;
- b) A elaboração e análise de indicadores de desempenho, tais como: média de despesas com pessoal ocupado, materiais e serviços de terceiros;
- c) Aumento qualitativo da aplicação dos recursos do hospital;
- d) Eliminação parcial do trabalho manual;
- e) Análise da produção e das atividades do hospital;
- f) Disponibilização de estatísticas diversas para acompanhamento;
- g) Comparação de indicadores com outros hospitais do gênero no Brasil;
- h) Como consequência da dinâmica operacional, houve um detalhamento maior do de centros de atividade/custos, visando um melhor controle.

• Ilustração do sistema de custos do hospital

Nas tabelas a seguir, a título de ilustração, são apresentados o encadeamento e a integração das planilhas de custos do Ambulatório. Na sequência, são visualizadas:

A Planilha de Custos Consolidada (tabela 1); a Planilha de Custos específica do Ambulatório (tabela 2); a Planilha da Fatura de Serviços, cobrada da DSM (tabela 3), e a Planilha do Anexo da Fatura, contendo o detalhamento (código, nome e preço unitário) dos procedimentos realizados no Ambulatório (tabela 4).

Iniciando pela tabela 1, a Planilha Consolidada, são apresentados todos os custos e despesas do HNSA, detalhados por CA/c, onde podem ser vistos:

- a quantidade de procedimentos de cada CA/c;
- a quantidade de horas e valores (R\$) de mão-de-obra direta (MOD);
- os custos de materiais diretos (MTD);
- a mão-de-obra indireta (MOI);
- os materiais e serviços indiretos (MTI e STI), com seus respectivos custos totais, chamando atenção para o total geral de \$481.202.

Na coluna Centros de Custos e Despesas, observa-se todos os centros de atividades / custos do hospital. Como foi escolhido o centro de custos do Ambulatório, vê-se, então, a quantidade de procedimentos médicos, no total de 5.249, a composição de seus custos e o total geral destes custos, perfazendo \$56.735. Nas tabelas posteriores estão apresentados a formação e análise de todos os procedimentos médicos do ambulatório, inclusive os custos unitários por procedimento, além da descrição nominal de cada procedimento.

Tabela 1: Planilha de Custos Consolidada (Geral)

MINISTÉRIO DA MARINHA										
HOSPITAL NAVAL DE SALVADOR (HNSA)										
OMPS-H										
PLANILHA DE CUSTOS - CONSOLIDAÇÃO (Em R\$1,00)							MÊS/ANO - MAR/99			
	Proceds	MOD	MOD	MTD	STD	TOTAL	MOI	MTI	STI	TOTAL
Centros Atividades / Custos	QUANT	TEMPO	TOT R\$	TOT R\$	TOT R\$	CUSTO DIRETO	TOT R\$	TOT R\$	TOT R\$	GERAL
U.T.I	2.558	578,0	13.576	2.964	-	16.539	4.856	7.809	2.657	31.861
EMERGÊNCIA	5.542	1.144,7	15.694	1.393	-	17.087	401	998	2.347	20.834
CENTRO CIRÚRGICO	4.566	976,0	22.864	2.633	-	25.497	4.256	2.721	8.218	40.692
INTERNAÇÃO A	10.200	1.466,6	17.617	2.371	-	19.988	10.603	2.568	6.939	40.099
AMBULATÓRIO	5.249	1.817,3	33.031	1.475	-	34.506	12.870	319	9.041	56.735
FARMÁCIA/LABORAT./RAIO X	6.934	1.177,8	24.983	2.400	-	27.383	9.801	3.400	4.779	45.364
SERVIÇOS COMPLEMENTARES	915	229,8	4.177	345	-	4.522	1.512	18	3.944	9.996
ODONTOLOGIA	1.416	770,6	14.007	1.397	-	15.403	12.461	3.167	8.005	39.036
JUNTA DE SAÚDE	64	44,8	5.821	-	-	5.821	453	-	1.213	7.487
SERVIÇO MÉDICO DE APOIO	-	0,0	-	-	60.000	60.000	7.206	-	2.188	69.394
SUB-TOTAIS			151.769	14.977	60.000	226.746	64.419	21.000	49.331	361.496
DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO			82.526	-	-	82.526	-	2.225	34.955	119.707
TOTAIS GERAIS	37.444	8.205,4	234.295	14.977	60.000	309.272	64.419	23.225	84.286	481.202
Particip. Relativa Elementos de Custos / Despesas			48,69%	3,11%	12,47%	64,27%	13,39%	4,83%	17,52%	100,00%

Na tabela 2, a Planilha de Custos específica do Ambulatório, podem ser vistos:

- todos os 5.249 procedimentos médicos, detalhados, com seus respectivos custos unitários e totais;
- observa-se, inclusive, os respectivos valores dos procedimentos que serão cobrados na Fatura de Serviços (Total + taxas). Nestes preços estão incluídas as TOMO e TOMS, conforme relatado anteriormente;
- Observa-se ainda na coluna de total, os mesmos \$56.735 e, ao lado, \$80.880, ou seja, o total que será cobrado na Fatura Consolidada, apresentada a seguir.

Tabela 2: Planilha de Custos do Ambulatório

MINISTÉRIO DA MARINHA													
HOSPITAL NAVAL DE SALVADOR (HNSA) - OMPS-H - Valores em R\$1,00													
CENTRO DE CUSTOS : AMBULATÓRIO				PLANILHA DE CUSTOS				MÊS/ANO - MAR/99					
PROCEDIMENTOS		M O D			M T D		TOTAL	M O I	M T I	S T I	CUSTO TOTAL		
CÓDIGO	QUANT.	Tempo	TEMPO TOTAL	TOT R\$	UNIT R\$	TOT R\$	CUSTO DIRETO	TOT R\$	TOT R\$	TOT R\$	UNIT	TOTAL	TOTAL + TAXAS
CO 02	110	0,70	77,0	1.400	-	-	1.400	545	13	367	21,13	2.324	3.322
CO 07	3332	0,35	1.166,2	21.197	-	-	21.197	8.259	196	5.554	10,57	35.205	50.317
CO 08	34	0,70	23,8	433	-	-	433	169	4	113	21,13	718	1.027
EF 04	1	0,20	0,2	4	0,41	0	4	1	0	1	6,56	7	9
EF 14	12	0,30	3,6	65	0,63	8	73	25	1	19	9,86	118	168
EF 31	2	0,30	0,6	11	0,47	1	12	4	0	3	9,65	19	27
EF 38	3	0,05	0,2	3	-	-	3	1	0	1	1,51	5	6
EF 40	36	0,10	3,6	65	-	-	65	25	1	17	3,02	109	156
EF 41	8	0,10	0,8	15	-	-	15	6	0	4	3,02	24	35
EF 42	65	0,10	6,5	118	9,00	585	703	46	6	184	14,46	940	1.261
EF 63	18	0,10	1,8	33	0,22	4	37	13	0	10	3,30	59	84
EF 77	47	0,10	4,7	85	0,24	11	97	33	1	25	3,32	156	222
EF 92	70	0,10	7,0	127	-	-	127	50	1	33	3,02	211	302
EF 95	38	0,10	3,8	69	-	-	69	27	1	18	3,02	115	164
EF 97	4	0,05	0,2	4	0,38	2	5	1	0	1	1,99	8	11
EF 110	1	0,10	0,1	2	0,32	0	2	1	0	1	3,43	3	5
EF 111	11	0,10	1,1	20	0,30	3	23	8	0	6	3,40	37	53
EF 126	397	0,50	198,5	3.608	-	-	3.608	1.406	33	945	15,09	5.992	8.564
OF03	28	0,05	1,4	25	-	-	25	10	0	7	1,51	42	60
OR02	23	0,10	2,3	42	0,25	6	48	16	0	12	3,34	77	109
OR03	12	0,30	3,6	65	0,58	7	72	25	1	19	9,79	118	167
G001	886	0,30	265,8	4.831	0,88	778	5.609	1.882	52	1.470	10,17	9.013	12.772
G002	13	0,40	5,2	95	1,07	14	108	37	1	28	13,43	175	248
G003	97	0,40	38,8	705	0,52	50	756	275	7	198	12,74	1.235	1.759
G009	1	0,50	0,5	9	5,83	6	15	4	0	4	22,51	23	31
TOTAIS	5.249		1.817,3	33.031		1.475	34.506	12.870	319	9.041		56.735	80.880

Na tabela 3, a Fatura de Serviços, podem ser observados:

- os valores relativos aos serviços prestados pelo HNSA por CA/c;
- destaque para o total da Fatura que corresponde ao valor de \$481.202, acrescidos de 5% da TCO, totalizando \$505.263;
- observa-se ainda, também em destaque, os mesmos \$80.880 relativos aos serviços realizados pelo Ambulatório.

Tabela 3: Planilha da Fatura de Serviços

MINISTÉRIO DA MARINHA		HOSPITAL NAVAL DE SALVADOR (HNSA)		
CÓDIGO DA OMPS-H: 82700		DATA: 08/04/99		
FATURA DE SERVIÇOS Nº 009				
TIPO DE ATIVIDADE:		OM USUÁRIA : DSM		
(X) PRINCIPAL		() SECUNDÁRI.REFERÊNCIA : CIRCULAR Nº 013 /99 DA DFM		
SERVIÇOS REALIZADOS NO PERÍODO DE 01/03/99 A 31/03/99				
ITEM	CENTRO DE ATIVIDADE	PROCEDIMENTO/SERV	QTDE	VALOR R\$
01	UTI	VIDE ANEXO	2.558	44.450
02	EMERGÊNCIA	"	5.542	29.600
03	CENTRO CIRÚRGICO	"	4.566	57.243
04	INTERNAÇÃO A	"	10.200	56.606
05	AMBULATÓRIO	"	5.249	80.880
06	FARM / LABORATÓRIO / RX	"	6.934	64.416
07	SVÇ COMPLEMENTARES	"	915	13.934
08	ODONTOLOGIA	"	1.416	54.973
09	JUNTA DE SAÚDE	"	64	10.702
10	SERVIÇO MÉDICO APOIADO	"	-	92.460
TOTAL DA FATURA				505.263
DETALHAMENTO POR FONTES DE RECURSOS (FR)				
FR-170				
	(+) MÃO-DE-OBRA	=		216.187
	(+) TOMO (%)	38,17	=	82.527
	TOTAL A PAGAR (FR 170)	=		298.714
FR-183				
	(+) MATERIAL E SERVIÇOS	=		85.309
	(+) SERVIÇOS DE TERCEIROS MO CONTRATADA	=		60.000
	(+) TOMS (%)	25,59		37.181
	SUB-TOTAL			182.489
	(-) DESCONTO	=		
	(+) TCO [(FR 170 + FR 183) x 5 %]	5,00	=	24.060
	TOTAL A PAGAR (FR 183)			206.549
TOTAL DA FATURA (FR 170 + FR 183)				505.263

RESPONSÁVEL PELA EMISSÃO

Finalmente, na tabela 4, no anexo da Fatura, podem ser vistos:

- todos os 5.249 procedimentos do Ambulatório, só que detalhados por nome, custos unitários (preços unitários para a Diretoria de Saúde da Marinha) e totais; e
- os mesmos \$80.880 vistos anteriormente.

Este encadeamento de dados e informações pode ser verificado em todos os demais centros de atividades / custos (CA/c) do hospital. A íntegra da pesquisa não foi apresentada neste trabalho por motivo de limitação de espaço.

Através da aplicação de questionários e entrevistas, Alves Filho (2003: 98) relata que a observação sistemática e o conseqüente monitoramento e controle dos parâmetros físicos e econômico-financeiros propiciaram aperfeiçoamentos importantes à gestão do Hospital, principalmente: identificação de suas reais capacidades, ociosidades e pontos de melhoria, entre outros aspectos.

Tabela 4: Planilha Anexa à Fatura: Detalhes dos Procedimentos

MINISTÉRIO DA MARINHA HOSPITAL NAVAL DE SALVADOR (HNSA) - OMPS-H PROCEDIMENTOS REALIZADOS NO PERÍODO DE 01/03/99 A 31/03/99 Centro de Atividades : AMBULATÓRIO (ANEXO da FATURA)				
Cód.	PROCEDIMENTOS (Procs.)	Quant. Procs	Custos	
			Unitário	Total
CO 02	AVALIAÇÃO CLÍNICA PSIQUIATRIA	110	30,20	3.322
CO 07	AVALIAÇÃO/CONSULTA CLÍNICA DE AMBULATÓRIO	3332	15,10	50.317
CO 08	AVALIAÇÃO/CONSULTA DE NUTRIÇÃO	34	30,21	1.027
EF 04	ADMINISTRAR MEDICAMENTOS IV (SOROS / MEDICAMENTOS)	1	9,35	9
EF 14	FAZER CURATIVO PEQUENO	12	14,00	168
EF 31	FAZER PUNÇÃO PERIFÉRICA - SCALP	2	13,50	27
EF38	VERIFICAR TEMPERATURA	3	2,17	6
EF 40	VERIFICAR PRESSÃO ARTERIAL	36	4,33	156
EF 41	VERIFICAR SINAIS VITAIS	8	4,33	35
EF 42	TROCAR EQUIPO DE BOMBA INFUSORA	65	19,40	1.261
EF 63	NEBULIZAÇÃO	18	4,67	84
EF 77	TROCAR ROUPA DE CAMA	47	4,72	222
EF 92	PESAR O PACIENTE	70	4,31	302
EF 95	FAZER REGISTROS DE ENFERMAGEM	38	4,32	164
EF 97	ADMINISTRAR MEDICAMENTO POR VIA SC	4	2,80	11
EF 110	ADMINISTRAR MEDICAMENTOS POR VIA ORAL	1	4,87	5
EF 111	ADMINISTRAR MEDICAMENTOS POR VIA IM	11	4,82	53
EF 126	AUXILIAR EXAME GINECOLÓGICO	397	21,57	8.564
OF03	CURATIVOS	28	2,14	60
OR02	APLICAÇÃO DE MEDICAMENTO	23	4,74	109
OR03	INFILTRAÇÃO OU PUNÇÃO ARTICULAR	12	13,92	167
GO01	EXAME GINECOLÓGICO EM GERAL	886	14,42	12.772
GO02	COLPOCITOLOGIA E MICROFLORA VAGINAL	13	19,08	248
GO03	COLPOSCOPIA	97	18,13	1.759
GO09	BIÓPSIAS EM GERAL	1	31,35	31
TOTAIS		5.249		80.880

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Até o presente momento, não foi divulgado qualquer dispositivo legal, sistematizando o que seria um sistema de custos para a área pública. Alguns órgãos governamentais, estados e capitais saíram na frente na busca de soluções (uns até mesmo antes da LRF: foi o caso da Marinha e da Prefeitura do Rio de Janeiro, por exemplo) e estão estudando formas de desenvolver e implementar os seus próprios sistemas de custos. Ilustrações dessa iniciativa podem ser vistas em Santa Catarina, Minas Gerais, Bahia (Estado e na Prefeitura de Salvador), entre outros.

Neste trabalho foram apresentados alguns conceitos de contabilidade gerencial e de custos, destacando suas aplicações tanto no setor privado quanto no público. Foram identificados pontos em comum e distinções entre os setores. Foram apontados alguns benefícios e restrições para implantação de sistemas de custos no setor público. Procurou-se mostrar, ao longo do texto, a supremacia dos benefícios em contraste com as restrições, destacando-se os aspectos gerenciais.

As restrições no setor público são mais evidentes em alguns aspectos culturais, comportamentais e técnicos, tais como ausência de cultura de custos, elevada burocracia, resistência cultural (feudos), baixo interesse pela alternância do poder executivo, fragilidade nos sistemas de controles internos, defasagem de valor do imobilizado e conseqüente inutilidade do cálculo de depreciações entre outras.

Entre os principais benefícios poderiam ser destacados:

- Os relacionados à otimização dos aspectos de planejamento, controle, economicidade e objetividade;
- A melhoria do processo de planejamento, ou seja, com o detalhamento dos custos por centro de custos e a determinação dos custos totais de cada serviço disponibilizado, o orçamento seria melhor utilizado;
- O controle da economicidade das operações, avaliando a eficácia destas, propiciando subsídio ao processo de tomada de decisões, identificação de desperdícios, racionalização de custos entre outros;
- A avaliação, simulação e análise de alternativas, visando otimizar os processos e atividades de elaboração dos serviços públicos.

No estudo de caso de Alves Filho (2003), pode-se observar que, embora possa haver algumas limitações no sistema de custos implantado no hospital naval, entendemos que se trata de um modelo com grandes semelhanças ao de uma entidade equivalente do setor privado. Os pontos em comum são maiores do que as distinções. Os pontos de convergência evidenciam e até consolidam, não só os fundamentos, como os aspectos gerenciais da Contabilidade de Custos, quais sejam: elaboração de informações como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

O sistema de custos possibilitou o rastreamento, acumulação, organização, e combinação dos dados operacionais, físicos e monetários do hospital até os custos unitários dos procedimentos médicos por centros de atividades e custos.

Apesar de não original, entende-se que no desenvolvimento de um sistema de custos, em qualquer tipo de empresa, é fundamental ter como parceiro, em primeiro lugar, o líder empresarial maior, seguidos pelos gestores de cada unidade

que direta ou indiretamente possa contribuir na construção do sistema. É conveniente ainda a formação de um setor de custos que ficará responsável pela operação do sistema e interação com os aspectos operacionais da entidade.

Conforme a experiência de alguns estudiosos e pesquisadores citados, um sistema de custos deve ser implantado de forma gradativa. Deve-se sensibilizar os usuários e gestores da sua importância. Um adequado treinamento em gestão de custos e desempenho é sempre oportuno para aproximar e sensibilizar a equipe.

É recomendável ainda que no processo de desenvolvimento de qualquer sistema de custos, deva-se esclarecer ao público interessado de que um sistema de custos vai mais além do que um sistema de contabilidade por centros de custo (departamentos). Para os profissionais interessados em contribuir no desenvolvimento de um sistema de custos, é fundamental perguntar aos gestores o que se deseja mensurar e controlar, ou seja, quais serão os objetos de custeio ou portadores finais dos custos que serão acompanhados e estudados.

Os sistemas de custos, conforme referencial teórico e alguma pesquisa do autor, devem, sempre que possível, ser desenvolvidos à parte, numa concepção dualista, independentes do sistema contábil para, em princípio, não sobrecarregá-lo, e para possuir mais autonomia porquanto, além de utilizar dados físicos e financeiros, os sistemas de custos são essencialmente gerenciais e voltados para o processo decisório, sem precisar ficar atrelados a muitas regulamentações.

Por fim, acreditamos que trabalhos nessa área, mesmo com algumas limitações, quanto a originalidade conceitual, trazem sempre uma contribuição, como experiência real. Devemos tirar proveito desses experimentos empíricos e analisar minuciosamente os prós e contras se quisermos efetivamente contribuir para os estudos e a conscientização de como implementar, adequada e eficazmente, um sistema de contabilidade de custos no setor público.

5. REFERÊNCIAS

ALVES FILHO, Emilio Maltez. *Desenvolvimento e implantação de um sistema de custos hospitalares: um estudo de caso no Setor Público*. 2003.143f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – CEPPEV, Fundação Visconde de Cairu, Salvador.

_____. A Contabilidade de Custos e o Processo Decisório. *Revista da Fundação Visconde de Cairu*. Ano 5, n.10. Salvador: FVC, 2002.

BEULKE, Rolando & Dalvio J. Bertó. *Gestão de custos e resultados na Saúde*. São Paulo: Saraiva, 1997.

CHING, Hong You. *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custeio e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, Magnus Amaral da. *Contabilidade de Custos: apontamentos de sala de aula*. Curso de Controladoria Pós-graduação Lato Sensu. Fundação Visconde de Cairu. Salvador (BA), 2001.

_____. Custo-Padrão: Sempre atual como tecnologia contábil da informação. *Revista da Fundação Visconde de Cairu*. vol.1, n.1, p.67-77. Salvador: FVC, 1998.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. – 8.ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

KOLIVER, Olívio. *Apontamentos de sala de aula*. Mestrado de Ciências Contábeis. Fundação Visconde de Cairu. Salvador (BA), 2000 e 2001.

_____. Sobre a delimitação e finalidades dos centros de custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, n.56, jul. 1989.

_____. A Contabilidade de Custos: algo de novo sob o sol? *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v.23, n.78, jul./set.1994.

Lei Complementar nº101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade de gestão fiscal.

LEONE, George S. *CUSTOS: Planejamento, Implantação e Controle*. São Paulo: Ed. Atlas, 2000;

_____. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Ed. Atlas, 2000;

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

ROCCHI, C. A. Comparação das atuais doutrinas e práticas operativas da Contabilidade de Custos. *Revista do CRCRS*, Porto Alegre, v.27, n.92, p. 10-18, jan./mar. 1998.

SILVA, Lino Martins da. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custeamento na administração pública*. 203f. Tese de Livre Docência – Universidade Gama Filho - Rio de Janeiro, 1996.

_____. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública*. Brasília: ESAF, 1997. 76 p.