

******* SISTEMA DE CUSTEAMENTO PARA GESTÃO DE CUSTOS NA ÁREA DE SAÚDE**

Cláudia Lima Félix - Controladoria Geral do Município
Rua Afonso Cavalcanti, 455 – Cidade Nova – Rio de Janeiro – RJ

Geraldo de Abreu Junior - Controladoria Geral do Município
Rua Afonso Cavalcanti, 455 – Cidade Nova – Rio de Janeiro – RJ

Lino Martins da Silva – Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Rua São Francisco Xavier, 524, 9º andar – Maracanã – Rio de Janeiro - RJ

Resumo

As mudanças estruturais, sociais e políticas que vêm ocorrendo no Brasil, influenciadas em larga escala pelas transformações dos mercados internacionais, têm promovido alteração no modelo de gestão organizacional dos setores público e privado, exigindo maior participação social, eficiência econômica, e eficácia na gestão dos recursos. As pressões sobre a gestão dos recursos públicos ganham destaque, demandando dos administradores adoção de ações inovadoras devido à relevância do Estado na satisfação dos interesses sociais, em sua atuação como ente regulador e fomentador do mercado de bens e serviços. O presente estudo de caso visa conhecer e analisar, à luz dos princípios de governança corporativa, os instrumentos de gestão de custos adotados pelo ente público para monitorar e orientar aplicação e maximização de recursos no atendimento assistencial, avaliando se os indicadores adotados são adequados à mensuração e evidenciam os resultados dos atendimentos médicos. Os resultados revelam que a implantação de sistema de custos no setor público proporciona ao administrador uma ferramenta capaz de provê-lo de dados que antes não eram considerados ou conhecidos. Hoje, toda unidade de saúde tem sua estrutura funcional codificada em uma base corporativa e esta base tem interface com os demais sistemas.

Palavras-chave: Sistema de Custos da Saúde; Otimização de Recursos, Indicadores de Desempenho; Informação Gerencial; Data Warehouse.

SISTEMA DE COSTOS PARA LA GESTIÓN DE COSTOS EN SALUD

Cláudia Lima Félix - Controladoria Geral do Município
Rua Afonso Cavalcanti, 455 – Cidade Nova – Rio de Janeiro – RJ

Geraldo de Abreu Junior - Controladoria Geral do Município
Rua Afonso Cavalcanti, 455 – Cidade Nova – Rio de Janeiro – RJ

Lino Martins da Silva – Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Rua São Francisco Xavier, 524, 9º andar – Maracanã – Rio de Janeiro - RJ

Resumen

Los cambios estructurales, sociales y políticos en Brasil, motivadas en gran medida por los cambios en los mercados internacionales, han promovido el cambio en el modelo de gestión organizativa de los sectores público y privado, lo que requiere una mayor participación social, eficiencia económica y la eficacia en la gestión de los recursos. Las presiones sobre la gestión de los recursos públicos se ponen de relieve, lo que requiere de los administradores acciones innovadoras, debido a la relevancia del Estado en el cumplimiento de los intereses sociales en su papel como regulador y promotor de lo mercado de productos y servicios. Este estudio de caso tiene como objetivo comprender y analizar, a la luz de los principios de gobierno corporativo, gestión de costes, los instrumentos adoptados por la entidad pública para vigilar y orientar la implementación y maximizar los recursos en la atención de la salud, la evaluación de los indicadores adoptados son apropiados para la medición y presentación de los resultados de la atención médica. Los resultados mostraron que el despliegue de los costes del sistema en el sector público proporciona al administrador una herramienta que le puede proporcionar los datos que no fueron considerados o conocido. Hoy en día, cada establecimiento de salud tiene su estructura funcional codificado en toda la empresa y ésta es una interfaz basada en otros sistemas.

Palabras clave: Costos del Sistema de Salud; Optimización de recursos; Indicadores de desempeño; Gestión de la información; Data Warehouse.

1. Introdução

As mudanças estruturais, sociais e políticas que vêm ocorrendo no Brasil, influenciadas em larga escala pelas transformações dos mercados internacionais, têm promovido uma alteração no modelo de gestão organizacional dos setores público e privado, especialmente no que se refere a uma participação mais efetiva dos diversos atores sociais (no setor privado, os acionistas, fornecedores e empregados; no setor público, o contribuinte, os fornecedores e o corpo funcional), exigindo maior participação social, maior eficiência econômica e mais eficácia na gestão dos recursos.

O ambiente competitivo instaurado faz surgir a necessidade de práticas de gestão capazes de conduzir as organizações ao atingimento de seus interesses e da sua comunidade.

Neste ambiente, as pressões sobre a gestão dos recursos públicos ganham destaque, exigindo de seus administradores adoção de ações inovadoras devido à relevância do Estado na satisfação dos interesses sociais, em sua atuação como ente regulador e fomentador do mercado de bens e serviços.

Para cumprir esse papel, é essencial que o Estado tenha um perfil inteligente-mediador-indutor, o que exige instituições democráticas sólidas; orientado para eficiência, eficácia e efetividade; busca pela excelência; criação de valor público; flexibilidade e inovação; abordagem gerencial; ethos no serviço

público e competência em recursos humanos, entre outras (MATIAS-PEREIRA, 2009).

Uma sociedade mais participativa exige mais informações, o que significa necessidade de maior interação e cooperação entre governo e sociedade, reduzindo o distanciamento entre o administrador público (gestor dos recursos públicos) e os proprietários dos recursos (contribuintes). As relações entre proprietários e gestores e a assimetria informacional existente entre estes atores tem motivado a modulação de várias teorias entre as quais a teoria da agência e a teoria de governança. Ambas têm uma relação muito próxima e estudam a relação bilateral entre agente e proprietário do capital, cabendo à governança o estabelecimento de mecanismos de incentivos e controle sobre as ações dos gestores, com vistas à implantação de boas práticas corporativas, capazes de assegurar transparência, equidade e responsabilidade.

No setor público as questões de governança têm estado relacionadas à falta de estratégias claras, ao abuso de poder, e à falta de controles na sua aplicação. A sociedade exige critérios claros para aplicação dos recursos públicos, participação, ética, e transparência, tornando explícito o papel de cada ator na cadeia produtiva.

Matias-Pereira (2010) declara que a boa governança no setor público requer, entre outras ações, gestão estratégica; gestão política; e gestão da efetividade. Para o autor a gestão estratégica é capaz de criar valor público, ou seja, capacita a administração pública para atender de forma efetiva e tempestiva as demandas ou carências da população que sejam politicamente desejadas (legitimidade); sua propriedade seja coletiva; e, requeiram a geração de mudanças sociais (resultados) que modifiquem aspectos da sociedade. A gestão política visa legitimar os anseios e necessidades sociais junto aos dirigentes políticos e à própria população. A gestão da efetividade avalia como o Estado obtém maior eficiência e eficácia na execução das políticas públicas, avaliando a forma e os instrumentos adequados para tornar viável uma boa governança.

Os modelos de governança corporativa, inicialmente desenvolvidos para a iniciativa privada, encontram largo campo de aplicação no setor público. Isto porque em organizações públicas, com seus vários níveis hierárquicos e milhares de funcionários, a assimetria informacional é real. Ademais, estão sujeitas a avaliação tanto quanto as empresas mercantilistas, e seus resultados são sociais. Assim, os mecanismos de governança corporativa surgem para reduzir os impactos negativos dos conflitos de agência e garantir que não só os resultados econômicos sejam alcançados, mas sejam transparentes as formas como estes foram atingidos e quais seus impactos sociais.

Acredita-se que a avaliação de desempenho do setor estatal sofre restrições quando da aplicação dos padrões de eficiência e eficácia adotados pelo setor privado. Isto porque o setor privado normalmente adota como padrão de mensuração de eficácia administrativa indicadores de desempenho setoriais, notadamente setores concorrentes. Assim, julga-se que os instrumentos de mensuração são restritos, e não raras vezes inaplicáveis.

Esta é uma visão limitada. O Estado é um grande consumidor de bens e serviços. Sua atuação no mercado promove a concorrência dos vários setores da economia. Embora detentor de setores onde não vigorem, teoricamente, as forças de um mercado concorrente, sua estrutura gerencial é extremamente complexa, o que demanda planejamento e controle eficazes. Essa avaliação torna-se possível quando os elementos de avaliação são aplicados para mensuração da qualidade da aplicação dos recursos públicos enquanto Estado consumidor.

Neste cenário, o presente estudo visa conhecer e analisar, à luz dos princípios de governanças corporativa, os instrumentos de gestão de custos adotados pelo ente público para monitorar e orientar aplicação e maximização dos recursos públicos no atendimento assistencial, buscando avaliar se os indicadores adotados são adequados à mensuração e possibilitam evidenciar os resultados dos atendimentos médicos. Foi realizado um estudo de caso com pesquisa de campo objetivando conhecer o sistema de custos implantado, sua funcionalidade e operação.

2 - A governança corporativa aplicada ao setor público

Os princípios de governança corporativa inicialmente foram modulados para equacionar os conflitos de agência existentes entre os proprietários do capital (acionistas) e seus gestores (agentes), grandemente influenciados pela existência de assimetria informacional entre estes atores. De um lado o proprietário que delegam a um agente o poder de decisão sobre sua propriedade, de outro o agente cujos interesses nem sempre se encontram alinhados com os anseios do proprietário do capital. Estabelecido o conflito, a organização pode sofrer impactos diretos em sua performance e até em sua perenidade.

A governança corporativa surgiu, então, como resposta aos problemas gerados pela fragmentação do poder nas organizações mercantilistas, entendida a fragmentação como a divisão do patrimônio social, a descentralização de poder, a segmentação das atividades, a ampliação do número de colaboradores, entre outros.

No setor público a teoria da governança corporativa surgiu a partir da preocupação com a eficiência do aparelho estatal inglês administrado durante o governo de Margaret Thatcher. O déficit fiscal vigente à época pressionava a governo a adotar estratégias de redução dos gastos e revisão da máquina estatal, culminado em processos de privatização e iniciativas para o aumento da eficiência pública no gerenciamento de atividades tipicamente de Estado.

Vários organismos nacionais e internacionais têm estudado a aplicabilidade dos princípios da governança corporativa ao setor público, dentre eles *International Federation of Accountants* - IFAC, Banco Mundial, Organização para o Controle e Desenvolvimento Econômico - OCDE, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC. De forma genérica, a governança pública

relaciona-se aos processos de gestão adotados para administração e controle das organizações, sendo necessária a definição das obrigações de cada envolvido (atores sociais), com identificação clara dos objetivos, responsabilidades, normas e procedimentos, e modelos de decisão.

Segundo estes organismos a boa governança requer das organizações a modulação de protocolos de ação que contenham elementos de liderança, responsabilidade, prestação de contas, transparência e integridade.

Matias-Pereira (2010) evidenciou que os conflitos institucionais que demandam ações que permitam a boa governança pública são motivados pela repartição do poder entre aqueles que governam e aqueles que são governados; pelos processos de negociação entre os atores sociais e pela descentralização da autoridade e das funções ligadas ao ato de governar. Os processos de negociação estariam relacionados aos procedimentos e as práticas administrativas; à gestão das interações e das interdependências que desembocam ou não em sistemas alternativos de regulação; ao estabelecimento de redes sociais informais; e aos mecanismos de coordenação político-administrativa.

Boas práticas de gestão e controle sempre estiveram presentes nos protocolos organizacionais. Não é nova a concepção de códigos de ética ou o estabelecimento de manuais de normas e procedimentos administrativos. Contudo, os grandes escândalos empresariais ocorridos nos últimos anos fizeram florescer as teorias administrativas com vistas a combater fraudes e corrupção, questões que afetam tanto a iniciativa privada quanto o setor público.

Diante desta retomada aos bons padrões de gestão, ganham destaque condutas administrativas que adotam como parâmetros critérios de transparência, integridade, responsabilidade e relevação da informação. Contudo, todos estes critérios têm como finalidade a garantia dos resultados operacionais e a satisfação dos diversos atores envolvidos.

Assim, os mecanismos de governança corporativa surgem para reduzir os impactos negativos dos conflitos de agência e garantir não só que os resultados econômicos sejam alcançados, mas que sejam transparentes as formas como estes foram atingidos e quais seus impactos sociais.

3 – A Contabilidade Gerencial como instrumento de Governança

Os resultados econômicos e sociais podem ser mensurados segundo as mais variadas formas. Contudo, a contabilidade gerencial é um elemento de promoção de mecanismos de governança, na medida em que subsidia as organizações com informações econômico-financeiras capazes de orientar a tomada de decisão.

Os conflitos de agência também foram estudados por acadêmicos cujos trabalhos estão voltados para o campo da gestão financeira e contábil das

organizações. Autores como Hendriksen e Van Breda (1999); Anthony e Govindarajan (2001); Sloan (2001); e Ludícibus (2000) destacaram em seus estudos a necessidade de relevação das informações geradas pelos sistemas contábeis como forma de aproximação e compreensão dos resultados organizacionais.

Pereira e Vilaschi () demonstram que a principal contribuição da contabilidade no estudo da governança corporativa está na criação de contratos de remuneração e incentivos dos executivos a partir da utilização da informação contábil. E citando Bushman e Smith (2001) os autores declaram que:

O objetivo em se estudar governança corporativa, sob a perspectiva contábil, é fornecer evidências que a informação contida nos relatórios contábeis minimiza o conflito de agência através de conteúdo base para a tomada de decisão, tanto pelos executivos, quanto pelos fornecedores de capital (BUSHMAN e SMITH, 2001)

Félix (2009) destaca que o avanço da contabilidade ao longo dos tempos se deu em função da necessidade crescente de informações por parte dos proprietários e credores do capital das empresas. Contudo, a transformação mais importante verificada na contabilidade nos últimos anos foi a produção de informações financeiras para investidores, acionistas, credores, entre outros, ampliando, assim, o universo dos usuários da informação contábil.

Estudos revelam que a Contabilidade Gerencial nas entidades governamentais configura-se de suma importância em função da capacidade de geração de informações analíticas sobre custos, ingressos, margens e resultados, que podem ser úteis para o processo de planificação e tomada de decisões, tanto no sentido político como no administrativo (SILVA, 2004).

A importância da transparência das ações de gestão e da evidenciação dos dados econômico-financeiros de uma organização está na geração de *feedback* interno, no favorecimento de mensuração do desempenho interno em relação a parceiros e concorrentes, na responsabilidade dos gestores perante acionistas, órgãos reguladores e a sociedade em geral.

O estudo da estrutura de custos no setor público sempre foi entendida como de difícil adoção. Entre as alegações para este entendimento está o tamanho do Estado, a impossibilidade de avaliação de produtividade em função da dificuldade de identificação de elementos de verificação de eficiência e comparação com outras organizações, e que a falta de parâmetros de eficiência propiciam o surgimento de critérios pouco objetivos, apoiados em elementos institucionais como imagem pública dos dirigentes e seus relacionamentos com agentes financiadores (FONTES FILHO, 2003). É nesse aspecto que a utilização de instrumentos gerenciais de mensuração, formulados a partir de padrões técnicos, podem ser o diferencial para a avaliação dos gestores.

Este entendimento pode ser verdadeiro quando aplicado a atividades típicas de Estado, se considerado a impossibilidade de comparação com outros fornecedores do mesmo produto. Contudo, até mesmo em atividades tipicamente de Estado como a atividade tributária esta “verdade” pode ser quebrada; o embate tributário entre os estados e entre os municípios no que se refere a benefícios fiscais concedidos a empresas revela a frontal concorrência que existe neste setor.

Outro exemplo de concorrência pode ser verificado quando se compara os resultados alcançados entre unidades gestoras de um mesmo setor de atividade (unidades hospitalares). A avaliação dos resultados pode indicar aquela unidade onde a aplicação dos recursos públicos está sendo mais efetiva.

Assim, esse paradigma de impossibilidade de um estado gerencial tem sido quebrado na administração pública do município do Rio de Janeiro, onde o chefe do poder executivo tem estabelecido contratos de gestão com os diversos dirigentes públicos e onde a performance das unidades gestoras é medida e premiada em função dos resultados alcançados.

As mudanças implementadas encontram motivações legais e que estimulam a adoção de sistemas gerenciais para avaliação do desempenho governamental. A Constituição Federal de 1988 determina que a administração pública deverá observar, entre outros, o princípio da eficiência (artigo 37). A Lei de Responsabilidade Fiscal, por seu turno e em complemento à Carta Magna, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal. De acordo com este diploma legal a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (artigo 50, inciso VI, § 3º). Os dispositivos legais ao preverem a eficiência e o controle de gastos objetivam mitigar riscos e corrigir desvios capazes de impedir o alcance das metas orçamentárias e fiscais, definidas no plano estratégico governamental.

O setor público é um ambiente de negócio dinâmico que congrega múltiplos grupos de interesse, múltiplos produtos e serviços, e escassez de recursos. A transformação de uma administração burocrática para uma gestão por resultados requer que os programas de governo reflitam com precisão os problemas e resultados que devem ser enfrentados para viabilizar os objetivos futuros, definidos pelas diretrizes estratégicas de governo. Neste cenário, torna-se imprescindível o estabelecimento de um sistema de controle gerencial que promova a convergência de interesses para a satisfação das necessidades sociais.

A idéia subjacente para o estabelecimento de um ambiente de controle gerencial está suportada na necessidade de minimizar os riscos inerentes ao processo decisório; estabelecer regras claras para o cumprimento das estratégias estabelecidas para a entidade; e, principalmente, fomentar a otimização no uso dos recursos escassos, conduzindo os desempenhos das pessoas e os resultados da entidade para níveis sempre crescentes (RIBEIRO FILHO, 2005).

Há que se considerar, ainda, a competitividade que ocorre entre os gestores públicos com relação à distribuição dos recursos orçamentários, o que aumenta a necessidade de informações para a tomada de decisões sobre a alocação orçamentária. Nesse sentido, a utilização de recursos inteligentes fornecidos pela tecnologia da informação representa um passo decisivo para uma gestão estratégica eficiente no setor público. “O desenvolvimento e a crescente evolução das organizações é fruto da evolução do conhecimento e da informação (BAZZOTTI e GARCIA, 2002)”.

O sentido geral das mudanças efetuadas é o de fomentar a responsabilidade fiscal agregada e o de pressionar a vinculação do processo orçamentário com os resultados alcançados, isto é, com o grau de cumprimento das metas de produção pública e com a correspondente avaliação do desempenho alcançado (LUQUE et al, 2008).

Esta nova perspectiva administrativa estabelece o Estado gerencial representado por um conjunto de ações coordenadas sistematicamente, fundamentado em diretrizes e metas moduladas com foco nos resultados para produzir informações úteis e confiáveis capazes de orientar os processos decisórios públicos, e onde a transparência dos atos e a melhoria da qualidade dos serviços prestados objetiva atender ao cliente-cidadão.

Assim, a administração pública precisa dispor de infra-estrutura informacional que viabilize uma visão estratégica da organização, a tomada de decisões, o gerenciamento das ações governamentais. Para tanto, faz-se necessário a utilização de sistemas de informação que possibilitem o conhecimento tempestivo dos dados, a geração de informações rápidas, confiáveis, úteis e que garantam a eficiência dos gastos públicos.

A contabilidade gerencial revela-se como um grande instrumento de análise, avaliação e controle dos custos públicos, por ser capaz de produzir informações gerenciais, a partir de dados orçamentários, que orientem o governo nas tomadas de decisão. Este entendimento é compartilhado por Cardoso *et al* (2007) para quem “a contabilidade gerencial produz informações que podem ser úteis para os gestores da empresa, desde que lhe sirvam como indicadores em suas decisões”.

Diante deste cenário, o Sistema de Informações Gerenciais da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGMRJ possibilita ao gestor público o conhecimento e gestão das informações geradas na administração municipal carioca.

4. Sistema de Informação Gerencial

A alta competitividade observada nos mercados exige ações rápidas e consistentes das organizações como condição necessária à sua sobrevivência.

A inovação tecnológica é causa e conseqüência da mudança cultural dentro das organizações. Metodologias e técnicas de apoio à tomada de decisão

baseada em informações estratégicas que antecipem e orientem as ações dos gestores têm sido amplamente difundidas e adotadas pelos gestores.

Em um conceito mais amplo, os Sistemas de Informação Gerencial - SIGs - são sistemas computacionais construídos para facilitar a manipulação de dados de uma organização a fim de prover os diferentes níveis decisórios de informações que fundamentem suas decisões.

Para garantir este nível de informação, a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM/RJ desenvolveu um Sistema de Informações que permite ao administrador público monitorar continuamente o alcance de seus objetivos para que os ajustes, caso necessário, sejam feitos no momento oportuno. Para este monitoramento o acompanhamento dos indicadores de desempenho é imprescindível, garantindo a qualidade do processo gerencial.

O sistema desenvolvido pelo SIG vem evoluindo a partir da oferta de modalidades adicionais de análise, uma vez que as informações gerenciais nunca devem ser tratadas como um processo estático, procurando acompanhar as tendências econômicas, sociais e políticas, objetivando a busca pela qualidade e eficiência dos serviços prestados pela Prefeitura, otimizando tempo e custos e promovendo o uso racional dos recursos técnicos e humanos para as análises.

No contexto brasileiro, as secretarias de saúde, estaduais e municipais, gerenciam um vasto e complexo número de unidades de atendimento, de profissionais e de programas de saúde. Consequentemente, para controlarem suas atividades, interagem com diversos sistemas de informações que produzem uma quantidade volumosa de dados. Como o conjunto total dos dados existentes nas secretarias são produzidos por sistemas diferentes, a tarefa de integração destes dados para produzir uma informação gerencial é extremamente árdua. Nestas instituições gestoras da saúde pública implantar um Data Warehouse, que tem como propósito a integração de dados heterogêneos para a produção de informação gerencial, significa um passo decisivo para aumentar a eficiência em suas gestões (SANTOS et al,1998) .

4.1 - Indicadores de custos implementados

O Módulo de Custos auxilia na análise da realização da despesa não somente sob o aspecto legal e financeiro, mas também sob o aspecto econômico. Permite a formação de indicadores gerenciais de custos; informa sobre os itens mais onerosos para a manutenção dos órgãos; compara custos por área geográfica e por unidade; calcula o número de alunos atendidos nas escolas, o custo da atividade da guarda municipal, entre outros. Este artigo vem apresentar os resultados dos indicadores gerenciais de custos da Secretaria Municipal de Saúde e Defesa Civil.

4.2. Áreas de Atuação da Secretaria Municipal de Saúde

Para facilitar o gerenciamento das atividades da Secretaria Municipal de Saúde e Defesa Civil – SMSDC -, o Município do Rio de Janeiro está subdividido em 10 (dez) coordenadorias cada qual abrangendo um determinado grupo de unidades de atendimento à saúde, por bairro e 1 (uma) Superintendência de Serviços de Saúde, que é responsável pelo gerenciamento das atividades dos 14 (quatorze) maiores hospitais da rede de atendimento.

4.2.2 - Sistema de Custeamento das Unidades Ambulatoriais e Hospitalares da Secretaria Municipal de Saúde (Unidades de Serviço)

Desde 1995, a CGM/RJ possui um Sistema de Informações Gerenciais que, para os gestores, é um importante instrumento de acompanhamento da Execução Orçamentária por Órgãos, Funções de Governo, Naturezas de Despesas, Rubricas entre outros. Entretanto, a preocupação com a eficácia, eficiência e economicidade das ações governamentais conduz ao aperfeiçoamento deste sistema de maneira que o mesmo possa mensurar os custos dos serviços colocados à disposição da população do Município do Rio de Janeiro. Para tanto, adota-se a integração dos grandes sistemas corporativos, respeitando os conceitos abordados no Sistema Contábil (FINCON) e a codificação institucional do Sistema de Codificação Institucional (SICI).

Desta forma, o Sistema de Custeamento das unidades de serviço da Secretaria Municipal de Saúde contemplará os dados dos seguintes sistemas corporativos: Contábil (FINCON), Folha de Pagamento (ERGON) e Codificação Institucional (SICI).

4.2.3 - Metodologia de Apuração dos Custos das Unidades de Serviço da Secretaria Municipal de Saúde

Uma vez que os repasses do Governo Federal possuem tabela própria, preços pré-fixados e ocorrem com base na produção da SMS, é interessante que os custos das atividades de serviço sejam apurados com base no total de procedimentos efetuados pela entidade. Assim, o custo apurado por paciente será a soma dos custos dos procedimentos aplicados ao mesmo.

4.2.4 - Fases da Implementação do Sistema de Custeamento das Unidades de Serviço da Secretaria Municipal de Saúde

A implantação do sistema de custeamento nas unidades de serviço de saúde exige a introdução de novos conceitos quando comparados aos já adotados no atual sistema de custos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

Por sua vez, a adoção de novos conceitos exige que a implantação passe pelas seguintes fases, a saber:

Primeira Fase: Reformulação da Estrutura Organizacional das Unidades de Serviço de Saúde. Concluída em 2007.

Através da figura 1, observa-se que no topo do organograma, há um departamento denominado Direção Geral, cujos departamentos diretamente

vinculados a ele são responsáveis por prestar serviços de assessoramento ao Diretor da unidade.

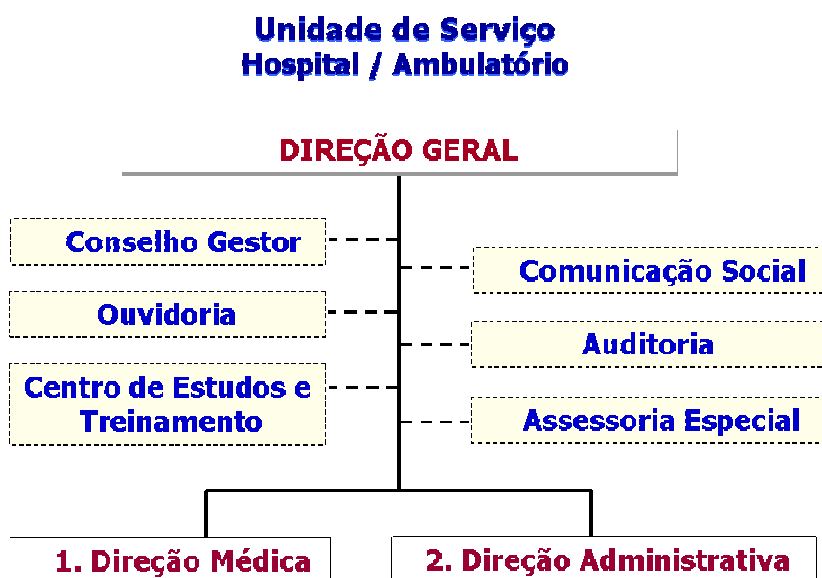


Figura 1 – Reforma da Estrutura Organizacional

Na figura 2, apresenta-se a continuação do organograma com a principal alteração introduzida no conceito já utilizado no atual sistema de custos: uma Direção Médica e outra Direção Administrativa. O Diretor Administrativo é responsável pela gestão das atividades que servem de apoio às atividades operacionais da unidade. Enquanto o Diretor Médico é responsável pelo gerenciamento das atividades operacionais. Estas estão subdivididas em tipos de serviços (atendimentos) que podem prestar ao paciente.



Figura 2 – Reforma da Estrutura Organizacional - Continuação

Abaixo, na figura 3, encontram-se exemplos de serviços e atividades vinculadas ao Diretor Médico.

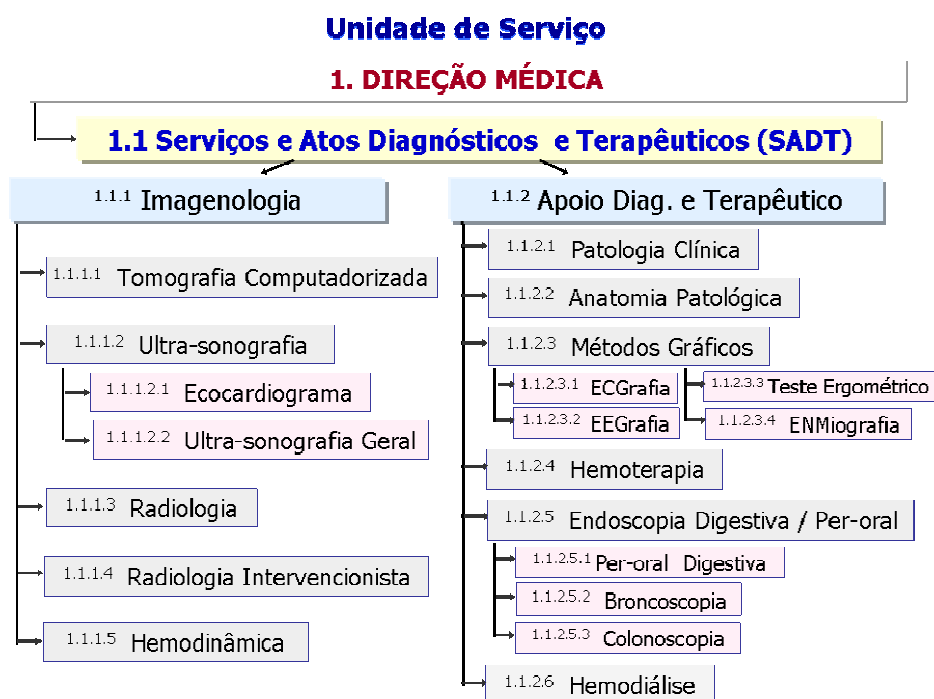


Figura 3 – Detalhamento dos Serviços e Atividades da Vinculados à Direção Médica

Na figura 4, a seguir, há um exemplo do detalhamento das atividades vinculadas à Direção Administrativa. Subordinados a este departamento, encontram-se todos os demais serviços que não são operacionais, ou seja, os que servem somente de apoio, mas são essenciais ao bom funcionamento das unidades de atendimento.



Figura 4 – Detalhamento dos Serviços Vinculados à Direção Administrativa.

Segunda Fase: Definição da Estrutura do Sistema de Custeamento das Unidades de Serviço

Após a reformulação da estrutura organizacional, inicia-se a definição da estrutura do sistema de apuração de custos. Concluída em 2008

Denominam-se Centros de Custos Gerais os grupos de atividades que estão vinculadas às atividades administrativas, ou seja, prestam serviços de apoio às atividades de atendimento a pacientes. Os Centros de Custos Intermediários são os grupamentos de modalidades médicas que gerenciam um determinado grupo de atividades de atendimento a pacientes. Os Centros de Custos Finais são as atividades diretamente vinculadas aos pacientes. A seguir, na figura 5, pode-se visualizar a estrutura do sistema de custeamento:

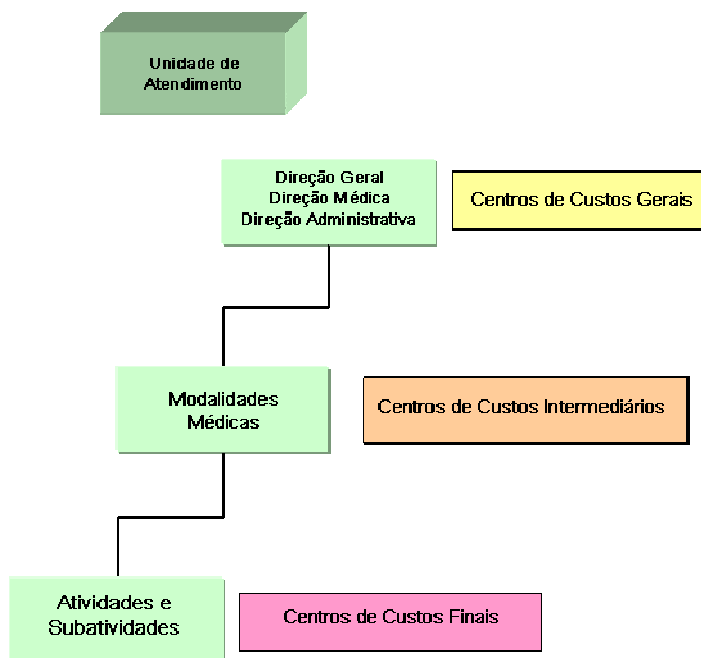


Figura 5 – Estrutura do Sistema de Custeamento.

Terceiro Passo: Acumulação dos Gastos das Unidades de Atendimento da SMS nos Centros de Custos Finais, Intermediários e Gerais.

a) Custos Diretos

Uma vez definida a estrutura do sistema de custeamento, identificam-se os gastos que podem ser apropriados como custos diretos. A saber:

- Pessoal e benefícios;
- Medicamentos;
- Aqueles aglutinados sob o título “Gastos Gerais” (Materiais de Consumo, Serviços de Terceiros e Serviços de Concessionárias de Serviços Públicos)

O sistema de custeamento tem condições de exibir os respectivos custos por atividades e sub atividades. Entretanto, é necessário que, no momento da contabilização, o sistema contábil seja preenchido com os códigos das atividades e sub atividades que efetivamente consumiram os recursos.

b) Custos Indiretos – Rateio

Os gastos acumulados nos centros de custos gerais e intermediários são denominados custos indiretos e são apropriados nos centros de custos finais com base no número de procedimentos realizados pelos mesmos. Observa-se, através da figura 6, o processo de rateio dos custos indiretos:

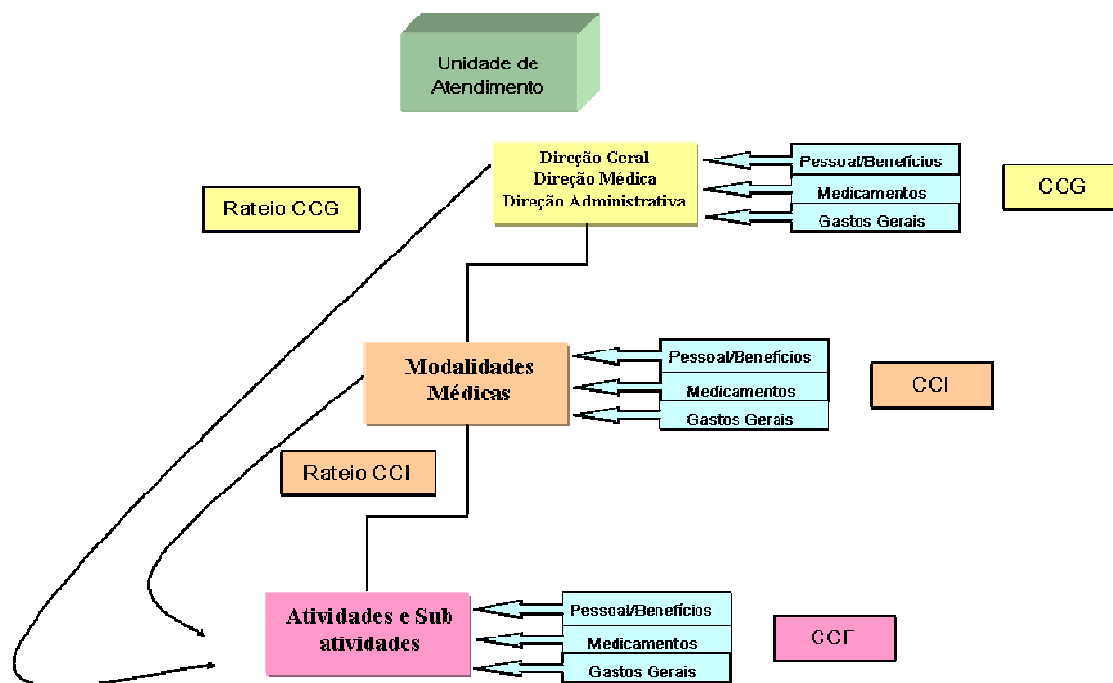


Figura 6 – Apropriação dos Custos Diretos e Rateio dos Custos Indiretos

Quarto Passo: Cálculo dos Custos dos Procedimentos.

Os serviços prestados pela unidade de atendimento são subdivididos em procedimentos. Como foi explicado anteriormente, procedimento é o mesmo indicador adotado pelo Governo Federal para o repasse das verbas relativas ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Os custos acumulados nos centros de custos finais (atividades e subatividades) são divididos pelo número de procedimentos executados pela unidade. O valor apurado é apropriado ao paciente de acordo com o tratamento aplicado ao mesmo.

A adoção deste conceito faz com que a apuração dos custos não mais ocorra de acordo com o conceito de departamentalização. Ou seja, aos pacientes são atribuídos os custos dos procedimentos executados no atendimento, ao invés dos custos dos setores pelos quais tenha passado durante o tratamento.

5. Resultado do Sistema de Custos da Secretaria de Saúde

5.1. Custos Diretos e Indiretos – Unidades de Saúde

Levando em consideração que a Prefeitura do Rio de Janeiro tem a gestão plena do SUS e parcela dos gastos orçamentários é referente à transferência de recursos para unidades externas (unidades federais e estaduais, assim como unidades privadas), 78% dos gastos orçamentário é para atividade-fim do órgão: Hospitais, Postos de Saúde, etc.

A tabela abaixo identifica todos os gastos orçamentários em 2008 apropriados por centro de custos Geral e Intermediário (Indireto) e centro de custo Final (Direto).

Acumulado em 2008		
Unidade de Saúde	Custo	
Órgão Central	236.741.273,53	Indiretos
Coordenadoria de Saúde	102.091.249,85	
Casa de Parto	1.571.364,21	Direto
Centro de Atenção Psicossocial	6.542.290,35	
Centro de Reabilitação	11.212.777,94	
Centro de Saúde	116.404.290,25	
Hospital Especializado ou Instituto	27.665.052,59	
Hospital Federal	21.723.966,66	
Hospital Geral	41.662.896,23	
Hospital Geral com Emergência	293.119.021,82	
Hospital Geral com Emergência e Maternidade	199.068.752,13	
Hospital Maternidade	120.628.708,34	
Hospital Pediátrico	52.958.956,41	
Hospital Psiquiátrico	39.584.490,18	
Policlínica	118.780.624,42	
Posto de Saúde	100.821.342,27	
Programa de Atendimento Comunitário da Saúde	9.966,80	

Programa de Saúde de Família	4.389.762,17	
Unidade Mista	6.468.032,24	
Unidade Veterinária	9.437.090,09	
Vigilância Sanitária	27.736.008,41	
Total Custo – Secretaria Municipal de Saúde	1.538.617.916,89	

5.2. Custos Serviços Médicos – Hospital com Emergência

Através do Sistema de Custos na área de saúde é possível identificar os custos nos serviços prestados nas unidades de saúde.

Abaixo segue o detalhamento dos custos diretos apropriados nos “Hospitais com Emergência” da rede municipal do Rio de Janeiro por serviço.

	2008	
Hospital Geral com Emergência	Custo	% Part .
Apoio Administrativo	136.291.498,69	46 %
Apoio Médico	34.404.937,98	12 %
Serviço de Atos Diagnósticos e Terapêuticos	21.164.898,45	7%
Serviço de Especialidades Clínicas	28.290.378,32	10 %
Serviço de Especialidades Clínicas Cirúrgicas	39.948.943,95	14 %
Serviço de Pacientes Externos	33.018.364,44	11 %
Total Custos por Serviço	293.119.021,83	100 %

5.3. Desempenhos dos Serviços Médicos/Especialidade – Hospital com Emergência

Através dos Indicadores de Custos da Saúde identificar também o custo médio direto dos procedimentos realizados por unidade de saúde,

Abaixo, segue um exemplo do custo médio das cirurgias ortopedia realizadas no exercício de 2008 nos hospitais gerais com emergência.

Hospital Geral com Emergência	Acumulado 2008
Ortopedia - Especialidades Clínicas Cirúrgicas	
Valor Custo	13.949.171,88
Qtd Realizada	13.797
Custo Direto - Média por Procedimento Realizado	1.011,03

6. Conclusão

Uma vez que os recursos previstos são cada vez mais escassos e as despesas são fixadas pela lei do orçamento, o gerenciamento dos recursos públicos é uma alternativa que deve ser considerada quando se pensa em propiciar à população não só o aumento da quantidade, mas também da qualidade dos serviços prestados pela Prefeitura.

A pesquisa revelou que a mudança no cenário leva a situação de stress fiscal com a diminuição das receitas orgânicas e o aumento das demandas para gastos em saúde, educação e infra-estrutura e outras e que somente um robusto sistema de custos proporciona aos administradores públicos uma ferramenta capaz de provê-lo de dados que antes não eram considerados ou conhecidos.

O Sistema de Custos da Prefeitura do Rio de Janeiro foi possível graças à conceituação de sistemas estruturantes com o foco na integração dos sistemas corporativos através da obrigatoriedade em utilizar a codificação institucional das estruturas organizacionais.

Hoje, toda unidade de saúde tem sua estrutura funcional codificada em uma base corporativa (Sistema de Codificação Institucional) e esta base tem interface com os demais sistemas. Assim, para registro dos insumos consumidos (Sistema de Folha de Pagamento - pessoal, Sistema de Gêneros Alimentícios, Sistema Contábil - Documentos Fiscais) nas unidades de saúde é obrigatório o preenchimento de um código institucional em vigor.

Para a obtenção dos custos dos procedimentos realizados nas unidades, houve uma reestruturação organizacional na Secretaria Municipal de Saúde. Somente com padronização da estrutura funcional das unidades de saúde por tipo de atendimento, é possível hoje comparar os custos dos serviços médicos prestados nas unidades com o mesmo perfil e identificar o custo médio dos

procedimentos realizados aos pacientes por especialidade nas unidades de saúde.

A pesquisa também revelou que o sistema de custos assim estruturado auxilia os administradores a enfrentarem os novos desafios que estão colocados em relação à transparência junto ao cidadão e a melhoria contínua dos próprios sistemas estruturantes relacionados com o gerenciamento de compras, pessoal, serviços gerais e patrimônio além de dar maior nitidez ao diagnóstico das mudanças na estrutura organizacional, responsabilidades e sistemas de recompensa, de um formato tradicional por departamentos, para um formato integrado por processos.

Finalmente, observa-se que o sistema de custos implementado na área da Saúde viabiliza o atingimento de três objetivos: distribuir os custos do período aos produtos e/ou atividades, para a preparação mensal, trimestral e anual de demonstrativos financeiros; fornecer informações de controle de processos para os gerentes dos centros de custos; e fornecer estimativas de custos dos produtos e/ou atividades para gerenciamento estratégico da atividade fim.

REFERENCIA BIBLIOGRAFICA

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. Revista do Serviço Público— ano 50, nº 1. Brasília: ENAP, 1999.

BAZZOTTI, Cristiane. GARCIA, Elias. **A importância do sistema de informação gerencial para tomada de decisões**. 2002, p.1. Disponível em: <http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VISeminario/Artigos> Acesso em: 23 jun.2010.

CARDOSO, Ricardo Lopes. MARIO, Poueri do Carmo. AQUINO, André Carlos Busanelli. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/. Acesso em 16 out. 2008

HORNGREN, Charles T. SUNDEM, Gary L. STRATTON, William O. Contabilidade Gerencial. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004. 36 e 78 p.

LUQUE, Carlos A.. CRUZ, Hélio N.. AMARAL, Cicely M.. BENDER, Siegfried. SANTOS, Paulo M. dos. O processo orçamentário e a apuração de custos no setor público do Brasil. Revista do Serviço Público número 59. Brasília: ENAP, 2008.

MACHADO, N. Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental. São Paulo, 19 jun. 2002. Disponível em: <http://www.enap.gov.br>. Acesso em: 19 jun. 2007.

MATIAS-PEREIRA, José. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. Disponível em:

<http://www.seer.ufv.br/seer/apgs/index.php/APGS/article/viewPDFInterstitial/28/30>

Acesso em:

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos,XXX Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MILESKI, Hélio Saul. Gestão Fiscal Responsável. Brasília: BNDES, 2000.

PEREIRA, L. C. B. SPINK, P. Gestão do Setor Público: Estratégia e Estrutura para um Novo Estado.. RJ: Ed. FGV, 16 abr. 1998. Disponível em: <http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 16 abr. 2007.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Controladoria Hospitalar. São Paulo: Atlas, 2005.

RUIZ, João Álvaro. Metodologia Científica: Guia para Eficiência nos Estudos. 4. ed.. São Paulo: Atlas, 1996.

SANTOS, Ricardo S. ALMEIDA, André Luiz de. TACHINARDI, Umberto. GUTIERREZ, Marco Antônio. Data Warehouse para a Saúde Pública: Estudo de Caso SES-SP. X Congresso Brasileiro de Informática em Saúde. Disponível em:

http://www.incor.usp.br/spdweb/prodcient_eng/filesTrabalhos2006/CBIS2006RS.pdf

Acesso em: 25 mar. 2010.

SILVA, Lino Martins. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. 7ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.125