

ANÁLISE DA DEPARTAMENTALIZAÇÃO EM UMA EMPRESA HOSPITALAR – UM ESTUDO DE CASO

Autor: Luciane Dambrósio Beltrame¹
Orientador: Prof^o. Ms. Tania Moura da Silva²

RESUMO

O presente artigo condensa uma abordagem da contabilidade de custos, ressaltando sua importância e a apuração de custos em uma empresa hospitalar, dando um enfoque especial à técnica da departamentalização. Este trabalho tem o objetivo de analisar o método de alocação dos custos fixos de uma empresa hospitalar de Santa Maria, visando identificar se essa técnica fornece informações claras e precisas à sua administração para o controle de custos. A motivação para estudar este tema se deve as peculiaridades de uma empresa hospitalar, senão a mais complexa de todas, principalmente levando-se em consideração a sua estrutura (são várias mini-estruturas dentro de uma só), os seus profissionais e seu produto final - o paciente – um ser humano! A empresa hospitalar, assim como toda a empresa prestadora de serviço “produz” algo intangível, que só pode ser visto depois da aquisição. Neste sentido, a única garantia do cliente é a imagem do hospital. Dentro desta imagem, está contida a qualidade do serviço e o baixo custo, garantindo a excelência hospitalar. Com base nisto, é de suma importância para um hospital conhecer seus custos fixos para que possa atribuir o preço de maneira justa e racional.

Palavras-chave: hospital; custos; departamentalização.

¹ Especialista em Controladoria – UFSM/RS – e-mail: lucianebeltrame@ibest.com.br

² Mestre em Engenharia de Produção – UFSM/RS – Professora do Departamento de Contabilidade da UFSM/RS.

ABSTRACT

The present article condenses an approach of the costs accounting, highlighting its importance and the cost analysis as well in a hospital company giving special attention to the technique of departmentation. This paper has the objective of analysing the allocation of the fixed costs in a hospital company in Santa Maria, trying to identify if this technique provides clear and precise information to its administration department for the costs control. The motivation to study this issue is due to the peculiarities a hospital company has, if not the most complex of all, mainly taking into account the structure (there are a lot of mini structures inside each one), the professionals working there and the final product - the patient - a human being! A hospital company like any other company of services produces something that is not possible to be felt or to be seen. It produces something intangible, which can only be seen after the acquisition has been made. Under this point of view, the only warranty the client has is the image that the hospital has. In this image is the quality of the service and the low cost which guarantees the hospital excellence. Based on all this it is of much importance for a hospital to know its fixed costs in order to have the real condition to attribute prices in a fair and rational way.

Key words: hospital; costs; allocation.

INTRODUÇÃO

Atualmente as empresas precisam utilizar todas as ferramentas possíveis para auxiliar o seu crescimento. Esse desenvolvimento tão necessário também pode ser fornecido pela contabilidade de custos, que tem sido esquecida por algumas organizações que visam lucros. Para que a empresa cresça, a contabilidade de custos fornece um meio eficiente para controlar seus custos indiretos. Este instrumento é chamado departamentalização. Segundo Cury(2000), se está departamentalizando quando se criam empresas. É possível afirmar que a departamentalização é indispensável às empresas que pretendam efetuar uma correta apropriação dos custos indiretos que, em sua maioria, são formados pelos custos fixos, que não mantêm uma relação direta com os produtos fabricados. A grande dificuldade de não departamentalizar uma organização é que,

adotando-se qualquer tipo de critério de rateio, trará sempre uma margem de dúvida e de distorções aos resultados apresentados.

O problema da distorção do rateio surge quando os gastos efetuados não estão diretamente vinculados a um determinado centro de custos. Isso ocorre no caso dos custos indiretos. Quem pagará por eles? Qual o departamento, ou centro de custos que os absorverá, integrando-os a seus custos finais? E em que proporções esse departamento absorverá esses gastos? Que critério adotar para ratear esses gastos, como, por exemplo, energia elétrica, telefone, despesas administrativas, de forma justa, proporcional, a diferentes departamentos?

“A departamentalização visa diminuir a distorção causada pelo rateio, através da divisão da empresa em áreas distintas de acordo com atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas,” afirma Martins(2000 p. 47).

Em vista disso, é importante demonstrar, ao estudioso e ao analista da organização, a praticidade e a confiabilidade dos dados gerados por um bom método de departamentalização.

A departamentalização também é aplicada em hospitais, pois esta técnica é uma excelente ferramenta para a apuração dos custos reais dos departamentos.

Considerando o processo de departamentalização - um valioso e eficiente meio de distribuição de custos elaborado pela contabilidade de custos - é fundamental demonstrar tanto ao aluno, quanto à empresa foco desse estudo, os reais benefícios que a contabilidade de custos pode oferecer.

Histórico da Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos teve sua origem no século XVIII, na Era Mercantilista e resumia-se em levantar os estoques ao final de cada período para obter o custo da mercadoria vendida.

Nessa época, não existiam indústrias; as empresas viviam, basicamente, do comércio, sendo o trabalho de transformação exercido pelos artesões do reino, que comercializavam seus produtos em praça pública, o que justificava a dispensa de um controle rígido de custos.

Com a revolução industrial, a contabilidade de custos começou a se desenvolver e surgiu a necessidade de avaliação dos estoques e de maiores e mais precisas informações que permitissem uma tomada de decisão correta. A partir deste marco, a contabilidade de custos passou a crescer e a se tornar uma ferramenta fundamental na análise de viabilidade econômica, rentabilidade, custos de processos e outros, destinada a produzir informações para a determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão.

A contabilidade de custos é parte integrante da Ciência Contábil. Atualmente a contabilidade coleta, registra e, em seguida, analisa e interpreta os dados para produzir relatórios que atendam as exigências de seus usuários. Isso a torna um instrumento poderoso, porque utiliza, em seu desenvolvimento, princípios, critérios e procedimentos fundamentais da contabilidade.

A contabilidade de custos é um instrumento de controle dinâmico, pois acompanha os fatos internos da empresa, e funciona como instrumento de tomada de decisões. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. (Medeiros, 1994, p. 98).

Pode-se concluir que toda decisão da empresa envolve, em maior ou menor escala, a variável custo.

O atual cenário da globalização vem provocando profundas mudanças no comportamento dos mercados, e o desenvolvimento de vantagens competitivas tornou-se necessário à sobrevivência.

A contabilidade de custos é uma dessas ferramentas necessárias à administração de qualquer empresa que deseja competir no mercado. Ela é capaz de gerar um sistema de informações, com o objetivo de suprir a falta de informação e de auxiliar no controle, facilitando o processo decisório.

Os custos fazem parte do dia-a-dia das organizações, o que torna necessário o acompanhamento e o controle das rotinas de produção. Neste sentido, a contabilidade de custos produz informações referentes ao custeamento de produtos e conseqüente apuração de resultado. Essas informações acabam por fornecer o suporte necessário às decisões gerenciais.

Uma contabilidade de custos bem estruturada pode trazer inúmeros benefícios, mas tem, como objetivos principais a avaliação de estoques e resultados, o controle e a decisão (Martins, 1992).

Seu papel consiste em propiciar elementos úteis e necessários à continuidade da empresa.

Definições Necessárias na Contabilidade de Custos

Para o estudo de um produto ou serviço, tornam-se necessárias algumas definições dos termos a serem utilizados, com o objetivo de facilitar o entendimento e a interpretação do conteúdo a ser abordado. É importante fazer a distinção das nomenclaturas utilizadas, em virtude da grande generalização que ocorre relacionada a alguns termos. Outro ponto que deve ser analisado é que existem serviços em que os conceitos de custos industriais diferem em configuração e estruturação.

Gasto é qualquer quantia que se despende para a compra de algum produto necessário à atividade da empresa; tudo o que se desembolsa para atender às finalidades da empresa. “Qualquer sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos” (Martins, 2000, p.25).

Custos também são gastos, mas reconhecidos diretamente na execução do serviço de produção. O custo pode ser identificado no produto. “São gastos direcionados à produção de bens; portanto, inerentes à atividade de produzir, incluindo a produção em si e a administração da produção” (Bernardi, 1998, p. 40).

Custos para a atividade hospitalar são os gastos relativos a materiais e serviços utilizados na produção médica do hospital. A soma dos custos da produção médica com as despesas operacionais corresponde ao custo de produzir e disponibilizar os serviços médicos do hospital para o mercado.

Custos fixos classificam-se em: alocação direta e alocação indireta aos produtos ou serviços. Os de alocação direta são aqueles que não necessitam de rateio, pois pode-se identificar o departamento que absorveu. Já os de alocação indireta são aqueles que não são de fácil identificação e por isso, necessitam de rateio.

Alguns custos fixos possuem, por natureza, uma característica variável, tendo uma parte fixa e uma parte variável, que é proporcional ao volume de produção.

Custos e gastos semivariáveis são os que variam em função do volume de produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Estes custos e gastos têm uma parcela fixa, a partir da qual passam a ser variáveis. Exemplos: energia elétrica, telefone, água. (Santos, 2000. p. 39).

A despesa representa um sacrifício necessário para que a receita ocorra; por exemplo, a despesa do departamento de venda. “Bem ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas” (Martins, 2000, p. 26).

Desembolso é qualquer despendio de dinheiro para a realização de uma aquisição. “Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço” (Martins, 2000, p. 26).

Centro de custos consiste em dividir a empresa em grupos, em que se procura alocar todos os custos indiretos. Geralmente o centro de custos corresponde a um departamento, mas também pode um departamento possuir vários centros de custos. “São unidades em que só existem e se acumulam despesas e custos” (Bernardi, 1998, p. 324).

Hospital – Uma Empresa Prestadora de Serviços

Nessas últimas décadas, tem-se caracterizado a globalização pelas constantes mudanças tecnológicas e pela necessidade de estabelecer um diferencial, o que contribuiu para a ascensão das empresas prestadoras de serviços. Estas já possuem uma participação expressiva na economia.

“A prestação de serviços apresenta várias peculiaridades: os insumos são de difícil padronização, a exigência de mão-de-obra é grande e seu produto é intangível, não podendo ser estocada, transformada ou transportada” (Russomano, 2000, p. 13).

Com a necessidade de serviços cada vez mais especializados, com alto nível de capacitação, acontece um crescimento acelerado nas empresas prestadoras de serviços. Como exemplo disso, pode-se citar um hospital, onde automação e informatização dos procedimentos médicos exigem cada vez mais a assimilação de novas tecnologias.

Os serviços prestados pelo hospital, segundo a Organização Mundial de Saúde, são de prevenir, diagnosticar e restaurar as doenças, educar e desenvolver pesquisas para a geração de saúde, o que caracteriza, perfeitamente, uma empresa prestadora de serviço.

A organização hospitalar é uma prestadora de serviço que sempre existiu e, só agora, nas últimas décadas, está sendo reconhecida como empresa hospitalar. Uma unidade econômica que possui vida própria, que pode ser pública ou privada e se difere das outras pelo seu objetivo ou produto final, o restabelecimento do ser humano.

Kloter, citado por Esteves (1992) define como produto: “qualquer coisa que possa ser oferecida a um mercado para satisfazer uma necessidade.”

A grande maioria dos hospitais podem ser descritos como grandes empresas, pois seus ativos, passivos, custos diretos e indiretos e receitas médicas somam milhões.

O grande diferencial de uma empresa prestadora de serviço está na intangibilidade do seu serviço, pois este não pode ser constatado antes do consumo, permitindo a aceitação de serviços defeituosos. Assim, a reputação do produto é a única garantia para a aceitação do serviço.

“O serviço hospitalar possui características próprias e peculiares de intangibilidade, inseparabilidade e variabilidade” (Martins 2002, p. 25).

Quanto à intangibilidade, o serviço não pode ser visto, nem tocado antes da aquisição e só pode ser mensurado à medida que vai sendo executado, o resultado só pode ser percebido mediante a aquisição do serviço. O paciente faz parte da produção hospitalar, porque o serviço é produzido para o paciente e consumido simultaneamente por ele, sendo impossível prever sua avaliação. Quanto à variabilidade, depende de outras variáveis, como: a capacitação profissional dos médicos, dos enfermeiros e de todas as pessoas envolvidas no processo. Outra variável é a condição vital em que se encontra o paciente. A empresa hospitalar acaba tornando concreto um produto intangível.

Contabilidade de Custos Hospitalar

À medida que a tecnologia da informação cresce, as empresas se modificam. Ao mesmo tempo em que ocorrem constantes e rápidas mudanças, os hospitais se deparam com um cenário de problemas tradicionais, como, por exemplo, o real custo do seu produto que o influencia diretamente na formação do preço.

O processo tecnológico está influenciando diretamente os hospitais e tornando necessária a adoção de uma estratégia para se manterem no ambiente competitivo.

A organização hospitalar é uma empresa lucrativa, mas para que, de fato, um hospital consiga se tornar lucrativo, é necessário um sistema de custos, e quase a totalidade de hospitais brasileiros não possuem um sistema de apuração efetivo de custo.

A contabilidade de custos constitui-se em ferramenta básica para o conhecimento, acompanhamento e avaliação sistemática da despesa e do custo das diversas atividades desenvolvidas pelas unidades de saúde.

Devido às características particulares de um hospital, é necessário o aprimoramento constante dos controles de procedimentos. No mundo de hoje, com o acirramento da disputa pelo mercado, as metas para as empresas que desejam se manter competitivas é a máxima eficiência. Para isso, as empresas devem ser produtivas e enxutas, produzindo uma imagem de qualidade. O hospital terá sucesso se souber determinar o que o paciente necessita e oferecer serviços médicos que satisfaçam essas necessidades.

A avaliação de um hospital está diretamente ligada com a resolutividade, a capacidade de gerar solução, atuando conjuntamente com a qualidade e os custos baixos. Uma contabilidade de custos bem desenvolvida fornece um caminho para a correta apuração dos custos, a eliminação de desperdícios e o surgimento de alternativas para melhorar o processo hospitalar, tornando o preço mais condizente com a realidade, facilitando a gerência dos procedimentos executados. Principalmente na área hospitalar, tem-se a necessidade de um sistema de custos bem claro e preciso, pois, nela, os serviços prestados diferem de um paciente para outro.

A finalização do serviço hospitalar é dada quando o paciente recebe alta, encerra-se o serviço e começa o processo de avaliação do serviço prestado. A avaliação é ligada à resolutividade, à qualidade e ao baixo custo, confirmando ou não a excelência hospitalar, o que deve resultar no sucesso hospitalar.

Assim como as outras empresas prestadoras de serviços a excelência hospitalar corresponde diretamente à confecção do produto, dependendo dele a imagem do hospital.

A complexidade dos hospitais exige que se forneça à administração informações precisas sobre seus gastos, para que seus objetivos se concretizem. É isso que a contabilidade de custos procura fazer através de relatórios de custos do hospital: refletir, de maneira clara, como os custos são consumidos pela produção médica.

O conjunto de custos hospitalares é um instrumento fundamental para a mensuração dos procedimentos do hospital, contribuindo com informações importantíssimas à administração. São os custos que servem de base de valor para a atribuição do preço de venda. A contabilidade de custos também auxilia nas decisões de investimentos em imobilizado, na expansão de instalações hospitalares, na definição dos volumes de estoques de materiais e medicamentos.

A determinação dos custos hospitalares está ligada a todas as atividades do hospital e do reconhecimento dos custos depende a determinação do lucro do hospital para um período e formação do preço de venda. A determinação correta dos custos hospitalares também auxilia na preparação dos orçamentos.

É de suma importância evidenciar que o custo é realizado na confecção, na execução do serviço.

Para uma correta apuração do custo do serviço, é fundamental alocar todos os custos incorridos, com atenção a todas as particularidades, os métodos de apropriação e alocação, visando à realidade.

Departamentalização

Surgiu para amenizar uma das preocupações da contabilidade, que é atribuir e distribuir os custos indiretos (em sua maioria fixos) aos seus portadores finais. Os custos indiretos são todos os custos que não estão vinculados diretamente ao produto, mas sim ao conjunto do processo produtivo. São aqueles que não são identificados facilmente; então, são alocados por rateio.

A técnica desenvolvida pela contabilidade de custos, que visa à divisão da empresa em frações organizacionais, chamados também de departamentos, aos quais são alocados os custos neles incorridos, é chamada de departamentalização.

Usualmente, divide-se a empresa em dois grupos: produtivos e de apoio ou serviços.

Os departamentos produtivos são aqueles capazes de gerar receita. Atuam diretamente na confecção do produto e, como consequência, têm seus custos apropriados diretamente a eles.

Há a necessidade de existirem departamentos que façam o trabalho de apoiar os departamentos geradores de receita, para que estes funcionem perfeitamente. Esses departamentos são conhecidos como departamento de apoio ou serviços; não atuam diretamente na confecção do produto, mas contribuem de maneira indireta para a execução do mesmo. Seu papel é prestar serviços aos departamentos produtivos. A alocação dos custos não acontece diretamente, como ocorre nos departamentos produtivos. Os custos são apropriados aos produtos, e estes são transferidos para os departamentos de produção, que utilizam os seus serviços.

Os departamentos, geralmente, são considerados centros de custos; neles são acumulados os custos que deverão ser alocados aos produtos ou a outros departamentos.

A departamentalização é uma técnica que tem como objetivo aprimorar o controle de custos, devido à delegação de responsabilidade ao supervisor do departamento, que executará um controle diferenciado, produzindo informações claras e precisas sobre os custos dos produtos.

Departamentalização Hospitalar

O profissional de custo, em conjunto com o seu usuário, deve preocupar-se em estabelecer um sistema de custeio que atenda as necessidades da entidade. Para isso, é necessário estabelecer as condições necessárias para que um custo seja considerado relevante. Um desses sistemas capazes de realizar o detalhamento dentro de um hospital é a departamentalização hospitalar.

Sendo o processo hospitalar uma variedade de atividades que operam interdependentemente para produzir serviços hospitalares, dentro da produção de serviço, pode-se destacar a prestação de serviços de apoio gerencial, serviços de diagnóstico e tratamento e serviços de apoio geral.

A departamentalização hospitalar é extremamente complexa, porque, no momento da classificação dos custos hospitalares, é necessário que se reconheça uma relação com os procedimentos médicos.

Um hospital é uma empresa que presta serviço de características *sui generis*, a fim de satisfazer uma necessidade; daí, a complexidade de apropriação dos custos fixos em uma empresa hospitalar. Custos fixos são os custos que não são relacionados com o

volume de atendimento. Em outras palavras, custos fixos são estáveis e não variam em relação ao número de pacientes atendidos.

Geralmente um hospital está dividido em centros, áreas ou departamentos para facilitar a produção médica. Essa estrutura desenvolvida não é só positiva para melhorar o desempenho da produção médica, mas também adequada para a acumulação de custos por centros, áreas ou departamentos. A distinção dos departamentos se torna indispensável na departamentalização hospitalar, objetivando o controle de custo/paciente, a clara determinação dos custos hospitalares totais e a determinação do custo/paciente (Martins, 2000).

A departamentalização deve sempre se adequar aos procedimentos de produção médica, pois seu objetivo é controlar custos indiretos, alocando, eficientemente, as etapas dos diferentes procedimentos médicos, tendo como consequência a determinação precisa do custo por paciente.

Esta divisão na esfera hospitalar é de significativa importância, pois é capaz de fornecer informações que sirvam de base para estabelecer objetivos departamentais e determinar, controlar e analisar variações nos custos indiretos.

APLICAÇÃO PRÁTICA

A empresa onde foi desenvolvido o presente trabalho é do setor hospitalar e foi constituída há vinte anos. Possui atualmente setenta e dois leitos, divididos entre três Unidades de Internação, UTI-Adulto, UTI-Neonatal, Bloco Cirúrgico e uma Unidade de Internação Psiquiátrica. Atende casos clínicos e cirúrgicos.

Situada em Santa Maria, atuante no ramo de prestação de serviço, a organização demonstra-se preocupada com o bem estar e a satisfação do seu cliente.

No aspecto organizacional, a empresa é caracterizada pela assistência a pacientes de especialidades clínicas e cirúrgicas diversas. Quanto ao corpo clínico, pode-se dizer que é aberto, porque permite a médicos não efetivos realizarem internações e cuidados a seus pacientes.

A empresa encontra-se bem estruturada, buscando sempre mecanismos e ferramentas que lhe permitam obter informações claras e precisas, para melhorar gerenciamento de seus custos.

Nesta constante busca por subsídios que possam contribuir para a melhoria da administração do hospital, surgiu a preocupação em conhecer e controlar seus custos fixos. Esta necessidade de conhecer seus custos fixos se dá em função da relevância de seus valores para a empresa.

Esta pesquisa buscou a identificação dos custos fixos e os respectivos critérios de rateio por meio da departamentalização.

Departamentos Adotados pelo Hospital

O hospital se encontra dividido nos seguintes departamentos:

- Produtivos

São os que desenvolvem a atividade-fim da empresa, responsáveis pela geração de receita.

- UTI – Neonatal
- UTI – Adulto
- Unidade Psiquiátrica
- Bloco Cirúrgico
- Unidade I
- Unidade II
- Unidade III

- Apoio

São responsáveis pelo suporte aos departamentos produtivos; sem eles seria impossível desenvolver a atividade-fim para qual o hospital foi criado, prestam seus serviços internamente.

- Lavanderia/Rouparia
- Nutrição/Dietética
- Limpeza/Higienização
- Manutenção
- Farmácia

- Administração
- Esterilização
- Condomínio

Devido à complexidade do trabalho, faz-se necessário um breve comentário sobre alguns departamentos.

Farmácia:

Este departamento é responsável pela compra, recebimento, guarda, controle e distribuição dos medicamentos e outros suprimentos necessários ao hospital. Os custos de farmácia são rateados aos departamentos produtivos pela quantidade de requisições à farmácia.

Nutrição/Dietética:

Responsável pela preparação e distribuição de alimentos, incluindo cozinha dietética e geral, despensa, copa, refeitório e lactário

Os custos do departamento de nutrição e dietética são rateados aos departamentos produtivos pela quantidade de refeições fornecidas.

Limpeza/Higienização:

O departamento de limpeza é responsável pela higienização do hospital. Seus custos são rateados aos departamentos produtivos pela área ocupada.

Administração:

Os custos da administração são rateados aos departamentos produtivos pela folha de pagamento de cada departamento.

Manutenção:

Acumula os custos referentes à preservação e manutenção de equipamentos e materiais hospitalares.

Condomínio:

O condomínio engloba a manutenção da estrutural predial, áreas de circulação, manutenção de extintores de incêndio, coleta de resíduos, elevadores, jardinagem e estacionamento.

Esterilização:

É responsável pela recepção, preparação, esterilização, estocagem e distribuição de materiais hospitalares utilizados pelos departamentos produtivos. Seu custo é distribuído aos departamentos produtivos pelo número de pacotes fornecidos a cada um.

Lavanderia/Rouparia:

É responsável pela recepção, separação, pesagem, lavagem, confecção, conserto, guarda e distribuição de roupas. Seu custo é rateado aos departamentos produtivos pela quantidade de quilos processados para cada um deles.

Custos Fixos e suas Alocações

Com o objetivo de facilitar o entendimento, estão descritos abaixo os métodos utilizados pelo hospital para a alocação dos custos fixos:

- a) A água é rateada de acordo com o consumo estimado de cada departamento. Os percentuais foram atribuídos pela contadora do hospital após minucioso estudo. Deve-se considerar que este método é o que mais se aproxima do rateio por polegada instalada em cada departamento, que seria o mais eficiente.
- b) Sendo a energia elétrica um alto custo para o hospital, é apropriada pelo percentual estimado de consumo da capacidade instalada. Este percentual também é baseado no estudo realizado pela contadora do hospital. No estudo, a contadora contou com a ajuda de um eletricista, que verificou o maquinário instalado de cada departamento.
- c) No que se refere ao custo gerado pelo telefone, é atribuído o critério de ponderação. Foram identificados os departamentos que o utilizam, e a estes foram atribuídos

percentuais. Cabe ressaltar que estes percentuais tem como base o consumo demonstrado pelo tarifador, que não esta mais sendo utilizado.

- d) O custo proveniente do seguro é apropriado diretamente ao departamento de UTI-Adulto, pois foi identificado que o seguro foi feito exclusivamente para a proteção de seus equipamentos.
- e) A depreciação é a perda do valor do bem. Para o rateio desse item, é usado como base o valor do imobilizado existente em cada departamento.
- f) A manutenção realizada por terceiros, por possuir um controle direto, não necessitou de rateio, ocorrendo somente a apropriação direta do custo ao departamento que o gerou.
Inseridos na conta de manutenção tercerizada estão: reparos de móveis e utensílios, reparos de máquinas e equipamentos e reparos no prédio. Estes são controlados por ordens de serviço, o que identifica corretamente o departamento que usufruiu deste serviço.
- g) Gêneros alimentícios são custos que beneficiam diretamente os pacientes e são registrados, acumulados e controlados no departamento de nutrição.
- h) Em função dos diferentes produtos químicos utilizados em seus departamentos, o hospital mantém um controle direto do material de limpeza, de forma a não sobrecarregar ou subsidiar algum departamento.
- i) O material da lavanderia é todo apropriado à lavanderia.
- j) Os materiais de expediente também possuem um controle direto por ordem de serviço e são alocados diretamente aos departamentos que os consumiram.
- k) Os materiais de manutenção não possuem um controle direto; então, tornou-se necessário fazer uma estimativa com base nas ordens de serviços de manutenção.

- l) Todos os custos referentes ao pessoal, como, por exemplo: salários, encargos e benefícios são apropriados de acordo com o número de funcionários de cada departamento.
- m) Os custos referentes aos gases e combustíveis são alocados aos departamentos de nutrição e lavanderia, sendo 40% para a nutrição e 60% para a lavanderia.

Transferências dos Custos dos Departamentos de Apoio para os Departamentos Produtivos.

Abaixo estão descritos os critérios utilizados para esta alocação.

- O custo da nutrição é repassado para os departamentos que usufruíram os seus serviços. O repasse é feito pelo número de refeições consumidas em cada departamento produtivo.
- A limpeza é transferida de acordo com a área de cada departamento.
- A farmácia é transferida de acordo com a conta materiais e medicamentos.
- Os custos da Administração também são transferidos de acordo com os materiais e os medicamentos.
- Esterilização não possui um critério definido, mas, normalmente, vem sendo rateada da seguinte forma: 60% para o bloco cirúrgico e de acordo com o número de leitos nas unidades e psiquiatria.
- O condomínio é transferido com base na área (m²) ocupada.
- O custo da lavanderia é rateado de acordo com os quilos de roupa lavada por dia para cada departamento produtivo, devido ao controle que o hospital possui.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A contabilidade de custos possui um método, que pode ser perfeitamente aplicado a uma empresa hospitalar, a departamentalização. Este é um importante sistema que fornece informações à gerência da empresa para a tomada de decisão e controle de custos.

A departamentalização torna-se uma importante ferramenta, pois esta procura alocar corretamente cada custo a seu departamento, possibilitando, assim, determinar os custos por departamentos.

Comparando a estruturação da departamentalização que o hospital possui, pode-se afirmar a necessidade de algumas considerações para se chegar ao custo fixo real:

- É importante ressaltar que alguns custos fixos que compõem os departamentos possuem natureza semivariável, ou seja, possuem uma parcela variável. Neste sentido, faz-se necessário menção a estes departamentos. Possuem custos semivariáveis em função da ocupação, os departamentos de: limpeza, esterilização, lavanderia, nutrição e farmácia.
- No método utilizado pelo hospital, não se leva em consideração a característica semifixa do custo.
- No departamento de lavanderia, não há diferenciação entre o custo variável e o custo fixo. A lavanderia possui custos fixos, que são: pessoal e depreciação e um custo variável: o custo da roupa lavada, que vai variar de acordo com a ocupação. Assim sendo, o custo da lavanderia é semivariável, pois ele possui uma parcela fixa e uma parcela variável proporcional ao número de pacientes internados.
- Quando a lavanderia controla os quilos de roupa lavada ela está controlando os custos semivariáveis. O mesmo ocorre com o departamento de nutrição quando controla os número de refeições servidas.
- A nutrição é considerada um custo fixo do hospital, mas é um custo semivariável. Pelo fato de fornecer a alimentação ao paciente, que varia com a quantidade de pacientes internados então é um custo variável, somente sendo fixo o custo com o pessoal.
- O departamento de limpeza e higienização também possui esta peculiaridade, pois também é proporcional a ocupação.
- Neste sentido, faz-se necessário um novo estudo referente à peculiaridade desses departamentos, a fim de representar o custo fixo correto de cada departamento.
- Outro ponto a ser abordado seria a revisão dos percentuais de água e de energia elétrica utilizados por cada departamento. Seria importante observar que a água e a energia elétrica são custos semifixos, pois permanecem constantes dentro de um certo intervalo de tempo.

- O controle direto praticado pelo hospital referente a material de expediente, material de limpeza, manutenção de terceiros é excelente, pois permite a alocação direta do gastos ao departamento que o gerou, tendo como consequência uma informação clara e precisa referente a esses gastos.
- Em relação ao rateio da depreciação dos compressores, cujo critério é o consumo do oxigênio para a alocação aos departamentos, ele deveria ser revisto, ou seja, seria necessário um novo estudo para o rastreamento correto dos departamentos que o utilizam.
- Nas transferências dos custos dos departamentos de apoio, também poderiam ocorrer ajustes, tais como:
 - a) Seria importante estudar a possibilidade de repassar parte do custo da farmácia para a administração, já que a farmácia realiza as compras e o controle do estoque.
 - b) Com relação ao critério de repasse dos custos da administração para os departamentos produtivos, poder-se-ia realizar um novo estudo, a fim de reconhecer um critério mais eficaz.
- É necessário fazer um breve comentário ao custo que também é fixo para o hospital: a coleta de resíduos da saúde. Pode-se se afirmar isto pelo fato de o custo da coleta não possuir relação com a quantidade de resíduos coletados, sendo, portanto, um custo fixo para o hospital.
- As peculiaridades de uma empresa hospitalar dificultam, em grande proporção, a apuração de seus custos. Com isso, pode-se dizer que é necessário um estudo detalhado de cada custo para que, assim obtenham-se informações capazes de fornecer ferramentas para o controle e o gerenciamento destes.

A departamentalização é uma das melhores técnicas para a alocação de custos aos departamentos para as empresas hospitalares. Mas, para a adoção desta técnica, torna-se necessário um estudo minucioso, no sentido de reconhecer as características da empresa, para que esta ferramenta cumpra seu objetivo de gerar informação para atender a necessidade da administração.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERNARDI, Luiz Antonio. 1998 **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada** 2. ed. São Paulo: Atlas.

CURY, Antonio. 2000. **Organização e métodos: uma visão holística**. 7. ed. São Paulo: Atlas.

ESTEVES, Maria Josefa Vilar. 1992. **A utilização de custos em hospitais paulistas: um estudo preliminar**. São Paulo. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) – Curso de Pós – Graduação em Saúde de Pública, Faculdade de Saúde Pública da USP.

MARTINS, Domingos dos Santos, 2002. **Custeio hospitalar por atividades: activity based costing**. São Paulo: Atlas

MARTINS, Domingos. 2000. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas

MARTINS, Eliseu. 1992. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas.

MEDEIROS, Luiz Edgar. 1994. **Contabilidade de custos: um enfoque prático**. Porto Alegre: Ortiz.

RUSSOMANO, Victor Henrique. 2000. **Planejamento e controle da produção**. 6ª Edição. São Paulo: Pioneira.

SANTOS, Joel J. 2000. **Análise de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. 2003. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 2. ed.. São Paulo: Atlas.