

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS
CENTRO DE EDUCAÇÃO E CIÊNCIAS HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES E SISTEMAS
PÚBLICOS

BRUNA ANGÉLICA CASONATO RIBEIRO

**CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UMA PROPOSTA DE
ALOCÇÃO AOS CENTROS DE CUSTO NA UNIDADE SAÚDE ESCOLA DA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS**

São Carlos - SP
2020

BRUNA ANGÉLICA CASONATO RIBEIRO

**CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS DE SAÚDE: UMA PROPOSTA DE
ALOCÇÃO AOS CENTROS DE CUSTO NA UNIDADE SAÚDE ESCOLA DA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos da Universidade Federal de São Carlos para obtenção do título de Mestre em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos.

Orientador: Andrei Aparecido de Albuquerque

São Carlos - SP
2020



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS

Centro de Educação e Ciências Humanas
Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos

Folha de Aprovação

Defesa de Dissertação de Mestrado da candidata Bruna Angélica Casonato Ribeiro, realizada em 21/05/2020.

Comissão Julgadora:

Prof. Dr. Andrei Aparecido de Albuquerque (UFSCar)

Profa. Dra. Marli Auxiliadora de Silva (UFU)

Prof. Dr. Fernando Augusto Vasilceac (UFSCar)

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

O Relatório de Defesa assinado pelos membros da Comissão Julgadora encontra-se arquivado junto ao Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos.

Dedico esta pesquisa primeiramente a Deus, por me permitir realizá-la...

... e aos que foram minha força e inspiração:

Ronaldo, meu marido.

Clara, minha filha.

Antonio e Geralda, meus pais.

Fábio, João, Bianca e Bárbara, meus irmãos.

AGRADECIMENTO

Primeiramente agradeço a Deus, meu pai, que por seu amor me permitiu estar aqui e concluir esse sonho, que me fortaleceu e me deu saúde nos momentos mais difíceis de minha vida, que por sua misericórdia me carrega e me guia.

Às escolas Jardim do Lago, Padre Orestes Ladeira e José Ferreira e aos meus professores, de maneira especial ao Prof. Robertinho, Profa. Raquel e a Profa. Luciane por me incentivarem a ter sonhos. Ao Caminho Neocatecumenal por todos os ensinamentos e apoio.

Aos meus amados pais Antonio e Geralda, pelo imenso amor e dedicação com que me criaram e por terem me ensinado que o esforço, a dignidade e a fé podem transformar uma vida.

Ao meu marido Ronaldo, por sempre me incentivar e acreditar, por me fortalecer e me amar verdadeiramente, mesmos nos momentos mais difíceis e à minha filha Clara, razão da minha vida. Agradeço por compreenderem minhas reclusões voltadas aos estudos, que custaram minha atenção a vocês, tão merecida.

Ao meu orientador Prof. Dr. Andrei Aparecido de Albuquerque, pela paciência, incentivo e pela gentileza de dispor seu tempo para a realização desta pesquisa.

À Profa. Marli Auxiliadora da Silva e ao Prof. Fernando Augusto Vasileac pela valiosa e enriquecedora participação em minha banca.

À Universidade Federal de São Carlos, por me permitir realizar esse mestrado, especialmente ao coordenador do Curso de Medicina, Prof. Dr. Ubiratan Cardinalli Adler, pela compreensão e apoio.

À Vilma Ataide (DeCont) e Patrícia (USE), pela generosidade e paciência.

Ao PPGGOSP e à minha turma, pelos momentos e experiências compartilhadas.

Aos meus companheiros de trabalho do Departamento de Medicina e a todos aqueles que direta e indiretamente contribuíram para a elaboração desta pesquisa.

RESUMO

CASONATO RIBEIRO, Bruna Angélica. **Custos nas organizações públicas de saúde: uma proposta de alocação aos centros de custo na Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos.** 2020. 117 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos) – Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2020.

Frente ao atual cenário da saúde pública no Brasil observa-se um crescimento dos custos com saúde, consequência em sua grande parte, do aumento da expectativa de vida e do avanço da tecnologia, contrastando com recursos muitas vezes insuficientes e limitados. Diante dessa realidade, estimar com precisão os custos é primordial na busca por eficiência e transparência. A identificação e alocação dos custos aos seus respectivos centros de custo são de grande relevância aos gestores, que podem visualizar a capacidade de atendimento da organização diante da demanda apresentada. Este estudo teve como objetivo mapear e classificar os custos da Unidade Saúde Escola (USE) da Universidade Federal de São Carlos (UFSCar) aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, conforme orientação do Ministério da Saúde. O estudo pode ser classificado quanto ao objetivo como exploratório na forma de estudo de caso. Quanto a abordagem foi realizada pesquisa qualitativa, com coleta de dados, aplicação de entrevistas, análise documental. A pesquisa envolveu o levantamento dos custos na Unidade no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, segregação dos custos diretos e indiretos, determinação dos centros de custo, alocação dos custos aos centros de custo administrativo, produtivo e intermediário, seguido da alocação direta dos custos aos centros de custo produtivos finais. Por fim, foi realizada análise das informações obtidas. Verificou-se que o custo com maior representatividade em termos percentuais na Unidade foi o de pessoal, representando 80% em 2018 e 79% em 2019 dos custos totais da Unidade, seguido dos custos com serviços de terceiros e de pessoa jurídica com 16% em 2018 e 18% em 2019. Já os custos com material de consumo possuem pouca representatividade em termos percentuais, sendo de 1,15% em 2018 e de 0,86% em 2019. Os custos com depreciação correspondem a 2% dos custos totais da Unidade em 2018 e 3% dos custos em 2019. O custo por procedimento é maior para meses com menor número de atendimentos e menor com maior número de atendimentos, visto que a organização possui em sua maioria custos fixos. O centro de custo produtivo obteve o maior custo nos anos de 2018 e de 2019, sendo de 58% e 56%, respectivamente, seguido do centro de custo intermediário com 23% em 2018 e 21% em 2019. Por fim o centro de custo administrativo representou 18% em 2018 e 21% em 2019. Quanto aos centros de custo produtivos finais, o com o maior custo foi o de Fisioterapia e de menor custo o de Medicina da Família em 2018 e de Medicina Clínica Geral em 2019. Os dados apresentados demonstram ser importantes subsídios para a tomada de decisão, oferecendo informações gerenciais claras quanto a alocação dos custos na Unidade, possibilitando também uma maior transparência dos gastos.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Contabilidade de custos. Custos na saúde. Centros de custo. Unidade Saúde Escola.

ABSTRACT

CASONATO RIBEIRO, Bruna Angélica. **Costs in public health organizations: an allocation proposal for cost centers in the School Health Unit of the Federal University of São Carlos. 2020.** 117 f. Dissertation (Master in Management of Public Organizations and Systems) - Federal University of São Carlos, São Carlos, 2020.

In view of the current scenario of public health in Brazil, there is an increase in health costs, largely due to the increase in life expectancy and the advancement of technology, contrasting with often insufficient and limited resources. Given this reality, accurately estimating costs is paramount in the search for efficiency and transparency. The identification and allocation of costs to their respective cost centers are of great relevance to managers, who can view the organization's ability to meet the demand presented. This study aimed to map and classify the costs of the Health School Unit (USE) of the Federal University of São Carlos (UFSCar) to the productive, administrative and intermediate cost centers, as directed by the Ministry of Health. The study can be classified as to the objective as exploratory in the form of a case study. As for the approach, qualitative research was carried out, with data collection, application of interviews, document analysis. The research involved surveying costs at the Unit from January 2018 to December 2019, segregating direct and indirect costs, determining cost centers, allocating costs to administrative, productive and intermediate cost centers, followed by direct allocation of costs to the final productive cost centers. Finally, an analysis of the information obtained was performed. It was found that the cost with the highest representation in percentage terms in the Unit was that of personnel, representing 80% in 2018 and 79% in 2019 of the Unit's total costs, followed by costs with third party services and legal entities with 16% in 2018 and 18% in 2019. Costs with consumables, on the other hand, have little representation in percentage terms, being 1.15 % in 2018 and 0.86% in 2019. Depreciation costs correspond to 2% of the Unit's total costs in 2018 and 3% of costs in 2019. The cost per procedure is higher for months with less number of visits and less with the highest number of services, since the organization has mostly fixed costs. The productive cost center had the highest cost in the years 2018 and 2019, being 58% and 56%, respectively, followed by the intermediate cost center with 23% in 2018 and 21% in 2019. Finally, the cost center administrative represented 18% in 2018 and 21% in 2019. As for the final productive cost centers, the one with the highest cost was Physiotherapy and the one with the lowest cost was Family Medicine in 2018 and General Medicine in 2019. The data presented demonstrate important subsidies for decision making, offering clear managerial information regarding the allocation of costs in the Unit, also allowing greater transparency of expenses.

Keywords: Public accounting. Cost accounting. Health costs. Cost centers. School Health Unit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Sistematização da coleta de dados	59
Figura 2 - Organograma da USE	62
Figura 3 - Custo por atendimento	94
Figura 4 - Custos por centro de custo na USE em 2018	95
Figura 5 - Custos por centro de custo na USE em 2019	95
Figura 6 - Variações anuais por centro de custo	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Breve histórico do sistema de saúde brasileiro de 1920 a 1998	24
Quadro 2 - Histórico do sistema de saúde brasileiro de 1988 a 2018	25
Quadro 3 - Legislação brasileira para o sistema público orçamentário e financeiro	33
Quadro 4 - Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público	34
Quadro 5 - Etapas para se estimar custos em saúde e a questão central	40
Quadro 6 - Representação da identificação dos custos	41
Quadro 7 - Métodos de sistemas de custeio	44
Quadro 8 - Fonte de dados da etapa 3	57
Quadro 9 - Itens de custo	63
Quadro 10 - Fonte de dados dos custos diretos com serviços	66
Quadro 11 - Fonte de dados dos custos indiretos com serviços	68

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custos com pessoal em 2018	65
Tabela 2 - Custos com pessoal em 2019	65
Tabela 3 - Custos diretos com serviços de terceiros no primeiro semestre de 2018	67
Tabela 4 - Custos diretos com serviços de terceiros no segundo semestre de 2018	67
Tabela 5 - Custos diretos com serviços de terceiros no primeiro semestre de 2019	67
Tabela 6 - Custos diretos com serviços de terceiros no segundo semestre de 2019	67
Tabela 7 - Custos indiretos com serviços de terceiros no primeiro semestre de 2018	68
Tabela 8 - Custos indiretos com serviços de terceiros no segundo semestre de 2018	68
Tabela 9 - Custos indiretos com serviços de terceiros no primeiro semestre de 2019	69
Tabela 10 - Custos indiretos com serviços de terceiros no segundo semestre de 2019	69
Tabela 11 - Custos com material de consumo no primeiro semestre de 2018	70
Tabela 12 - Custos com material de consumo no segundo semestre de 2018	70
Tabela 13 - Custos com material de consumo no primeiro semestre de 2019	71
Tabela 14 - Custos com material de consumo no segundo semestre de 2019	71
Tabela 15 - Depreciação da edificação da Unidade Saúde Escola	72
Tabela 16 - Custos com depreciação no primeiro semestre de 2018	72
Tabela 17 - Custos com depreciação no segundo semestre de 2018	72
Tabela 18 - Custos com depreciação no primeiro semestre de 2019	73
Tabela 19 - Custos com depreciação no segundo semestre de 2019	73
Tabela 20 - Demonstrativo de custos diretos e indiretos na Unidade	73
Tabela 21 - Cargos ou seções por centro de custo	75
Tabela 22 - Custos com pessoal por centro de custo em 2018	76
Tabela 23 - Custo com pessoal por centro de custo em 2019	76
Tabela 24 - Custos com serviços terceirizados e de pessoa jurídica em 2018	77
Tabela 25 - Custos diretos e indiretos com serviços terceirizados e de pessoa jurídica em 2019	78
Tabela 26 - Custos com papelaria por centro de custo em 2018	80
Tabela 27 - Custos com papelaria por centro de custo em 2019	80
Tabela 28 - Custos com limpeza e geral por centro de custo em 2018	81
Tabela 29 - Custos com limpeza e geral por centro de custo em 2019	82
Tabela 30 - Custos hospitalares por centro de custo em 2018	82
Tabela 31 - Custos hospitalares por centro de custo em 2019	83

Tabela 32 - Custos com depreciação por centro de custo em 2018	83
Tabela 33 - Custos com depreciação por centro de custo em 2019	84
Tabela 34 – Total de custos por centros de custo em 2018	84
Tabela 35 - Total de custos por centros de custo em 2019	85
Tabela 36 - Custos por centros de custo finais da USE em 2018	85
Tabela 37 - Custos por centros de custo finais da USE em 2019	86
Tabela 38 - Dados consolidados dos custos na USE em 2018	88
Tabela 39 - Dados consolidados dos custos na USE em 2019	89
Tabela 40 – Comparativo entre os custos com variação entre os anos de 2018 e 2019	90
Tabela 41 - Consolidado dos centros de custo produtivos finais da USE	97

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Sustentável
CAPS	Caixas de Aposentadoria e Pensão
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CONASP	Conselho Consultivo de Administração da Saúde Previdenciária
DeCont	Departamento de Contabilidade
DiAP	Divisão de Abastecimento e Patrimônio
FAI	Fundaç de Apoio Institucional ao Desenvolv. Científico e Tecnológico
IFAC	Federação Internacional de Contadores
INAMPS	Instituto da Assistência Médica da Previdência Social
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
IPAS	Institutos de Aposentadoria de Pensões
IPSAS	<i>Internacional Public Setor Accounting Standard</i>
IPSASB	<i>International Public Setor Accounting Standard Board</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LOS	Lei Orgânica da Saúde
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MIC	Manual de Informações de Custos
MF-STN	Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional
MPAS	Ministério da Previdência e Assistência Social
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NEPP	Núcleo de Estudos de Políticas Públicas
NOB	Norma Operacional Básica
NPM	<i>New Public Management</i>
PNGC	Programa Nacional de Gestão de Custos
ProGP	Pró Reitoria de Gestão de Pessoas
PPA	Programa Plurianual
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAP	Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SIC	Sistema de Informações de Custos
SICSP	Sistema de Informações de Custos do Setor Público
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SIORG	Sistema de Organizações e Inovação Institucional do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUDS	Sistema Unificado e Descentralizado de Saúde
SUS	Sistema Único de Saúde
TICs	Tecnologias de informações e comunicações
UFSCar	Universidade Federal de São Carlos
USE	Unidade Saúde Escola

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.3 OBJETIVOS DE PESQUISA	16
1.3.1 Objetivo Geral	17
1.3.2 Objetivos Específicos	17
1.4 JUSTIFICATIVA	17
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	20
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 SERVIÇO PÚBLICO DE SAÚDE NO BRASIL	21
2.1.1 Nova Administração Pública e suas reformas	21
2.1.2 O Sistema Único de Saúde	24
2.1.3 Orçamento e legislação contábil aplicada ao setor público	29
2.1.4 Accountability	35
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	37
2.2.1 Custos na saúde e no serviço público	39
2.2.2 Métodos de custeio	43
2.2.3 Centro de custo	46
2.3 PESQUISAS CORRELATAS	49
2.3.1 Pesquisa de Rajabi e Dabiri (2012)	50
2.3.2 Pesquisa de Leoncine, Bornia e Abbas (2013)	51
2.3.3 Pesquisa de Mercier e Naro (2014)	52
2.3.4 Pesquisa de Xavier (2016)	53
2.3.5 Pesquisa de Ataíde (2018)	54
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	56
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	56
3.2 ESTUDO DE CASO	60
4. SISTEMATIZAÇÃO DOS CUSTOS E CENTROS DE CUSTO	63
4.1 ETAPA 1 – CONHECIMENTOS PRELIMINARES	63
4.2 ETAPA 2 – COLETA DE DADOS	64
4.3 ETAPA 3 – CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS EM DIRETOS E INDIRETOS	73

4.4 ETAPA 4 – DETERMINAÇÃO DOS CENTROS DE CUSTO DA USE	74
4.5 ETAPA 5 – ALOCAÇÃO DOS CUSTOS AOS CENTROS DE CUSTO	75
4.6 ETAPA 6 – ANÁLISE CONSOLIDADA DOS CUSTOS	86
4.7 ETAPA 7 – ANÁLISE CONSOLIDADA DOS CENTROS DE CUSTO	95
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	98
REFERÊNCIAS	101
APÊNDICE A – PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO	109
APÊNDICE B – CLASSIFICAÇÃO DOS BLOCOS E AÇÕES CONSTANTE NAS PLANILHAS DE MATERIAL DE CONSUMO EM CENTROS DE CUSTO	110
ANEXO A – RELATÓRIO DE ATENDIMENTOS 2018	113
ANEXO B – TOTAL MENSAL POR ÁREA 2018	114
ANEXO C – RELATÓRIO DE ATENDIMENTOS 2019	115
ANEXO D – TOTAL MENSAL POR ÁREA 2019	116

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Ataide (2018) iniciou o mapeamento das informações de custos baseado nos sistemas e controles existentes na Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar) deixando como sugestão para trabalhos futuros a ampliação e o refinamento de informações de custos para assim obter informações sobre os centros de custo produtivos, administrativos e de apoio, destacando a relevância das pesquisas na área. A pesquisadora realizou o levantamento dos custos, utilizando para isso sistemas estruturantes desenvolvidos pela universidade, sistemas de consulta pública, além de planilhas e cálculos manuais, obtendo o custo total da Unidade durante um semestre do ano de 2018, o que possibilitou realizar comparações mensais. Diante do exposto e da identificação da necessidade de dar prosseguimento ao refinamento das informações, nesta pesquisa foram levantados os custos por quatro semestres, realizando a alocação dos mesmos aos centros de custo de acordo com as orientações do Ministério da Saúde.

A escolha da USE/UFSCar deu-se especialmente pelo fato de o levantamento realizado por Ataide (2018) demonstrar que o número de procedimentos realizados durante os meses estudados mostrou-se extremamente variável e com custos fixos elevados, num cenário em que a identificação e alocação dos custos aos seus respectivos centros de custo podem ser de grande relevância para que os gestores possam visualizar a capacidade de atendimento da unidade diante da demanda apresentada, permitindo, por exemplo, realocações de pessoal em períodos de menor demanda, estimulando o aumento dos atendimentos.

O objetivo deste estudo foi de mapear e classificar os custos da USE/UFSCar aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, conforme orientação do Ministério da Saúde, visando possibilitar aos gestores uma visão mais clara das destinações dos custos, sendo, portanto, o objeto de estudo a Unidade de Saúde Escola (USE) localizada na área norte do campus São Carlos da Universidade Federal de São Carlos (UFSCar), que foi construída e equipada com recursos do Ministério da Saúde e possibilitou a integração e melhoria na qualidade da atenção à saúde. A unidade foi inaugurada em 2004, expandida em 2008 e a partir de 2014, estabeleceu convênio com a Secretaria Municipal de Saúde de São Carlos, que deflagrou o processo de inserção da USE na rede de cuidados à saúde da população no Sistema Único de Saúde (SUS). A Unidade caracteriza-se como ambulatório de média complexidade que atende a comunidade de São Carlos e sua microrregião (Ibaté, Descalvado,

Dourado, Porto Ferreira e Ribeirão Bonito), com atendimentos que ocorrem via referência da atenção básica e de todos os postos da rede de saúde, assistência social e educação (USE, 2019).

Rezende *et al.* (2008) e Almeida *et al.* (2000) afirmam que os valores dos procedimentos realizados pelas instituições de saúde públicas são reembolsados pelo SUS com base em uma tabela própria, que contempla todo o sistema público, cujos preços são definidos pelo Ministério da Saúde. O mesmo acontece com a USE, cujos repasses são feitos pelo SUS, amparados por um convênio firmado com a Secretaria Municipal de Saúde de São Carlos, pela Fundação de Apoio Institucional ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FAI) da UFSCar e pelo Governo Federal. Segundo Mercier e Naro (2014) os hospitais possuem recursos limitados e estimar com precisão os custos dos serviços é importante na busca de eficiência e transparência. É primordial que as ineficiências sejam eliminadas. O cálculo dos custos é particularmente difícil no ambiente hospitalar devido à heterogeneidade dos atendimentos.

Para Kaplan e Porter (2011) há uma tendência crescente em se gastar mais com cuidados em saúde. O envelhecimento da população, o desenvolvimento de novos tratamentos e reembolsos de procedimentos por seguradoras podem explicar esse aumento. Existe uma baixa compreensão do quanto custa prestar assistência ao paciente e de como os resultados alcançados se comparam aos gastos. As atuais iniciativas de reforma dos serviços de saúde acabam deixando de abordar o problema de valor fundamental, que é o de como obter melhores resultados a um custo total mais baixo. A mensuração precisa dos custos nos serviços em saúde é um grande desafio devido à sua complexidade.

Brouwer *et al.* (2019) afirmam que a pressão nos orçamentos de assistências médicas e tributárias é alta há muitos anos. Do lado da demanda observa-se que o envelhecimento da população e elevação nos padrões de vida aumentam as expectativas em relação aos serviços médicos. Por outro lado, as novas tecnologias para tratamento geralmente possuem um preço elevado. Essa análise de preços relaciona-se com a função objetiva do tomador de decisão e às restrições enfrentadas.

Ainda segundo Brouwer *et al.* (2019), em países como a Inglaterra e o País de Gales adota-se uma perspectiva de assistência médica com o objetivo de maximizar a saúde com um orçamento fixo, já em países como a Holanda, adota-se uma perspectiva social mais ampla, objetivando aumentar o bem-estar social a partir de um orçamento mais flexível. A despoltização das decisões sobre os reembolsos com saúde pode contribuir para uma tomada de decisão mais consistente, mas também podem significar a diminuição da responsabilidade

política da tomada de decisão. A inclusão de considerações de pacientes e cidadãos pode melhorar a aceitação social das decisões.

A USE disponibiliza um relatório de atividades em seu site aonde apresenta as linhas de cuidado, organograma, total de acolhimentos e atendimentos por linha de cuidado, além do número de atendimentos no ano de 2018 mensalmente e sua série histórica, o que ofereceu suporte a esta pesquisa. Destaca-se que na Unidade o levantamento de custos foi realizado pela pesquisadora Ataíde (2018) no período de janeiro a junho de 2018, e que representa a única informação referente aos custos totais conhecidos na Unidade. Além disso, ainda não existe um modelo de alocação dos custos aos seus respectivos centros de custo, e estes centros ainda não foram identificados pelos gestores, o que reforça a necessidade de um modelo de mapeamento e alocação dos mesmos.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A USE/UFSCar possui recursos limitados, oriundos do convênio estabelecido com a Secretaria Municipal de Saúde de São Carlos, sendo remunerados pelo SUS, conforme tabela do Ministério da Saúde, de recursos repassados via FAI/UFSCar e diretamente pela UFSCar. A unidade torna público o número de atendimentos realizados em seu site, deixando claro que os recursos são repassados conforme produção apresentada mensalmente (USE, 2020).

Desconhece-se, até o momento, as destinações dos custos da unidade, ou seja, em quais centros os mesmos estão alocados. Através dessas observações o trabalho visa responder a seguinte questão: Como os recursos financeiros da USE/UFSCar são alocados entre os três centros de custo preconizados pelo Ministério da Saúde?

Com base em Ataíde (2018), a principal consideração que orienta este estudo é a de que os custos fixos representam a maior parte dos custos da organização, com maior relevância aos gastos com pessoal. Além disso, os atuais controles dos custos mostram-se descentralizados, o que pode dificultar a coleta de dados. A ausência de um sistema de informação de custos pode também, demonstrar uma lacuna a ser explorada. A presente dissertação buscou apresentar uma proposta de alocação de custos aos centros de custo, além da construção de uma memória de alocação de custos para comparações futuras pela entidade (USE/UFSCar).

1.3 OBJETIVOS DE PESQUISA

1.3.1 Objetivo Geral

Mapear e classificar os custos da USE/UFSCar aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, conforme orientação do Ministério da Saúde.

1.3.2 Objetivos Específicos

1. Conhecer as atividades ambulatoriais realizadas na USE/UFSCar e sua estrutura;
2. Levantar os custos diretos e indiretos junto às unidades administrativas;
3. Alocar os custos aos respectivos centros;
4. Identificar os centros de custo finais e alocar os custos;
5. Realizar apontamentos sobre as variações mensais e semestrais dos custos.

1.4 JUSTIFICATIVA

Becker e Melo (2012, p. 98) argumentam que “justificar é apresentar razões para a própria existência do projeto” e isso se dá apresentando-se a sua importância, oportunidade e viabilidade. Sendo assim, García e Del Vardo Pardo (2004) ressaltam a importância do gerenciamento estratégico no ambiente hospitalar, este que advém do levantamento e da alocação de custos, afirmando que os hospitais precisam observar as demandas futuras e presentes, visando configurar sua oferta de serviços à sociedade, que deve estar acompanhada da qualidade dos serviços em saúde, que englobam elementos tangíveis e intangíveis. Normalmente 2/3 do orçamento são reservados a gastos com pessoal, por isso, a gestão de recursos humanos é um dos componentes-chave no planejamento, dada a importância de atribuir funções e tarefas e de trabalhar com a demanda e a capacidade de manipulação de recursos.

Gadelha e Costa (2012) ressaltam que há um considerável déficit de conhecimento em saúde, cuja superação é a principal forma de atender às necessidades de saúde da população. Verifica-se um novo perfil epidemiológico, aliados ao aumento da incorporação tecnológica nesse segmento, além das limitações advindas da pressão pela redução dos custos em saúde, em constante ascensão. Para Almeida, Borba e Flores (2009) a gestão de custos é útil e permite ao administrador uma visão mais acurada e ampla da realidade financeira, pois visa não só gastar menos, mas principalmente gastar melhor, entretanto é observado que os custos na área pública, incluindo em saúde, é um tema pouco abordado.

Scarpin, Söthe e Kreuzberg (2012) afirmam a necessidade de pesquisas na área, uma vez que, ainda há diversas limitações no setor público para pesquisas em custos, como os critérios para avaliação de desempenho dos governos que não são conhecidos, programas governamentais e projetos direcionados apenas politicamente deixando o custo como irrelevante ou secundário. A importância das pesquisas em custos no setor público justifica-se na diminuição dos custos e na busca por melhorias dos serviços, na minimização das pressões sobre os governos em reduzir orçamentos, que passa a conhecer as demandas sociais e as melhorias e na geração de relatórios de custos, de acordo com a necessidade da administração. Ainda pode ser verificada uma falta de material de referência aplicável em contabilidade de custos no setor público, num cenário em que a maioria dos gestores tem pouco conhecimento sobre usar a contabilidade de custos para melhorar suas atividades.

Para Bonacim e Araújo (2010) a economia em saúde vem ganhando relevância em todo o mundo, uma vez que o recurso usado nas prestações de assistência médica tem uma demanda crescente em virtude dos avanços da tecnologia, que geram novas e melhores opções, no entanto, o setor público trabalha com recursos muitas vezes insuficientes, o que justifica a necessidade de estudos nesta área. Para os autores a eficiência e a eficácia gerencial envolvem a questão do custo, pois sua análise auxilia no gerenciamento de resultados, permitindo calcular margens dos procedimentos, dando um direcionamento ao trabalho, identificando instalações e espaços ociosos e possibilitando a expansão do atendimento para um maior número de pessoas.

Raulinajtys-Grzybek (2014) acrescenta que o conhecimento da estrutura de custos e dos seus fatos geradores possibilita a geração de políticas de saúde mais direcionadas, com o melhor uso das despesas com saúde. Durante o processo de planejamento os custos precisam ser reconhecidos, pois permitem gerar uma estimativa da estrutura dos serviços prestados, dentro do orçamento disponível, auxiliando a escolher fornecedores mais eficientes. A informação total sobre os custos beneficia o controle dos mesmos, pois reconhece a causa dos custos e sua possível dispersão.

Porter (2010) salienta que os valores em saúde não se restringem a um ideal abstrato ou meramente a redução de custos, mas devem definir a estrutura para melhorar o desempenho na área de saúde, obtida por uma medição rigorosa e disciplinada dos valores. O valor em saúde é mensurado pelos resultados e não pelos insumos, por isso, engloba a eficiência. Não se deve simplesmente reduzir os custos, sem levar em consideração os resultados alcançados, podendo esta atitude ser perigosa e autodestrutiva, gerando falsas economias e limitando o atendimento eficaz.

A responsabilidade pelo valor deve ser compartilhada entre os envolvidos, visto que os atendimentos em saúde não são restritos a “fábricas isoladas”, mas é necessária uma série de unidades de práticas integradas que se responsabilizem pelo cuidado total do paciente em suas intervenções e possíveis complicações. Muitos sistemas de informações e estruturas organizacionais atuais acabam por medir os custos isoladamente em centro de custos, e não em seus ciclos de atendimento completos. Os custos como resultados devem ser medidos em torno do paciente, o que possibilita uma análise gerencial completa, permitindo uma redução de custos verdadeiramente estrutural (PORTER, 2010).

Stey *et al.* (2015) afirmam que a obtenção de informações a nível de centro de custo permite que todos os envolvidos na realização de um procedimento a um paciente entendam onde os custos do atendimento se acumulam. Além disso, a compreensão de quais serviços se enquadra em cada centro de custo, auxilia ainda mais a organização a buscar a eficiência com valores reduzidos.

Como os valores para cobrir os custos advêm do SUS, os grandes responsáveis por esse financiamento são os contribuintes. Desta forma, torna-se de suma importância verificar a destinação das receitas arrecadadas, observando se estão, em sua maioria, alocadas no centro de custo produtivo da USE/UFSCar, ou seja, no atendimento ao usuário. Além disso, os valores dos procedimentos, baseados na tabela SUS, são repassados à Secretaria de Saúde que reembolsa os valores correspondentes. O reconhecimento dos valores por centro de custo pode possibilitar à Unidade, compreender quais centros custam mais, além de oferecer subsídio para demais pesquisas na obtenção dos custos por linha de cuidado, possibilitando uma maior gestão sobre a quantidade e o tipo de procedimento realizado.

Este estudo possui relevância social, pois a classificação de custos em centros que aqui se propõe pode gerar resultados que sirvam de base para tomada de decisões, ao se detalhar os custos e suas destinações a nível de centros de custo, permitindo maior eficiência e eficácia das atividades na unidade, facilitando também o processo de prestação de contas, o que permite uma maior transparência à sociedade. Este controle permite a identificação dos custos, via centro de custos, o que produz com clareza informações aos gestores.

Como se trata da segunda pesquisa realizada na USE envolvendo os custos da Unidade, sendo iniciada por Ataíde (2018) no período de seis meses, as propostas adicionais foram a de considerar um período de tempo maior para análise, envolvendo dois anos, além de propor um modelo de alocação dos custos aos centros de custo conforme orientação do Ministério da Saúde e discutir os valores obtidos, o que oferece suporte aos tomadores de decisão da Unidade.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente dissertação está dividida em 5 capítulos, melhor descritos a seguir:

O Capítulo 1 apresenta a introdução da pesquisa, contextualização, problema de pesquisa, objetivos gerais, que incluem o objetivo geral e objetivos específicos, além da sua justificativa.

O Capítulo 2 é composto pela fundamentação teórica da pesquisa, abordando assuntos como serviço público de saúde no Brasil, com os sub-tópicos: nova administração pública, e suas reformas, o Sistema Único de Saúde, orçamento e legislação contábil aplicada ao setor público e *accountability*. Posteriormente discute-se a contabilidade pública com seguintes temas: custo na saúde e no serviço público, métodos de custeio e centro de custo. Por fim, apresenta os trabalhos correlatos, sendo eles: as pesquisas de Rajabi e Dabiri (2012), Leoncine, Bornia e Abbas (2013), Mercier e Naro (2014), Xavier (2016) e Ataíde (2018).

O Capítulo 3 apresenta a classificação da pesquisa e o estudo de caso.

O Capítulo 4 é composto pela sistematização dos custos e centros de custo, sendo realizado em 7 etapas.

O Capítulo 5 apresenta as considerações finais.

O trabalho conta também com as referências, apêndices A e B e os anexos A, B, C e D.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com a finalidade de conhecer o serviço público de saúde no Brasil e como a contabilidade de custos se insere nesse contexto, neste capítulo foram apresentados conceitos, princípios e estudos já realizados em custos em saúde.

2.1 SERVIÇO PÚBLICO DE SAÚDE NO BRASIL

2.1.1 Nova Administração Pública e suas reformas

Conforme afirma Viacava *et al.* (2004) a partir dos anos 80 os gestores em saúde começaram a se preocupar com reformas das organizações e funcionamento dos sistemas de saúde, objetivando trazer maior transparência frente a redução de recursos para o setor e do aumento de despesas médicas diante das alterações de perfis demográficos e epidemiológicos da população. Dentro deste contexto, neste capítulo serão apresentados conceitos, históricos e pontos importantes das reformas gerenciais na administração pública.

Devido às inadequações do modelo burocrático, que vigorava no Brasil desde os anos 30, ocorreram diversas tentativas de reformas. O Decreto-Lei 200, de 1967, pode ser considerado um marco, como o primeiro momento da administração gerencial no país, onde foram realizadas diversas ações, entre elas, a descentralização funcional, instituição do princípio da racionalidade administrativa, planejamento, orçamento, entre outros, mas que não surtiram muitos efeitos. A Reforma do Aparelho do Estado passou então a ser orientada por valores de eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos (KLERING; PORSSSE; GUADAGNIN, 2010).

Segundo Bresser-Pereira (2010), a Revolução Capitalista permitiu o surgimento de quatro objetivos políticos na formação do Estado moderno que são a liberdade, a riqueza ou o bem-estar econômico, a proteção da natureza e a justiça social. Em meados de 1970 surgiu uma onda liberal radical, denominada neoliberalismo, que ganhou forças com as reformas orientadas ao mercado. O neoliberalismo atacava o Estado Social, procurando reduzir as funções sociais do Estado, reproduzindo a clássica luta de classes, que teve seu auge nos anos 90, mas que entrou em declínio desde os anos 2000 com o colapso da União Soviética. Em meio a ideologia neoliberal surgiu na Grã-Bretanha na segunda metade dos anos 80 a

Reforma Gerencial do Estado, também chama de Reforma da Administração Pública, baseada em estratégias das empresas privadas, com sua teoria denominada Nova Gestão Pública.

A Reforma Gerencial trata-se de uma consequência administrativa da consolidação do Estado Social, resultado também dos aumentos dos custos com serviços do Estado, esses que não refletiam somente o maior volume de serviços, mas também a ineficiência neles embutida, reflexo da rigidez da administração burocrática. A ideia neoliberal de que o consumo público poderia ser substituído pelo privado não foi bem aceita pela sociedade, tornando-se necessária, portanto mudar as condições de oferta dos serviços, demonstrando que o Estado estava empregando bem os impostos arrecadados. Para isso a Reforma Gerencial visa tornar os gerentes dos serviços responsáveis pelos resultados, premia os bons servidores e pune os maus, realiza serviços por meio de agências executivas e reguladoras e mantém o consumo coletivo e gratuito transferindo a oferta de alguns serviços às organizações sociais (BRESSER-PEREIRA, 2010).

Segundo Matias-Pereira (2008) no Brasil, a reforma do Estado brasileiro de 1995 teve como objetivo manter o equilíbrio das contas públicas, elevando a capacidade da ação estatal. Essa reforma recebeu forte influência da *New Public Management* (NPM), pois teve inspiração no gerencialismo britânico, o que delineou um novo modelo de gestão pública, denominado “administração gerencial”, com ênfase nos resultados, foco no cliente, apoiado na flexibilidade e no controle social. Essas reformas deixaram muito a desejar, mas foram retomadas com mais intensidade no início do século XXI, devido às exigências de uma administração pública mais transparente, eficiente e competitiva. Ressalta-se que as reformas se mostraram desarticuladas e incoerentes devido à ausência de vontade política, apoiadas muitas vezes em decisões pontuais.

Osborne (2006) destaca os principais elementos da NPM que podem ser resumidos em:

- Observação às lições da administração do setor privado;
- Crescimento da gestão prática, onde a implementação da política distancia-se dos seus formuladores;
- Foco nas lideranças empreendedoras presentes nas organizações de serviços públicos;
- Ênfase no controle, avaliação, gerenciamento e auditoria de desempenho;
- Foco no gerenciamento de custos; e
- Aumento da utilização do mercado, contratos e concorrência para prestação de serviços e alocação de recursos nos serviços públicos.

Motta (2013) afirma que desde o século XIX, busca-se assemelhar a administração pública à empresa privada, o que acabou por se difundir com uma nova modalidade de gestão pública a NPM, que tem como objetivo fazer a administração pública trabalhar como a empresa privada, com eficiência e redução de custos, o que não se trata de uma tarefa fácil. O setor público está sujeito a legislação e normas previamente fixadas e dependem de consensos políticos para tomada de decisão, o que dificulta a resolução rápida de problemas. A burocracia também se mostra como um obstáculo aos novos controles, além da desmotivação dos funcionários que não recebem bônus comuns a muitas empresas privadas. Tudo isso acabou gerando um insucesso da NPM, que necessita integrar as dimensões políticas e administrativas no espaço de ação e decisão política. A NPM mostra-se ainda um caminho pouco trilhado, mas que necessita de formas de gestão mais aplicáveis e relevantes.

Hammerschmid *et al.* (2019) afirmam que as principais reformas no setor público são as estruturais, como terceirização e a redução do tamanho, que são relacionadas à maior eficiência. O downsizing associa-se à redução da qualidade do serviço, já a terceirização apresenta um relacionamento positivo com a coordenação de políticas. As reformas gerenciais, como a orientação ao cliente e práticas flexíveis de emprego, apresentam efeitos positivos, com forte conexão com a qualidade do serviço e a coordenação de políticas. Os formuladores de políticas que anseiam modernizar a administração pública, devem optar pelas reformas gerenciais nas organizações públicas, deixando para um segundo plano as transformações estruturais em larga escala.

Para Dunleavy *et al.* (2006) a NPM envolve temas como desagregação, competição e incentivo. Embora seus efeitos ainda estejam ocorrendo em novos países, essa onda está agora estagnada ou revertida nos países considerados de “ponta”, dando espaço a uma era digital, com um governo mais integrado, ágil e holístico, com operações organizacionais mais visíveis para os funcionários públicos, cidadãos e organizações da sociedade civil. Essa mudança não envolve apenas a resolução de problemas sociais e de gerenciamento, mas também de abertura do governo a si próprio e a outros, criando um cenário institucional e político menos complexo, projetado a ações simples e ágeis para responder às necessidades da população, caminhando com o aumento da autonomia dos cidadãos para resolver problemas sociais.

Segundo Bresser-Pereira (2010) no Brasil a Reforma Gerencial foi lançada em 1995 com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. A reforma teve como característica principal a distinção entre as atividades exclusivas do Estado e as atividades não exclusivas. Destacam-se duas experiências significativas: uma no governo de Fernando Henrique Cardoso com o SUS, que realizou uma grande reforma na saúde pública com a Norma

Operacional Básica 96, além da definição de fontes de financiamento para os serviços. A outra experiência refere-se ao Programa Bolsa Família no governo Lula, que sofreu uma unificação e uma administração gerencial das diversas bolsas em dinheiro, gerando efeitos positivos. Com ênfase no SUS, o próximo tópico discutirá suas origens, histórico e objetivos.

2.1.2 O Sistema Único de Saúde

Borba (2005) realizou um levantamento histórico do sistema de saúde no Brasil, apresentando órgãos, institutos e leis, com seus respectivos objetivos e características, conforme Quadro 1:

Quadro 1 - Breve histórico do sistema de saúde brasileiro de 1920 a 1998

Data	Órgãos, institutos e leis	Objetivos e características
1920 – 1930	Caixas de Aposentadoria e Pensão – (CAPS)	Início da previdência social no Brasil. Responsáveis pelos benefícios e serviços de saúde, para empregados e empresas específicas – sem recursos do poder público.
1930 – 1945	Institutos de Aposentadoria de Pensões – (IPAS)	Organizados por categorias profissionais e não mais por empresas – administração dependente do Governo Federal. Foco: ações centralizadas de saúde.
1945 – 1965	Constituição de 1946 Lei Orgânica da Previdência de 1960	Uniformiza direitos dos segurados dos diferentes institutos – ampliação dos benefícios e serviços.
1966	Criação do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS) pelo Governo Federal	Os doentes seriam tratados individualmente e o Ministério da Saúde deveria cuidar dos programas sanitários.
1967	INPS cria convênios com 2300 dos 2800 hospitais existentes na época no país	Ampliação do atendimento.
1974	Criação do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) – nova relação com a rede privada	Crescimento dos serviços da previdência social.
1976	Reestruturação do Ministério da Saúde e criação da Secretaria de Ações Básicas de Saúde	Eram responsáveis pelos programas de assistência médica sanitária.
1978	Criação do Instituto da Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS), como sucessor do INPS	Acarretou um processo de centralização técnico-administrativa das decisões de âmbito de assistência médica individual de caráter curativo.
1980	Prevsauúde	Estratégia de integração de maior abrangência envolvendo os ministérios da saúde, da previdência e da assistência social. Objetivo de estender a cobertura dos serviços básicos de saúde a toda população, articular as várias instituições de saúde e reorganizar a oferta de serviços.

1981	Conselho Consultivo de Administração da Saúde Previdenciária (CONASP)	Propor normas para a prestação de assistência à saúde da população previdenciária.
1982	Ações integradas de saúde	Objetivo de integrar e racionalizar o atendimento médico.
1987	Criação do Sistema Unificado e Descentralizado de Saúde (SUDS)	Inicia o processo de modificação do modelo de saúde – regionalização, descentralização e hierarquização.
1988	Constituição Federal	Estabelece o SUS como uma nova fórmula política e organizacional para o reordenamento dos serviços e ações de saúde.
1990	Criação do Conselho Nacional de Saúde e da lei Orgânica da Saúde (LOS)	Constituem o SUS os serviços e ações de saúde prestados pelas instituições públicas municipais, estaduais e federais e das fundações mantidas pelo poder público.
1991	Norma Operacional Básica (NOB-SUS)	Determina o padrão único de pagamento para prestadores públicos e privados, alocação de recursos para o setor público condicionado à produção, estabelece convênios entre a união e municípios.
1993	NOB SUS 93	Estabelece os princípios da municipalização como havia sido concebido. Institui níveis progressivos de gestão local do SUS e estratégias que consagram a descentralização político-administrativa da saúde.
1996	NOB SUS 96	Acelera a descentralização dos recursos federais para os estados e municípios. Consolida a tendência de autonomia de gestão descentralizada, rompe com o produtivismo e cria programas dirigidos à população carente como o Programa de Agentes Comunitários de saúde (PACS) bem como práticas relacionadas a uma nova lógica assistencial (programa de saúde da família – PSF).
1997	Núcleo de Estudos de Políticas Públicas (NEPP)	58% dos municípios brasileiros haviam aderido ao SUS.
1998	Lei nº 9.656	Regulamenta os planos e seguros privados de assistência à saúde.

Fonte: Adaptado de Borba (2005, p. 31)

No Quadro 2 há um complemento as informações apresentadas, apresentando também os principais pontos do processo histórico e organizacional do sistema de saúde brasileiro durante o período de 1988 a 2018, segundo outros autores.

Quadro 2 - Histórico do sistema de saúde brasileiro de 1988 a 2018

Período	Contexto político	Sistema de Saúde – principais ações	Fonte
Democracia (1988-2008)	Crise econômica (hiperinflação) - Presidente Collor eleito, sofrendo impeachment, gerando	<ul style="list-style-type: none"> • Criação do SUS; • Descentralização do sistema de saúde. 	Paim <i>et al.</i> (2011).

	desequilíbrio social		
	Estabilidade econômica, renda começa a se movimentar, acompanhada de um movimento cíclico com desigualdades persistentes - Governo de Fernando Henrique Cardoso (1995 – 2002)	<ul style="list-style-type: none"> • Crises no financiamento e criação da Contribuição Provisória sobre Transações Financeiras (1996); • Tratamento gratuito para HIV/AIDS pelo SUS; • 10ª e 11ª Conferências Nacionais de Saúde; • Normas operacionais e regionalização estabelecidas; • Regulamento do plano de saúde privado; • Criação da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (1999); • Agência de Saúde Suplementar criada para regular e supervisionar planos privados de saúde (2000); • Aprovação da Lei de Medicamentos Genéricos; • Criação da Lei Arouca que instituiu a assistência à saúde indígena como parte do SUS; • Emenda Constitucional definiu os deveres da União, Estados e municípios (2000). 	Paim <i>et al.</i> (2011).
	Governo de Luiz Inácio Lula da Silva (2003 – 2007)	<ul style="list-style-type: none"> • Instalação do sistema móvel de atendimento de emergência (2003); • Estabelecimento do pacto de saúde (2006); • Política Nacional de Atenção Primária (2006); • 12ª e 13ª Conferências Nacionais de Saúde; • Unidades de emergência 24 horas instaladas em municípios com mais de 100.000 habitantes (2008). 	Paim <i>et al.</i> (2011).
2009 – 2010	2º Mandato Governo Luíz Inácio Lula da Silva (2007 a 2010)	<ul style="list-style-type: none"> • Projeto de Expansão e Consolidação da Saúde da Família; • Criação das equipes de saúde das famílias ribeirinhas e custeio das unidades básicas de saúde fluviais. 	Almeida <i>et al.</i> (2018) e Machado Lima e Batista (2017)
2011 – 2016	1º Mandato Dilma Rousseff (2011 – 2014) 2º Mandato Dilma Rousseff (2014 – 2016)	<ul style="list-style-type: none"> • Reformulação da Política Nacional de Atenção Básica; • Criação do Programa de Valorização do Profissional da Atenção Básica; 	Almeida <i>et al.</i> (2018) e Machado Lima e Batista (2017)

		<ul style="list-style-type: none"> • Criação do Programa Mais Médicos; • Revisão da Política Nacional de Promoção de Saúde; • Ao final de 2014 – medidas de abertura do setor de saúde ao capital estrangeiro. 	
2016 – 2018	Governo Temer	<ul style="list-style-type: none"> • Reformulação e publicação da Nova Política Nacional de Atenção Básica (2017); • Crescente apropriação dos serviços em saúde pelo capital privado. 	Almeida et al. (2018) e Costa, Mélo e Nogueira (2018)

Fonte: Elaboração própria

O modelo de saúde brasileiro, antes da consolidação do SUS, se apresentava de uma maneira altamente fragmentada e segmentada, pois excluía a população mais pobre, que não estava inserida no mercado formal de trabalho e que, portanto, não tinha acesso aos serviços assistenciais públicos. O SUS passou a ser uma obrigação legal, com as Leis 8.080 e 8.142, de 1990 e começou na prática nos anos 70, com os movimentos políticos e sociais contra a ditadura, pelas Liberdades Democráticas e Democratização do Estado, que possibilitaram o alcance de uma sociedade solidária e justa e um novo Estado com políticas públicas voltadas a direitos humanos básicos e universais. Este movimento libertário foi fortalecido pela Reforma Sanitarista, que antecipou o que anos depois viria a ser a igualdade, universalidade e participação da comunidade. A Constituição brasileira de 1988 reconheceu a saúde como um dever do Estado e um direito do cidadão, conforme consta em seu artigo 196, estabelecendo o alicerce para a criação do SUS, sendo reconhecido como a principal política de inclusão social da história brasileira (SANTOS, 2013; SILVA 2009, PAIM et al. 2011).

Valença (2011) afirma que o percurso histórico do SUS mostra que ainda se trata de um sistema em construção e reconstrução com a participação da população. A luta pelas diferenças embasa as transformações no modelo social de saúde do país, que não transmite a inferioridade da população excluída de seus direitos, mas a da superação social. As mudanças de saberes e práticas para a consolidação do SUS é exercida por meio de discussões coletivas, políticas e programas ministeriais, não cabendo apenas ao campo assistencial, mas também ao campo de formação em saúde. Mendes (2013) acrescenta que o SUS rompeu a divisão iníqua entre aqueles considerados indigentes na atenção hospitalar, dos que possuíam uma assistência curativa razoável. O SUS cobre indistintamente todos os brasileiros desde serviços de vigilância sanitária, até transplante de órgãos, realizando diversos serviços. Quanto a

assistência à saúde é responsável por 140 milhões de pessoas, visto que 48 milhões são atendidos pelos sistemas de saúde complementar, muitas vezes usando o SUS concomitantemente.

São inquestionáveis os avanços do SUS na conquista dos direitos da população e atendimento das suas necessidades. No âmbito da atenção básica em saúde, ocorreu um aumento da integração de ações promotoras de saúde apoiadas em diagnósticos sociais, epidemiológicos e processos de trabalho em equipe. Muitos territórios no país apresentam circunstâncias e características favoráveis para atuação dos gestores e trabalhadores da área de saúde, porém trata-se de exceções, não possuindo condições materiais e estratégicas para expandir suas experiências, tornando-se nichos ou trincheiras. A junção de valores humanos e práticas gerou uma postura de militância positiva, assumida pelos profissionais da área de saúde, movimentos por direitos sociais e de democratização do Estado (SANTOS, 2018).

Mendes (2013) destaca os números do SUS: mais de dois bilhões de atendimentos ambulatoriais por ano, mais de onze milhões de internações hospitalares por ano, mais de 150 mil vacinas por ano, entre outros, além de praticar programas que são referência internacional como o Sistema Nacional de Imunizações e o Sistema Nacional de Transplante de Órgãos. Entre os anos de 2000 e 2010 a taxa de mortalidade infantil caiu 40%. Tudo isso reflete que o SUS contribuiu e ainda contribui para a melhoria dos níveis sanitários no Brasil.

Santos (2018) afirma que subfinanciamento federal do SUS gera distorções e desvios na sua implementação, destacando alguns fatores para esse resultado, como o desvio indevido de recursos do SUS, limitação do quadro público de pessoal, com falta de penalização dos municípios sustentada pela LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal), forte e facilitado financiamento público proveniente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Sustentável (BNDES) para edificações dos hospitais privados de grande porte e a aprovação no congresso nacional da Emenda Constitucional 95/2016 que reduziu a correção anual do financiamento federal aos gastos na área social, o que incluiu o SUS.

Já Mendes (2013) acrescenta que em países com sistemas universais de saúde que seguem modelos semelhantes ao SUS, os gastos públicos são de pelo menos 70%, como exemplo a Itália, com 77,6%. No Brasil o gasto público com saúde chega a 47%, sendo inferior aos 53% referentes aos gastos privados com saúde. Dessa forma, não se pode pretender consolidar o SUS como direito de todos e dever unicamente do Estado, sendo essa a razão da segmentação, visto que a longo prazo, ele poderá se tornar um sistema de saúde às classes baixas e um resseguro para classes médias e altas.

Mendes (2013) reforça ainda outros dois grandes desafios para o SUS: a organização macroeconômica e a organização microeconômica. A sua organização macroeconômica possui uma universalização de cobertura do sistema de saúde, que vem caminhando num sentido oposto, expresso na segmentação do sistema de saúde no Brasil em que o SUS apresenta-se como um subsistema convivendo com um subsistema privado de saúde suplementar e outro subsistema privado de desembolso direto. No plano de organização microeconômico enfrenta-se uma forma fragmentada da estrutura do SUS, com dificuldades em responder a uma situação de saúde atual, nos moldes da atenção à saúde do século passado.

2.1.3 Orçamento e legislação contábil aplicada ao setor público

Segundo Santos (2001) o orçamento público trata-se de uma lista de despesas e receitas do governo, que se limita a identificar as fontes das receitas e a dizer onde serão gastas, sem definir com clareza seus objetivos e motivações. Há o risco de distorcer alguns orçamentos públicos quando há o gasto desproporcionalmente alto com pessoal, podendo transformar em uma simples folha de pagamento. O orçamento público é também conceituado como um instrumento de controle das finanças do governo, sendo esta a origem do orçamento. A terceira conceituação data do início do século XX, onde é visto como um plano de atividades do governo, com a discriminação dos serviços e o custo dos mesmos, sem justificá-los.

Ainda segundo Santos (2001) a quarta conceituação é a de que o orçamento público é um instrumento de execução dos planos de governo, sendo um meio de transformar planos em obras e serviços, cabendo ao governo estabelecer as regras para o desenvolvimento, executando uma parte dos seus objetivos e deixando a outra parte para a iniciativa privada. Na quinta conceituação é caracterizado como um instrumento da administração das ações do governo, com identificação e mensuração precisa do que deve ser feito. Por fim, o orçamento público trata-se de um documento de divulgação dos atos do governo, ressaltando uma das principais obrigações impostas pela LRF que é a de publicar periodicamente dados sobre receitas e despesas do governo, para gerar conhecimento ao cidadão, que exerce seu direito de fiscalizar.

Para Pires e Motta (2006) é imprescindível a existência do orçamento público, pois dá suporte aos cidadãos para que não sejam surpreendidos por medidas tomadas intempestivamente pelos governantes. O desenvolvimento do orçamento público acarretou um grande avanço na democracia, transformando-se ao longo do tempo em um instrumento de

bem-estar social, com o desejo de diminuir despesas e reduzir a carga tributária. Um bom orçamento é capaz de estimular o desenvolvimento e prestar serviços.

O orçamento público é um instrumento de ação que pode tornar factíveis ou não as ações governamentais, dependendo do modo como é formalizado. As questões orçamentárias influenciam as possibilidades e o modo de ação do Estado, tratando-se de um instrumento estruturante de ação governamental, pois se trata de um filtro que analisa a viabilidade da execução de políticas públicas, do ponto de vista econômico e político (ABREU; CÂMARA, 2015).

Para Machado (2002) as entidades governamentais, que incluem os governos federal, estadual e municipal, além de seus órgãos de administração indireta, como fundos, autarquias, empresas públicas e fundações fazem uso dos recursos vindos do orçamento público e ocupam a contabilidade governamental, também denominada contabilidade pública. Dos Santos Silva *et al.* (2008) acrescentam que o orçamento público se mostra um documento importante para a administração pública, uma vez que a contabilidade pública deve registrar os fatos e ações resultantes da execução orçamentária.

A contabilidade pública trata-se do ramo da ciência contábil que através de técnicas de registro de atos e fatos da administração, apura resultados e elabora relatórios periódicos à administração pública, observando as normas de direito financeiro para elaborar e controlar orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Na Lei nº 4.320/64 constam os princípios da contabilidade e os princípios gerais de finanças públicas. O artigo 78 do Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967 confirma as funções da Contabilidade Pública, quando salienta que os órgãos de contabilização farão o acompanhamento da execução orçamentária. Já os artigos 29 e 89 da Lei nº 4.320/64 demonstram que cabe à contabilidade acompanhar a execução da receita orçamentária (HADDAD; MOTA, 2010).

Dos Santos e Voese (2019) destacam que a obrigatoriedade de apuração de custos iniciou-se com a Lei nº 4.320/64, sendo ampliado o campo de apuração da sistemática de custos com o Decreto-Lei 200 de 1967, em 1986 o Decreto nº 93.872 regulamentou a obrigatoriedade da apuração em âmbito federal. Em 2000 a LRF reforçou essa exigência em âmbito nacional. Já em 2001, a Lei nº 10.180 trouxe a obrigatoriedade de o sistema de contabilidade federal registrar e evidenciar custos a nível federal. Em 2009 o Decreto nº 6.976 regulamentou a Lei nº 10.180. No ano de 2011 a Resolução nº 1.366 do CFC, estabeleceu critérios de mensuração de custos no setor público a nível nacional, sendo criada também a Portaria MF-STN (Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional) nº 157 referente ao Sistema de Custos do Governo Federal. Em 2018 foi aprovado o Manual de Informações

de Custos (MIC) do Governo Federal através da Portaria STN nº 518, que apresenta as características e critérios para a apuração dos custos com uso de um Sistema de Informações de Custos (SIC). A criação de uma Sistema de Custos na administração pública é um fato recente do Governo Federal e data do ano de 2010, as mensurações anteriores a esta data, eram feitas de maneira isolada e restritas.

Soares *et al.* (2011) e Pinho e Sacramento (2009) afirmam que a LRF foi criada visando auxiliar as instituições orçamentárias, promovendo a disciplina fiscal dos entes federados, controlando o endividamento público. Trata-se de um código de conduta dos administradores públicos, que encontram nessa lei limites e normas para administrar e prestar contas dos recursos públicos. Inclui também a transparência e a publicação dos relatórios contábeis. Possui alguns parâmetros para definir limites de despesas em relação às receitas, que se tornaram importantes ferramentas de análise, que possibilitam o cumprimento da legalidade dos gastos públicos.

Segundo Luque *et al.* (2008) a LRF estabelece limites rígidos e elaborados para o endividamento público e os gastos com pessoal, definindo mecanismos de correção de desvios e sanções. Além disso, na Constituição de 1988 há outras três leis orçamentárias: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). NA LDO a LRF estabeleceu o Anexo de Metas Fiscais para três anos e o Anexo de Riscos Fiscais, que identifica passíveis contingentes e demais riscos para a gestão pública. Na LOA a LRF impôs a criação do Demonstrativo de Compatibilidade do Orçamento no Anexo de Metas Fiscais, além da obrigação semestral de publicação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Apesar da LRF trazer importantes alterações no processo orçamentário e na gestão fiscal brasileira, essa lei não normatiza a avaliação e o controle da gestão pública.

Borges, Do Carmo Mario e Carneiro (2013) reforçam que, pautados em uma visão gerencial, os órgãos públicos de diversos países têm procurado implementar metodologias de custeio, visando a obtenção de informações sobre custos dos serviços públicos. No Brasil, essa ideia materializou-se no SIC (Sistema de Informação de Custos), que se trata de uma ferramenta que se propõe a cumprir um papel dinâmico na mudança cultural necessária à sua implementação e uso. Sugahara, Souza e Viseli (2009) acrescentam que a utilização dos Sistemas de Informações Gerenciais em hospitais possibilita o acompanhamento e controle dos procedimentos, agilizando a tomada de decisão. Além disso, é possível obter o custo total dos procedimentos, utilizando, para isso, rotinas simples.

O Ministério da Fazenda editou em 2018 o Manual de Informações de Custos do Governo Federal, visando apresentar conceitos básicos de custos ao setor público, relatar a experiência da União na criação e disponibilização do SIC do Governo Federal, abordar seus aspectos básicos, além de descrever etapas para sua implantação. Para se encontrar, medir e avaliar os custos, deve-se utilizar um sistema de informação de custos e no Governo Federal essa ferramenta é o Sistema de Informações de Custos. O SIC trata-se de uma ferramenta tecnológica que integra os principais sistemas estruturantes do Governo Federal em uma única base de dados (*data warehouse*), onde são armazenadas e reunidas as informações de custos (Brasil, 2018).

Segundo Brasil (2018) os principais sistemas estruturantes, que são fontes primárias de informações são:

- SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) do Governo Federal: processa e controla a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União.
- SIAPE (Sistema Integrado de Administração de Pessoal): abrangência nacional, integra todas as plataformas de gestão de folha de pessoal dos servidores públicos.
- SIOP (Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento): suporta os processos de planejamento e orçamento do Governo Federal.
- SIORG (Sistema de Organizações e Inovação Institucional do Governo Federal): sistema estruturante das atividades de desenvolvimento organizacional dos órgãos e entidades da administração direta, fundacional e autárquica do Poder Executivo Federal.

A Comissão Interministerial de Custos, criada em 2005 através da Portaria nº 945, criou uma política de custos para a administração pública federal. O processo de concepção e desenvolvimento do SIC foi dividido em três fases principais. Na primeira, denominada materialização foram desenvolvidos os pilares metodológicos amparados numa base legal, precedido de um pilar conceitual, que contempla a acumulação de custos (por processo e ordem), sistema de custeio (histórico) e método de custeio (predominância de alocação direta), na sequência firmou-se uma base operacional, visando gerar informações. Na segunda fase, a consolidação, ficou estabelecida a marca a ser veiculada ao SIC, a formação de setoriais de custos e a capacitação para utilização da ferramenta. A terceira fase trata-se do processo evolutivo, entendida pelo Tesouro Nacional como contínua, pois surgem novas demandas conforme o uso. Destacam-se nessa fase a disponibilização da funcionalidade Detalhamento

de Custos no SIAFI e o Portal de Custos do Governo Federal em 2017, visando fortalecer a transparência (Brasil, 2018; Mauss, Diehl e Bleil, 2015).

Da Rosa, Silva e Soares (2015) destacam as principais legislações relacionadas ao sistema público orçamentário e financeiro do Brasil, conforme Quadro 3:

Quadro 3 - Legislação brasileira para o sistema público orçamentário e financeiro

Legislação	Descrição
Lei 4.320, de 17 de março de 1964	Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para preparação e controle de orçamentos e balanços governamentais. Os artigos 85 e 99 apresentam a necessidade de apuração dos custos pelos órgãos públicos.
Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967	Implementou e reforma administrativa e em seu artigo 79 apresentava a obrigatoriedade de apuração de custos.
Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000	Conhecida como LRF estabelece normas para a gestão fiscal responsável, determinando também a existência de um sistema de custos.

Fonte: Adaptado de Da Rosa, Silva e Soares, 2015

Da Rosa, Silva e Soares (2015) afirmam que no Brasil a administração pública, vem enfrentando exigências da população, como serviços de qualidade a baixos custos, destacando a uniformização das informações contábeis públicas. Sendo assim, a implantação de padrões internacionais, aumenta a confiabilidade e a transparência das informações apresentadas. Em 21 de novembro de 2008 o Conselho Federal de Contabilidade aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), denominada NBC T (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica) 16.

É importante o conhecimento das NBCASP pelos gestores públicos, para que entendam o funcionamento da organização e o sistema de custos. O subsistema de custos, presente no sistema contábil, objetiva a coleta, processamento e apuração dos custos na gestão pública, que pela LRF, salienta a necessidade da implantação de um sistema de apuração dos custos. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) elaborou e publicou a NBC T 16, conhecida como NBCASP. Em 2009 foi editado o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que juntamente com as NBCASP consubstanciam o conceito da Nova Contabilidade Pública e marcam o início da convergência à Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*International Public Setor Accounting Standard* – (IPSAS)) editadas e publicadas pelo *International Public Setor Accounting Standard Board* (IPSASB) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) respectivamente (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015).

O Quadro 4 apresenta o conjunto de normas que a compõem com seus respectivos temas:

Quadro 4 - Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público

NBC TSP	Normas
16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
16.4	Transações no setor público
16.5	Registro contábil
16.6	Demonstrações contábeis
16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
16.8	Controle interno
16.9	Depreciação, amortização e exaustão
16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
16.11	Sistemas de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: Da Rosa, Silva e Soares (2015)

Segundo Soares *et al.* (2011) a NBC T 16 define que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio da entidade pública, onde constam normas e técnicas da contabilidade aplicadas a todos os entes que trabalhem com recursos públicos. A norma também oferece informações aos usuários a respeito dos resultados alcançados, além de outros conceitos de natureza física, financeira, orçamentária e econômica do patrimônio da organização, subsidiando à tomada de decisão e a prestação de contas.

A NBC T 16.11 refere-se ao Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP), estabelecendo objetivos e regras básicas de evidenciação e mensuração dos custos no setor público. O SICSP tem por objetivo mensurar, registrar e evidenciar os custos e dar apoio aos seguintes aspectos: avaliação de resultados e desempenhos, tomada de decisão, funções do planejamento e orçamento e programas de redução e melhoria de qualidade de custos. As informações de custos devem possuir os seguintes atributos: relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade. Além disso, as demonstrações de custos devem ser evidenciadas demonstrando o montante de custos dos principais objetos, os critérios de comparabilidade usados e as notas explicativas, onde deverão constar o método de custeio utilizado, os principais critérios de mensuração e possíveis mudanças de critérios. Deve ser observado o princípio da competência (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Darós e Pereira (2009) destacam que em um contexto de harmonização internacional das normas contábeis, as NBCASP, discutidos no âmbito do CFC, contribuem para a implementação dos dispositivos constantes na Lei 4.320/64 e na LRF, tais como a

implementação de custos e aumento do controle contábil sobre o cumprimento das metas estabelecidas no PPA, LDO e LOA, além de trazerem inovações para a contabilidade pública, como a previsão da depreciação, contabilização de bens de uso comum, relatórios de fluxo de caixa e adoção do regime de competência para receitas e despesas.

Monteiro e Da Costa Pinho (2017) acrescentam que a implantação do SICSP no Brasil está em fase inicial, mas ressaltam a sua importância na melhoria da tomada de decisão, prestação de contas, controle e planejamento do orçamento. Percebe-se ainda barreiras na implantação advindas de articulações políticas, falta de treinamento dos servidores públicos, rotatividade de profissionais, sistema de informática impróprios, falta de cultura de controle de custos e falta de cobrança dos órgãos de controle.

Segundo Sauerbronn e Silva (2017) as mudanças na contabilidade pública, em adequação à padronização proposta pelo CFC estão voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos, aplicação de plano de contas, aspectos patrimoniais e implantação de sistema de custos, detalhados no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A nova contabilidade aplicada ao setor público é recente, visto que a mensuração de ativos e passivos, reconhecimento de fatos contábeis, entre outros, eram poucos considerados no setor público. Seus pressupostos baseiam-se no regime de competência, envolvendo os sistemas de custos, bens imóveis e intangíveis, bens móveis, contrária a contabilidade orçamentária e financeira.

Perante um cenário de escassez de recursos e da necessidade de um aumento na transparência das ações do governo, além de novos desafios na busca por efetividade, eficiência e eficácia nos gastos públicos, no fomento a cultura da mensuração, evidenciação e gestão de custos, outras terminologias são relevantes (Brasil, 2018), caso da *accountability* que será melhor discutido no tópico a seguir.

2.1.4 Accountability

Para Mulgan (2000) a *accountability* possui quatro pontos importantes, a saber: relaciona-se com o senso de responsabilidade individual e a preocupação com o interesse público, esperada pelos servidores públicos; pode ser considerada uma das formas pelos quais as democracias buscam controlar as ações governamentais; relaciona-se com as formas em que os governos buscam atender as necessidades da população e por fim, aplica-se à discussão pública entre os cidadãos. Se a *accountability* é mantida no seu sentido central de escrutínio externo, acaba se referindo apenas a um mecanismo de controle, onde os funcionários

públicos são chamados a prestar contas de suas ações, mas nesse caso ressalta-se que há outras importantes formas de controles, como, por exemplo, as restrições constitucionais ou regulamentações legais, ressaltando que a *accountability* não se restringe a um mero meio de controle. A lei, portanto, é um instrumento para controlar o comportamento do servidor público, e não para responsabilizá-lo.

Cameron (2004) afirma que a *accountability* é um elemento importante da boa governança, refere-se à responsabilidade pelas ações e decisões, normalmente visando impedir o uso indevido de poder e outros comportamentos inadequados. O acesso à informação mostra-se como uma característica essencial da *accountability*, visto que a sua implementação depende da disponibilidade de informações oportunas e relevantes, também possui uma importante função na administração. A questão fundamental é sobre quem é responsável perante quem e para quê, sendo determinada amplamente pela legislação. A *accountability* pública representa um aspecto importante do governo democrático moderno, visto que o agir visando o interesse público, exige um nível elevado de transparência, responsabilidade pública e probidade. Exige a abertura para prestação de contas, na qual seus agentes e detentores do poder são responsabilizados publicamente por suas decisões, ações, omissões, despesas e políticas. A responsabilidade de cada funcionário deve ser clara e bem compreendida, o tipo de organização e do cargo ocupado determinará a legislação aplicável. Os relatórios públicos são um dos principais meios de cumprir as responsabilidades públicas, sendo a transparência a essência da prestação de contas.

Segundo Pinho e Sacramento (2009), a ideia contida na palavra *accountability* está na responsabilização pessoal pelos atos praticados e pela prestação de contas, seja no âmbito público ou privado. Na realidade inglesa esse termo aparece no final do século XVIII, enquanto no Brasil não é visto nem no final do século XX. Para os autores o termo parece estar ligado a ascensão do capitalismo e da moderna administração pública que rompe com os referenciais patrimonialistas. Em síntese, *accountability* refere-se a responsabilidade, responsabilização e obrigação de quem ocupa um cargo em prestar contas de acordo com a legislação, que fica sujeito a pena pelo não cumprimento da diretiva. Ainda segundo os autores, no Brasil pode-se constatar que a CGU atua impulsionando órgãos para a realização de *enforcement* da *accountability*, importantes para aqueles que transgridam as regras, é o caso do Ministério Público e dos tribunais de conta.

Para Sano e Abrucio (2008) a importância da *accountability* está no fato de que o aumento do controle sobre o poder público gerando a responsabilização que acaba por reduzir as chances de erros dos que governam, pois corrigem equívocos e pode levar à punição dos

responsáveis, tratando-se de um aperfeiçoamento cívico contínuo da sociedade e a possibilidade de aprendizagem pelos *policymakers*, políticos ou burocratas. Os autores destacam também a importância da democracia que complementa o controle mútuo feito pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, como é o caso dos mecanismos de participação social e o controle por resultados.

Araujo (2010) acrescenta que a melhoria da capacidade institucional de gestão não depende apenas de normas, mas envolve um conjunto de habilidades, conhecimentos e competências vinculadas à administração. Porém, as normas têm um importante papel no incentivo a comportamentos gerenciais e práticas, apresentando os seguintes elementos em relação à responsabilização pelo controle de resultados: esforço de implantação de uma gestão voltada para os resultados, adoção de ferramentas gerenciais como planos, indicadores e relatórios e esforço para que se adote os indicadores de desempenho como ferramenta de avaliação e gestão. A transformação de uma organização burocrática orientada por processos, para uma organização orientada para resultados apresenta alguns obstáculos, a saber: os conselhos de saúde acabam tornando o cidadão ausente na construção do sistema, a prestação de contas ainda é realizada de maneira burocrática, os usuários não participam da tomada de decisão a respeito das políticas públicas e por fim, a eficiência e eficácia dos contratos não são avaliados. No Brasil, caminha-se a passos lentos para a materialização da responsabilização, são necessárias ainda reduzir as diferenças entre as gestões, resultado muitas vezes da heterogeneidade entre os municípios, lidar com a falta de investimentos e de capacitação de pessoal, além de fazer com que os conselhos de saúde cumpram normas e escutem os cidadãos.

Para Bonacim e Araujo (2010) a agenda democrática nacional tem exigido *accountability*, transparência e eficiência na gestão dos recursos públicos. Já Kanen e Magnus (2001) afirmam que informações precisas, oportunas e abrangentes subsidiam decisões políticas, que se relacionam com *accountability* e para isso são necessárias análises financeiras rigorosas. Nesse sentido, o conceito de contabilidade gerencial, conhecido também como contabilidade de custos, torna-se relevante, pois envolve a mensuração dos custos da organização, normalmente a nível departamental, assunto este que será tratado no próximo tópico.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Martins (2003) destaca a contabilidade de custos como uma eficiente forma de auxiliar o desempenho da nova missão, a gerencial, resultado do crescimento das empresas e do consequente aumento do distanciamento entre o administrador e administrados. Possui duas funções relevantes: auxiliar o controle fornecendo dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e de outras formas de previsão, comparando os resultados obtidos, e ajudar a tomada de decisões, na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre diferentes medidas, como opção de compra e de corte de produtos. Além disso, Martins (2003) refere-se ao custo como um gasto referente a serviço ou bem usado na produção de outro serviço ou bem e despesa como sendo bens e serviços usados na obtenção das receitas.

Para Barros (2005) a contabilidade gerencial deve enquadrar-se na visão econômica, e não apenas na visão utilitária da ciência contábil, visando reconhecer as necessidades dos usuários internos, devendo para isso, gerar informações precisas, específicas e atualizadas, buscar formas aprimoradas de avaliar o patrimônio e aliar-se a outras áreas de conhecimento. Para isso a organização necessita participar do desenvolvimento de ferramentas de automação, obter parcerias com outras áreas de conhecimento, estruturar um sistema contábil mais integrado e transformar as formas de comunicação deixando-as mais acessíveis.

“Os custos são classificados quanto ao seu comportamento em relação ao volume de produção dos serviços em custos fixos e variáveis, e quanto à forma de apropriação aos produtos e serviços em custos diretos e indiretos” (DALLORA; FORSTER, 2008, p.139). Ainda segundo as autoras, os custos fixos são os que permanecem constantes e não dependem do volume da produção. Já os custos variáveis têm relação direta com a produção. Os custos indiretos necessitam de rateio, já os diretos são diretamente relacionados ao produto ou serviço.

Segundo Brasil (2006) a contabilidade de custos trata-se de um ramo da contabilidade no qual traduz-se a gestão de custos em fluxos, normas, rotinas e papéis, visando absorver e manipular dados, gerando relatórios gerenciais. Dallora e Forster (2008) acrescentam que a contabilidade de custos foi desenvolvida visando mensurar monetariamente os estoques e resultados e não como um instrumento administrativo. Como suporte para tomada de decisões, a visão gerencial não data mais de algumas décadas, sendo necessárias adaptações ao se desenvolver bem esse potencial.

Cardinaels (2008) afirma que o conhecimento da contabilidade de custos é um componente administrativo importante que deve ser observado quando a organização apresenta relatórios de custos aos tomadores de decisão. Além disso, o conhecimento da

contabilidade de custos gerencial e a sua representação em dados determinam a lucratividade da empresa, o que acaba por influenciar os fluxos de informações dentro das organizações. O formato de apresentação de custos necessita, muitas vezes, de adaptações visando atender seu público-alvo.

Para Almeida, Borba e Flores (2009), a contabilidade de custos é um componente dos sistemas de informação, pois pode dar suporte aos administradores públicos na tomada de decisão, trazendo informações mais detalhadas, como gastos com pessoal, custos mensais das unidades de saúde e custo do atendimento médico. Pesquisar formas de contabilidade de custos para auxiliar a administração da saúde pública a evitar ineficiências e desperdícios, pode possibilitar um gasto com maior eficiência, permitindo o uso da mesma quantidade de recursos para um maior número de atendimentos.

2.2.1 Custos na saúde e no serviço público

Segundo Clair *et al.* (2000) são utilizados um número amplo de parâmetros econômicos para analisar o custo do atendimento de um paciente hospitalizado, o custo direto advém do consumo que é resultado da admissão do paciente, sendo variáveis e dependentes do volume e da complexidade das admissões, já os custos indiretos são fixos e referem-se ao uso de recursos independentes da quantidade de pacientes, esses custos são relativamente estáveis ao longo do tempo.

Segundo Almeida, Borba e Flores (2009), a Lei nº 101/2000 trouxe normas mais rígidas para administração pública visando contribuir com os princípios da eficiência e da moralidade. No seu artigo 50 exige-se que se mantenha um sistema de custos na administração pública, mas não se sabe muito a respeito do cumprimento do mesmo. Na área da saúde a situação é a mesma, e os diversos procedimentos e atividades, com características muito singulares, tornam a apuração de custos uma tarefa árdua.

O Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) destaca alguns pontos favoráveis advindos da implantação de um sistema de custos, a saber: define os custos da implementação de um novo serviço; analisa regionalmente o desempenho das instituições garantindo maior acesso a custos menores; melhora a gestão de recursos; gera indicadores que servem de base para análises; fortalece o SUS; fortalece o controle social através da transparência; importante ferramenta para o planejamento da atenção à saúde; estima valores finais de um procedimento e prepara o orçamento com base nos custos estimados (BRASIL, 2006).

De acordo com Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) foram adotadas mudanças nos métodos de aferição de custos no setor público nas últimas décadas, como resposta a exigências de preservação da responsabilidade fiscal, das pressões da sociedade por transparência no uso dos recursos orçamentários e melhoria da qualidade dos bens dispostos e serviços prestados à população. Os setores públicos se voltaram à adoção de sistemas contábeis utilizados na iniciativa privada, visto que as informações geradas pela contabilidade orçamentária tradicional se mostraram inadequadas para mensuração real de custos que impossibilitam a comparação com resultados obtidos. Não basta saber o quanto se gasta, mas qual é o resultado gerado por ele e se é possível manter os resultados com menores custos.

As limitações impostas pela abertura econômica e pela globalização resultaram no aumento dos impostos que visam corrigir esse desequilíbrio fiscal. Em resposta, promoveu-se o ajuste fiscal, elevando a carga tributária, isto devido à dificuldade em conter gastos e a escassez de informações. Daí surge a necessidade de desenvolver um sistema de informações para avaliar custos do governo, evitando o aumento de impostos e cortes nas atividades essenciais. É primordial adotar a contabilidade de competência, visto que as informações são registradas no período em que ocorrem as receitas e despesas e não no momento do desembolso, sendo de suma relevância para realizar mudanças que recuperem a importância e a qualidade do orçamento, se usado de forma a maximizar os ganhos para a sociedade (REZENDE, CUNHA E BEVILACQUA, 2010).

Para Mercier e Naro (2014) a alocação de custos hospitalares aos pacientes envolve três etapas, a saber: alocação dos custos gerais do hospital aos departamentos, a alocação dos custos gerais do departamento aos pacientes e por fim a alocação dos custos diretos do departamento aos pacientes. Silva, Silva e Pereira (2016) relacionam, como se observa no Quadro 5, seis etapas a serem seguidas para estimar os custos em saúde, além de apresentar a questão central de cada etapa:

Quadro 5 - Etapas para se estimar custos em saúde e a questão central

Ordem	Etapas	Questão central
1.	Definição da perspectiva do estudo	Quem pagará pelo uso da tecnologia (ou estratégia) em investigação?
2.	Delimitação do horizonte temporal	Por quanto tempo os custos serão estimados?
3.	Identificação dos custos	Quais itens de custos serão incluídos na análise?
4.	Mensuração dos custos	Qual a unidade de medida adotada para cada item de custo?
5.	Determinação do método para valorar os custos	De que forma serão atribuídos valores às unidades de custo?
6.	Ajustes temporais	O horizonte temporal é superior a um ano?

Fonte: Silva, Silva e Pereira (2016)

Vieira (2017) define gestão de custos como a aplicação de métodos e técnicas de monitoramento, planejamento e avaliação à gestão dos estabelecimentos de saúde, do sistema nacional de saúde e das unidades administrativas, visando melhorar seu desempenho utilizando para isso informações sobre o uso de recursos e sobre os custos dos bens e serviços ofertados à população.

A medição de custos per capita é um grande desafio, pois exige que sejam capturados todos os gastos relevantes, indexados às circunstâncias do mercado local e medidos os custos reais em um sistema de atendimento cujos métodos de precificações e descontos o obscurecem. Para medir a saúde da população, seriam necessários registros ou amostragem para uma população definida, aceleradas pela implementação de uma maneira geral de sistemas eletrônicos voltados para registros de saúde, necessitando, portanto de muito mais trabalho de desenvolvimento. Uma primeira estratégia para se chegar a uma abordagem sistêmica do controle de custos seria definir, medir e tornar transparente o custo de assistência per capita para uma população, realizando para isso políticas governamentais, contratos de compra e mecanismos de mercado que acarretem um limite total de gastos, com metas anuais (BERWICK; NOLAN; WHITTINGTON, 2008).

O Ministério da Saúde apresentou uma representação da identificação de custos no documento intitulado de Introdução à Gestão de Custos em Saúde, para dar suporte aos órgãos públicos (BRASIL, 2013), conforme Quadro 6:

Quadro 6 - Representação da identificação dos custos

Linhas	Composição dos Custos		Descrição
	Custos Diretos		
1	Pessoal		Custos com vencimentos, provisão para 13º salário, provisão para férias, entre outros.
2	Material de Consumo		Custos com artigos de limpeza, medicamentos, material médico etc.
3	Despesas Gerais		Custos tais como despesas miúdas, entre outras.
4	Serviços de Terceiros		Locação de serviços de limpeza, serviços de apoio, manutenção de equipamentos e outros serviços de terceiros.
5 = Total Custos Diretos = 1 + 2 + 3 + 4			Soma de todos os custos diretos aos centros de custo.
6 = Custos Indiretos			Energia elétrica, água, telefonia e outros custos indiretos.
7 = Rateios Recebidos			Rateio de outros centros de custo que prestam serviço aos centros de custo
8 = Custo Total = (Custos Diretos + Custos			Somatório de todos os custos consumidos pelos

Indiretos + Rateios)	centros de custo.
9 = Quantitativo produzido pelo CC – Unidade de Mensuração	Quantitativo produzido pelos centros de custo, seja unidade de produção ou critério de rateio.
10 = (8/9) = CUSTO UNITÁRIO	Valor de custos de uma unidade produzida pelos centros de custo.

Fonte: Brasil (2013)

Segundo Raulinajtys-Grzybek (2014) uma estrutura uniforme de categoria de custos, permite comparar os custos por recursos, como materiais, equipamentos, pessoal e medicamentos. A utilização da abordagem por itens de custo possibilita uma alocação de custos mais exata ao produto, pois para cada categoria de custo é possível descrever a causa da sua ocorrência.

Kaplan e Porter (2011) apresentam sete etapas para se alcançar o custo total do tratamento em saúde, a saber:

1. Seleção da condição médica: especifica-se a condição médica, o início e fim do tratamento. Para pacientes crônicos define-se um determinado período de tempo, por exemplo, um ano.
2. Definição da cadeia de valores da prestação de cuidados: mapeia-se as principais atividades do atendimento de um paciente. Essa visão geral do ciclo de assistência ao paciente auxilia na identificação das dimensões relevantes para medição de resultados, sendo um ponto de partida para o mapeamento dos processos que compõem as atividades.
3. Desenvolvimento de mapas de processo detalhados da atividade na prestação de assistência ao paciente: Incluem todos os recursos utilizados (pessoal, equipamentos e instalações). São identificados os suprimentos consumíveis no atendimento (como medicamentos, seringas e curativos). Esses dados podem ser obtidos através de diversas abordagens sendo uma delas a entrevista, para entendimento do procedimento e levantamento dos valores. É possível identificar, já nesta fase, oportunidades de melhorias de custos e processos.
4. Obtenção de estimativas de tempo para cada processo: Para procedimentos baratos e de curta duração utiliza-se um tempo padrão, para processos demorados e menos previsíveis é calculada a duração real.
5. Estimação do custo do fornecimento de recursos para assistência ao paciente: Estimam-se os custos diretos de cada recurso envolvido no cuidado ao paciente, o que inclui remuneração, depreciação, suprimentos e outras despesas operacionais.
6. Estimação da capacidade de cada recurso e cálculo da taxa de custo da capacidade: a determinação da capacidade prática dos funcionários requer a estimativa de do número

total de dias em que o funcionário realmente trabalha a cada ano, o número total de horas em que ele está disponível ao trabalho e o número médio de horas ao dia de trabalho em que realiza atividades não relacionadas ao paciente. No caso dos médicos, retira-se o tempo gasto em pesquisa e educação e para equipamentos estima-se o número de dias por mês e as horas por dia em que cada peça do equipamento pode ser usada.

7. Cálculo do custo total do atendimento ao paciente: Multiplica-se a taxa de custo de capacidade de cada recurso utilizado em cada processo de atendimento ao paciente pela quantidade de tempo em que o paciente passou com o recurso.

2.2.2 Métodos de custeio

Gnisci (2010, p.30) define os métodos de custeio “como a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço”. Os custos podem ser tanto variáveis, despesas proporcionais à oferta dos serviços ou bens, como fixos, que não são alterados diretamente pelo decréscimo ou acréscimo da produção.

Segundo a NBC T 16.11 o método de custeio refere-se ao método em que os custos são apropriados, associando-se ao processo de identificação ao objeto custeado. Os principais são os métodos direto, variável, por absorção, por atividade e pleno (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011). Machado e Holanda (2010) afirmam que a escolha do método de custeio a ser utilizado no setor público não é uma tarefa simples, visto que há defensores para todos os métodos, podendo ser adotado qualquer um dos cinco métodos citados pela NBC T 16.11, já no setor público há uma limitação legal quanto a escolha do método.

Segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012, p.146), os métodos de custeio são usados para “determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos”.

Negrini *et al.* (2004) também apontam que há diversos métodos de custeio para o medir o atendimento ao paciente, podendo ser divididos em duas categorias: *top-down* e *bottom-up*. O primeiro custeio, de cima para baixo, inicia-se com as despesas totais, dividindo-as por uma medida da produção total, por exemplo, custo por dia. No segundo custeio, de baixo para cima, identificam-se e custeiam-se os recursos utilizados por um paciente específico. Para os autores, os gerentes e contadores de hospitais consideram mais apropriado o método “de cima para baixo” para calcular os gastos aproximados, visto que o segundo método possui uma natureza demorada para produzir resultados precisos. Embora a

abordagem “de cima para baixo” seja simples, ela não se adequa a alguns tipos de avaliações econômicas, pois se pressupõe uma distribuição igual de recursos aos pacientes. Portanto a abordagem “de baixo para cima”, embora seja mais cara e trabalhosa, permite resultados mais precisos.

Raulinajtys-Grzybek (2014) acrescenta que diferentes modelos de contabilidade de custos oferecem variados níveis de precisão, dependendo de como os componentes do custo são identificados e analisados. A identificação dos componentes de custo pode ser realizada utilizando a abordagem de cima para baixo ou de baixo para cima. No método de custo bruto, a definição dos componentes de custo apresenta-se de uma maneira altamente agregada, por exemplo, o único componente pode ser o dia do paciente. No custo bruto de cima para baixo uma média é avaliada, já no custo bruto de baixo para cima, o custo individualizado do paciente depende do número de componentes de custo, como exemplo, o tempo de permanência do paciente na unidade. Para a autora um exemplo prático de uma metodologia de custos para definição de preços é a abordagem de baixo para cima, onde são coletados os dados reais.

Já, segundo Popesko (2013), a utilização de métodos de custeio em organizações hospitalares não é tão comum quanto em organizações empresariais tradicionais, visto que muitas vezes as economias hospitalares baseiam-se em financiamentos públicos e o objetivo primário dessas organizações é o de fornecer o nível aceitável de cuidado com o orçamento pré-definido, estando o lucro em segundo plano. Na utilização do método ABC enfrenta-se vários obstáculos, visto que os hospitais têm uma estrutura muito complexa.

No Quadro 7 são apresentadas as premissas por um conjunto de autores para alguns métodos de sistemas de custos, todos aplicáveis ao setor público de saúde:

Quadro 7 - Métodos de sistemas de custeio

Sistema de custo	Premissas	Fonte
Método do custeio ABC	Utilizado a partir do Governo Clinton, passou a ter seu uso generalizado na administração pública nos anos 80. Concentra-se em três fatores: controle e cálculo de custos, rastreamento ao invés da alocação de custos e relevância dos custos indiretos. Não se trata de um sistema contábil, mas uma ferramenta econômica financeira híbrida, sendo adequada para organizações complexas, com atividades que consomem os recursos de forma heterogênea, destacando-se os seguintes benefícios: melhorias nas decisões gerenciais, auxílio na determinação de custos relevantes, identificação de ações para reduzir custos e eliminar desperdícios, maior precisão no cálculo dos custos dos produtos, aperfeiçoamento das atividades, identificação de falhas internas e possibilidade de se	Lieberman e Rotarius (2005); Brasil (2006); Gonçalves, Zac e De Amorim (2009) e Abbas, Gonçalves e Leoncice (2012).

	<p>obter um agrupamento de identificadores de desempenho. É considerado um método de difícil aplicação para muitos autores, mas muitos o consideram como a solução de todos os problemas. Ele parte do princípio de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas são consumidas pelos bens e serviços, sendo necessária a definição das atividades e posteriormente a alocação dos custos, através dos direcionadores de recursos.</p>	
Método do custeio por absorção	<p>Para implantar o custeio por absorção, faz-se necessário dividir a instituição em centros de custo, que são unidades administrativas homogêneas com abrangência limitada em responsabilizações e objetivos comuns, podendo ser classificados como produtivos ou especiais e administrativos ou auxiliares. Essa departamentalização visa aumentar a eficiência de controle dos custos da organização, pois primeiramente os custos são apurados nos departamentos, possibilitando à contabilidade de custos a geração de relatórios e dados que apresentem o desempenho dos departamentos, antes mesmo de atribuir os custos ao serviço ou bem. Neste método separa-se os custos em diretos, que são alocados aos produtos e procedimentos, e indiretos que são distribuídos em um centro de custo e posteriormente absorvidos no custo do produto. Essa absorção de custos indiretos nos custos dos produtos pode ser enganosa, visto que estes custos não variam da mesma forma que a base na qual são distribuídos. Pode apresentar algumas deficiências no seu uso gerencial, como é o caso das incertezas na apropriação dos custos variáveis e fixos, que são importantes na apuração do custo final, além de não fornecer informações lapidadas e claras aos tomadores de decisão. Recebe muitas críticas da literatura por estar defasado, pois foi criado para organizações com maior parte dos custos formada por mão-de-obra direta e por materiais diretos.</p>	<p>McDowell (2005); Brasil (2006); Dallora e Forster (2008) e Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012).</p>
Método do custeio variável	<p>É também denominado variável ou direto, considera apenas os custos e receitas variáveis, ignorando os custos fixos, uma vez que se presume que a organização já deva estar comprometida com os mesmos, que não se alteram independentemente da demanda, estando com a sua estrutura fixa preparada para atender os clientes e voltando as decisões relevantes aos custos variáveis. O método possibilita a obtenção da margem de contribuição que dá suporte as decisões gerenciais, sendo deduzidos os custos fixos da mesma. Os custos diretos são normalmente considerados variáveis, que consistem em mão de obra direta, material direto e despesas gerais, e os indiretos são considerados fixos, o que representa um problema pois muitos dos elementos indiretos são na realidade variáveis. Portanto, este método apresenta limitações em seus princípios de cálculo e na forma como as informações geradas são empregadas na tomada de decisão, tendo apenas enfoque gerencial pois fere princípios contábeis.</p>	<p>McDowell (2005); Brasil (2006); Gonçalves, Zac e De Amorim (2009); Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) e Boyd e Cox III (2002).</p>
Método do custeio pleno	<p>Também denominado RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) e método de centro de custo, tem como característica principal a distribuição da organização em centros de custo, sendo a alocação dos custos feita aos centros através de bases de distribuição que posteriormente são repassados aos serviços ou bens por unidade de trabalho. Esse método foi concebido baseado no critério de divisão funcional em que os centros de custo representam a menor unidade administrativa da organização, sendo considerados homogêneos quando todos os bens ou serviços que passam pelo centro de custo sofrem a mesma espécie de trabalho. É composto por</p>	<p>Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012); Abbas e Leoncine (2014); Asta e Barbosa (2014) e Leoncine, Bornia e Abbas (2013).</p>

	<p>três etapas. Na primeira etapa a organização é dividida por centros de custo, em seguida, são distribuídos os itens de custos e despesas a estes centros, com base em rateios, obtendo-se os custos totais dos centros de custo. Na segunda etapa os centros de custo das atividades gerais da organização (administração, almoxarifado, entre outros), e os centros de custo intermediários (farmácia, lavanderia, entre outros), repassam seus custos aos centros de custo finais (ambulatório, radiologia, entre outros) por meio de um rateio sequencial (<i>step down</i>), em que cada centro de custo transfere seus custos a todos os centros de custo que tenham prestado serviço, em um efeito cascata. Na terceira etapa os custos são alocados dos centros finais aos produtos.</p> <p>Esse método apresenta algumas vantagens, a saber: considera os custos integralmente, suas informações são completas e conservadoras, enfatiza a recuperação de custos e permite um controle analítico dos custos por responsabilidade, podendo ser considerado o método mais adequado para a tomada de decisão em gestão hospitalar. A obtenção dos custos por esse método possibilita a obtenção do custo por procedimento, que fornece informações estratégicas importantes para decisões gerenciais. Porém apresenta também algumas desvantagens, pois por não distinguir custos fixos e variáveis pode acarretar decisões equivocadas, sendo arbitrário quanto ao critério dos gastos indiretos e apresentando dificuldades na sua aplicação, não sendo aceito pela legislação.</p>	
--	---	--

Fonte: Elaboração própria

Há quatro principais métodos de para determinação de custos na área da saúde. O primeiro utiliza um cálculo parcial para avaliar os custos, apoiados nas premissas de que a produção é homogênea e padronizada e há presença apenas de custos diretos. Neste método os custos relacionam-se ao número de serviços entregues, portanto dividem-se os custos totais pelo número de pacientes, por exemplo. O segundo denomina-se método de sobretaxa, que utiliza porcentagens da sobretaxa para contabilizar indiretamente os custos para o produto final. No terceiro método calculam-se os custos baseados nos centros de custo, em suas taxas de distribuição, supondo que há os centros de custo primários e de suporte. Esse método permite a contabilização de custos indiretos para o produto final, com base em diferentes distribuições, possibilitando calcular custos reais. Por fim, o quarto método refere-se ao modelo ABC que não possui um padrão de resultados (PAULUS; VAN RAAK; KEIJZER, 2002).

2.2.3 Centro de custo

Segundo Martins (2003) em geral um departamento é um centro de custo, onde são acumulados os custos indiretos para alocação posterior ao produto ou serviço e a outros

departamentos, podendo existir também diversos centros de custo em um mesmo departamento. Para ser caracterizado como um centro de custo necessita ter um arranjo de custos homogêneo, estar reunido no mesmo local e oferecer condições para coletar os dados relativos aos custos. Além disso, podem ocorrer três situações: um centro de custo realiza uma atividade, um centro de custo realiza parte da atividade ou um centro de custo realiza mais de uma função.

Conteh e Walker (2004) descrevem uma técnica de cálculo dos custos unitários, denominada método sequencial ou método de redução escalar (*step-down*) que oferece uma abordagem simples e prática para determinar os custos em serviços de saúde focada em centros de custo. Apresentam as seguintes etapas: definição do produto final, definição dos centros de custo, identificação do custo total de cada entrada, atribuição das entradas aos centros de custo, cálculo dos custos totais e unitários de cada centro de custo final e relato dos resultados. Para que os custos sejam alocados corretamente faz-se necessário identificar uma série de centros de custo.

Há vantagens em possuir centros de custo que correspondam a estrutura da organização, existentes nos métodos de contabilidade de saúde, pois permitem uma coleta, análise e apresentação de dados mais simplificada. Os centros de custo indiretos referem-se a administração, que inclui gastos com estacionamento, telefonia, correio e viagens; a transportes, que englobam gastos com combustível, lubrificantes, pneus, peças e acessórios, taxas de manutenção e reparos; a lavanderia, com gastos em pessoal, material de limpeza, uniformes e custos de aparelhos; a refeições, que consistem nos gastos com suprimentos e serviços; a limpeza, que incluem os custos de mão de obra e de material e o de manutenção, que abrange as despesas com edifícios e equipamentos. Nos centros de custo intermediários estão por exemplo o de farmácia e o de laboratório (CONTEH E WALKER, 2004).

Raulinajtys-Grzybek (2014) define como sendo centro de custo uma unidade organizacional em que os custos são registrados em sua totalidade a uma atividade específica. O funcionamento de uma lista mínima de centros de custo permite identificar gastos por tipo de função. Já a distribuição primária de centros de custo possibilita a distinção entre os centros de custo de suporte e os de final. Os centros de custo de final abrangem os custos das prestações de assistência ao paciente diretamente atribuídos a um episódio do paciente, enquanto os centros de custo de suporte dão assistência ao funcionamento dos centros de custo final.

Para Marinho *et al.* (2011) a criação dos centros de custo possibilita a contabilização dos recursos que foram de fato usados em cada área de assistência dos serviços, permitindo

então aferir o valor real dos procedimentos. Quando bem implantados geram uma visão integral dos recursos utilizados, e a inexistência dos centros de custo indica uma maior chance de ineficiência nos processos.

Segundo o Ministério da Saúde, para implantar um sistema de custo utilizando o método de custeio por absorção em uma organização de saúde, deve-se entender que os centros de custo são unidades de negócios, prestadora e compartilhadora de serviços. Assim, a implantação de um sistema de gestão de custos em um órgão público, deve-se basear na distribuição de custos entre seus centros de custo, sendo esperado que os custos criados sejam repassados ao centro de custo final, seguindo rateios pré-definidos (BRASIL, 2013).

Segundo o Ministério da Saúde (BRASIL, 2013), os centros de custo podem ser classificados das seguintes formas:

- a) Centros de custo produtivos: são aqueles que atendem diretamente o paciente, ou seja, que produzem os serviços finais. Eles absorvem os custos dos centros de custo administrativos e auxiliares, e não tem seus custos repassados a outros centros, mas sim ao procedimento. Alguns modelos são os ambulatórios, centros cirúrgicos e internação;
- b) Centros de custo intermediários ou auxiliares: são centros de custo que trabalham para os centros de custo produtivos, eles produzem os insumos usados por outros centros de custo, prestando serviços aos demais. Os seus custos são repassados aos demais centros por critérios de atribuição e rateio. São exemplos os de apoio geral (lavanderia e limpeza), nutrição (nutrição dietética, banco de leite), comissões técnicas (ética) e serviço do prontuário do paciente;
- c) Centros de custo administrativos: relacionam-se com as atividades administrativas, prestando serviços também a outros centros de custo, como os intermediários e produtivos. São realizados rateios de seus custos são realizados aos demais centros. São modelos de centros de custo administrativos os de apoio administrativo (como farmácia e laboratório), direção e administração (contabilidade, financeiro, diretoria e gerências) e condomínio (relacionados com a infraestrutura como telefonia, segurança e transportes);
- d) Centros de custo não operacionais: Não estão relacionados diretamente ao objetivo final, podendo ser não operacionais ou externos. Os não operacionais possuem custos, mas não são rateados a outros, apesar de consumirem recursos, sua apuração será mais para fins gerenciais. Já os centros de custo externos referem-se aos serviços prestados pelos centros de custo administrativos, auxiliares e intermediários às demandas externas.

No método do custeio por absorção o produto final absorve todos os custos do processo de produção. Nas organizações de saúde o procedimento médico e/ou o paciente são

entendidos como o produto final, portanto, assumem todos os custos da organização. Inicialmente identifica-se os custos diretamente ligados aos procedimentos, sendo denominado centro de custo produtivo, que absorve os custos dos centros de custo administrativos e auxiliares, não tendo seus custos repassados a outros centros de custo, mas ao procedimento. Ressalta-se a importância de definir uma unidade de medida, que possibilita a quantificação do que foi produzido, no caso de um ambulatório, por exemplo, a unidade de medida é o número de atendimentos, observando uma medida simples. Os custos dos centros de custo administrativos e intermediários devem ser repassados aos centros de custo produtivos, podendo ser utilizados como critério de rateio a quantidade relacionada a produção, por exemplo, número de funcionários (BRASIL, 2013).

Ainda segundo o Ministério da Saúde, há três tipos de alocações dos custos dos centros de custo administrativos e auxiliares ao produtivo. O primeiro é a alocação direta, em que o total dos custos dos centros de custo-meio (administrativo e auxiliares) sejam alocados diretamente ao produtivo, entendendo que os serviços produzidos utilizam de maneira semelhante os recursos da organização, eliminando trocas entre os centros de custo-meio. O segundo é o de alocação sequencial ou hierarquização, em que os custos que estão em mais alto nível hierárquico vão repassando a níveis mais inferiores, até que sejam repassados aos produtos finais. O terceiro é a alocação recíproca, em que são consideradas as participações ou trocas de recursos entre os custos-meio, antes de levá-los ao centro de custo final (BRASIL, 2013).

2.3 PESQUISAS CORRELATAS

Com a finalidade de possibilitar um conhecimento prévio e um melhor entendimento e compreensão sobre a temática, realizou-se uma pesquisa a outros trabalhos acadêmicos que apresentam assuntos correlatos. Para isso, levantou-se trabalhos que discutiam e pesquisaram custos em instituições públicas de saúde, englobando métodos de custeio (ABC, centro de custo e absorção), cálculo de procedimentos e sistemas de custos.

Deste levantamento foram selecionadas cinco pesquisas. A primeira pesquisa foi realizada em um hospital do Irã, onde foram definidos os centros de atividades e direcionados os custos, através do método ABC. A segunda pesquisa foi realizada em um hospital brasileiro onde foi utilizado o método de centros de custo. Na terceira pesquisa foram calculados os custos por procedimento em um hospital francês por meio do método ABC. A quarta pesquisa foi realizada em uma clínica fonoaudiológica no Brasil, de média complexidade, onde foram

levantados os custos por meio do custeio variável e do custeio por absorção. Por fim, a quinta pesquisa foi realizada na Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos, onde foram levantados os custos através do método de custeio por absorção.

Nota-se por essas pesquisas que não há uma padronização dos métodos de custeio para apuração dos custos, tanto a nível nacional como internacional. Além disso, os sistemas de custo são um importante instrumento de gestão, que dão suporte a tomada de decisão.

2.3.1 Pesquisa de Rajabi e Dabiri (2012)

A pesquisa de Rajabi e Dabiri (2012) foi realizada no hospital Shahid Faghihi localizado no Irã. As atividades do hospital foram observadas por um período de 12 meses. As unidades hospitalares foram divididas em três departamentos: administrativo, diagnóstico e operacional. Após, os centros de atividades foram definidos pelo método de análise de atividades. Em seguida os custos do centro de custo administrativo foram alocados no departamento de diagnóstico e operação, baseado no direcionador de custos, e por fim, foi calculado o valor dos custos dos serviços médicos. O método utilizado foi o Custeio Baseado em Atividades.

Na primeira etapa o hospital foi dividido em três partes, com base nos serviços oferecidos aos pacientes: divisão operacional (oferecem serviços aos pacientes, como unidades de emergência e centro cirúrgico), divisão de diagnóstico (como laboratório e radiologia) e divisão administrativa (unidade contábeis, gerenciais e administrativas). Na segunda etapa foram definidos e analisados os centros de atividades, observando quais são as ações necessárias para prestação do serviço. Na etapa 3 foram definidos os centros de atividades, com a subdivisão das unidades administrativas, por exemplo, subdividindo o departamento de contabilidade em “contabilidade salarial” e “contabilidade de pacientes”, para direcionar apenas os custos envolvidos na atividade analisada. Na etapa 4 foram analisadas as atividades em cada centro, como recursos utilizados, tempo de realização, tipo de atividade, quantidade de material e depreciação dos equipamentos. Na etapa 5 calculou-se os custos de cada centro de atividades, como material, mão de obra, depreciação, etc. Na etapa 6 os custos administrativos foram alocados para os centros de atividades, com base nos serviços, por exemplo de acordo com o número de prescrições e espaço físico. A etapa 7 contemplou a alocação dos custos consumidos para as atividades, sendo calculado separadamente o custo de cada atividade. E por fim, na etapa 8 foi calculado o preço do custo.

Foi possível concluir que os valores dos custos obtidos pelo método tarifário não são calculados adequadamente em comparação aos obtidos pelo método ABC, visto que o tarifário se baseia em valores fixos. Já o ABC apresenta informações úteis sobre a combinação e quantidade de serviços de preço de custo.

2.3.2 Pesquisa de Leoncine, Bornia e Abbas (2013)

A pesquisa feita por Leoncine, Bornia e Abbas (2013) foi realizada no Hospital do Coração de Mato Grosso do Sul – Clínica Campo Grande, no período de maio a agosto de 2009. Para se obter o custo dos procedimentos médico-hospitalar, foram seguidas 13 etapas que serão apresentadas a seguir:

1. Formar uma equipe de trabalho: composta por um dos pesquisadores, um profissional da controladoria e o diretor do hospital;
2. Realizar reunião para apresentação sistemática: ministrada pelo pesquisador foram apresentados os conceitos e etapas a serem seguidos;
3. Identificar a estrutura: foi realizada uma visita física para que o pesquisador conhecesse a estrutura do hospital;
4. Realizar reunião individual com os responsáveis pelas unidades: foram discutidos assuntos relacionados à sistemática a ser implantada, reafirmadas as informações dadas na fase 2 e verificada a possibilidade de abertura de centros de custo, com a base de rateio e/ou unidade de produção;
5. Elaborar diagnóstico do sistema de gestão hospitalar: foi realizado um levantamento sobre o funcionamento do sistema de gestão hospitalar, onde foram observados dados financeiros e estatísticos. Os itens de custo foram classificados como diretos ou indiretos, ao grupo que pertence (pessoal, material, geral ou indireto) e se é fixo ou variável;
6. Determinar os centros de custo: foram determinados os centros de custo e classificados como produtivos, auxiliares e administrativos;
7. Elaborar formulários de coleta de dados: foram feitos formulários manuais, pois alguns dados não estavam disponíveis no sistema de gestão hospitalar;
8. Desenvolver aplicativo de informática: foi disponibilizado um sistema de custo pela mesma empresa responsável pelo sistema de gestão hospitalar, onde foram cadastrados e parametrizados todos os dados do projeto. O sistema ficou pronto para receber as informações dos relatórios gerenciais;

9. Processar os dados: o software realizou o processamento de dados, distribuindo os custos indiretos aos centros, os custos auxiliares e administrativos e os cálculos de custo unitário e montando os relatórios gerenciais;

10. Conferir os dados: verificação se todos os custos foram lançados adequadamente;

11. Elaborar relatórios gerenciais: foram elaborados relatórios como os de composição, evolução e variação dos custos, demonstração do custo unitário dos centros de custo produtivos e relatório individualizado por centro de custo;

12. Determinar o custo por procedimento: realizou-se a apuração do custo por procedimento com o auxílio das informações dos sistemas de gestão e de custos. A ocorrência de cada item lançado na conta do paciente multiplicado pelo seu custo compõe o custo por procedimento;

13. Analisar os resultados: a análise possibilitou concluir a importância da análise dos custos, e a relevância de se avançar da análise por centros de custo para a análise por procedimentos.

Os pesquisadores concluíram que a gestão de saúde é complexa, mas a análise dos custos é primordial para o bom desempenho da organização, sendo necessário para isso a implantação de um sistema de custos. Apesar de o método ABC ser citado por muitos autores como o mais adequado para o ambiente hospitalar, o método dos centros de custo mostra-se o mais apropriado para gerar informações de custos em hospitais. A aplicação da sistemática de apuração de custos no hospital em análise obteve bons resultados, proporcionando informações importantes aos gestores.

2.3.3 Pesquisa de Mercier e Naro (2014)

A pesquisa conduzida por Mercier e Naro (2014) analisou 2.130 procedimentos consecutivos realizados entre janeiro e outubro de 2010. Os custos descendentes basearam-se em pesos pré-determinados, já os custos ascendentes foram calculados através do modelo de custeio ABC. Afirma-se a relevância de se alcançar estimativas confiáveis de custos aos hospitais, visto que as informações precisas sobre os custos dos serviços hospitalares em nível do paciente dão suporte aos formuladores de políticas públicas, hospitais e contribuintes.

O estudo foi realizado no departamento de cirurgia abdominal do Hospital Universitário de Montpellier, que se trata de um centro terciário francês que possui 2.150 leitos. Foram consideradas todas as despesas hospitalares, sendo classificadas em três categorias de despesas: equipe médica, de enfermagem e administrativa; medicamentos e

equipamentos médicos (o que inclui manutenção e depreciação) e custos indiretos (impostos, seguros, juros de empréstimos, suprimentos e serviços públicos). Os dados das salas de operações foram fornecidos por um registro informatizado. Os custos unitários individuais foram cálculos de maneira ascendente e descendente. As informações clínicas foram retiradas dos prontuários eletrônicos. Para o cálculo descendente os custos com pessoal foram alocados para cada procedimento de maneira proporcional aos custos predefinidos, de acordo com a classificação francesa de procedimentos médicos. Já no custeio ABC foram mapeadas as atividades, calculados os custos de cada atividade e calculado o custo unitário de cada procedimento. No mapeamento das atividades foram analisados sistematicamente os custos e realizada entrevistas, que possibilitaram o cálculo dos custos através de durações reais de procedimentos, níveis reais de pessoal e número total de procedimentos.

O estudo apresentou várias limitações, pois foi analisado um único departamento de cirurgia em um único hospital, apesar de contemplar uma amostra grande de operações. No custeio baseado em atividades, os custos que não são de pessoal foram alocados proporcionalmente aos custos de pessoal, o que acaba por não refletir o consumo real dos recursos.

Os autores concluíram que a capacidade de o método atual (descendente) fornecer informações relevantes aos tomadores de decisão é questionável, pois não reflete alguns fatores importantes, como níveis de pessoal e duração de procedimentos. O estudo afirmou também a precária concordância geral nos métodos ascendentes e descendentes. Uma mudança para o custeio baseado em atividades orientado pelo tempo deve ser observada, o que já tem acontecido em outros países europeus.

2.3.4 Pesquisa de Xavier (2016)

A pesquisa realizada por Xavier (2016) analisou a Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa da Universidade Federal de Pernambuco, que é uma clínica especializada, que oferece serviço ambulatorial a nível de média complexidade. Buscou identificar os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, descrevendo as etapas de apuração pela metodologia de custeio variável e custeio por absorção, com informações obtidas através de análise documental, entrevistas não estruturadas, observação direta e sistemática de rotina na clínica no ano de 2015.

Foram identificados os centros de custo produtivos (terapia fonoaudiológica e audiologia) e auxiliar (administração). O estudo mostrou que os custos fixos representaram

98,18% dos custos totais, enquanto os custos variáveis representaram 1,82%. O cálculo por custeio variável permitiu verificar que a receita proveniente dos atendimentos, baseados na tabela SUS, não são suficientes para cobrir o custo total da clínica. Os custos diretos correspondem a 83,36% dos custos totais, sendo 16,64% para os custos indiretos.

Conclui-se que a clínica funciona com déficit de receita e que a tabela SUS não cobre integralmente os custos da instituição, o que aponta a necessidade de um gerenciamento de custos eficaz, visando trabalhar com os recursos escassos, contendo os gastos, sem perder a qualidade do serviço prestado.,

2.3.5 Pesquisa de Ataíde (2018)

A pesquisa de Ataíde (2018) classificou-se como exploratória e descritiva, com natureza aplicada, envolvendo a pesquisa quantitativa e qualitativa, caracterizada como estudo de caso. Buscou verificar como gerar informação de custo na Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos-SP, que se trata de um ambulatório de média complexidade, através dos sistemas de informações de controles que já vigoram na unidade. A USE presta serviços na área de fonoaudiologia, farmácia, medicina, gerontologia, assistência social, fisioterapia, enfermagem, terapia ocupacional e psicologia, sendo composta por 28 servidores, além de docentes, preceptores, pesquisadores, voluntários, discentes, funcionários terceirizados e estagiário, girando em torno de 500 envolvidos.

A coleta de dados contemplou o período de janeiro a junho de 2018. A pesquisa foi feita em três etapas: na primeira etapa foram reconhecidas as principais despesas da instituição, subdividindo num agrupamento de custos, visando reconhecer os referentes a USE. Os itens de custo foram reconhecidos pelo custeio por absorção, envolvendo os custos de pessoal, energia elétrica, água e esgoto, telefone, manutenção, materiais de consumo, locação, material ambulatorial, depreciação e serviços de terceiros. Os custos foram separados em diretos e indiretos; na segunda etapa foram reconhecidos os recursos consumidos pela unidade, através de registros de arquivos, documentos e entrevistas; na terceira etapa foram alocados e agrupados os custos por natureza de despesa contábil, sendo coletado também o número de procedimentos.

A pesquisadora concluiu que a apropriação dos custos pelo método de custeio por absorção mostrou-se ideal para dar início a base de dados da unidade. As informações coletadas permitem prosseguir os cálculos em nível de centro de custo, transferindo-os também aos centros de custo produtivos e ambulatoriais. Constatou-se também que os custos

são na maioria fixos, o que limita as decisões dos gestores, por se tratarem de custos, em sua maioria, inevitáveis. Os sistemas estruturantes não dão suporte ao Sistema de Informação de Custos e a coleta de dados se deu com o uso predominantemente manual e para que o controle de custos se torne um instrumento de avaliação da aplicação dos recursos públicos, é necessária superar essas limitações.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Do ponto de vista da abordagem do problema foi realizada pesquisa qualitativa utilizando métodos de custeio com técnicas de coleta de dados com a aplicação de entrevistas e análise documental. Para Prodanov e Freitas (2013) na pesquisa qualitativa a atribuição de significados e a interpretação de fenômenos são processos básicos, sendo o ambiente uma fonte direta dos dados. As questões são estudadas sem a manipulação do pesquisador, não tendo a prioridade de numerar ou medir unidades.

Já para Duarte (2002) de um modo geral as pesquisas qualitativas exigem a realização de entrevistas, sendo primordial a definição de critérios para selecionar os sujeitos da investigação, dependendo da qualidade, profundidade e do grau de recorrência e divergência das informações obtidas em cada depoimento. À medida que as informações são levantadas, o material de análise torna-se mais consistente e denso.

A pesquisa pode ser caracterizada como estudo de caso, que segundo Ventura (2007) permite que um aspecto de um problema seja estudado com profundidade em um determinado período de tempo, sendo apropriado para a investigação de fenômenos quando há diversos fatores e relacionamentos que podem ser observados, que não possuem leis básicas para determinar seu grau de importância, sendo muito aplicado em pesquisas exploratórias. Possui quatro fases relacionadas: delimitação da unidade-caso, coleta de dados, seleção, análise e interpretação dos dados coletados e relatório.

O estudo de caso é uma investigação empírica que analisa um fenômeno contemporâneo em profundidade em um contexto real, além disso, a investigação do estudo de caso passa por uma situação técnica diferenciada, pois possui mais variáveis de interesse do que pontos de dados, contando com variadas fontes de evidências, beneficiando-se delas para orientar a coleta e análise de dados (YIN, 2015).

Foi realizada pesquisa documental e entrevistas no setor administrativo da USE e em outros departamentos da universidade, que estão envolvidos com os custos da unidade, visando coletar as informações de custos, tanto para o levantamento, quanto para a alocação aos centros de custo.

A pesquisa contou com 7 etapas. Inicialmente os custos foram apurados de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, contemplando um período maior do realizado no trabalho de

Ataide (2018), que foi de janeiro de 2018 a junho de 2018. Posteriormente os dados foram apresentados por item de custo semestralmente. Após, os custos foram divididos em diretos e indiretos. Já com os custos calculados, os mesmos foram alocados nos centros de custo propostos pelo Ministério da Saúde, que são o administrativo, produtivo e intermediário.

Avançando na pesquisa, o total de custos foi alocado aos denominados “centros de custo produtivos finais” que se referem a natureza dos procedimentos de acordo com a especialidade em que o mesmo será realizado. Por fim, foram feitos comentários sobre os valores obtidos. As etapas assemelham-se com as propostas por Leoncine, Bornia e Abbas (2013), como identificação da estrutura, realização de reuniões com gestores, determinação dos centros de custo, elaboração de formulários de coleta de dados e determinação de custos por procedimento. Com base no trabalho de Ataide (2018) foi possível estruturar as três etapas iniciais, baseadas no plano de ação utilizado pela pesquisadora, conforme segue:

- Etapa 1: Visando conhecer as atividades ambulatoriais realizadas na USE/UFSCar e sua estrutura, contemplando o objetivo específico 1, foi realizada uma visita a Unidade de estudo a fim de obter conhecimentos preliminares aos custos da USE. Nessa etapa foram agendadas entrevistas com os gestores da USE, para visitar a unidade, observar o andamento dos processos relacionados a gestão de custos e as formas como são controlados.
- Etapa 2: Para levantar os custos junto às unidades administrativas, contemplando o objetivo específico 2, foi observado o protocolo constante no ANEXO A. Nessa etapa foram reconhecidos os custos de cada atividade da USE. Os itens de custos com pessoal, custos com serviços de terceiros e de pessoa jurídica, custos com material de consumo e depreciação foram levantados e registrados em planilhas para melhor identificação. Inicialmente, os custos com pessoal foram solicitados à ProGPe (Pró Reitoria de Gestão de Pessoas) por ofício. Os custos com serviços de terceiros e de pessoa jurídica foram obtidos pelo Departamento Contábil, com acesso no Sistema ContratosGov. Os custos com material de consumo foram fornecidos pela USE, através de relatórios manuais. A depreciação foi obtida por meio de solicitação do Departamento de Contabilidade à Divisão de Abastecimento de Patrimônio.
- Etapa 3: Classificação dos custos em diretos e indiretos por semestre, conforme Quadro 8:

Quadro 8 - Fonte de dados da etapa 3

Itens de Custos	Classificação por despesa contábil
Custos Diretos	
Custos com Pessoal	
1. Remuneração	31.90.11
2. Benefícios a pagar	33.90.46
3. Encargos sociais	31.90.13
4. Estagiários	33.90.36
Serviços de Terceiros e de Pessoa	33.90.37/33.90.39
Jurídica	
Material de Consumo	33.90.30
1. Papelaria	33.90.30
2. Limpeza e geral	33.90.30
3. Hospitalar	33.90.30
Depreciação	
Custos indiretos	
Serviços de Terceiros e de Pessoa	33.90.37/33.90.39
Jurídica	

Fonte: Adaptado de Ataíde (2018, p. 79)

A semelhança da pesquisa de Rajabi e Dabiri (2012), onde o hospital analisado foi dividido em três centros de custo, com alocação dos custos administrativos ao centro de custo produtivo, as ações constantes nas etapas 4, 5, 6 e 7 descritas a seguir contemplam a determinação e alocação dos custos aos centros de custo, além da análise de suas variações, conforme segue:

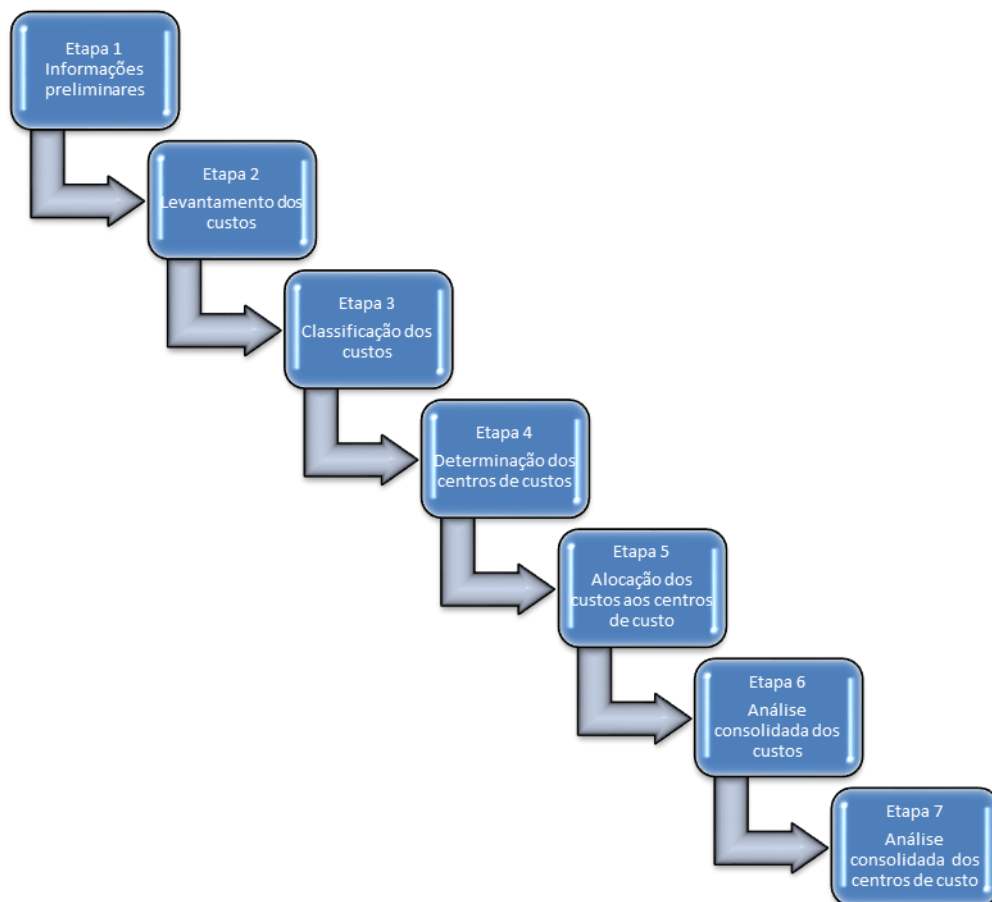
- Etapa 4: Determinação dos centros de custo da USE. Nessa etapa foram determinados os centros de custo produtivos finais da unidade por meio de entrevistas com os gestores, contemplando o objetivo específico 4. O critério de rateio utilizado foi o de número de atendimentos, com alocação direta.
- Etapa 5: Alocação aos centros de custo. Contemplando o objetivo específico 3, que se trata da alocação dos custos por centros de custo, nessa etapa os custos foram alocados aos centros de custo produtivo, intermediário e administrativo, conforme orientação do Ministério da Saúde. Posteriormente, os custos foram alocados aos centros de custo produtivos finais da unidade.
- Etapa 6: Análise consolidada dos custos. Contemplando o objetivo específico 5, nesta etapa foi realizada uma análise consolidada dos custos, com apontamentos

sobre variações mensais, semestrais e anuais, além de breve discussão sobre os custos por procedimento.

- Etapa 7: Análise consolidada dos centros de custo. Baseado nos dados obtidos por centro de custo, esta etapa contemplou uma breve análise dos centros de custo administrativo, produtivo e intermediário, além dos centros de custo produtivos finais, atendendo ao objetivo específico 5.

Segue Figura 1 que resume as etapas da coleta de dados:

Figura 1 - Sistematização da coleta de dados



Fonte: Elaboração própria

3.2 ESTUDO DE CASO

- **Unidade de estudo**

A unidade de estudo foi a USE, localizada na Universidade Federal de São Carlos, que possui 645 hectares de extensão e 196 mil m² de área construída. Trata-se do primeiro campus da universidade, que teve sua cerimônia de inauguração em 13 de março de 1970. Atualmente conta com aproximadamente 10 mil alunos, mil docentes e 800 técnicos administrativos, oferecendo cerca de 40 cursos de graduação. O município de São Carlos tem cerca de 238 mil habitantes e possui o título de Capital Nacional da Tecnologia, sendo reconhecida internacionalmente como um importante centro formador de profissionais altamente qualificados, egresso de mais de 150 cursos de graduação e pós-graduação oferecidos na cidade (UFSCAR, 2019).

Além dos servidores e estagiários, também atuam na USE, pesquisadores, docentes, preceptores, técnicos voluntários, discentes de graduação e pós-graduação da UFSCar e de outras instituições e funcionários terceirizados, superando o número de 500 pessoas cadastradas ao ano, envolvidas com as atividades de ensino, pesquisa e extensão (ATAIDE, 2018). Bittar (2002) ressalta a importância dos Hospitais de Ensino no que diz respeito a saúde pública, uma vez que são eles os responsáveis pela formação dos profissionais de saúde, assemelhando-se, nesse caso, à função da USE quanto ao ensino, que ultrapassa o de atendimento aos pacientes.

Segundo informações da USE (2019) a Unidade Saúde Escola localiza-se na área norte do campus de São Carlos da Universidade Federal de São Carlos, ocupando uma área de 4.883,78 m². Foi inaugurada em dezembro de 2004 e passou por uma expansão em 2008, sendo construída e equipada com recursos do Ministério da Saúde. A construção da Unidade permitiu o compartilhamento do seu espaço, além da integração e melhoria na qualidade da atenção à saúde. Foi estabelecido em 2014 um convênio com a Secretaria Municipal de Saúde de São Carlos, que inseriu a USE na rede de cuidados à saúde da população no SUS. Os procedimentos realizados na unidade são remunerados pelo SUS, conforme tabela do Ministério da Saúde e pela Fundação de Apoio Institucional ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FAI) da UFSCar.

A USE é uma unidade acadêmica multidisciplinar da UFSCar e possui como missão formar pessoas através da assistência interprofissional em saúde, priorizando a humanização e

integralidade do cuidado, pautada na associação de ensino, pesquisa e extensão. Caracteriza-se como um ambulatório de média complexidade (atenção especializada) que atende a comunidade de São Carlos e sua microrregião (Ibaté, Descalvado, Dourado, Porto Ferreira e Ribeirão Bonito). Os atendimentos têm como referência a atenção básica, além dos pontos da rede de saúde, assistência social e educação.

Tem como visão buscar o pioneirismo na integralidade do cuidado em saúde, sendo reconhecida por ser inovadora no ensino, pesquisa e extensão, além da qualidade na prestação de assistência. Seus valores incluem a ética profissional, compromisso social, respeito, horizontalidade, humanização, transparência, interprofissionalidade, competência, excelência e universalidade, tendo como objetivos atuar na perspectiva de atendimento integral ao usuário, contribuir para o equacionamento de problemas sociais, colaborar na formulação e execução de políticas voltadas a saúde, oferecer condições para a realização de atividades acadêmicas, formar e aperfeiçoar pessoal, manter e ampliar o intercâmbio acadêmico, técnico e científico e favorecer a participação da comunidade interna e externa.

O prédio é dividido em oito blocos, que podem ser utilizados por profissionais e alunos de todas as áreas de conhecimento que atuam na unidade, por meio de agendamento. No bloco 1 encontra-se a recepção e conta também com serviços administrativos de gerenciamento de dados e de prontuários, possui duas salas de seminários com capacidade para 15 pessoas e um auditório para 70 pessoas, com equipamentos audiovisuais e copa. No bloco 2 estão as salas de atendimento que podem ser utilizadas por diversos tipos de atividades. Possui uma sala com cabine audiométrica para fonoaudiologia, uma sala de ginecologia, duas salas para atividades em grupo, uma sala de seminários com equipamentos audiovisuais e um pequeno ginásio para atividades motoras, além da sala de serviço social e do acolhimento da unidade. No bloco 3 está um conjunto de salas para atividades como cirurgias ambulatoriais, aferição de sinais e intercorrências, além de uma sala de microscopia, uma central de esterilização e saída para ambulâncias.

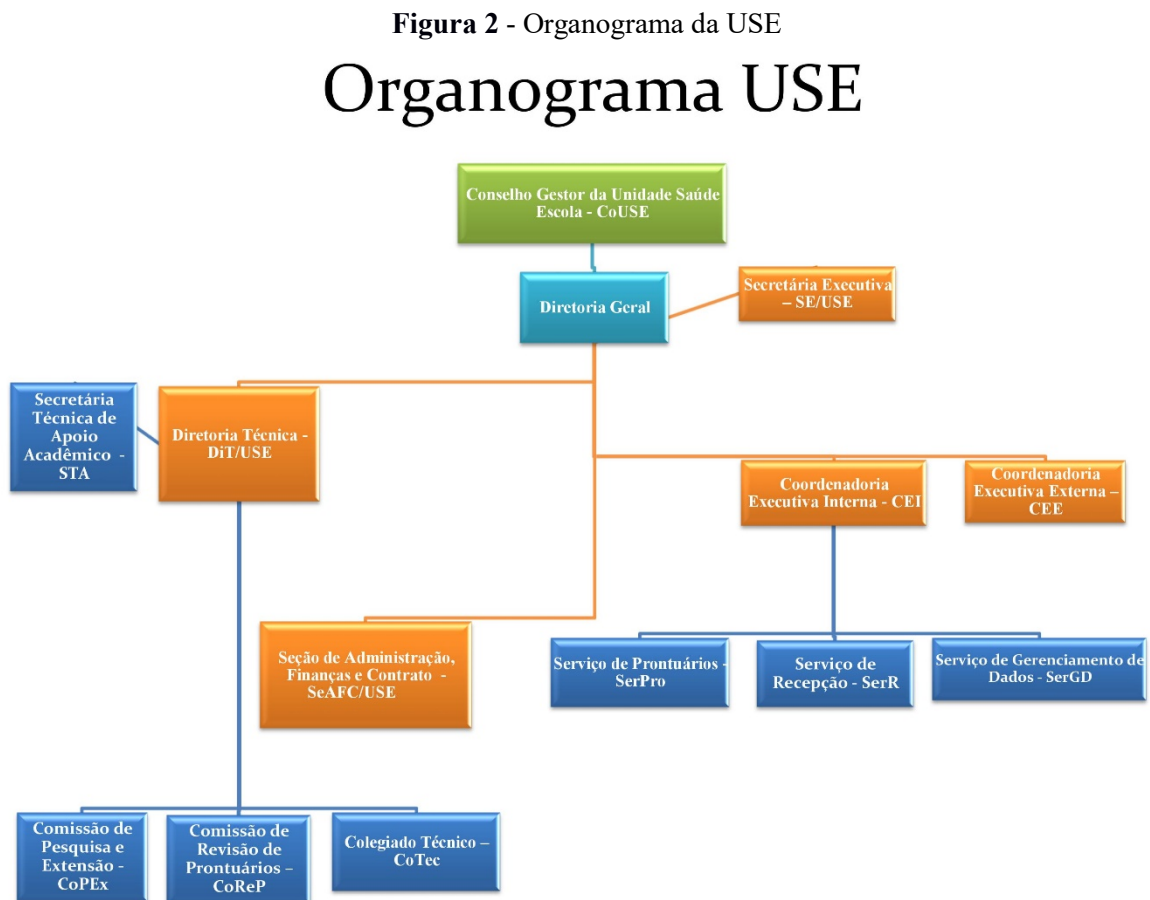
No bloco 4 há ginásios para atendimentos individuais e em grupos, salas de atendimento individual e ambiente para hidroterapia. Possui também uma sala de realidade virtual e na área externa uma pista para caminhada e uma horta terapêutica. No bloco 5 estão as salas da seção administrativa, finanças e contratos e coordenadorias executivas, direção geral e diretoria técnica, secretaria executiva e manutenção de equipamentos, além de duas salas de reuniões, uma sala de conveniência e uma copa. No bloco 6 há um ginásio para realização de atividades expressivas, outro para atividades físicas e uma oficina para atividades manuais e artesanais. Possui a Oficina Ortopédica, para realização de atividades de

reabilitação motora e confecção de órteses, além do Ambiente Vida Diária. O bloco 7 abriga uma piscina terapêutica, e por fim, o bloco 8 concentra os serviços de atendimento a crianças e adolescentes, com um conjunto de salas individuais e de grupo, uma sala com equipamentos para integração sensorial, sala de estimulação visual, poltrona de amamentação, brinquedoteca e equipamentos de tecnologia assistiva.

As ações desenvolvidas na USE, estão organizadas em 6 linhas de cuidado, a saber:

1. Córdio-Respiratória e Doenças Metabólicas
2. Músculoesquelética
3. Infância e Adolescência
4. Neurologia
5. Práticas Integrativas e Complementares
6. Saúde Mental

A Figura 2, apresenta o organograma da USE:



Fonte: USE (2019)

- **Delimitação temporal**

A pesquisa se concentrou em um tempo específico, de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, onde foram levantados os itens que compõem os custos totais da USE/UFSCar, além da alocação dos mesmos aos respectivos centros de custo. Os dados foram apresentados mensalmente em tabelas e gráficos.

4. SISTEMATIZAÇÃO DOS CUSTOS E CENTROS DE CUSTO

4.1 ETAPA 1 – CONHECIMENTOS PRELIMINARES

Inicialmente, em 26/11/2019 o projeto de pesquisa foi submetido ao parecerista da Comissão de Pesquisa e Extensão da USE, sendo aprovado em janeiro de 2020. Após a aprovação, em 07/02/2020 foi realizada uma entrevista com a administradora da unidade, visando entender e conhecer a estrutura operacional e administrativa da unidade. A administradora falou sobre os serviços prestados aos usuários da microrregião de São Carlos, envolvendo as seis linhas de cuidado e sobre a importância de pesquisas que envolvam os custos da unidade.

A administradora citou o convênio firmado com o SUS, através da Prefeitura Municipal de São Carlos, Lei nº 18.933 de 2018, e explicou que, atualmente, os custos são cobertos com os valores recebidos via FAI, e que os gastos com pessoal são pagos pela UFSCar. Os custos com procedimentos são calculados ao encerrar o mês e repassados à Prefeitura Municipal de São Carlos, com o teto máximo de R\$ 232.331,24 ao ano, com a vigência de 48 meses, cujos valores dos procedimentos são baseados na Tabela SUS. Esse valor, geralmente é utilizado para investimentos na unidade.

Os itens de custos, não sofreram alterações desde a pesquisa de Ataíde (2018) e, portanto, serão utilizados como base para a coleta:

Quadro 9 - Itens de custo

ITENS DE CUSTO	DESCRIÇÃO
PESSOAL	Remuneração bruta, provisão para 13º salário, provisão para férias, benefícios a pessoal, previdência oficial, outros encargos e estagiários.
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS E DE PESSOA JURÍDICA	Recepção, limpeza, portaria, vigilância, área externa, impressora, energia elétrica e água e esgoto.
MATERIAL DE CONSUMO	Material de expediente, ambulatorial, limpeza, etc.

DEPRECIÇÃO

Depreciação do prédio e dos materiais permanentes lotados na USE.

Fonte: Adaptado de Ataíde (2018).

Os custos foram classificados em custos diretos e indiretos, seguindo a orientação de Ataíde (2018), conforme segue:

- Custos diretos: pessoal, serviços terceirizados, serviço pessoa jurídica, almoxarifado (materiais de consumo e materiais ambulatoriais) e depreciação;
- Custos indiretos: serviços terceirizados e serviço de pessoa jurídica.

Os custos diretos referem-se aos serviços prestados diretamente à Unidade, sendo eles recepção, limpeza, portaria, radiodiagnóstico, energia elétrica e locação de impressora. Já os custos indiretos referem-se aos serviços prestados à UFSCar como um todo, que são rateados à USE com base na área total construída, sendo eles vigilância, manutenção de área externa e água e esgoto.

4.2 ETAPA 2 – COLETA DE DADOS

Na etapa 2 foi realizada a coleta de dados referente aos custos da unidade, seguindo a estrutura do custeio por absorção, que contemplaram os seguintes itens: pessoal, serviços de terceiros e de pessoa jurídica, material de consumo e depreciação, como descrito a seguir:

- **Pessoal**

Visando obter as informações dos custos com pessoal da USE, foi elaborado um ofício encaminhado à Pró Reitoria de Gestão de Pessoas (ProGPe) solicitando o envio de informações referentes ao custo com pessoal na unidade, referentes a 2018 e 2019, constando as seguintes informações: remuneração bruta, benefícios a pessoal, encargos sociais, provisão de 13º salário, provisão de férias e estagiários, além da identificação dos servidores com a descrição de cargos.

A ProGPe encaminhou uma planilha extraída do SIAPE/SIGEPE constando o nome dos servidores, salário bruto, descrição do cargo, código do setor em exercício, sigla do setor, descrição do setor, grupo, descrição do centro e código do setor da função. A planilha dos estagiários contava com, além das informações já descritas anteriormente, o valor da bolsa, o

valor do auxílio transporte e a data de ingresso. A primeira ação realizada foi o cruzamento das informações com o Portal da Transparência, selecionando aleatoriamente três nomes (10% do total da amostra) da planilha de outubro de 2019, sendo o valor bruto da planilha correspondente a remuneração básica bruta somado o total de verbas indenizatórias, que contemplam os benefícios, como vale alimentação, auxílio transporte e auxílio saúde.

Verificou-se que os valores referentes a provisão de férias, 13º salário e encargos sociais não foram evidenciados na planilha e, portanto, os cálculos foram feitos manualmente. As planilhas fornecidas pela ProGPe contemplaram os meses de outubro de 2018 e outubro de 2019. A responsável pela emissão das planilhas explicou a inviabilidade da geração das informações mês a mês, e que as variações foram mínimas entre os meses, e que, portanto, a replicação dos valores de outubro de 2018 para o respectivo ano e de outubro de 2019 para 2019, representam valores muito semelhantes aos reais. Mesmo assim, foi solicitado o envio dos custos com pessoal mês a mês em 04/03/2020, mas sem retorno. O Portal da Transparência possibilita a obtenção de valores exatos, mas possui abertos para pesquisa apenas os últimos seis meses, não contemplando, portanto, os 24 meses da pesquisa.

As Tabelas 1 e 2 apresentam os custos com pessoal coletados, referentes aos anos de 2018 e 2019 respectivamente:

Tabela 1 - Custos com pessoal em 2018

Custos com pessoal	Valor mensal	Total no semestre	Total no ano
Remuneração Bruta	290.802	1.744.813	3.489.627
13º Salário	24.234	145.401	290.802
Férias	8.078	48.467	96.934
Patronal	63.976	383.859	767.718
Estagiários	4.252	25.512	51.024

Fonte: Elaboração própria

Tabela 2 - Custos com pessoal em 2019

Custos com pessoal	Valor mensal	Total no semestre	Total no ano
Remuneração Bruta	275.277	1.651.665	3.303.329
13º Salário	22.940	137.639	275.277
Férias	7.647	45.880	91.759
Patronal	60.561	363.366	726.732
Estagiários	4.431	26.586	53.172

Fonte: Elaboração própria

- **Serviços terceirizados e de pessoa jurídica**

Para obtenção dos custos com serviços terceirizados e de pessoa jurídica, foi consultado o Departamento de Contabilidade que enviou planilhas realizadas manualmente com o nome do fornecedor, o tipo de serviço realizado, que referem-se a vigilância, recepção, limpeza, área externa, portaria geral, serviços gerais, radiodiagnóstico, locação de impressora, energia elétrica e água e esgoto, CNPJ, número do contrato, obtidos no site ContratosGov, departamento, número do empenho, número da natureza da despesa, situação e indicação do custo como indireto ou direto. Os valores dos custos diretos foram identificados pelo Departamento de Contabilidade por meio de consulta ao site ContratosGov, gerando um relatório de pagamentos realizados. Os custos referentes a energia elétrica foram fornecidos pela Prefeitura Universitária. Por tratar-se de planilhas manuais, ressalta-se a importância do desenvolvimento e utilização de software para emissão de relatórios ao setor administrativo.

Destaca-se que os serviços de terceiros possuem contratos administrativos, que são acompanhados pelo seu respectivo gestor, cabendo a ele o acompanhamento dos gastos e envio das informações para o Departamento Contábil que apropria o consumo a cada centro de custo. O Quadro 10 demonstra a fonte de dados dos custos diretos:

Quadro 10 - Fonte de dados dos custos diretos com serviços

Custos diretos com serviços	Fonte de dados
Identificação dos serviços consumidos indiretamente	• https://v2.contratosgov.com.br/contratos_visualizar
Identificação do número do contrato	• https://v2.contratosgov.com.br/contratos_visualizar
Identificação dos valores consumidos	• https://v2.contratosgov.com.br/relatorio-pagamentos • Energia Elétrica: planilha enviada pela Prefeitura Universitária

Fonte: Elaboração própria.

As Tabelas 3 e 4 apresentam os custos com serviços de terceiros em 2018, já as Tabelas 5 e 6 referem-se aos custos com serviços de terceiros em 2019, conforme apresentados a seguir:

Tabela 3 - Custos diretos com serviços de terceiros no primeiro semestre de 2018

Itens	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total semestral
Recepção	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	80.178
Limpeza	31.269	31.269	31.269	31.269	31.269	32.718	189.063
Portaria	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	72.042
Radiodiagnóstico						160	160
Energia elétrica	3.883	7.410	3.894	4.488	4.774	5.924	30.373
Impressora	632	632	632	632	632	632	3.792
Total	61.154	64.681	61.165	61.759	62.045	64.804	375.608

Fonte: Elaboração própria

Tabela 4 - Custos diretos com serviços de terceiros no segundo semestre de 2018

Itens	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total semestral
Recepção	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	10.363	77.178
Limpeza	31.627	32.718	32.718	32.718	32.718	32.718	195.217
Portaria	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	72.042
Radiodiagnóstico							0
Energia elétrica	4.836	5.692	6.229	5.965	4.349	4.640	31.711
Impressora	632	632	632	632	632	632	3.792
Total	62.465	64.412	64.949	64.685	63.069	60.360	379.940
Total Anual							755.548

Fonte: Elaboração própria

Tabela 5 - Custos diretos com serviços de terceiros no primeiro semestre de 2019

Itens	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total semestral
Recepção	13.363	13.363	13.364	13.363	13.363	13.363	80.179
Limpeza	32.717	32.717	32.717	32.717	32.717	32.717	196.302
Portaria	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	72.042
Energia elétrica	5.532	5.535	2.833	4.145	6.935	3.473	28.453
Impressora	632	632	632	632	632	632	3.792
Total	64.251	64.254	61.553	62.864	65.654	62.192	380.768

Fonte: Elaboração própria

Tabela 6 - Custos diretos com serviços de terceiros no segundo semestre de 2019

Itens	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total semestral
Recepção	13.363	13.363	14.683	11.880	14.683	12.083	80.055
Limpeza	32.718	34.117	34.117	45.308	34.117	34.117	214.494
Portaria	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	72.042
Energia elétrica	3.991	6.432	3.473	6.995	3.977	3.625	28.493
Impressora	632	632	632	632	632	632	3.792
Total	62.711	66.551	64.912	76.822	65.416	62.464	398.876

Área Externa	90.652	90.652	90.652	90.652	116.042	70.456
Água e esgoto	135.673	143.220	135.509	126.913	155.530	685
Total Campus	657.297	664.844	657.133	648.536	702.544	348.802
Rateio USE	17.066	17.262	17.062	16.838	18.241	9.056
Total USE Semestral						95.525
Total USE Anual						202.441

Fonte: Elaboração própria

Tabela 9 - Custos indiretos com serviços de terceiros no primeiro semestre de 2019

Serviços	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun
Vigilância	416.492	416.492	416.492	416.492	433.726	433.726
Área Externa	92.960	92.960	92.960	122.305	92.960	92.960
Água e esgoto			172.808	374.534	208.789	11
Total Campus	509.452	509.452	682.261	913.331	735.475	526.697
Rateio USE	13.227	13.227	17.714	23.713	19.096	13.675
Total USE Semestral						100.653

Fonte: Elaboração própria

Tabela 10 - Custos indiretos com serviços de terceiros no segundo semestre de 2019

Serviços	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
Vigilância	433.726	433.726	433.726	433.726	433.726	433.726
Área Externa	92.960	92.961	92.961	92.961	92.961	92.961
Água e esgoto	227.138			438.104	488.810	205.180
Total Campus	753.825	526.687	526.687	964.791	1.015.498	731.868
Rateio USE	19.572	13.675	13.675	25.050	26.366	19.002
Total USE Semestral						117.339
Total USE Anual						217.992

Fonte: Elaboração própria

- **Material de consumo**

O armazenamento e disponibilização do material de consumo utilizado na USE é feito, em partes, pelo Departamento de Almoxarifado (DeAlm), que se trata do almoxarifado central da universidade. Para se obter o material é feita uma requisição pela unidade que é encaminhada ao departamento. Os materiais entram no Almoxarifado da USE, mas não são necessariamente utilizados imediatamente, não caracterizando, portanto, a requisição como um custo. Alguns materiais são adquiridos diretamente pela unidade, através de compras diretas.

Os custos com material de consumo são compostos por materiais de limpeza, piscina e

geral, material hospitalar e papelaria. Para se conseguir os valores dos custos, foram disponibilizados pela administradora da unidade planilhas em Excel, feitas manualmente, onde constam três planilhas. A primeira é o cadastro do estoque, com o código do produto, descrição, unidade, fornecedor, mínimo, saldo inicial, estoque atual, média entrada e média saída, sendo, portanto, feita a valorização do estoque pela média ponderada das entradas e das saídas. A segunda planilha trata-se das entradas, onde constam o código do produto, data da movimentação, quantidade, valor unitário e total, fornecedor, produto, unidade, nota fiscal e número da requisição. Na terceira planilha, referente às saídas, constam o código do produto, data da movimentação, quantidade, valor unitário e total, nome do requisitante, bloco e ação, produto e unidade. Na planilha de cadastro do estoque hospitalar consta também a validade do item.

Para obtenção dos valores dos custos com material de consumo, foram enviados pela administradora da unidade, planilhas em Excel referente ao controle de estoques. Esse grupo de custos é controlado exclusivamente pela unidade. Foram considerados os custos referentes a planilha de saídas. Alguns itens possuem o custo na tabela de entradas, e nestes casos, foram considerados os mesmos. Alguns itens tiveram diferentes custos, sendo considerados os custos de acordo com as datas de saída. Para os itens sem custo identificado, foram realizadas cotações no Google Compras, sendo escolhido o menor preço.

Os custos com material de consumo no ano de 2018 estão representados pelas Tabelas 11 e 12, já as Tabelas 13 e 14 apresentam os custos com material de consumo em 2019:

Tabela 11 - Custos com material de consumo no primeiro semestre de 2018

Itens	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total semestral
Papelaria	289	812	1.920	1.097	436	1.755	6.309
Limpeza e geral	766	977	1.029	1.777	1.210	1.963	7.722
Hospitalar	1.127	746	1.666	1.384	1.610	2.429	8.962
Total	2.182	2.535	4.615	4.258	3.256	6.147	22.993

Fonte: Elaboração própria

Tabela 12 - Custos com material de consumo no segundo semestre de 2018

Itens	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total semestral
Papelaria	1.969	3.727	568	1.374	1.308	806	9.752
Limpeza e geral	2.813	2.569	2.255	1.313	3.155	1.943	14.048
Hospitalar	1.389	12.835	1.016	1.355	1.676	2.487	20.758
Total	6.171	19.131	3.839	4.042	6.139	5.236	44.558
Total Anual							67.551

Fonte: Elaboração própria

Tabela 13 - Custos com material de consumo no primeiro semestre de 2019

Itens	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total semestral
Papelaria	283	791	1.511	1.032	1.543	632	5.792
Limpeza e geral	453	842	3.086	1.453	1.591	1.642	9.067
Hospitalar	870	1.960	1.285	1.902	1.972	4.744	12.733
Total	1.606	3.593	5.882	4.387	5.106	7.018	27.592

Fonte: Elaboração própria

Tabela 14 - Custos com material de consumo no segundo semestre de 2019

Itens	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total semestral
Papelaria	502	508	777	764	941	193	3.685
Limpeza e Geral	1.160	662	811	797	635	332	4.397
Hospitalar	2.461	1.330	2.176	3.293	2.912	980	13.152
Total	4.123	2.500	3.764	4.854	4.488	1.505	21.234
Total Anual							48.826

Fonte: Elaboração própria

- **Depreciação**

Para coletar os custos com depreciação dos bens móveis da Unidade, composto por equipamentos, e dos bens imóveis, referente ao prédio e instalações da Unidade, foi realizada uma solicitação pelo DeCont (Departamento de Contabilidade) ao DiAP (Divisão de Abastecimento e Patrimônio). Ressalta-se que o custo não ocorre na aquisição do bem, mas devido a seu desgaste.

A pesquisadora Ataíde (2018) disponibilizou a planilha utilizada em sua pesquisa, onde constam as informações dos custos com depreciação referentes ao período de janeiro a junho de 2018. A planilha fornecida não foi extraída de nenhum sistema estruturante do Governo Federal, mas de um programa interno, em formato “Microsoft Access” denominado “Sistema de Gestão Patrimonial da UFSCar”, sendo o método de cálculo da depreciação o de quotas constantes. O valor depreciável é determinado observando a idade do imóvel e de seu estado de depreciação, seguindo a Instrução Normativa nº 1 de 2014, dos coeficientes de ROSS-HEIDECKE.

A tabela apresentada de janeiro a junho de 2018 apresenta as seguintes informações: número da conta contábil, descrição da conta, vida útil em anos, vida útil em meses, porcentagem residual, data de aquisição, total de meses desde a aquisição, valor histórico,

valor residual, valor mensal da depreciação, valor do bem depreciado, atingimento da vida útil, unidade e situação de baixa. O valor considerado para depreciação foi o da coluna “valor mensal da depreciação”. A partir de julho, para o cálculo da depreciação, consultamos a planilha apresentada pela administradora da unidade referente ao controle de estoque de material permanente. Foram lançados nas planilhas de depreciação os itens constantes na tabela de saídas de material permanente, que se referem aos itens adquiridos pela Unidade e, com base nas taxas de depreciação de outros produtos constantes na tabela, foi feito o cálculo dos bens móveis, o que possibilitou os valores mensais. Já, o valor referente a depreciação com bens imóveis da unidade, foi obtido na pesquisa de Ataíde (2018), que foi calculado com base no laudo de avaliação patrimonial, no balancete contábil e no balanço patrimonial, conforme demonstrado na Tabela 15. Para efeitos desta pesquisa, foi replicado o valor para os demais períodos, uma vez que a unidade não sofreu aumento ou diminuição da metragem nos anos de 2018 e 2019. As Tabelas 16 e 17 apresentam os custos com depreciação referentes ao ano de 2018, já as Tabelas 18 e 19 são do ano de 2019.

Tabela 15 - Depreciação da edificação da Unidade Saúde Escola

Itens	
Valor bens imóveis (todos campi)	462.404.801
Depreciação bens imóveis (todos campi) 1º semestre 2018	28.999
Valor imóvel USE	7.653.576
Depreciação proporcional ao imóvel USE	480

Fonte: Ataíde (2018)

Tabela 16 - Custos com depreciação no primeiro semestre de 2018

Itens	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total semestral
Bens móveis	11.595	11.773	11.944	11.944	11.944	11.944	71.143
Bens imóveis	80	80	80	80	80	80	480
Total	11.675	11.853	12.024	12.024	12.024	12.024	71.623

Fonte: Elaboração própria

Tabela 17 - Custos com depreciação no segundo semestre de 2018

Itens	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total semestral
Bens móveis	11.944	11.948	11.958	12.007	12.061	12.070	71.989
Bens imóveis	80	80	80	80	80	80	480
Total	12.024	12.028	12.038	12.087	12.141	12.150	72.469
Total anual							144.092

Fonte: Elaboração própria

Tabela 18 - Custos com depreciação no primeiro semestre de 2019

Itens	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total semestral
Bens móveis	12.078	12.167	12.171	12.755	12.936	12.960	75.068
Bens imóveis	80	80	80	80	80	80	480
Total	12.158	12.247	12.251	12.835	13.016	13.040	75.548

Fonte: Elaboração própria

Tabela 19 - Custos com depreciação no segundo semestre de 2019

Itens	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total semestral
Bens móveis	12.961	12.962	12.965	12.965	12.965	12.965	77.782
Bens imóveis	80	80	80	80	80	80	480
Total	13.041	13.042	13.045	13.045	13.045	13.045	78.262
Total anual							153.810

Fonte: Elaboração própria

4.3 ETAPA 3 – CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS EM DIRETOS E INDIRETOS

Na etapa 3, os custos diretos e indiretos foram demonstrados separadamente, por semestre, demonstrando que em sua maioria, os custos da USE são diretos, conforme demonstrado na Tabela 20:

Tabela 20 - Demonstrativo de custos diretos e indiretos na Unidade

Itens de Custos	2018/1	2018/2	2019/1	2019/2
Custos Diretos	2.818.276	2.812.334	2.709.044	2.723.508
<i>Custos com Pessoal</i>	<i>2.348.052</i>	<i>2.348.052</i>	<i>2.225.136</i>	<i>2.225.136</i>
5. Remuneração	1.744.813	1.744.813	1.651.665	1.651.665
6. Benefícios a pagar	193.868	193.868	183.519	183.519
7. Encargos sociais	383.859	383.859	363.366	363.366
8. Estagiários	25.512	25.512	26.586	26.586
<i>Serviços de Terceiros e de</i>	<i>375.608</i>	<i>379.940</i>	<i>380.768</i>	<i>398.876</i>
<i>Pessoa Jurídica</i>				
<i>Material de Consumo</i>	<i>22.993</i>	<i>44.558</i>	<i>27.592</i>	<i>21.234</i>
5. Papelaria	6.309	9.752	5.792	3.685
6. Limpeza e Geral	7.722	14.048	9.067	4.397
7. Hospitalar	8.962	20.758	12.733	13.152

<i>Depreciação</i>	71.623	72.469	75.548	78.262
Custos indiretos	106.916	95.525	100.653	117.339
<i>Serviços de Terceiros e de</i>	<i>106.916</i>	<i>95.525</i>	<i>100.653</i>	<i>117.339</i>
<i>pessoa jurídica</i>				

Fonte: Elaboração própria

4.4 ETAPA 4 – DETERMINAÇÃO DOS CENTROS DE CUSTO DA USE

Na etapa 4 foi realizada a determinação dos centros de custo para as etapas seguintes. Inicialmente, foi possível identificar na USE, com base nos itens de custos apresentados anteriormente, que os centros de custo indicados pelo Ministério da Saúde são aplicáveis à USE sendo eles: produtivo, com custos relacionados diretamente aos atendimentos; administrativo, com custos administrativos que auxiliam os atendimentos e intermediários, com custos em atividades que dão suporte aos atendimentos. A primeira classificação aos centros de custo foi feita dessa forma, visando possibilitar aos gestores visualizar um panorama geral dos custos na unidade, de quais custos estão sendo usados diretamente nos procedimentos e quais estão dando suporte aos mesmos.

Após a identificação e classificação dos custos a estes três centros de custo, a administradora da USE disponibilizou relatórios, constantes nos Anexos A, B, C e D, onde constavam informações mais específicas com o número de atendimentos realizados na Unidade, o que possibilitou criar centros de custo mais específicos, de acordo com o número de atendimentos realizados. Apesar de a Unidade ter suas linhas de cuidado já determinadas, não há um controle dos custos e conseqüentemente dos atendimentos, visto que não há um sistema informatizado que permita realizar essa filtragem, logo a classificação dos atendimentos se dá por área, conforme segue: enfermagem, farmácia, fisioterapia, fonoaudiologia, medicina – cardiologia, medicina – clínica geral, medicina – dermatologia, medicina – mulher, medicina – homeopatia, medicina – neurologia, medicina - nutrologia, medicina – pediatria, medicina – psiquiatria, medicina da família, psicologia, serviço social e terapia ocupacional. O critério adotado para alocação dos centros de custo administrativo, intermediário e produtivo aos centros de custo da unidade por atendimento, foi o de alocação direta, visto que, entende-se que os atendimentos realizados consomem, de maneira semelhante, os recursos da unidade.

4.5 ETAPA 5 – ALOCAÇÃO DOS CUSTOS AOS CENTROS DE CUSTO

Na etapa 5, com bases nos relatórios recebidos dos custos da Unidade, os grupos dos custos foram classificados e divididos nos três centros de custo propostos pelo Ministério da Saúde: produtivo, administrativo e intermediário. Posteriormente os custos foram rateados com base no número de atendimentos, aos centros de custo produtivos finais da USE.

- **Pessoal**

Visando realizar a classificação dos custos com pessoal de acordo com os centros de custo determinados pelo Ministério da Saúde, foram utilizadas as planilhas fornecidas pela ProGPe com os dados do pessoal, além de informações constante no site da USE. A planilha contém uma coluna com os cargos dos servidores, que juntamente com as informações do site da USE no campo “Equipe da USE” possibilitou compor os cargos e/ou seções, conforme apresentado na Tabela 21:

Tabela 21 - Cargos ou seções por centro de custo

Centros de custo	Cargos ou seções	Nº de servidores/estagiários	
		2018	2019
Produtivo	Assistente social	2	2
	Auxiliar de enfermagem	2	2
	Enfermeiro	2	2
	Farmacêutico	1	1
	Fisioterapeuta	3	3
	Fonoaudiólogo	1	1
	Médico	1	1
	Psicólogo	3	3
	Técnico em enfermagem	1	1
	Terapeuta ocupacional	2	2
	Total	18	18
	Administrativo	Secretaria administrativa	1
Assist. em administração		0	1
Diretoria Geral		1	1
Diretoria técnica		1	1
Administração, finanças e contratos		2	2
Total		5	6
Intermediário	Gerenciamento de dados	1	1
	Prontuários	2	1

Recepção	1	1
Técnico em eletrônica	1	1
Estagiários	7	8
Total	12	12

Fonte: Elaboração própria

Ressalta-se a importância dos funcionários alocados na Unidade, uma vez que dão suporte aos envolvidos nos atendimentos, conforme afirmado por Bittar (2002) de que está sob a responsabilidade dos Hospitais de Ensino, a formação do profissional de saúde, assemelhando-se neste caso, a função da USE no que diz respeito a ensino, pesquisa e extensão.

Com base na classificação efetuada na Tabela 21, os custos com pessoal foram distribuídos entre os centros de custo, o que possibilitou a obtenção dos custos por centros, conforme demonstrados na Tabela 22 com dados do ano de 2018, e na Tabela 23 com os dados de 2019:

Tabela 22 - Custos com pessoal por centro de custo em 2018

Itens	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Remuneração Bruta	60.463	37.016	193.323
13º Salário	5.039	3.085	16.110
Férias	1.680	1.028	5.370
Patronal	13.302	8.144	42.531
Estagiário	-	4.252	-
Total Mensal	80.483	53.524	257.334
Total Semestral	482.901	321.146	1.544.006
Total Anual	965.801	642.291	3.088.012

Fonte: Elaboração própria

Tabela 23 - Custo com pessoal por centro de custo em 2019

Itens	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Remuneração Bruta	66.460	31.697	177.121
13º Salário	5.538	2.641	14.760
Férias	1.846	880	4.920
Patronal	14.621	6.973	38.967
Estagiário	-	4.431	-
Total Mensal	88.465	46.623	235.768
Total Semestral	530.791	279.736	1.414.608

Total Anual	1.061.582	559.473	2.829.216
--------------------	------------------	----------------	------------------

Fonte: Elaboração própria

- **Serviços terceirizados e de pessoa jurídica**

Para classificação dos serviços terceirizados e de pessoa jurídica em centros de custo foram analisados os tipos de serviços prestados. Nos custos diretos, os serviços de recepção e portaria foram classificados como intermediários, visto que dão sustentação à assistência dos pacientes; os custos de radiodiagnóstico foram considerados como produtivos por estarem diretamente ligados aos atendimentos e os demais custos, limpeza, energia e locação de impressora, por envolverem todos os centros de custo, foram rateados usando como critério de rateio o número de funcionários alocado em cada centro, por se entender que, quanto maior o número de funcionários, maior será o gasto com energia e impressora, além de demandar um maior espaço, o que acarreta em um maior gasto com limpeza.

Já, com relação aos custos indiretos, que incluem serviços de vigilância, área externa e água e esgoto, os mesmos foram considerados como intermediários, visto que dão suporte à assistência dos pacientes, exceto água e esgoto, cujos custos foram rateados aos centros de custo com base no número de funcionários.

As Tabelas 24 e 25 demonstram os valores por centros de custo nos anos de 2018 e 2019 respectivamente, demonstrando inicialmente os custos diretos e indiretos atribuídos aos centros de custo sem rateio, seguido da alocação dos custos indiretos e diretos que necessitaram de rateio e por fim, demonstrando o montante dos custos diretos e indiretos com serviços terceirizados e de pessoa jurídica:

Tabela 24 - Custos com serviços terceirizados e de pessoa jurídica em 2018

Custos diretos e indiretos alocados aos centros de custo sem rateio			
Meses	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro		38.171	
Fevereiro		38.171	
Março		51.147	
Abril		42.008	
Mai		41.596	
Junho		48.043	160
Julho		42.436	
Agosto		42.632	
Setembro		42.432	

Outubro			42.208	
Novembro			43.611	
Dezembro			31.426	
Custos diretos e indiretos alocados aos centros de custo com rateio				
Meses	Total	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	35.785	5.110	12.271	18.404
Fevereiro	39.311	5.614	13.480	20.218
Março	35.795	5.112	12.274	18.409
Abril	36.389	5.196	12.478	18.715
Mai	36.675	5.237	12.576	18.862
Junho	39.274	5.608	13.467	20.199
Julho	37.095	5.297	12.720	19.078
Agosto	39.042	5.575	13.388	20.079
Setembro	39.579	5.652	13.572	20.355
Outubro	39.315	5.614	13.481	20.220
Novembro	37.699	5.383	12.927	19.389
Dezembro	37.990	5.425	13.027	19.538
Rateio		5 14,28%	12 34,29%	18 51,43%
Total de custos diretos e indiretos com serviço de terceiros e pessoa jurídica				
Meses	Centro de custo			
	Administrativo	Intermediário	Produtivo	
Janeiro	5.110	50.442	18.404	
Fevereiro	5.614	51.651	20.218	
Março	5.112	63.421	18.409	
Abril	5.196	54.486	18.715	
Mai	5.237	54.172	18.862	
Junho	5.608	61.510	20.359	
Julho	5.297	55.156	19.078	
Agosto	5.575	56.020	20.079	
Setembro	5.652	56.004	20.355	
Outubro	5.614	55.689	20.220	
Novembro	5.383	56.538	19.389	
Dezembro	5.425	44.453	19.538	
Total Anual	64.823	659.542	233.626	
Total 1º semestre	31.877	335.682	114.967	
Total 2º semestre	32.946	323.860	118.659	

Fonte: Elaboração própria

Tabela 25 - Custos diretos e indiretos com serviços terceirizados e de pessoa jurídica em 2019

Custos diretos e indiretos alocados aos centros de custo sem rateio			
Meses	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro		38.597	
Fevereiro		38.597	
Março		43.085	

Abril			49.083	
Mai			44.466	
Junho			39.045	
Julho			44.942	
Agosto			39.045	
Setembro			40.365	
Outubro			48.937	
Novembro			53.056	
Dezembro			43.092	
Custos diretos e indiretos alocados aos centros de custo com rateio				
Meses	Total	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	38.881	6.481	12.959	19.441
Fevereiro	38.884	6.482	12.960	19.442
Março	36.182	6.032	12.059	18.091
Abril	37.494	6.250	12.497	18.747
Mai	40.284	6.715	13.427	20.142
Junho	36.822	6.138	12.273	18.411
Julho	37.341	6.225	12.446	18.671
Agosto	41.181	6.865	13.726	20.591
Setembro	38.222	6.372	12.739	19.111
Outubro	52.935	8.824	17.643	26.468
Novembro	38.726	6.456	12.907	19.363
Dezembro	38.374	6.397	12.790	19.187
Rateio		6 16,67%	12 33,33%	18 50%
Total de custos diretos e indiretos com serviço de terceiros e pessoa jurídica				
Meses	Centro de custo			
	Administrativo	Intermediário	Produtivo	
Janeiro	6.481	51.556	19.441	
Fevereiro	6.482	51.557	19.442	
Março	6.032	55.144	18.091	
Abril	6.250	61.580	18.747	
Mai	6.715	57.893	20.142	
Junho	6.138	51.318	18.411	
Julho	6.225	57.388	18.671	
Agosto	6.865	52.771	20.591	
Setembro	6.372	53.104	19.111	
Outubro	8.824	66.580	26.468	
Novembro	6.456	65.963	19.363	
Dezembro	6.397	55.882	19.187	
Total Anual	79.237	680.736	237.665	
Total 1º semestre	38.098	329.048	114.274	
Total 2º semestre	41.139	351.688	123.391	

Fonte: Elaboração própria

- **Material de consumo**

Para elaboração das tabelas com a divisão dos materiais de consumo em centros de custo foram utilizadas como base as planilhas encaminhadas pela administradora da USE, que continham as datas de entrada, valores, quantidades, nome do requisitante e o bloco ou ação. Inicialmente, para definição do centro de custo de cada item foi observado a coluna “Bloco/Ação”, e em alguns casos, a análise contemplou também a coluna o “Requisitante”. Para compreender algumas siglas, foi consultado o relatório de atividades de 2018. Foi também consultada a infraestrutura e a equipe da unidade constantes no site da USE. O Apêndice B detalha quais blocos e ações foram classificadas em cada centro de custo.

Com a classificação dos itens realizada, foram elaboradas tabelas por tipo de material de consumo, sendo eles papelaria, limpeza e geral e hospitalares, demonstrando os valores semestrais e anuais. A Tabela 26 apresenta os valores com papelaria por centro de custo em 2018:

Tabela 26 - Custos com papelaria por centro de custo em 2018

Meses	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	35	185	69
Fevereiro	127	463	221
Março	455	932	533
Abril	417	433	246
Mai	78	218	140
Junho	8	1.094	654
Julho	233	1.109	627
Agosto	141	775	2.811
Setembro	81	342	145
Outubro	207	784	383
Novembro	765	415	128
Dezembro	419	308	78
Total anual	2.966	7.061	6.036
Total 1º semestre	1.121	3.326	1.864
Total 2º semestre	1.846	3.735	4.172

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 27 apresenta os valores por centros de custo em 2019 com papelaria:

Tabela 27 - Custos com papelaria por centro de custo em 2019

Meses	Centro de custo
-------	-----------------

	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	129	67	86
Fevereiro	118	500	172
Março	56	306	1148
Abril	120	502	410
Mai	65	739	738
Junho	156	311	166
Julho	147	229	126
Agosto	67	306	135
Setembro	164	467	146
Outubro	114	473	177
Novembro	140	281	520
Dezembro	21	166	6
Total anual	1.298	4.347	3.831
Total 1º semestre	645	2.426	2.721
Total 2º semestre	653	1.922	1.110

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 28 apresenta os valores dos custos com limpeza no ano de 2018, por centro de custo, conforme demonstrado a seguir:

Tabela 28 - Custos com limpeza e geral por centro de custo em 2018

Meses	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro		762	4
Fevereiro		689	288
Março		986	43
Abril		1.297	480
Mai		1.099	111
Junho		1.833	131
Julho		2.807	6
Agosto	5	1.827	737
Setembro		1.380	875
Outubro	253	742	319
Novembro		1.779	1.377
Dezembro	279	1.639	24
Total anual	537	16.838	4.395
Total 1º semestre	-	6.665	1.056
Total 2º semestre	537	10.172	3.339

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 29 apresenta os custos com limpeza e geral em 2019 por centro de custo:

Tabela 29 - Custos com limpeza e geral por centro de custo em 2019

Meses	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro		447	5
Fevereiro		811	32
Março		2.616	470
Abril		1.405	48
Mai		1.542	49
Junho		1.630	12
Julho		1.072	88
Agosto	6	609	47
Setembro		785	25
Outubro		697	99
Novembro		605	30
Dezembro	26	302	4
Total anual	32	12.522	909
Total 1º semestre	-	8.451	616
Total 2º semestre	32	4.071	294

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 30 apresenta os custos hospitalares em 2018, seguida da Tabela 31 que demonstra os custos hospitalares em 2019, ambas por centro de custo:

Tabela 30 - Custos hospitalares por centro de custo em 2018

Meses	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	108	171	848
Fevereiro		132	615
Março		773	894
Abril		518	866
Mai		431	1.180
Junho	113	655	1.662
Julho		171	1.219
Agosto	383	335	12.118
Setembro		347	669
Outubro	23	272	1.060
Novembro		277	1.399
Dezembro	1.840	140	506
Total anual	2.467	4.221	23.036
Total 1º semestre	221	2.679	6.065
Total 2º semestre	2.246	1.542	16.971

Fonte: Elaboração própria

Tabela 31 - Custos hospitalares por centro de custo em 2019

Meses	Centro de custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro			870
Fevereiro		349	1.611
Março	90	77	1.118
Abril		367	1.534
Mai	60	312	1.601
Junho	1.479	254	3.012
Julho	1.550	305	607
Agosto	480	238	613
Setembro	51	300	1.825
Outubro	1.514	228	1.552
Novembro	132	235	2.545
Dezembro	622	63	295
Total anual	5.977	2.727	17.183
Total 1º semestre	1.628	1.360	9.746
Total 2º semestre	4.349	1.367	7.437

Fonte: Elaboração própria.

- **Depreciação**

Para calcular a depreciação por centro de custo, foram utilizados os valores já obtidos na fase de coleta de dados. Os valores foram rateados mensalmente aos centros de custo utilizando como critério de rateio o número de funcionários alocado em cada centro de custo, uma vez que se entende que quanto o maior número de funcionários, maior a necessidade de material permanente, o que possibilitou os dados constantes na Tabela 32 para o ano de 2018 e Tabela 33 para o ano de 2019:

Tabela 32 - Custos com depreciação por centro de custo em 2018

Meses	Total	Centro de custo		
		Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	11.675	1.667	4.003	6.005
Fevereiro	11.853	1.693	4.064	6.096
Março	12.024	1.717	4.123	6.184
Abril	12.024	1.717	4.123	6.184
Mai	12.024	1.717	4.123	6.184
Junho	12.024	1.717	4.123	6.184
Julho	12.024	1.717	4.123	6.184
Agosto	12.028	1.718	4.124	6.186
Setembro	12.038	1.719	4.128	6.191
Outubro	12.087	1.726	4.145	6.216

Novembro	12.141	1.734	4.163	6.244
Dezembro	12.150	1.735	4.166	6.249
Total anual		20.577	49.408	74.107
Total 1º semestre		10.228	24.559	36.837
Total 2º semestre		10.349	24.849	37.270
Rateio		5 14,28%	12 34,29%	18 51,43%

Fonte: Elaboração própria

Tabela 33 - Custos com depreciação por centro de custo em 2019

Meses	Total	Centro de custo		
		Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	12.158	2.027	4.052	6.079
Fevereiro	12.247	2.042	4.082	6.123
Março	12.251	2.042	4.083	6.126
Abril	12.835	2.140	4.278	6.418
Mai	13.016	2.170	4.338	6.508
Junho	13.040	2.174	4.346	6.520
Julho	13.041	2.174	4.347	6.520
Agosto	13.042	2.174	4.347	6.521
Setembro	13.045	2.175	4.348	6.522
Outubro	13.045	2.175	4.348	6.522
Novembro	13.045	2.175	4.348	6.522
Dezembro	13.045	2.175	4.348	6.522
Total anual		25.643	51.265	76.903
Total 1º semestre		12.595	25.179	37.774
Total 2º semestre		13.048	26.086	39.129
Rateio		6 16,67%	12 33,33%	18 50%

Fonte: Elaboração própria

Posteriormente realizou-se a soma dos custos por mês e ano dos centros de custo administrativo, produtivo e intermediário, conforme Tabelas 34 e 35, referentes aos anos de 2018 e 2019, respectivamente:

Tabela 34 – Total de custos por centros de custo em 2018

Meses	Centro de Custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	87.403	109.088	282.665
Fevereiro	87.918	110.523	284.773
Março	87.768	123.758	283.397
Abril	87.814	114.382	283.826
Mai	87.516	113.567	283.811

Junho	87.929	122.739	286.323
Julho	87.730	116.890	284.449
Agosto	88.305	116.605	299.265
Setembro	87.936	115.726	285.569
Outubro	88.306	115.156	285.532
Novembro	88.366	116.696	285.871
Dezembro	90.182	104.231	283.730
Total	1.057.173	3.429.211	1.379.361
Total Geral	5.865.745		

Fonte: Elaboração própria

Tabela 35 - Total de custos por centros de custo em 2019

Meses	Centro de Custo		
	Administrativo	Intermediário	Produtivo
Janeiro	97.102	102.745	262.250
Fevereiro	97.107	103.922	263.148
Março	96.685	108.849	262.722
Abril	96.975	114.755	262.926
Maio	97.475	111.447	264.805
Junho	98.412	104.482	263.888
Julho	98.561	109.963	261.781
Agosto	98.057	104.893	263.674
Setembro	97.226	105.627	263.398
Outubro	101.092	118.948	270.586
Novembro	97.369	118.054	264.748
Dezembro	97.706	107.384	261.782
Total	1.173.769	1.311.070	3.165.708
Total Geral	5.650.546		

Fonte: Elaboração própria

Após a totalização por centro de custo, de acordo com o Ministério da Saúde, foram identificados os centros de custo finais da USE e foi realizado o rateio de acordo com o número de atendimentos realizados, com alocação direta, ou seja, o total de custos da Unidade foi rateado com base no número de atendimentos realizados por especialidade o que possibilitou obter os dados constantes na Tabela 36, referente ao ano de 2018 e Tabela 37 com os dados de 2019.

Tabela 36 - Custos por centros de custo finais da USE em 2018

Centros de custo finais da USE	Nº de atendimentos	Critério de rateio	Total de custos por centro de custo
		% de atendimentos	
Enfermagem	1.132	3,97	232.763

Farmácia	289	1,01	59.424
Fisioterapia	18.394	64,48	3.782.189
Fonoaudiologia	292	1,02	60.041
Medicina – Cardiologia	651	2,28	133.859
Medicina - Clínica geral	84	0,29	17.272
Medicina – Dermato.	258	0,90	53.050
Medicina – Mulher	131	0,46	26.936
Medicina Homeopatia	522	1,83	107.334
Medicina – Neurologia	125	0,44	25.703
Medicina – Nutrologia	134	0,47	27.553
Medicina – Pediatria	503	1,76	103.427
Medicina – Psiquiatria	416	1,46	85.538
Medicina da Família	54	0,19	11.104
Psicologia	1.770	6,20	363.949
Serviço Social	659	2,31	135.504
Terapia Ocupacional	3.113	10,91	640.098
Total	28.527	100	5.865.745

Fonte: Elaboração própria

Tabela 37 - Custos por centros de custo finais da USE em 2019

Centros de custo finais da USE	Nº de atendimentos	Critério de rateio	Total de custos por centro de custo
		% de atendimentos	
Enfermagem	1.295	4,92	277.797
Farmácia	355	1,35	76.153
Fisioterapia	16.350	62,07	3.507.323
Fonoaudiologia	128	0,49	27.458
Medicina – Cardiologia	540	2,05	115.838
Medicina - Clínica geral	33	0,13	7.079
Medicina – Dermato	265	1,01	56.847
Medicina – Mulher	147	0,56	31.534
Medicina Homeopatia	629	2,39	134.930
Medicina – Neurologia	-	-	-
Medicina – Nutrologia	-	-	-
Medicina – Pediatria	502	1,91	107.687
Medicina – Psiquiatria	373	1,42	80.014
Medicina da Família	126	0,48	27.029
Psicologia	1.530	5,81	328.208
Serviço Social	621	2,36	133.214
Terapia Ocupacional	3.447	13,09	739.434
Total	26.341	100	5.650.544

Fonte: Elaboração própria

4.6 ETAPA 6 – ANÁLISE CONSOLIDADA DOS CUSTOS

Na etapa 6 realizou-se uma análise consolidada dos custos da unidade, o que

possibilitou a geração de apontamentos sobre variações mensais, anuais e semestrais dos custos. Além disso, foi feita uma breve análise das variações dos custos por procedimento. As Tabelas 38 e 39 apresentam os dados consolidados referentes aos anos de 2018 e 2019 respectivamente, conforme segue:

Tabela 38 - Dados consolidados dos custos na USE em 2018

Itens	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total	
Custos com pessoal														
Remuneração Bruta	290.802	290.802	290.802	290.802	290.802	290.802	290.802	290.802	290.802	290.802	290.802	290.802	4.696.104	
13º Salário	24.234	24.234	24.234	24.234	24.234	24.234	24.234	24.234	24.234	24.234	24.234	24.234		
Férias	8.078	8.078	8.078	8.078	8.078	8.078	8.078	8.078	8.078	8.078	8.078	8.078		
Patronal	63.976	63.976	63.976	63.976	63.976	63.976	63.976	63.976	63.976	63.976	63.976	63.976		
Estagiários	4.252	4.252	4.252	4.252	4.252	4.252	4.252	4.252	4.252	4.252	4.252	4.252		
Total	391.342	391.342	391.342	391.342	391.342	391.342	391.342	391.342	391.342	391.342	391.342	391.342		
Total no 1º semestre	2.348.052	50%					Total no 2º semestre		2.348.052	50%				80%
Serviços de Terceiros e Pessoa Jurídica														
Custos indiretos	12.801	12.801	25.777	16.638	16.226	22.673	17.066	17.262	17.062	16.838	18.241	9.056	957.989	
Recepção	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363		
Limpeza	31.269	31.269	31.269	31.269	31.269	32.718	31.627	32.718	32.718	32.718	32.718	32.718		
Portaria	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007		
Radiodiagnóstico						160								
Energia elétrica	3.883	7.410	3.894	4.488	4.774	5.924	4.836	5.692	6.229	5.965	4.349	4.640		
Impressora	632	632	632	632	632	632	632	632	632	632	632	632		
Total	73.955	77.482	86.942	78.397	78.271	87.477	79.531	81.674	82.011	81.523	81.310	69.416		
Total no 1º semestre	482.524	50,37%					Total no 2º semestre		475.465	49,63%				16%
Material de Consumo														
Papelaria	289	812	1.920	1.097	436	1.755	1.969	3.727	568	1.374	1.308	806	67.551	
Limpeza e geral	766	977	1.029	1.777	1.210	1.963	2.813	2.569	2.255	1.313	3.155	1.943		
Hospitalar	1.127	746	1.666	1.384	1.610	2.429	1.389	12.835	1.016	1.355	1.676	2.487		
Total	2.182	2.535	4.615	4.258	3.256	6.147	6.171	19.131	3.839	4.042	6.139	5.236		
Total no 1º semestre	22.993	34%					Total no 2º semestre		44.558	66%				1,15%
Depreciação														
Bens móveis	11.595	11.773	11.944	11.944	11.944	11.944	11.944	11.948	11.958	12.007	12.061	12.070	144.092	
Bens imóveis	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80		
Total	11.675	11.853	12.024	12.024	12.024	12.024	12.024	12.028	12.038	12.087	12.141	12.150		
Total no 1º semestre	71.623	50%					Total no 2º semestre		72.469	50%				2%
Total Geral	479.154	483.212	494.923	486.021	484.893	496.990	489.068	504.175	489.230	488.994	490.932	478.144	5.865.736	
Nº de atendimentos	922	1.215	1.950	1.406	2.387	4.257	2.160	2.654	3.221	2.916	3.832	1.607	28.527	
Custo por atendimento	519,69	397,71	253,81	345,68	203,14	116,75	226,42	189,97	151,89	167,69	128,11	297,54	205,62	

Fonte: Elaboração própria

Tabela 39 - Dados consolidados dos custos na USE em 2019

Itens	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total	
Custos com pessoal														
Remuneração Bruta	275.277	275.277	275.277	275.277	275.277	275.277	275.277	275.277	275.277	275.277	275.277	275.277	4.450.272	
13º Salário	22.940	22.940	22.940	22.940	22.940	22.940	22.940	22.940	22.940	22.940	22.940	22.940		
Férias	7.647	7.647	7.647	7.647	7.647	7.647	7.647	7.647	7.647	7.647	7.647	7.647		
Patronal	60.561	60.561	60.561	60.561	60.561	60.561	60.561	60.561	60.561	60.561	60.561	60.561		
Estagiários	4.431	4.431	4.431	4.431	4.431	4.431	4.431	4.431	4.431	4.431	4.431	4.431		
Total	370.856	370.856	370.856	370.856	370.856	370.856	370.856	370.856	370.856	370.856	370.856	370.856		
Total no 1º semestre	2.225.136	50%					Total no 2º semestre		2.225.136	50%				79%
Serviços de Terceiros e Pessoa Jurídica														
Custos indiretos	13.227	13.227	17.714	23.713	19.096	13.675	19.572	13.675	13.675	25.050	26.366	19.002	997.636	
Recepção	13.363	13.363	13.364	13.363	13.363	13.363	13.363	13.363	14.683	11.880	14.683	12.083		
Limpeza	32.717	32.717	32.717	32.717	32.717	32.717	32.718	34.117	34.117	45.308	34.117	34.117		
Portaria	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007	12.007		
Energia elétrica	5.532	5.535	2.833	4.145	6.935	3.473	3.991	6.432	3.473	6.995	3.977	3.625		
Impressora	632	632	632	632	632	632	632	632	632	632	632	632		
Total	77.478	77.481	79.267	86.577	84.750	75.867	82.283	80.226	78.587	101.872	91.782	81.466		
Total no 1º semestre	481.421	48%					Total no 2º semestre		516.215	52%				18%
Material de Consumo														
Papelaria	283	791	1.511	1.032	1.543	632	502	508	777	764	941	193	48.826	
Limpeza e geral	453	842	3.086	1.453	1.591	1.642	1.160	662	811	797	635	332		
Hospitalar	870	1.960	1.285	1.902	1.972	4.744	2.461	1.330	2.176	3.293	2.912	980		
Total	1.606	3.593	5.882	4.387	5.106	7.018	4.123	2.500	3.764	4.854	4.488	1.505		
Total no 1º semestre	27.592	57%					Total no 2º semestre		21.234	43%				0,86%
Depreciação														
Bens móveis	12.078	12.167	12.171	12.755	12.936	12.960	12.961	12.962	12.965	12.965	12.965	12.965	153.810	
Bens imóveis	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80		
Total	12.158	12.247	12.251	12.835	13.016	13.040	13.041	13.042	13.045	13.045	13.045	13.045		
Total no 1º semestre	75.548	49%					Total no 2º semestre		78.262	51%				3%
Total Geral	479.154	483.212	494.923	486.021	484.893	496.990	489.068	471.490	489.230	488.994	490.932	478.144	5.650.544	
Nº de atendimentos	1.581	1.323	1.398	1.783	2.119	3.784	1.579	1.772	3.029	2.831	3.457	1.685	26.341	
Custo por atendimento	292,28	350,85	334,95	266,21	223,56	123,36	297,85	263,33	153,93	173,30	138,90	277,08	214,51	

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 40 apresenta os valores anuais por item, com porcentagem de variação anual:

Tabela 40 – Comparativo entre os custos com variação entre os anos de 2018 e 2019

2018		2019		% Variação anual
Custos com Pessoal				
Total no 1º semestre	2.348.052	Total no 1º semestre	2.225.136	-5,2%
Total no 2º semestre	2.348.052	Total no 2º semestre	2.225.136	-5,2%
Total no ano	4.696.104	Total no ano	4.450.272	-5,2%
Serviços de Terceiros e Pessoa Jurídica				
Total no 1º semestre	482.524	Total no 1º semestre	481.421	-0,2%
Total no 2º semestre	475.465	Total no 2º semestre	516.215	8,6%
Total no ano	957.989	Total no ano	997.636	4,1%
Material de Consumo				
Total no 1º semestre	22.993	Total no 1º semestre	27.592	20,0%
Total no 2º semestre	44.558	Total no 2º semestre	21.234	-52,3%
Total no ano	67.551	Total no ano	48.826	-27,7%
Depreciação				
Total no 1º semestre	71.623	Total no 1º semestre	75.548	5,5%
Total no 2º semestre	72.469	Total no 2º semestre	78.262	8,0%
Total no ano	144.092	Total no ano	153.810	6,7%
Total geral				
Total geral 1º semestre	2.925.192	Total geral 1º semestre	2.809.697	-3,9%
Total geral 2º semestre	2.940.544	Total geral 2º semestre	2.840.847	-3,4%
Total geral ano	5.865.736	Total geral ano	5.650.544	-3,7%

Fonte: Elaboração própria

Com base nas Tabelas 38, 39 e 40 é possível elencar os seguintes pontos referentes aos anos de 2018 de 2019:

Custos com pessoal:

- ✓ Os custos com pessoal, que envolvem a remuneração direta, 13º salário, férias, patronal e estagiários corresponde a 80% dos custos totais da Unidade em 2018, e em 2019 representam 79% sendo, portanto, o maior custo da unidade. Esses resultados assemelham-se com as observações de García e Del Vardo Pardo (2004), de que normalmente 2/3 do orçamento são reservados a gastos com pessoal. No caso desta pesquisa essa porcentagem mostrou-se ainda maior, o que confirma a necessidade de uma gestão de recursos humanos adequada, sendo, portanto, um componente-chave do planejamento. Além disso, a aplicação do custeio ABC para verificar quais tarefas e

atividades estão consumindo maior volume de recursos pode ser uma sugestão a ser observada;

- ✓ A análise dos custos com pessoal mensalmente ficou prejudicada, visto que, foram disponibilizados apenas os dados anuais. Ressalta-se que os salários sofrem reajustes por incentivo a qualificação e progressão por capacitação, além de adicionais, auxílios, benefícios e promoções. As variações derivadas destes reajustes não foram evidenciadas, uma vez que foram obtidos apenas os dados de outubro/2018 e outubro/2019, sendo replicado o mesmo valor ao respectivo ano.
- ✓ Constata-se que os custos com pessoal são fixos, com poucas variações, e envolvem servidores públicos federais com estabilidade legal, o que corrobora com a pesquisa de Xavier (2016), em que os custos, em sua maioria absoluta, foram fixos em um ambulatório de média complexidade, semelhante a USE;
- ✓ A discriminação dos cargos constante tanto na planilha disponibilizada pela ProGPe, quanto as constantes no site da USE, possibilitaram identificar e classificar os servidores pelos centros de custo propostos pelo Ministério da Saúde, o que permitiu realizar rateios pelo número de funcionários;
- ✓ Houve uma queda de 5,2% nos custos no ano de 2019, comparado a 2018, mas não obtivemos a justificativa da ProGPe para a redução.

Serviços de terceiros e pessoa jurídica:

- ✓ Os custos com serviços de terceiros e pessoa jurídica em 2018 representam 16%, e no ano de 2019, 18% do total dos custos na Unidade, sendo o segundo item de custo que mais absorve recursos na USE;
- ✓ No ano de 2018 observa-se uma queda de 1,5% do 1º para o 2º semestre referente aos custos indiretos. No ano de 2019 observa-se um aumento de 7% referente a custos indiretos e um aumento no mês de novembro com limpeza;
- ✓ Os custos com serviços de terceiros e pessoa jurídica são custos fixos e de caráter continuado, não podendo, portanto, ser evitados;
- ✓ No ano de 2018 para 2019 houve um aumento de 4%, resultado do reajuste no contrato de serviço de limpeza;
- ✓ Os custos com limpeza não sofreram alterações. Exceto no mês de agosto de 2018, com um reajuste de 3% e em agosto de 2019 com um reajuste de 4%;
- ✓ Quanto a energia elétrica observa-se quedas nos meses de férias dos discentes, que

consequentemente tem menos atendimentos, é o caso dos meses de janeiro, julho, novembro e dezembro. As variações em 2018 são de quedas de 47% até aumentos de 91%. Já em 2019 observa-se quedas de 49% até aumentos de 101%;

- ✓ Os custos indiretos, referentes a vigilância, área externa, água e esgoto correspondem ao total de custos na universidade, rateados para a USE com base na área construída. Tratam-se de custos fixos, mas não gerenciáveis. Verificou-se nos custos com vigilância um aumento de 7% em julho, uma queda de 3% em janeiro e um aumento de 4% em maio. Já o contrato referente a área externa sofreu um aumento de 3% em abril de 2019. Grandes variações são observadas nos custos com água e esgoto, mas o custo médio corresponde a 184.632,15.
- ✓ Os custos com portaria e impressora não sofreram alteração;
- ✓ Quanto ao contrato com recepção há poucas variações. No ano de 2018 observou-se uma alteração apenas no mês de dezembro com queda de 22%. No ano de 2019 a partir de setembro observou-se um aumento de 10%, seguida de uma queda de 19%, aumento de 24% e queda de 18%.

Material de consumo:

- ✓ Os custos com material de consumo, que contemplam os custos com limpeza e geral, hospitalares e papelaria representam 1,15% em 2018 e 0,86% em 2019 dos custos totais da unidade, possuindo, portanto, pouca representatividade em termos percentuais nas análises;
- ✓ No ano de 2018 verificou-se um aumento de 94% dos custos com material de consumo do 1º para o 2º semestre, sendo justificado especialmente por um maior custo no mês de agosto com despesas hospitalares e, portanto, destinado aos atendimentos. Já no ano de 2019 houve uma queda de 23% dos custos com material de consumo do 1º para o 2º semestre, sendo observada uma queda nos custos com materiais de papelaria e limpeza;
- ✓ Apesar da unidade não possuir um sistema para registro dos custos, a manutenção da planilha de entradas e saídas de estoque pode ser otimizada observando alguns itens, como: identificação do valor dos itens na saída do mesmo, determinação do centro de custo destino do recebimento do material, uma vez que apesar de atualmente os destinatários estarem identificados como bloco/ação, alguns são bastante genéricos;
- ✓ As planilhas fornecidas para levantamento dos custos foram manuais, o que afeta

diretamente sua confiabilidade, além de demandar um maior tempo de análise, o que reforça a afirmação de Sugahara, Souza e Viseli (2009) de que os Sistemas de Informações Gerenciais possibilitam o acompanhamento e controle dos procedimentos, agilizando a tomada de decisão;

- ✓ As variações mensais demonstraram que o material de consumo é um custo variável. Analisando as taxas de variação, concluiu-se que não há tendências e os valores não seguem a sazonalidade e o número de atendimentos da unidade. Em 2018 no item papelaria as alterações entre os meses mostram quedas de 85% até aumentos de 303%, no item limpeza e geral há quedas de 38% até aumentos de 140% e no item hospitalar as variações são de quedas de 92% até aumentos de 824% já discutidos anteriormente. Em 2019 no item papelaria há quedas de 79% até aumentos de 180%, no item limpeza e geral há quedas de 53% até aumentos de 267% e por fim, no item hospitalar há quedas de 66% até aumentos de 141% entre os meses;
- ✓ A variação entre os anos de 2018 e 2019 foi de uma queda de 28%, podendo ser justificada pela queda do número total de atendimentos entre os anos;
- ✓ Apesar do baixo valor do custo com material de consumo, destaca-se que em algumas compras, há um contato direto com o fornecedor, o que permite uma melhor gestão dos gastos.

Depreciação

- ✓ Há limitações das análises uma vez que a planilha oficial não foi disponibilizada e o cálculo foi feito com as taxas baseadas no período de janeiro a junho de 2018;
- ✓ No ano de 2018 o item de custo depreciação correspondeu a 2% e em 2019 3% do valor total com custos da unidade, tendo pouca representatividade em termos percentuais;
- ✓ No caso dos bens imóveis há uma equipe técnica, composta por profissionais de engenharia da universidade, que realizam os cálculos estimados seguindo elementos técnicos referenciados em metodologia específica. A valoração é incluída no Sistema de Patrimônio da União e registrada em conta contábil no SIAFI. Os cálculos são feitos manualmente;
- ✓ No ano de 2018 para 2019 é possível identificar um aumento de 7% do custo com depreciação, devendo-se ao aumento gradual, natural da depreciação;
- ✓ Há poucas variações entre os meses e em alguns não houve variações, pois não teve

novas entradas de material permanente. No ano de 2018 observa-se aumento entre os meses de até 2% e no ano de 2019 de até 5%;

- ✓ Ressalta-se que não há qualquer forma de gerenciar o custo com depreciação, uma vez que ele resulta do tempo de uso do bem permanente.

A Figura 3 apresenta os valores e variações nos anos de 2018 e 2019 do custo por atendimento geral, o que envolve todos os atendimentos realizados na USE, independentemente do tipo ou complexidade, que foram obtidos pela divisão do custo total mensal pelo número de atendimentos realizados. Ressalta-se que, pela Unidade não possuir uma classificação dos custos por centro de custo de acordo com suas linhas de cuidado ou por área, não é possível obter o valor por procedimento detalhado. Essa limitação é discutida na pesquisa de Leoncine, Bornia e Abbas (2013) que afirma que para determinar o custo por procedimento é necessário o auxílio das informações dos sistemas de gestão e de custos.

Figura 3 - Custo por atendimento



Fonte: Elaboração própria

- ✓ Quanto ao custo por atendimento é possível identificar tendências entre os anos de 2018 e 2019, observa-se que os custos começam altos em janeiro sendo de 519,69 em 2018 e de 292,28 em 2019, sofrendo quedas significativas, até junho, onde chega no menor valor por procedimento, sendo de 116,75 para 2018 e 123,36 para 2019. Posteriormente em julho os custos sofrem um aumento, seguido de quedas até o mês de setembro, com um aumento acentuado em outubro, sofrendo queda em novembro e

aumentando em dezembro, chegando a 297,54 em 2018 e a 277,08 em 2019. Os resultados obtidos assemelham-se a pesquisa de Ataíde (2018), com número de atendimentos bastante variáveis, seguindo a sazonalidade da Unidade.

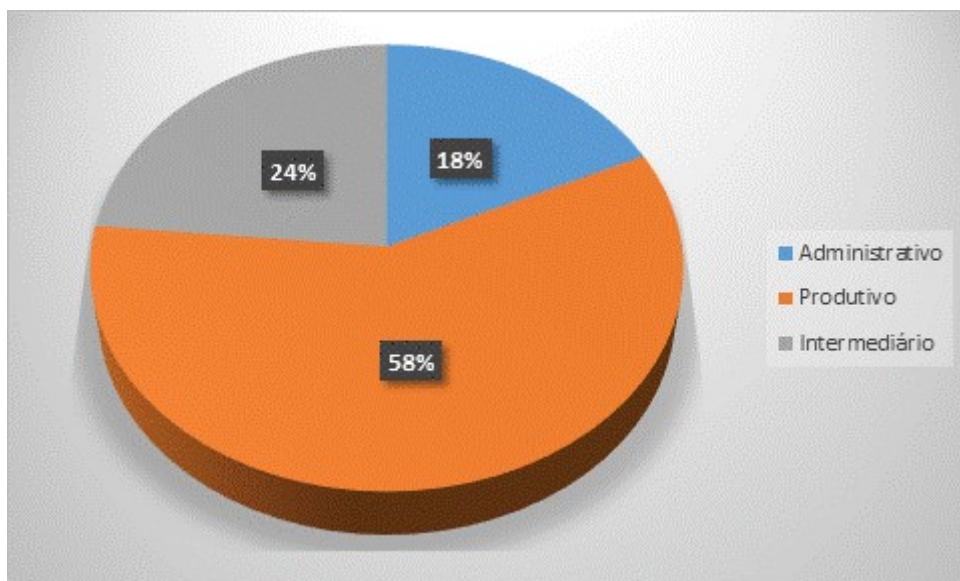
- ✓ Os meses com menor valor correspondem aos meses com maior atendimento, como é o caso de junho com 4.257 atendimentos em 2018 e 3.784 atendimentos em 2019. Já, os maiores custos correspondem aos meses com menor número de atendimentos.

4.7 ETAPA 7 – ANÁLISE CONSOLIDADA DOS CENTROS DE CUSTO

Com base nos dados obtidos por centro de custo, a etapa 7 contemplou uma breve análise consolidada dos centros de custo administrativo, produtivo, intermediário e produtivos finais da Unidade.

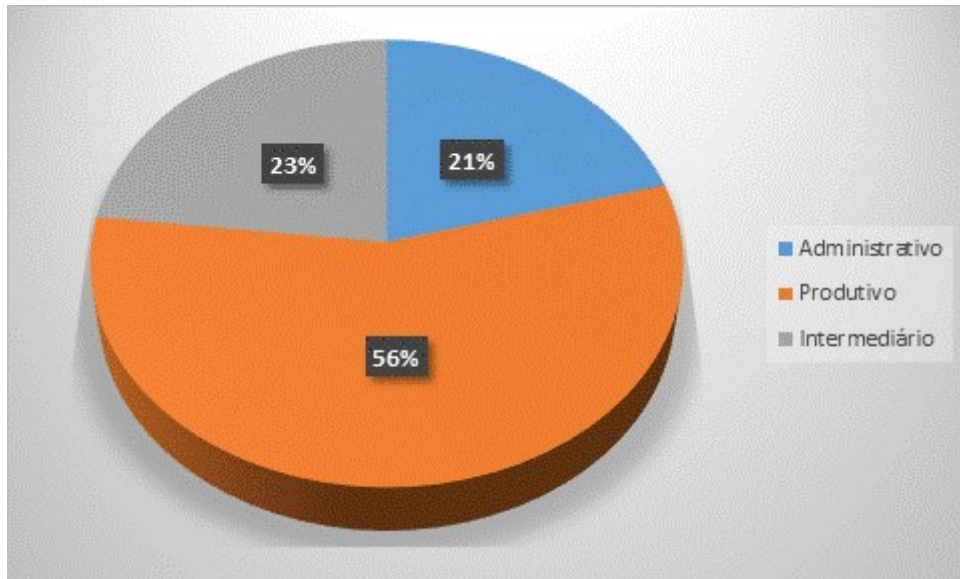
As Figuras 4 e 5 representam as porcentagens de custos alocados por centro de custo nos anos de 2018 e 2019:

Figura 4 - Custos por centro de custo na USE em 2018



Fonte: Elaboração própria

Figura 5 - Custos por centro de custo na USE em 2019

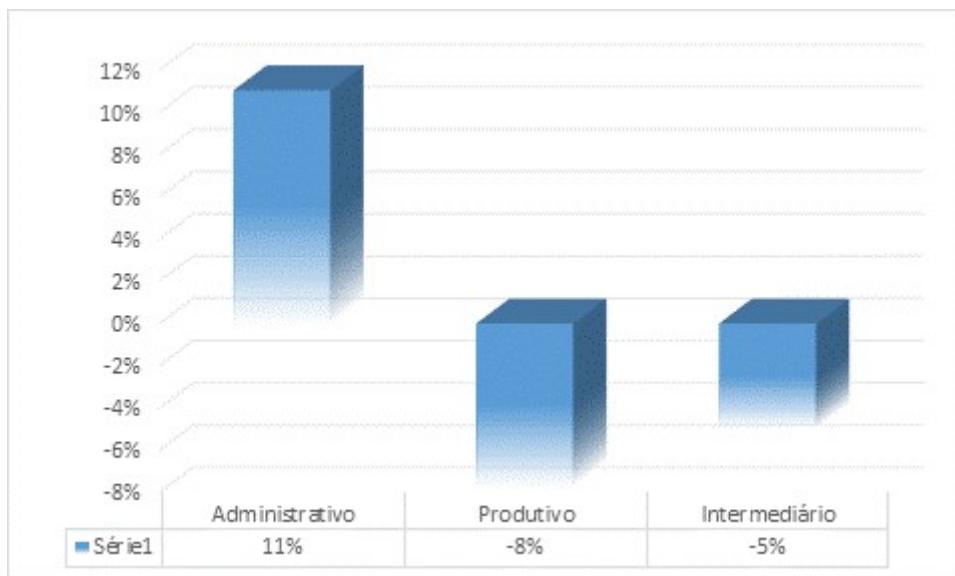


Fonte: Elaboração própria

Através das Figuras 4 e 5 é possível verificar que dentre os centros de custo propostos pelo Ministério da Saúde, o predominante é o produtivo, que corresponde a 58% em 2018 e 56% em 2019, seguido dos centros de custo intermediário, com uma representatividade em termos percentuais de 24% em 2018 e 23% em 2019. Por fim, o centro de custo administrativo representa 18% dos custos em 2018 e 21% em 2019.

A Figura 6 representou as variações dos custos entre 2018 e 2019:

Figura 6 - Variações anuais por centro de custo



Fonte: Elaboração própria

A Figura 6 demonstrou que o centro de custo administrativo teve um aumento de 11%, o produtivo sofreu uma queda de 8% e o intermediário sofreu uma queda de 5%.

A Tabela 41 apresentou os dados consolidados por centros de custo produtivos finais

da unidade, nos anos de 2018 e 2019, em que os percentuais correspondem ao número de atendimentos realizados em cada centro de custo:

Tabela 41 - Consolidado dos centros de custo produtivos finais da USE

Centros de custo produtivos finais da USE					
Centro de custo	Custos em 2018	%	Custos em 2019	%	Variação entre 2018 e 2019
Enfermagem	232.763	4,0%	277.797,14	4,9%	20%
Farmácia	59.424	1,0%	76.152,88	1,3%	29%
Fisioterapia	3.782.189	64,5%	3.507.322,97	62,1%	-7%
Fonoaudiologia	60.041	1,0%	27.457,94	0,5%	-54%
Medicina – Cardiologia	133.859	2,3%	115.838,19	2,1%	-13%
Medicina - Clínica Geral	17.272	0,3%	7.079,00	0,1%	-59%
Medicina – Dermatologia	53.050	0,9%	56.846,52	1,0%	8%
Medicina – Mulher	26.936	0,5%	31.533,73	0,6%	18%
Medicina Homeopatia	107.334	1,8%	134.930,04	2,4%	26%
Medicina – Neurologia	25.703	0,4%	-	0,0%	-100%
Medicina – Nutrologia	27.553	0,5%	-	0,0%	-100%
Medicina – Pediatria	103.427	1,8%	107.686,61	1,9%	5%
Medicina – Psiquiatria	85.538	1,5%	80.014,16	1,4%	-6%
Medicina da Família	11.104	0,2%	27.028,91	0,5%	145%
Psicologia	363.949	6,2%	328.208,20	5,8%	-9%
Serviço Social	135.504	2,3%	133.213,92	2,4%	-1%
Terapia Ocupacional	640.098	10,9%	739.433,78	13,1%	16%
Total	5.865.745,00		5.650.544,00		

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 41 demonstrou a representatividade dos centros de custo finais além das variações anuais. A maior porcentagem de custos está alocada na Fisioterapia, sendo de 64,5% em 2018 e 62,1% em 2019, sendo, portanto, o centro de custo que possui o maior número de atendimentos. O segundo maior centro de custo é o de Terapia Ocupacional representando 10,9% dos custos em 2018 e 13,1% dos custos em 2019. Os demais centros de custo apresentam pouca representatividade em termos percentuais, menores que 7%.

Destacou-se em 2018 a Medicina da Família com 0,2% e a Medicina Clínica Geral representando 0,1% dos custos da unidade em 2019. Em 2019 não houve atendimentos com Medicina – Neurologia e Medicina – Nutrologia. A Medicina da Família foi o centro de custo que sofreu o maior aumento entre os anos de 2018 para 2019, de 145%. Já a Medicina Clínica Geral sofre uma queda de 59%. Esses dados corroboram com o afirmado por Stey *et al.* (2015), de que as informações obtidas a nível de centro de custo possibilitam a compreensão dos usuários de onde os custos se acumulam, auxiliando a organização a tomar decisões estratégicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta dissertação foi o de mapear e classificar os custos da USE/UFSCar aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, conforme orientação do Ministério da Saúde. Para isso foi realizado o levantamento dos custos da Unidade no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, sendo alocados posteriormente aos três centros de custo. Avançando na pesquisa, foi possível identificar as áreas em que os atendimentos são realizados, que foram denominados “centros de custo produtivos finais”. Os custos totais da Unidade foram alocados aos centros de custo finais produtivos de acordo com o número de atendimentos realizados.

Dos dados apurados verificou-se que o total de custos no ano de 2018 foi de 5.865.736, destes sendo 2.925.192 do 1º semestre e 2.940.544 do 2º semestre. No ano de 2019 o custo total obtido foi de 5.650.544, sendo 2.809.697 referente ao 1º semestre e 2.840.847 referente ao 2º semestre, o que demonstrou uma queda de 4% nos custos do ano de 2018 para 2019. Essa informação não representa necessariamente um dado positivo de economia de recursos, uma vez que em saúde pública, não basta a diminuição dos gastos, mas o gerenciamento das políticas de saúde públicas adotadas.

O item de custo com o valor mais elevado foi o de pessoal, correspondente em 2018 por 80% dos custos da Unidade, e em 2019 por 79% dos custos, o que reforça a necessidade de uma boa gestão de recursos humanos, uma vez que, a estabilidade do servidor é definida por lei, porém a sua gestão é livre, reforçando a necessidade de se incentivar o pessoal envolvido nos atendimentos a oferecer o trabalho com excelência para a população, além de incentivar projetos de inovação e ações de melhoria de processos, estimulando a motivação dos servidores.

O custo com serviços de terceiros e pessoa jurídica foi o segundo item com maior custo na Unidade, sendo de 16% em 2018 e de 18% em 2019, sendo custos fixos e de caráter continuado, não sendo relevantes nas tomadas de decisão, por tratar-se de despesas necessárias e amparadas pela lei.

O custo com material de consumo, apesar de variável, obteve a menor representatividade em termos percentuais quando comparado aos custos totais da unidade, sendo de 1,15% em 2018 e de 0,86% em 2019. O que não significa que não necessitam de uma boa administração, uma vez que esses custos, em partes, são utilizados pelos recursos advindos do SUS. Ressalta-se a importância da devida identificação das destinações no controle de estoque, aos centros de custo produtivos ou linhas de cuidado, o que possibilitará

melhores informações aos tomadores de decisão.

O custo com depreciação apresentou pouca representatividade em termos percentuais, sendo de 2% em 2018 e de 3% em 2019, não podendo ser gerenciáveis.

Já, a questão levantada no início da pesquisa de como os recursos financeiros estão alocados entre os três centros de custo preconizados pelo Ministério da Saúde, será descrita a seguir: quanto a distribuição dos custos por centro de custo, verificou-se que em 2018 58% são produtivos, 24% intermediários e 18% administrativos. No ano de 2019 56% foram produtivos, 23% intermediários e 21% administrativos. Isso demonstra que a maioria dos custos se mostrou diretamente ligados às atividades produtivas da Unidade, ou seja, aos seus atendimentos.

Quanto aos centros de custo produtivos finais da unidade, verificou-se que estão em sua maioria alocados na Fisioterapia, sendo de 64,5% em 2018 e de 62,1% em 2019, seguido da Terapia Ocupacional, com 10,9% em 2018 e 13,1% em 2019. Destaca-se a importância dos centros de custo com maiores custos, uma vez que representam as especialidades que atendem um maior número de pacientes. O centro de custo com menor custo em 2018 foi o de Medicina da Família com 0,2% e em 2019 foi o de Medicina Clínica Geral com 0,1%. Essas informações mostram-se bastante relevantes aos gestores, conforme afirmado por Stey *et al.* (2015), que ressalta a importância do conhecimento a nível de centro de custo, que possibilita o detalhamento da alocação dos custos.

Esta pesquisa possibilitou a identificação, mapeamento e a classificação dos custos aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, sendo reconhecidos também os centros de custo produtivos finais da Unidade. Foi criada uma memória de cálculo que permite comparações entre unidades, além de análises em pesquisas futuras. A sistemática de apuração dos custos e alocação aos centros de custo utilizada proporcionou informações importantes que não estavam disponíveis aos gestores da Unidade.

Além disso, como os controles dos itens de custos são feitos manualmente, verificou-se a importância da implantação de um sistema de custo, que propiciaria não só a gestão de custos, mas também a análise dos resultados, sendo necessário para isso a sua estruturação. Ressalta-se nesse sentido, que as informações advindas de sistemas demonstram uma alta confiabilidade e qualidade, trazendo eficiência às organizações.

Diante das informações obtidas, espera-se que os resultados desta pesquisa sirvam de base aos tomadores de decisão, permitindo uma visão mais clara da realidade financeira da Unidade, sendo utilizadas pelos gestores nas discussões relacionadas ao orçamento da Universidade e em negociações relacionadas ao Convênio com a Secretaria Municipal de

Saúde. Ressalta-se a necessidade de não simplesmente diminuir os custos, mas de gastar melhor, com a geração de políticas públicas de saúde mais direcionadas. Além disso, as informações podem ser utilizadas como um instrumento de transparência à sociedade.

As considerações levantadas no início desta pesquisa mostraram-se verdadeiras, uma vez que a maior parte dos custos da organização são fixos e com maior relevância aos custos com pessoal, o que corrobora com diversas pesquisas. Os controles de custos são descentralizados e manuais, o que dificultou a coleta de dados e principalmente, a ausência de um sistema de custos, demonstrou ser uma limitação ao avanço desta pesquisa a nível de linhas de cuidado.

A pesquisa sofreu algumas limitações na coleta de dados, especialmente devido ao recebimento de informações não detalhadas, como foi o caso dos custos com pessoal. Constatou-se que as fontes de informações de custos, fornecidas como base para a coleta de dados são predominantemente manuais, não sendo utilizados sistemas estruturantes para gerá-las, o que prejudica a qualidade e a confiabilidade das informações. Além disso, não é possível mensurar os custos referentes a prestação de trabalho por parte dos discentes. O custeio por absorção utilizado na pesquisa mostra-se arbitrário, visto que os rateios podem penalizar atividades ou centros de custo em detrimento da escolha do critério. Quanto aos salários, não foram feitos cálculos inflacionários, visto que não seria a forma mais adequada pois os dados obtidos não foram apresentados mês a mês, com ganhos informacionais não tão relevantes.

Com o objetivo de contribuir para o avanço de pesquisas nesta área, sugere-se a elaboração e implementação de sistemas de custos possibilitando o levantamento das informações e geração de relatórios que ofereçam subsídios para a tomada de decisão e gerem maior transparência das atividades desenvolvidas. Sugere-se também pesquisas voltadas para a aplicação do custeio ABC visando verificar quais tarefas e atividades estão consumindo maior volume de recursos, objetivando conhecer também o custo efetivo dos procedimentos e/ou centros produtivos finais.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, Porto Alegre, v.12, n.22, p. 145-159, 2012.

ABBAS, K.; LEONCINE, M. Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. **RAHIS**, v. 11, n. 1, 2014.

ABREU, C. R.; CÂMARA, L. M. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 1, p.73-90, jan./fev, 2015.

ALMEIDA, C.; TRAVASSOS, C.; PORTO, S.; LABRA, M. E. Health sector reform in Brazil: a case study of inequity. **International Journal of Health Services**, v. 30, n. 1, p. 129-162, 2000.

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 579-607, 2009.

ALMEIDA, E. R.; SOUSA, A. N. A. de; BRANDÃO, C. C.; CARVALHO, F. F. B. de; TAVARES, G.; SILVA, K. C. Política Nacional de Atenção Básica no Brasil: uma análise do processo de revisão (2015–2017). **Revista Panamericana de Salud Pública**, v. 42, p. e180, 2018.

ARAÚJO, M. A. D. Responsabilização pelo controle de resultados no Sistema Único de Saúde no Brasil. **Revista Panamericana de Salud Pública**, v. 27, p. 230-236, 2010.

ARAÚJO, C. A. de; CARNEIRO, A. de F.; SANTANA, A. F. B. Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 2, p. 66-84, 2015.

ASTA, D. D.; BARBOSA, A. P. Modelo Conceitual de Mensuração de Desperdícios em Hospitais Privados. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 3, n. 1, p. 40-56, 2014.

ATAIDE, V. M. de. **Informação de custos na Unidade Saúde Escola da universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar): um mapeamento baseado nos sistemas e controles existentes**. 2018. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos) – Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2018.

BARROS, V. de M. O novo velho enfoque da informação contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 102-112, 2005.

BECKER, G. V.; MELLO, M. I. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BERWICK, D. M.; NOLAN, T. W.; WHITTINGTON, J. The triple aim: care, health, and cost. **Health affairs**, v. 27, n. 3, p. 759-769, 2008.

BITTAR, O. J. N. V. Instrumentos gerenciais para tornar eficiente o financiamento dos Hospitais de Ensino. **Revista de Administração em Saúde**, v. 5, n. 17, p. 9-18, 2002.

BONACIM, C. A. G.; DE ARAUJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.

BORBA, G. **Princípios e variáveis da aprendizagem organizacional para a implantação de sistemas integrados de gestão em ambientes hospitalares**. 2005. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

BORGES, T. B.; DO CARMO MARIO, P.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 2, p. 469-492, 2013.

BOYD, L. H.; COX III, J. F. Optimal decision making using cost accounting information. **International Journal of Production Research**, v. 40, n. 8, p. 1879-1898, 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Manual de informações de custos do governo federal: contabilidade de custos aplicada ao setor público**. 1 ed. 2018.

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

BRASIL. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, v.2, 148 p., 2013.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Democracia, estado social e reforma gerencial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 1, p. 112-116, 2010.

BROUWER, W.; BAAL, P. V.; EXEL, J. B.; VERSTEEGH, M. When is it too expensive? Cost-effectiveness thresholds and health care decision-making. **The European Journal of Health Economics**. v. 20 p. 175-180, 2019.

CAMERON, W. Public accountability: Effectiveness, equity, ethics. **Australian Journal of Public Administration**, v. 63, n. 4, p. 59-67, 2004.

CARDINAELS, E. The interplay between cost accounting knowledge and presentation formats in cost-based decision-making. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 6, p. 582-602, 2008.

CLAIR, D. G.; GRAY, B.; O'HARA, P. J.; OURIEL, K. An evaluation of the costs to health care institutions of endovascular aortic aneurysm repair. **Journal of vascular surgery**, v. 32, n. 1, p. 148-152, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade. 2012. 51 p. Disponível em http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf . Acesso em 03 Out. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. ° 1.366, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11-sistema de informação de custos do setor público**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade. 2011. 9 p. Disponível em http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf. Acesso em 12 Fev 2020.

CONTEH, L.; WALKER, D. Cost and unit cost calculations using setp-down accounting. **Health policy and planning**, v. 19, n. 2, p. 127-135, 2004.

COSTA, L. T. da C.; MÉLLO, L.; NOGUEIRA, P. T. A. Desenvolvimento do capitalismo no Brasil e as tendências da política de saúde. **Saúde e Sociedade**, v. 27, p. 1094-1104, 2018.

DA ROSA, F. S.; SILVA, L. C.; SOARES, S. V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas**, v. 10, n. 19, p. 2, 2015.

DALLORA, M.; FORSTER, A.C. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino - considerações teóricas. **Medicina (Ribeirão Preto)**, v. 41, n. 2, p. 135-142, 2008.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. de S.. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público–NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: **Congresso USP de Iniciação Científica**. 2009.

DOS SANTOS SILVA, L. I; DIAS, C. B. P. A.; BRITO, C. A. O.; CARDOSO, K. C. R. M. Orçamento público: um natural sistema de custos. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 2, n. 1, p. 52-66, 2008.

DOS SANTOS, M. R.; VOESE, S. B. Gestão de custos no governo federal brasileiro. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2019.

DUARTE, R. Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo. **Cadernos de pesquisa**, n. 115, p. 139-154, 2002.

DUNLEAVY, P.; MARGETSS, H.; BASTOW, S.; TINKLER, J. New public management is dead-long live digital-era governance. **Journal of public administration research and theory**, v. 16, n. 3, p. 467-494, 2006.

GADELHA, C. A. G.; COSTA, L. S. Saúde e desenvolvimento no Brasil: avanços e desafios. **Revista de Saúde Pública**, v. 46, p. 13-20, 2012.

GARCÍA, C. M.; DE VAL PARDO, I. Strategies and performance in hospitals. **Health policy**, v. 67, n. 1, p. 1-13, 2004.

GNISCI, E. F. S. **A implementação do sistema de informação de custos do setor público: o caso do governo federal**. 2010. Dissertação (Mestrado em administração Pública) - Escola

Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; DE AMORIM, C. A. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 8, n. 4, p. 161-179, 2009.

HADDAD, R. C.; MOTA, F. G. L. **Contabilidade pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração, UFSC, 2010. 152 p. Disponível em: http://www.ead.uepb.edu.br/arquivos/licitacao_livros_admpub/04contabilidade%20p%FAblica/Livro%20contabilidade%20publica.pdf. Acesso em: 26 jul. 2018.

HAMMERSCHMID, G.; WALLE, S. V.; ANDREWS, R.; MOSTAFA, A. M. S. New public management reforms in Europe and their effects: Findings from a 20-country top executive survey. **International Review os Administrative Sciences**, v. 85, n. 3, p. 399-418, 2019.

KANE, N. M.; MAGNUS, S. A. The Medicare cost report and the limits of hospital accountability: improving financial accounting data. **Journal of health politics, policy and law**, v. 26, n. 1, p. 81-106, 2001.

KAPLAN, R. S.; PORTER, M. E. How to solve the cost crisis in health care. **Harvard Business Review**, v. 89, n. 9, p. 46-52, 2011.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. de C. S.; GUADAGNIN, L. A. Novos caminhos da administração pública brasileira. **Análise**, v. 21, n. 1, 2010.

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar. **Production**, v. 23, n. 3, p. 595-608, 2013.

LIBERMAN, A.; ROTARIUS, T. A new cost allocation method for hospital-based clinical laboratories and transfusion services: implications for transfusion medicine. **Transfusion**, v. 45, n. 10, p. 1684-1688, 2005.

LUQUE, C. A. CRUZ, H. N. AMARAL, C. M., BENDER S., SANTOS, P. M. dos. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 3, p. 309-331, 2008.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MACHADO, C. V.; LIMA, L. D. de; BAPTISTA, T. W. de F. Políticas de saúde no Brasil em tempos contraditórios: caminhos e tropeços na construção de um sistema universal. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 33, p. e00129616, 2017.

- MARINHO, M. G. S.; CESSE, E. A. P.; BEZERRA, A. F. B.; SOUSA, I. M. C.; FONTBONNE, A.; CARVALHO, E. F. Analysis of health care costs of patients with diabetes mellitus and hypertension in a public health reference unit in Recife-Brazil. **Arquivos Brasileiros de Endocrinologia & Metabologia**, v. 55, n. 6, p. 406-411, 2011.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 1, p. 61-82, 2008.
- MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT**, v. 6, n. 3, p. 595-609, 2015.
- MCDOWELL, J. Using Activity-Based Costing to aid in the selection of laboratory equipment. **Laboratory Medicine**, v. 36, n. 5, p. 278-280, 2005.
- MENDES, E. V. 25 anos do Sistema Único de Saúde: resultados e desafios. **Estudos avançados**, v. 27, n. 78, p. 37-34, 2013.
- MERCIER, G.; NARO, G. Costing hospital surgery services: the method matters. **PloS one**, v. 9, n. 5, p. e97290, 2014.
- MONTEIRO, R. P.; DA COSTA PINHO, J. C. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **ABCustos**, v. 12, n. 1, 2017.
- MOTTA, P. R. de M. O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 1, p. 82-90, 2013.
- MULGAN, R. 'Accountability': An ever-expanding concept?. **Public administration**, v. 78, n. 3, p. 555-573, 2000.
- NEGRINI, D.; KETTLE, A.; SHEPPARD, L.; MILLS, G. H.; EDBROOKE, D. L. The cost of a hospital ward in Europe: is there a methodology available to accurately measure the costs?. **Journal of health organization and management**, v. 18, n. 3, p. 195-206, 2004.
- OSBORNE, S. P. The New Public Governance. **Public Management Review**, 8(3): 377-387, 2006.
- PAIM, J.; TRAVASSOS, C.; ALMEIDA, C.; BAHIA, L.; MACINKO, J. The Brazilian health system: history, advances, and challenges. **The Lancet**, v. 377, n. 9779, p. 1778-1797, 2011.
- PAULUS, A.; VAN RAAK, A.; KEIJZER, F. Core articles: ABC: The pathway to comparison of the costs of integrated care. **Public money and Management**, v. 22, n. 3, p. 25-32, 2002.
- PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability, já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

PIRES, J. S. D. B.; MOTTA, W. F. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 25, n. 2, p. 16–25, 2006.

POPESKO, B. Specifics of the activity-based applications in hospital management. **International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health**, v. 5, n. 3, p. 179-186, 2013.

PORTER, M. E. What is value in health care?. **New England Journal of Medicine**, v. 363, n. 26, p. 2477-2481, 2010.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAJABI, A.; DABIRI, A. Applying activity based costing (ABC) method to calculate cost price in hospital and remedy services. **Iranian journal of public health**, v. 41, n. 4, p. 100, 2012.

RAULINAJTYS-GRZYBEK, M. Cost accounting models used for price-setting of health services: an international review. **Health Policy**, v. 118, n. 3, p. 341-353, 2014.

REZENDE, K. F.; NUNES, M. A. P.; MELO, N. H.; MALERBI, D.; CHACRA, A. R.; FERRAZ, M. B. Internações por pé diabético: comparação entre o custo direto estimado e o desembolso do SUS. **Arquivos Brasileiros de Endocrinologia & Metabologia**, v. 52, n. 3, p. 523-530, 2008.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 3, p. 64-80, jul./set. 2008.

SANTOS, A. J. Orçamento público e os municípios: alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. **Revista Eletrônica de Administração – REAd**, v. 7, n. 4, jul./ago. 2001.

SANTOS, N. R. dos. The Brazilian Unified Health System (SUS), State Public Policy: Its institutionalized and future development and the search for solutions. **Ciência & saúde coletiva**, v. 18, n. 1, p. 273-280, 2013.

SANTOS, N. R. dos. 30 years of SUS: the beginning, the pathway and the target. **Ciência & saúde coletiva**, v. 23, n. 6, p. 1729-1736, 2018.

SAUERBRONN, F. F.; SILVA, G. E. Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo ‘novo’ na Nova Contabilidade Pública. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 1, p. 53-68, 2017.

SCARPIN, J. E.; SÖTHER, A.; KREUZBERG, F. Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC. **CAP Accounting and Management**, v. 06, p. 186-201, 2012.

SILVA, S. F. Sistema Único de Saúde 20 anos: avanços e dilemas de um processo em construção. **Saúde em Debate**. jan-abr; 33(81):38-46, 2009.

SILVA, E. N. da; SILVA, M. T.; PEREIRA, M. G. Identificação, mensuração e valoração de custos em saúde. **Epidemiologia e Serviços de Saúde**, v. 25, p. 437-439, 2016.

SOARES, M.; LYRA, R. L. W. C.; HEIN, N.; KROENKE A. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 45, n. 5, p. 1425-1443, 2011.

STEY, A. M.; BROOK, R. H.; NEEDLEMAN, J.; HALL, B. L.; ZINGMOND, D. S.; LAWSON, E. H.; CLIFFORD, Y. K. Hospital costs by cost center of inpatient hospitalization for medicare patients undergoing major abdominal surgery. **Journal of the American College of Surgeons**, v. 220, n. 2, p. 207-217. e11, 2015.

SUGAHARA, C. R.; SOUZA, J. H.; VISELI, J. A informação dos sistemas de informação gerenciais como elemento determinante no apoio à tomada de decisão em hospitais. **Transinformação**, v. 21, n. 2, p. 117-122, 2009.

UFSCar. **Universidade Federal de São Carlos**. Disponível em: <https://www2.ufscar.br/a-ufscar/campus-sao-carlos>. Acesso em: 7 out. 2019.

USE. **Unidade de Saúde Escola**. Disponível em: <http://www.use.ufscar.br/sobre-a-use/apresentacao-1>. Acesso em: 5 fev. 2019.

VALENÇA, C.N. **Corações e mentes desvendam o Sistema Único de Saúde visões e vivências de estudantes de enfermagem**. 2011. Dissertação (Mestrado em Enfermagem) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2011.

VENTURA, M. M. O estudo de caso como modalidade de pesquisa. **Revista SoCERJ**, v. 20, n. 5, p. 383-386, 2007.

VIACAVA, F.; ALMEIDA, C.; CAETANO, R.; FAUSTO, M.; MACINKO, J.; MARTINS, M.; NORONHA, J. C. de; NOVAES, H. M. D.; OLIVEIRA, E. dos S.; PORTO, A. M.; SILVA, L. M. V. da; SZWARCOWALD C. L. Uma metodologia de avaliação do desempenho do sistema de saúde brasileiro. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 9, p. 711-724, 2004.

VIEIRA, F. S. **Produção de informação de custos para a tomada de decisão no sistema único de saúde: uma questão para a política pública**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2017. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7972/1/td_2314.pdf. Acesso em: 23 jul. 2018.

XAVIER, I. A. L. N. **Análise de custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa—um estudo de caso**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. 2016.

YIN, R. K. **Estudo de Caso** : Planejamento e métodos. Bookman editora, 2015.

APÊNDICE A – PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

ITENS DE CUSTO	LOCAL	SOLICITAÇÃO	FONTE	DATA DE SOLICITAÇÃO	DATA DE RECEBIMENTO
Pessoal	ProGPe	Ofício	SIAPE /SIGEPE	06/12/2019	19/02/2020
Serviços de Terceiro e de Pessoa Jurídica	DeCont	Ofício	Contratos Gov	01/02/2020	17/03/2020
Custos com material de consumo	USE	Entrevistas	Relatório manual	07/02/2020	21/02/2020
Depreciação	DiAP	EntrevistaS	Relatório manual.	01/02/2020	N/A

APÊNDICE B – CLASSIFICAÇÃO DOS BLOCOS E AÇÕES CONSTANTE NAS PLANILHAS DE MATERIAL DE CONSUMO EM CENTROS DE CUSTO

Administrativo	Intermediário	Produtivo
Administração	Auditório	Administração
Bloco 01/Diretoria Técnica	Banheiros	Bloco 01
Bloco 01/Sala 18	Bloco	Bloco 01/Acolhimento
Bloco 02	Bloco 01	Bloco 01/Auditório
Bloco 02/Sala 10	Bloco 01/ Evento auditório	Bloco 01/Auditorio Seminário 09-11-18
Bloco 03/Administração	Bloco 01/Auditorio	Bloco 01/Evento Auditório 05-10
Bloco 03/Coord. Executiva	Bloco 01/Banheiros	Bloco 01/Evento Auditorio 22/04/19
Bloco 03/Coordenação Executiva	Bloco 01/CCBS	Bloco 01/Farmácia
Bloco 03/Oficina	Bloco 01/Consultório 5	Bloco 01/Festa Fisio manhã
Bloco 03/Sala 57 Ar condicionado	Bloco 01/Copa	Bloco 01/Festa Fisio tarde
Bloco 03/Sec. Executiva	Bloco 01/Evento	Bloco 01/FTRP
Bloco 03/Sec. Tecnica e Executiva	Bloco 01/Impressos para USE	Bloco 01/LCCRDM
Bloco 05/Administração	Bloco 01/Portaria	Bloco 01/LCGT/LCPIC
Bloco 05/Coordenação Executiva	Bloco 01/Prontuário e CCBS	Bloco 01/LCIA
Bloco 05/Copex	Bloco 01/Recepção	Bloco 01/LCME
Bloco 05/Diretoria	Bloco 01/Recepção e Sergd	Bloco 01/LCNR
Bloco 05/Sala Técnicos	Bloco 01/Sala 10	Bloco 01/LCNR/LCPIC
Bloco 05/Seafc	Bloco 01/Serg	Bloco 01/LCPia
Bloco 05/Sec. Executiva	Bloco 01/Sergd	Bloco 01/LCSM
Bloco 05/Sec. Técnica	Bloco 01/SerPro	Bloco 01/LNCR/LCPIC
Deas/Empréstimo	Bloco 02	Bloco 01/Psico
Seafc	Bloco 02/Apoio	Bloco 01/Sala 11
	Bloco 02/Banheiro Masculino Usuário	Bloco 01/Serviço Social
	Bloco 02/Copa	Bloco 01/Tecendo os Pontos
	Bloco 02/Prontuário	Bloco 02
	Bloco 02/Sala 14	Bloco 02/Acolhimento
	Bloco 02/Sergd	Bloco 02/Cardio
	Bloco 03	Bloco 02/Enfermagem
	Bloco 03/Casinha	Bloco 02/Evento Fisio
	Bloco 03/Copa	Bloco 02/Farmacia
	Bloco 03/Festa	Bloco 02/Festa Horta
	Bloco 03/Técnicos	Bloco 02/Fisio
	Bloco 04	Bloco 02/Fono
	Bloco 04/Festa Estágio	Bloco 02/FT Respiratoria
	Bloco 04/Recepção	Bloco 02/FTCV
	Bloco 05	Bloco 02/FTGT
	Bloco 05/Copa	Bloco 02/FTNR
	Bloco 05/Pia corredor	Bloco 02/FTRP
	Bloco 06	Bloco 02/Horta
	Bloco 06 e 08	Bloco 02/LCCRDM
	Bloco 06/Almoxarifado	Bloco 02/LCGT/LCPIC

	<p>Bloco 06/AVD Bloco 06/Banheiro Feminino Bloco 06/Oficina Bloco 08 Bloco 08/Brinquedos Proj. Nenem Bloco 08/Portaria Bloco 08/Recepção Bloco 08/Relógios Blocos 01 e 02 Blocos 01 e 03 Blocos 01 e 03/Copas Blocos 01 e 04 Blocos 01, 02 e 03 Blocos 01, 02, 03 e 04 Blocos 01, 03 e 04 Blocos 01,02 e 04</p>	<p>Bloco 02/LCME Bloco 02/LCNR Bloco 02/LCNR/LCPIC Bloco 02/LCSM Bloco 02/Piscina Bloco 02/Prontuário Bloco 02/Sala GO Bloco 02/Teste Ergométrico Bloco 02/TO Bloco 02/TODF Bloco 03 Bloco 03 e 04 Bloco 03/Apoio Bloco 03/Casinha Bloco 03/Enfermag Bloco 03/Farmácia Bloco 03/LCGT/LCPIC Bloco 03/LCME Bloco 03/LCSM Bloco 03/Oficina Bloco 03/Órtese Bloco 04 Bloco 04/Cardio Bloco 04/Esteiras e Bicicleta Bloco 04/Esteiras FTCV Bloco 04/Evento Crianças Bloco 04/Festa 14/12/18 Bloco 04/Festa Junina Bloco 04/Fisio Bloco 04/FTCV Bloco 04/FTGO Bloco 04/FTGT Bloco 04/FTNR Bloco 04/FTRM Bloco 04/FTRP Bloco 04/Horta Bloco 04/LCIA Bloco 04/LCME Bloco 04/Pediatria Bloco 04/Piscina Bloco 04/Teste Ergométrico Bloco 05 Bloco 05/Reunioes 1 Bloco 05/Sala 1 Reuniões Bloco 06/AVD Bloco 06/Cardio</p>
--	--	---

		<p>Bloco 06/Controle Ar Bloco 06/Festa Junina Bloco 06/FTCV Bloco 06/LCME Bloco 06/LCSM Bloco 06/Of. Órtese Bloco 06/Oficina Bloco 06/Oficina At. Manuais Bloco 06/Órtese Bloco 06/TO Bloco 06/TOSM Bloco 07/LCSM Bloco 07/Sala Atendimento Bloco 08 Bloco 08/Carrinho Bloco 08/Evento LCIA Bloco 08/Festa Junina Bloco 08/FTNP Bloco 08/FTNP-IP Bloco 08/LCIA Bloco 08/TO Blocos 02,03,04,06,07,08/Telefones Enfermagem Festa Natal Piscinas /Bloco 02 e 04 Psicologia Tecendo Pontos</p>
--	--	--

ANEXO A – RELATÓRIO DE ATENDIMENTOS 2018



Universidade Federal de São Carlos
 Unidade Saúde Escola (USE)
 Rodovia Washington Luis, km 235 – CP 676
 13565-905 – São Carlos – SP
 Fone (16) 3351.8645 – e-mail: use@ufscar.br



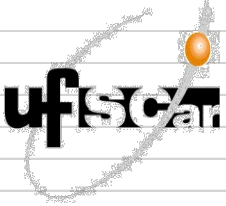

Relatório de Atendimentos 2018

Código	Procedimento	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
03.01.04.004-4	Terapia Individual	13	44	209	254	215	224	16	176	304	333	300	70
03.01.01.004-8	Consulta de Profissionais de Nível Superior na Atenção Especializada	113	260	668	502	693	566	339	843	686	972	540	145
01.01.01.002-8	Atividade Educativa/Orientação em Grupo na Atenção Especializada	0	2	0	3	4	4	0	0	0	0	0	0
03.01.04.003-6	Terapia em grupo	0	1	5	3	4	6	7	2	5	6	4	3
03.01.08.017-8	Atendimento Individual em Psicoterapia	33	42	81	85	78	110	45	118	128	95	145	22
03.01.08.014-3	Oficina Terapêutica Saúde Mental I	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
03.01.08.015-1	Oficina Terapêutica Saúde Mental II	0	0	5	8	7	5	2	9	7	9	8	4
03.01.08.016-0	Atendimento em Psicoterapia em Grupo	0	0	6	8	5	3	1	6	0	5	3	0
02.11.10.001-3	Aplicação Teste Psicodiagnóstico	0	1	1	0	0	0	0	2	0	0	1	0
03.01.01.016-1	Consulta/Atendimento Domiciliar na Atenção Especializada	1	3	1	1	2	0	0	1	1	2	2	3
02.11.02.003-6	Eletrocardiograma	0	1	2	4	1	4	5	9	11	11	4	0
02.11.02.006-0	Teste Ergométrico	0	0	0	0	5	1	0	2	12	3	1	0
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Cardiologia	1	26	32	36	28	48	10	30	24	18	21	13
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Clínico	0	3	6	7	7	9	8	13	12	5	13	0
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Dermatologia	1	22	22	25	25	31	17	28	26	23	26	12
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Ginecologia	0	17	17	16	10	18	7	16	7	14	9	0
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Homeopatia	15	43	39	49	44	53	46	53	47	53	38	42
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Neurologia	0	7	28	27	24	12	9	10	2	5	1	0
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Pediatria	0	20	51	58	46	68	57	60	41	47	37	18
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Psiquiatria	6	16	28	27	27	46	35	62	52	44	46	27
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Nutrologia	0	0	5	8	13	12	9	20	19	29	19	0
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Medicina da Família	3	7	10	1	3	6	1	3	3	5	9	2
	Total FAA	186	515	1216	1122	1241	1226	614	1463	1387	1679	1227	361
02.11.02.006-0	Teste Ergométrico	15	14	46	37	35	32	12	39	6	21	24	9
	Total SADT - Exame	15	14	46	37	35	32	12	39	6	21	24	9
03.02.01.002-5	Atend. Fisiot. em pacientes com disfunções uroginecológicas	8	65	13	0	0	150	117	13	88	0	100	41
03.02.02.003-9	Atend. Fisiot. em paciente no pré/pós cirurgia oncológica	0	0	2	0	0	15	0	38	24	10	13	18
03.02.04.001-3	Atend. Fisiot. em paciente com transtorno respiratório com complicações sistêmicas	0	10	0	0	0	36	0	0	0	34	7	0
03.02.04.002-1	Atendimento Fisioterapêutico em paciente com transtorno respiratório sem complicações sistêmicas	56	46	33	1	40	212	108	41	107	18	217	13
03.02.04.003-0	Atend. Fisiot. em paciente com transtorno clínico cardiovascular	24	53	14	3	0	133	48	0	49	52	59	22
03.02.04.004-8	Atend. Fisiot. em paciente no pré/pós cirurgia cardiovascular	25	21	24	16	21	94	71	33	96	13	65	65
03.02.04.005-6	Atend. Fisiot. Nas disfunções vasculares periféricas	0	0	0	0	0	4	20	0	0	2	0	0
03.02.05.001-9	Atend. Fisiot. em pacientes no pré/pós operatório nas disfunções músculo esqueléticas	93	119	84	21	276	513	123	294	211	214	467	134
03.02.05.002-7	Atend. Fisiot. nas alterações motoras	315	191	163	67	440	1363	382	303	533	543	1158	570
03.02.06.001-4	Atend. Fisiot. em paciente com distúrbios neuro-cinético-funcionais sem complicações sistêmicas	0	0	12	0	0	55	0	0	37	13	0	12
03.02.06.002-2	Atend. Fisiot. em paciente com distúrbios neuro-cinético-funcionais com complicações sistêmicas	68	67	68	9	62	404	214	269	268	221	332	110
03.02.06.003-0	Atend. Fisiot. nas desordens do desenvolvimento neuromotor	132	114	270	130	270	0	434	141	393	94	163	252
03.02.06.004-9	Atend. Fisiot. em paciente com comprometimento cognitivo	0	0	5	0	2	0	17	20	22	0	0	0
03.02.06.005-7	At. Fisiot. em paciente no pré/pós operatório de neurocirurgia	0	0	0	0	0	20	0	0	0	2	0	0
	Total SADT - Fisioterapia	721	686	688	247	1111	2999	1534	1152	1828	1216	2581	1237

Total de Atendimentos

Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
922	1215	1950	1406	2387	4257	2160	2654	3221	2916	3832	1607

ANEXO B – TOTAL MENSAL POR ÁREA 2018

 Universidade Federal de São Carlos Unidade Saúde Escola (USE) Rodovia Washington Luis, km 235 – CP 676 13565-905 – São Carlos – SP Fone (16) 3351.8645 – e-mail: use@ufscar.br 													
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Enfermagem	17	68	113	84	70	109	112	155	137	119	127	21	1132
Farmácia	7	9	14	18	16	36	14	37	49	49	24	16	289
Fisioterapia	727	753	1061	384	1426	3139	1621	1617	2028	1664	2695	1279	18394
Fonoaudiologia	5	24	16	15	51	65	34	23	16	20	14	9	292
Medicina - Cardiologia	16	41	79	76	69	85	27	80	53	53	50	22	651
Medicina - Clínica Geral	0	3	7	7	7	9	8	13	12	5	13	0	84
Medicina - Dermatologia	1	22	22	25	25	31	17	28	26	23	26	12	258
Medicina - Ginecologia e Obstetrícia	0	17	17	16	10	18	7	16	7	14	9	0	131
Medicina - Homeopatia	15	43	39	49	44	53	46	53	47	53	38	42	522
Medicina - Neurologia	0	7	28	27	24	12	9	10	2	5	1	0	125
Medicina - Nutrologia	--	---	5	8	13	12	9	20	19	29	19	0	134
Medicina - Pediatria	0	20	51	58	46	68	57	60	41	47	37	18	503
Medicina - Psiquiatria	6	16	28	27	27	46	35	62	52	44	46	27	416
Medicina da Família	3	7	10	2	3	6	1	3	3	5	9	2	54
Psicologia	54	107	154	180	145	173	77	200	215	170	244	51	1770
Serviço Social	60	30	85	97	87	50	42	68	23	52	34	31	659
Terapia Ocupacional	11	48	221	333	324	345	44	209	491	564	446	77	3113
Total	922	1215	1950	1406	2387	4257	2160	2654	3221	2916	3832	1607	28527

ANEXO C – RELATÓRIO DE ATENDIMENTOS 2019



Universidade Federal de São Carlos

Unidade Saúde Escola (USE)

Rodovia Washington Luis, km 235 – CP 676

13565-905 – São Carlos – SP

Fone (16) 3351.8645 – e-mail: use@ufscar.br



Relatório de Atendimentos 2019

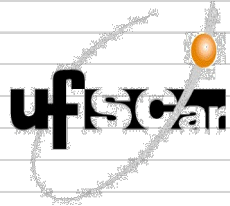
Código	Procedimento	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
02.11.03.004-0	Avaliação da Função e Mecânica Respiratória	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	12	14
02.11.07.007-6	Avaliação da Linguagem Oral	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	2	0
02.11.07.008-4	Avaliação Miofuncional do Sistema Estomatognático	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	0	0
02.11.07.011-4	Avaliação Vocal	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	0	0
02.11.08.008-0	Teste de Caminhada de 6 minutos	---	---	---	---	---	0	0	20	23	17	4	3
03.01.04.004-4	Terapia Individual	7	20	182	354	237	222	25	112	258	131	108	8
03.01.01.004-8	Consulta de Profissionais de Nível Superior na Atenção Especializada	139	423	599	640	887	495	305	641	615	948	584	267
01.01.01.002-8	Atividade Educativa/Orientação em Grupo na Atenção Especializada	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
03.01.04.003-6	Terapia em grupo	0	1	4	7	11	11	1	6	17	12	20	2
03.01.07.004-0	Acompanhamento neuropsicológico do paciente em reabilitação	---	---	---	---	---	0	0	8	30	177	231	49
03.01.07.005-9	Acompanhamento psicopedagógico de paciente em reabilitação	---	---	---	---	---	0	0	1	3	0	0	0
03.01.07.006-7	Atendimento/acompanhamento em reabilitação nas múltiplas deficiências	---	---	---	---	---	0	0	16	32	10	2	0
03.01.00.007-5	Atendimento/acompanhamento de pacientes em reabilitação e desenvolvimento neuropsicomotor	---	---	---	---	---	---	2	209	429	221	200	40
03.01.08.017-8	Atendimento Individual em Psicoterapia	26	37	43	46	65	28	53	46	52	149	142	50
03.01.08.015-1	Oficina Terapêutica Saúde Mental II	0	4	9	7	4	1	4	4	8	6	7	0
03.01.08.016-0	Atendimento em Psicoterapia em Grupo	0	1	1	2	2	1	0	7	5	6	5	4
02.11.10.001-3	Aplicação Teste Psicodiagnóstico	1	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	1
03.01.01.016-1	Consulta/Atendimento Domiciliar na Atenção Especializada	0	2	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0
02.11.02.003-6	Eletrocardiograma	0	4	10	9	10	8	1	5	2	3	0	0
02.11.02.006-0	Teste Ergométrico	0	1	4	9	1	7	2	3	5	5	9	7
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Cardiologia	7	22	20	35	25	30	21	26	28	21	29	6
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Clínico	0	0	0	2	0	7	6	3	1	5	7	22
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Dermatologia	0	18	16	25	33	30	11	28	19	41	27	2
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Ginecologia	0	0	0	5	24	15	6	14	20	32	21	17
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Homeopatia	0	51	40	72	61	53	34	51	62	72	77	10
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Neurologia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	56
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Pediatria	0	31	38	37	49	55	47	49	58	80	42	15
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Psiquiatria	11	18	26	47	36	27	24	40	37	47	41	19
03.01.01.007-2	Consulta Médica na Atenção Especializada - Medicina da Família	0	2	14	16	14	22	2	14	14	9	11	8
04.01.01.001-5	Curativo Grau II C/ ou S/ Debridamento	---	---	---	---	---	0	0	1	0	2	4	2
04.01.01.005-8	Excisão de lesão e/ou sutura de ferimento da pele anexas e mucosa	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	0	0
04.01.01.007-4	Exereses de tumor de pele e anexos/Cisto sebáceo/ Lipoma	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	0	0
04.01.01.009-0	Fulguração / Cauterização química de lesões cutâneas	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	0	0
04.01.01.010-4	Incisão e drenagem de abscesso	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	0	0
04.01.01.011-2	Retirada de corpo estranho subcutâneo	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	0	0
04.01.01.012-0	Retirada de Lesão por Shaving	---	---	---	---	---	0	0	0	0	0	0	0
	Total FAA	191	635	1006	1313	1460	1013	545	1304	1718	1997	1586	603
02.11.02.006-0	Teste Ergométrico	5	0	0	0	0	0	7	31	16	5	8	4
	Total SADT - Exame	5	0	0	0	0	0	7	31	16	5	8	4
03.02.01.002-5	Atend. Fisiot. em paciente com disfunções uroginecológicas	76	22	0	0	0	140	40	56	56	5	22	89
03.02.02.002-0	Atend. Fisiot. Em paciente oncológico clínico	---	---	---	---	---	---	---	0	0	0	20	15
03.02.02.003-9	Atend. Fisiot. em paciente no pré/pós cirurgia oncológica	0	0	0	0	0	15	0	0	0	6	11	0
03.02.04.001-3	Atend. Fisiot. em paciente com transtorno respiratório com complicações sistêmicas	27	13	4	0	0	55	12	11	0	17	65	15
03.02.04.002-1	Atendimento Fisioterapêutico em paciente com transtorno respiratório sem complicações sistêmicas	91	46	50	16	18	150	90	7	20	44	211	21
03.02.04.003-0	Atend. Fisiot. em paciente com transtorno clínico cardiovascular	54	36	17	0	0	141	58	0	52	85	80	51
03.02.04.004-8	Atend. Fisiot. em paciente no pré/pós cirurgia cardiovascular	59	38	4	8	58	70	53	46	71	11	21	78
03.02.04.005-6	Atend. Fisiot. nas disfunções vasculares periféricas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
03.02.05.001-9	Atend. Fisiot. em pacientes no pré/pós operatório nas disfunções músculo esqueléticas	204	122	42	219	47	341	143	27	244	102	298	172
03.02.05.002-7	Atend. Fisiot. nas alterações motoras	622	269	144	11	302	844	255	121	514	297	865	399
03.02.06.001-4	Atend. Fisiot. em paciente com distúrbios neuro-cinético-funcionais sem complicações sistêmicas	12	6	0	0	0	40	0	3	52	40	57	20
03.02.06.002-2	Atend. Fisiot. em paciente com distúrbios neuro-cinético-funcionais com complicações sistêmicas	85	92	44	0	47	656	165	97	222	177	205	216
03.02.06.003-0	Atend. Fisiot. nas desordens do desenvolvimento neuromotor	155	40	87	189	147	319	160	59	57	17	8	0
03.02.06.004-9	Atend. Fisiot. em paciente com comprometimento cognitivo	0	4	0	27	40	0	51	10	7	28	0	0
	Total SADT - Fisioterapia	1385	688	392	470	659	2771	1027	437	1295	829	1863	1078

Total de Atendimentos

Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
1581	1323	1398	1783	2119	3784	1579	1772	3029	2831	3457	1685

ANEXO D – TOTAL MENSAL POR ÁREA 2019

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Enfermagem	23	75	75	126	200	98	83	106	151	138	150	70	1295
Farmácia	0	6	12	44	35	44	23	30	52	47	30	32	355
Fisioterapia	1425	928	707	612	1040	2887	1126	949	1719	1438	2280	1239	16350
Fonoaudiologia	4	16	12	19	18	20	12	0	0	0	14	13	128
Medicina - Cardiologia	12	27	34	53	36	45	31	85	74	51	50	42	540
Medicina - Clínica Geral	0	0	0	2	0	7	6	3	1	5	7	2	33
Medicina - Dermatologia	0	18	16	25	33	30	11	28	19	41	27	17	265
Medicina - Ginecologia e Obstetrícia	0	0	0	5	24	15	6	14	20	32	21	10	147
Medicina - Homeopatia	0	51	40	72	61	53	34	51	62	72	77	56	629
Medicina - Neurologia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Medicina - Nutrologia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Medicina - Pediatria	0	31	38	37	49	55	47	50	58	80	42	15	502
Medicina - Psiquiatria	11	18	26	47	36	27	24	40	37	47	41	19	373
Medicina da Família	0	2	14	16	14	22	2	14	14	9	11	8	126
Psicologia	59	76	106	112	144	98	92	157	203	222	187	74	1530
Serviço Social	36	52	65	68	65	55	56	39	47	69	43	26	621
Terapia Ocupacional	11	23	253	545	364	328	26	206	572	580	477	62	3447
Total	1581	1323	1398	1783	2119	3784	1579	1772	3029	2831	3457	1685	26341



Universidade Federal de São Carlos

Unidade Saúde Escola (USE)

Rodovia Washington Luis, km 235 – CP 676

13565-905 – São Carlos – SP

Fone (16) 3351.8645 – e-mail: use@ufscar.br

