

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

ANTONIO JOSÉ GOMES PEDROSA

**ANÁLISE DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NA UNIDADE
DE NUTRIÇÃO CLÍNICA EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO**

**Juazeiro/BA
2019**

ANTONIO JOSÉ GOMES PEDROSA

**ANÁLISE DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NA UNIDADE
DE NUTRIÇÃO CLÍNICA EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP), da Universidade Federal do Vale do São Francisco (UNIVASF), para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof.^o Dr.^o Jorge Messias Leal do Nascimento.

**Juazeiro/BA
2019**

P372a Pedrosa, Antonio José Gomes
Análise de custos hospitalares: um estudo de caso na unidade de nutrição clínica em um hospital universitário / Antonio José Gomes Pedrosa -- Juazeiro - BA, 2019.
xi, 92 f. : il. ; 29 cm.

Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) Universidade Federal do Vale do São Francisco, Campus Juazeiro-BA, 2019.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Messias Leal do Nascimento.

Inclui referências.

1. Hospitais - Administração. 2. Administração Pública. 3. Hospital universitário - Custos. I. Título. II. Nascimento, Jorge Messias Leal do. III. Universidade Federal do Vale do São Francisco.

CDD 362.11068



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

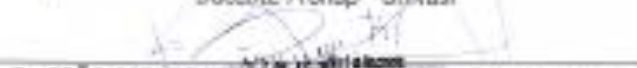
ATA DE DEFESA DA DISSERTAÇÃO/TRABALHO DE CONCLUSÃO FINAL

Aos 31 dias do mês de Maio, do ano de 2019, realizou-se na sala de aula da SEAD Petrolina – PE, da Universidade Federal do Vale do São Francisco – Univasf, a sessão pública de defesa da Dissertação/Trabalho de Conclusão Final (TCF), intitulado **ANÁLISE DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NA UNIDADE DE NUTRIÇÃO CLÍNICA EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO**, apresentado pelo (a) discente **ANTONIO JOSÉ GOMES PEDROSA**, segundo encaminhamento e registros na Secretaria do Colegiado do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional. Os trabalhos foram instalados pelo Professor orientador **Dr. JORGE MESSIAS LEAL DO NASCIMENTO**, Presidente da Banca Examinadora, que foi constituída pelo presidente e pelos seguintes examinadores: **Dr. JOÃO CARLOS HIPÓLITO BERNARDES DO NASCIMENTO** e **Me. WELLINGTON DANTAS DE SOUSA**. A Banca Examinadora autorizou a apresentação oral do Trabalho de Conclusão Final e passou à arguição pública do (a) candidato(a). Encerrados os trabalhos de arguição e recomendações, os examinadores deram o parecer final sobre o trabalho de conclusão TFC, tendo sido atribuída ao candidato (a), o Conceito: Aprovado.


Petrolina – PE, 31 de Maio de 2019.




Dr. JORGE MESSIAS LEAL DO NASCIMENTO
Orientador e Presidente da Banca Examinadora
Docente Profiap - Univasf



Dr. JOÃO CARLOS HIPÓLITO BERNARDES DO NASCIMENTO
Avaliador (Interno/Profiap – UFPI)



Me. WELLINGTON DANTAS DE SOUSA
Avaliador Externo (DF Sertão Balano)



ANTONIO JOSÉ GOMES PEDROSA
Discente Profiap - Univasf

À minha amada esposa, Kaliandra, ao meu querido filho, Joaquim, presentes de Deus em minha vida. Aos meus queridos pais (Josédilma e Pedrosa), os devo tudo que sou. À minha amada irmã, Carol, anjo protetor. Em memória de minha tia-mãe, Cirinha, eterna gratidão.

AGRADECIMENTOS

À Deus pai todo poderoso, meu guia e minha luz, portador infalível de todo sentido e direção de minha vida.

À minha amada esposa, Kaliandra, pelo zelo matrimonial, companheirismo, dedicação, amor e respeito. Pelo incentivo e apoio em tudo que faço. Minha eterna gratidão e amor.

Ao meu querido e amável “quim-quim”, fonte de energia e luz ao meu coração. Presente de Deus, sentido de minha vida.

Aos meus pais, Josedilma e Pedrosa, pela dedicação e amor despendidas na minha criação e formação, pelo apoio de sempre, pilares de minha vida.

À minha querida irmã, Carol, anjo presente em cada instante de minha vida, exemplo de força e perseverança, que estarão comigo para sempre.

Aos colegas do mestrado, pelas experiências vividas durante esta jornada, em especial: Roberto César, Rivellino Almeida, Allan Richards e Andrey Tavares.

À coordenação, professores (em especial meu orientador Jorge Messias) e funcionários do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP/Univasf).

Aos demais familiares (em especial meu amado primo Gustavo Agripino, pelas orientações e incentivo), amigos (Alan Silva, Paulo Limeira e Lívio Ricardo), colegas (em especial: Wellington Dantas e Florisvaldo Júnior) que direta ou indiretamente contribuíram para a concretização deste sonho.

A todos os colaboradores do Hospital Universitário da Univasf (HU-Univasf), que contribuíram, de alguma forma, para a realização deste trabalho, em especial: Rivellino Almeida (pelo apoio e suporte administrativo), Izabelle Silva (pela ajuda e colaboração direta, responsável pelo setor de nutrição), Jorge Alberto, Diego Djale, Fabrício Olinda, Katiane Amorim, Jakeline Gomes, Tiago Gama, Diógenes Florindo, Renato Di Paula e Thiago Magalhães.

RESUMO

Em vista da relevância conferida à adoção de sistemas de custos nas entidades públicas, em especial nas organizações públicas hospitalares de ensino, a presente pesquisa tem por objetivo aplicar a sistemática do método de custeio por absorção com centro de custos por alocação hierárquica, tendo como objeto de análise os serviços ofertados pela Unidade de Nutrição do HU-Univasf. Por não possuir um sistema de informação de custos, a coleta dos dados necessários ao desenvolvimento do trabalho, realizou-se por meio de análise documental, a partir de fontes primárias e documentação direta. O estudo em questão justifica-se pela complexidade dos serviços prestados à sociedade, pelo grande aporte de recursos públicos destinados à assistência médica hospitalar, pela representatividade na produção de assistência médica, pela ampliação dos hospitais públicos no setor de saúde nacional, em especial os HU's e pela possibilidade de servir de modelo de gestão às demais entidades públicas. Por meio da pesquisa, foi possível encontrar os custos unitários dos serviços de nutrição e dietética, desjejum (R\$4,88), lanche da manhã (R\$3,76), almoço (R\$9,79), lanche da tarde (R\$4,31), jantar (R\$9,58), ceia (R\$3,76) e dietas enterais (R\$10,58), ofertadas pelo hospital aos funcionários, acompanhantes e pacientes internados, no ano de 2018. Os resultados do estudo, entre outras finalidades, poderão servir como modelo para implantação do sistema de custos aos demais setores do HU-Univasf.

Palavras-chave: Custeio por Absorção; Setor Público; Hospital Universitário.

ABSTRACT

Given the relevance given to the adoption of cost systems in public entities, especially in public teaching hospital organizations, this research aims to apply the method of absorption costing method with cost center by hierarchical allocation, having as its object of analysis the services offered by the Nutrition Unit of HU-Univasf. Since it does not have a cost information system, the data necessary for the work was collected through document analysis, from primary sources and direct documentation. The study in question is justified by the complexity of services provided to society, the large amount of public resources allocated to hospital health care, the representativeness in the production of health care, the expansion of public hospitals in the national health sector, especially the HU's. and the possibility of serving as a management model for other public entities. Through research, it was possible to find the unit costs of nutrition and dietary services, breakfast (R \$ 4.88), morning snack (R \$ 3.76), lunch (R \$ 9.79), afternoon snack (R \$ 4.31), dinner (R \$ 9.58), supper (R \$ 3.76) and enteral diets (R \$ 10.58), offered by the hospital to employees, caregivers and hospitalized patients, in 2018. The results of the study, among other purposes, they can serve as a model for implementing the cost system to other sectors of HU-Univasf.

Keywords: Absorption Costing; Public Sector; University Hospital.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - A Contabilidade de Custos como um Centro Processador de Informações.	26
Figura 02 – Definição gráfica de contabilidade de custos.	28
Figura 03 – Lógica do custeio baseado em atividades, o ABC.....	37
Figura 04 – Mapeamento dos Ambientes Hospitalares do HU-Univasf	52
Figura 05 – Planta das Fachadas (lateral e principal) do Prédio Principal (HU-Univasf)	58
Figura 06 – Planta da Fachada (lateral) da Policlínica (HU-Univasf).....	59
Figura 07 – Estrutura da Governança Ligada à Superintendência (HU-Univasf).....	60
Figura 08 – Planta Baixa (térreo) do Prédio Principal do HU-Univasf.....	64
Figura 09 – Composição e Destinação do SND do HU-Univasf	66
Figura 10 – Sistemática da Apuração de Custos por CC com Alocação Hierárquica	70

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Terminologias e Conceitos Utilizadas na Contabilidade de Custos	28
Quadro 02 – Evolução Legislativa Sobre Custos no Setor Público	39
Quadro 03 – Unidade funcional, fonte e discriminação dos dados coletados	51
Quadro 04 – Número de Leitos por Especialidade do HU-Univasf	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Centros de Custos (CC) a partir dos Centros de Responsabilidades (CR)	61
Tabela 02 – Produção e Distribuição por Tipos de Refeições e Dietas Enterais Servidas em 2018, média mensal em unidades.	67
Tabela 03 – Distribuição Média Mensal da Produção Alimentar por Unidades Funcionais Servidas em 2018 (unidades)	68
Tabela 04 – Informações do Quadro de Pessoal Lotados por Centros de Custos	72
Tabela 05 – Valor dos Custos com Materiais dos Centros Administrativos (CC-AD).....	73
Tabela 06 – Valor dos Custos com Depreciação dos Centros Administrativos (CC-AD)	74
Tabela 07 – Custos Indiretos por Centro Administrativo, Média Mensal (2018)	76
Tabela 08 – Custos dos Centros Administrativos (CC-AD) do HU-Univasf (média mensal de 2018), em R\$.....	77
Tabela 09 – Custos Transferidos do CC Administrativo para os Demais Centros	78
Tabela 10 – Custo Indireto Total dos Serviços de Nutrição e Dietética, em R\$.....	79
Tabela 11 – Custo Direto Total dos Serviços de Nutrição e Dietética, em R\$	80
Tabela 12 – Custos Unitários por Tipo de Serviço Nutricional e Dietas Enterais, em R\$ (média mensal de 2018)	83

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	19
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	19
1.2 O PROBLEMA.....	20
1.3 OBJETIVOS	22
1.3.1 Objetivo Geral.....	22
1.3.2 Objetivos Específicos.....	22
1.4 JUSTIFICATIVA	23
2 REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS	25
2.1.1 Evolução da Contabilidade de Custos.....	25
2.1.2 Funções da Contabilidade de Custos.....	26
2.1.3 Terminologias da Contabilidade de Custos	28
2.1.4 Classificação dos Custos	29
2.1.5 Contabilidade de Custos em Instituições Hospitalares	29
2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO	31
2.2.1 Custeio por Absorção	31
2.2.2 Custeio Variável.....	34
2.2.3 Custeio ABC	36
2.3 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	38
2.4 GESTÃO DE CUSTOS NOS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS	42
2.4.1 Setor Hospitalar Brasileiro e os Hospitais Universitários	42
2.4.2 Pesquisas Recentes Sobre Custos Aplicados em Hospitais Universitários	45
3 METODOLOGIA	49
3.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO	49
3.2 COLETA DOS DADOS.....	50
3.3 ANÁLISE DOS DADOS.....	53
3.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	53
3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	54
4 RESULTADOS	55
4.1 DESCRIÇÃO DA UNIDADE DE ANÁLISE (HU-Univasf)	55
4.2 COMPONENTES DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO - UNIVASF.....	57
4.2.1 Composição Estratégica	57
4.2.2 Composição Física	58
4.2.3 Composição Organizacional	59
4.3 CENTROS DE CUSTOS	61

4.4 SERVIÇO DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA (SND)	63
4.4.1 Descrição da Unidade de Nutrição Clínica do HU	63
4.4.2 Descrição dos Serviços de Nutrição e Dietética	65
4.4.3 Produção dos Serviços de Nutrição e Dietética	67
4.5 COMPOSIÇÃO DE CUSTOS	68
4.5.1 Plano de Contas	68
4.5.2 Sistemática da Apuração de Custos	69
4.6 CUSTOS UNITÁRIOS DOS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA	71
4.6.1 Custos dos Centros Administrativos (CC-AD) do HU-Univasf	71
4.6.1.1 Gastos com pessoal.....	71
4.6.1.2 Gastos com materiais	73
4.6.1.3 Gastos com depreciação	73
4.6.1.4 Gastos gerais (serviços)	75
4.6.1.5 Custos indiretos	75
4.6.1.6 Quadro-resumo dos custos dos CC-AD do HU	77
4.6.2 Custos Transferidos dos CC-AD para o SND.....	77
4.6.3 Custos Indiretos do SND.....	79
4.6.4 Custos Diretos do SND	80
4.6.5 Custos Unitários do SND	81
5 CONSIDERAÇÕES	84
REFERÊNCIAS	86
Anexo 01 – Organograma (unidades funcionais)	91
Anexo 02 – Folha por Unidades Funcionais.....	93
Anexo 03 – Lotacionograma e Folha por Centro de Custos.....	96
Anexo 04 – Custos Indiretos Totais (média mensal de 2018) do HU-Univasf e Indicação de Critério de Rateio para Apropriação Indireta	97
Anexo 05 – Custos indiretos (média mensal de 2018) do HU-Univasf, por Centros de Custos [S-01 a S-09]	98
Anexo 06 – Custos indiretos (média mensal de 2018) do HU-Univasf, por Centros de Custos [S-10 a S-16]	99

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Desde a década de 60, as entidades públicas brasileiras dispõem de fundamentação legal (Lei Federal 4.320/1964 e Decreto-Lei 200/1967) para a utilização das informações de custos (BARROS et al., 2013; BRASIL, 2013), entretanto, na prática, não se verificou resultados efetivos quando da obtenção dessas informações (ALEMÃO; GONÇALVES; DRUMOND, 2013).

Esta perspectiva tem sido alterada ao longo dos anos (BRASIL, 2013). Apoiadas pelos conhecimentos gerenciais utilizados no setor privado, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), e as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 1.111/2007 e a Resolução CFC 1.366/2011, ajudaram a reintroduzir e consolidar a necessidade de um sistema de custos para administração pública (BARROS, et al., 2015).

Para o setor privado, a “maximização dos lucros”, o “aumento da lucratividade” e a “redução dos gastos” estão entre os principais objetivos das informações de custos (BRASIL, 2013). Entretanto, com relação aos resultados, o setor público difere do privado, além de não ter o lucro como finalidade, as informações de custos assumem objetivos, funções e características distintas (SANTOS; BORGERT; BORGERT, 2017). Em convergência a essas particularidades, atualmente, o processo decisório no setor público sofre influências da agenda democrática nacional que vem reivindicando, dos seus gestores, maior transparência, *accountability* e maior eficiência no uso dos recursos públicos (BONACIM; ARAÚJO, 2010; GONÇALVES; ALEMÃO; DRUMOND, 2014).

No Brasil, os hospitais, classificados como públicos e privados, representam o centro do setor saúde (ALEMÃO; GONÇALVES; DRUMOND, 2013). Reconhecidas como instituições altamente complexas, as organizações hospitalares podem ser analisadas sob diversos enfoques e perspectivas, seja pelo seu peculiar modelo organizacional, seja pelo seu vínculo com o sistema de saúde, pela

incorporação de novas tecnologias, ou até mesmo pela contribuição com a formação de profissionais da área de assistência à saúde (MARTINS; PORTULHAK; VOESE, 2015).

A evidente complexidade organizacional torna necessária a busca por sistema de custos que se adeque às diversas atividades desenvolvidas no ambiente hospitalar (SANTOS; SILVA; LEAL, 2014). Em vista da crescente demanda da população por serviços médicos e a escassez de recursos públicos, faz-se necessário aos gestores públicos, o conhecimento, o planejamento, a análise e o controle dos custos, indispensáveis na busca pelo melhor uso dos recursos públicos, e conseqüentemente, à manutenção e sobrevivência da organização (OLIVEIRA et al., 2015).

1.2 O PROBLEMA

Considerada o maior setor da área de serviços, a assistência à saúde responde por mais de 8% do Produto Interno Bruto (PIB) dos países pertencentes à Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) (MARTINS; PORTULHAK; VOESE, 2014). No Brasil, apesar de serem subfinanciados, os hospitais consomem cerca de 70% dos gastos públicos com saúde, tornando-se elemento central na composição do sistema de saúde nacional (LA FORGIA; COUTOLLENC, 2009 apud SOUZA, 2013).

Apesar dos ditames da legislação (marcos legais), dos anseios dos cidadãos (*accountability*) e da necessidade dos administradores públicos (complexidade da organização hospitalar e desempenho organizacional) (GONÇALVES; ALEMÃO; DRUMOND, 2014), Barros et al., (2013) e Martins, Portulhak e Voese (2015) revelam que, nos hospitais universitários pesquisados, não existem sistemas de custos, ou que estes não estão plenamente difundidos, comprometendo assim, o melhor desempenho destas organizações. Para o agravamento do quadro, Martins, Portulhak e Voese (2015) ressaltam que este cenário deve manter-se, pelo menos no curto prazo.

Em consonância com os resultados das pesquisas citadas, tal fato pode-se verificar no Hospital Universitário Dr. Washington Antônio de Barros, da Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf), localizada no município de Petrolina-PE. O Plano Diretor Estratégico (PDE) 2017-2018 do HU-Univasf, reconhecendo a necessidade de um sistema de informações de custos, propõe, entre outras oportunidades, “o estabelecimento de um modelo de apuração de custos, por meio da definição de centros de custos” na busca por melhores resultados na adequação às boas práticas (LEANDRO et al., 2016, p.58).

O custeio por absorção, “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos” (MARTINS, 2017, p.37). Para amenizar as distorções dos critérios de rateio utilizados no cálculo dos custos indiretos, adota-se o processo de centro de custos (CAMARGOS; GONÇALVES, 2004). A departamentalização, é uma abordagem comumente utilizada, que representa a divisão da organização em centro de custos ou departamentos (SOUZA, 2013).

A denominação técnica de centro de custos pode ser melhor compreendida pelos “locais de ocorrência de custos”, ou seja, pelas fontes geradoras de custos (BEULKE; BERTÓ, 2012). Essa abordagem facilita o agrupamento de custos por departamento (SOUZA, 2013). As diversas atividades realizadas por certo hospital, centro cirúrgico, lavanderia, internação, administração, nutrição, laboratório, são facilmente identificadas como exemplos para composição dos centros de custos a serem realizados (BRASIL, 2006).

Apesar de recentes pesquisas apontarem para os benefícios do sistema ABC (*Activity-Based Costing*), comparando-o com os métodos tidos como tradicionais (custeio por absorção e o custeio variável) (SILVA et al., 2017), o método escolhido na presente pesquisa segue a metodologia de custeio adotada pelo Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC). Criado pelo Núcleo Nacional de Economia da Saúde (Nunes), do Ministério da Saúde (MS), o PNGC opta pelo custeio por absorção dado a fácil aplicabilidade e por ser o método mais utilizado pelas instituições vinculadas ao Sistema Único de Saúde - SUS (BRASIL, 2006).

Em vista da relevância conferida à adoção de sistemas de custos nas entidades públicas, no sentido de subsidiar os gestores no processo de tomada de decisões, bem como auxiliá-los na busca por melhor desempenho organizacional, visto que o hospital universitário (HU-Univasf) desconhece os atuais custos dos procedimentos realizados, levanta-se o seguinte questionamento: **Como a sistemática de custeio de absorção por centro de custo com alocação hierárquica pode ser aplicada aos Serviços de Nutrição e Dietética (SND) do HU-Univasf?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Aplicar a sistemática de custeio de absorção por centro de custo com alocação hierárquica aos Serviços de Nutrição e Dietética (SND) do HU-Univasf.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Segmentar o HU-Univasf em centros de custos a partir de suas funções de responsabilidades;
- b) Identificar os Serviços de Nutrição e Dietética (SND) ofertados pela Unidade de Nutrição Clínica do HU-Univasf;
- c) Levantar os valores dos custos incorridos no período analisado (média do ano de 2018), conforme composição do plano de contas elaborado para o HU-Univasf;
- d) Aplicar a sistemática de custeio de absorção por centro de custo com alocação hierárquica aos Serviços de Nutrição e Dietética (SND) do HU-Univasf;

1.4 JUSTIFICATIVA

Formada por seis microrregionais de saúde (Juazeiro-BA, Paulo Afonso-BA, Senhor do Bonfim-BA, Petrolina-PE, Ouricuri-PE e Salgueiro-PE), o HU-Univasf é a unidade de referência para os 53 municípios da Rede Interestadual de Atenção à Saúde do Médio do Vale do São Francisco – PEBA, abrangendo uma população de aproximadamente 2 milhões de habitantes. No início de fevereiro de 2015, a entidade passou a ser administrada pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh).

A celebração do contrato com a Ebserh exigirá do HU-Univasf maior rigor gerencial e operacional no atendimento prestado à sociedade. Em caráter mais pragmático, acredita-se que os resultados do estudo em questão podem contribuir para um melhor desempenho organizacional, visto que o conhecimento dos custos hospitalares proporcionará aos gestores uma visão mais precisa dos gastos disponíveis, possibilitando maior eficiência na utilização dos recursos produtivos.

Em termos ainda mais recentes, a privatização das organizações públicas, concepção da atual política econômica do governo brasileiro, face a elevada escassez de recursos públicos e as constantes contingências orçamentárias, os modelos de gestão pública com baixa eficiência produtiva são vistos como indesejáveis. Logo, tona-se imprescindível a qualquer entidade pública conhecer com acurácia os custos produtivos do hospital, tão logo, exige-se que os gestores busquem fazer o melhor uso dos recursos públicos, bem como melhorar suas aplicações nos diversos serviços prestados à população.

Seja por aspectos internos ou externos ao ambiente organizacional, os desafios impostos à gestão hospitalar são capazes de promover impactos decisivos aos rumos organizacionais. Pode-se dizer que a permanência desta ou daquela entidade estaria atrelada ao melhor desempenho organizacional. Neste sentido, o aproveitamento das informações dos custos do HU-Univasf torna-se fator indispensável à sobrevivência da organização e principalmente para manutenção dos serviços médico-hospitalares ofertados à população de mais baixo poder aquisitivo.

Consoante aos estudos examinados na revisão literária, desenvolvido na seção 02 da pesquisa, em razão de ordem teórica, o trabalho em questão, também justifica-se por trazer subsídios na colaboração da construção de uma literatura voltada especificamente para análise dos custos em ambientes organizacionais de saúde pública. Para benefício da sociedade, em vista de razões sejam práticas e/ou teóricas, novos temas de pesquisa podem ser incentivados, aprofundados e até mesmo ampliados para além do ambiente público.

O estudo em questão está organizado nos seguintes tópicos: na seção 01, após esta introdução, serão apresentados os objetivos geral e específicos da pesquisa e em seguida a sua justificativa. Na seção 2 apresenta-se a fundamentação teórica, abordando-se a contabilidade de custos, os principais métodos de custeio, a gestão de custos no setor público e gestão de custos nos hospitais universitários; na sequência, a seção 3 descreve a metodologia aplicada na pesquisa. Os resultados e discussão são apresentados na seção 4, seguidos da conclusão do estudo, evidenciada na seção 5.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para fundamentar o estudo apresenta-se, neste item, uma síntese da literatura pertinente aos seguintes temas: contabilidade de custos (2.1); métodos de custeio (2.2); gestão de custos no setor público (2.3); e gestão de custos nos hospitais universitários (2.4).

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.1.1 Evolução da Contabilidade de Custos

Segundo Martins (2017) a Contabilidade de Custos consiste na análise dos gastos realizados por uma determinada organização no decorrer de suas operações. Além da Contabilidade de Custos, o autor classifica a Contabilidade em duas outras áreas: Contabilidade Financeira, voltada para os *stakeholders* externos, limitando-se às questões legais e fiscais; e a Contabilidade Gerencial, voltada para os *stakeholders* internos, principalmente às questões de gestão (administração) da empresa, sem condicionantes legais e fiscais. A Contabilidade de Custos é útil para a Contabilidade Gerencial e Financeira (CAMARGOS; GONÇALVES, 2005).

Na Era Mercantilista (fase pré-industrial), as técnicas de contabilidade estavam voltadas essencialmente para empresas de natureza comercial. Os produtos existentes, que circulavam no mercado, eram fabricados por pessoas (artesão), ou grupo de pessoas (artesãos) que, com raras exceções, não tinham constituições jurídicas, praticamente, só existiam empresas comerciais. A avaliação do patrimônio e a apuração do resultado do período eram as duas principais finalidades da contabilidade financeira ou geral (BORNIA, 2010; MARTINS; 2017).

Após a Revolução Industrial (século XVIII), com o advento das indústrias, a Contabilidade Financeira passou a buscar adaptações dentro da mesma sistemática de raciocínio que era aplicada às empresas comerciais, fazendo surgir a Contabilidade de Custos (MARTINS, 2017). Voltada inicialmente para resolução de problemas de estoques e de resultado, a Contabilidade de Custos não era considerada instrumento

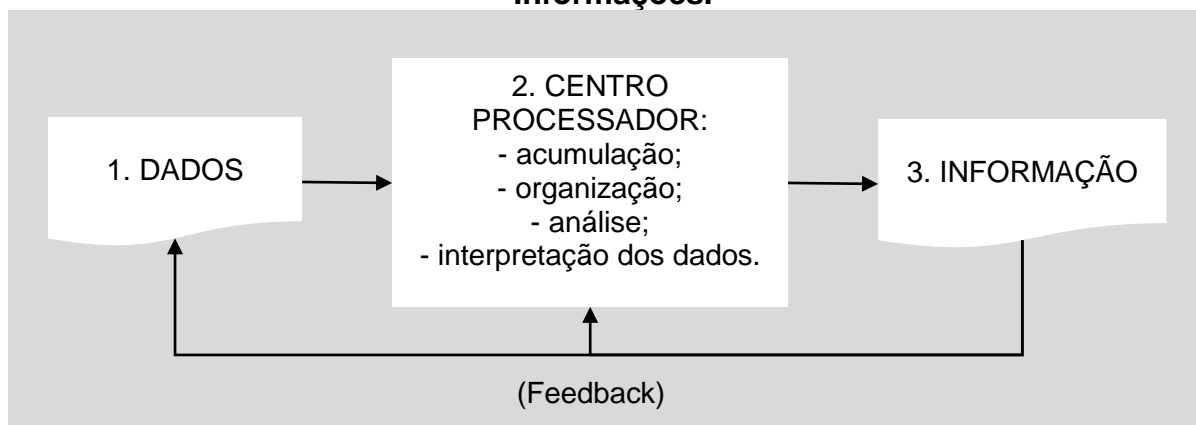
útil ao gerenciamento de uma empresa, vista apenas, para fins de adequações legais e fiscais (CAMARGOS; GONÇALVES, 2005).

No decorrer do século XX, a simples ferramenta de mensuração de estoques, controle de custos e de resultado foi dando lugar a um instrumento fundamental para tomadas de decisões gerenciais e de gestão empresarial, sendo portanto imprescindível à sobrevivência das organizações em mercados cada vez mais competitivos (CAMARGOS; GONÇALVES, 2005). Essa mudança, em certa medida, representou a consolidação de outras potencialidades da Contabilidade de Custos, como o controle e a ajuda às tomadas de decisões (MARTINS, 2017).

2.1.2 Funções da Contabilidade de Custos

Segundo Stark (2007), a função essencial da contabilidade de custos é identificar (sistema de custeio), acumular (sistema de acumulação de custos) e processar os dados (métodos de custeio), gerando informações de custos. Seguindo a mesma linha de raciocínio, Leone (2014), afirma que a Contabilidade de Custos funciona como um “centro processador de informações”, que obtém dados, acumula-os, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de custos para diferentes níveis gerenciais.

Figura 01 - A Contabilidade de Custos como um Centro Processador de Informações.



Fonte: Adaptado de Leone (2014).

Conforme Figura 01, a Contabilidade de Custos, como Centro Processador de Informações, pode ser melhor compreendida a partir da divisão em suas três fases de trabalho (LEONE, 2014):

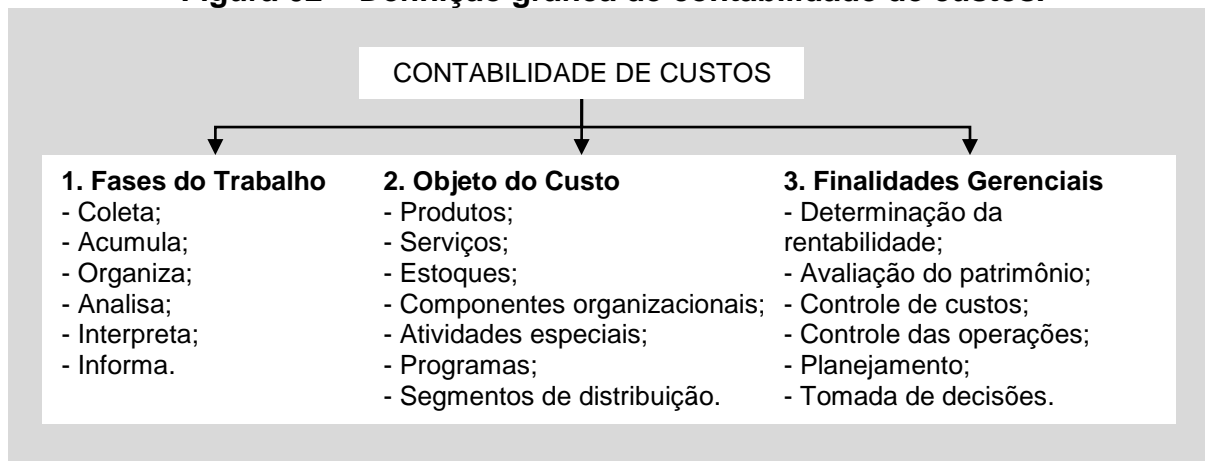
- 1) coleta de dados - realiza-se a seleção dos dados, o planejamento de sua coleta, o treinamento e a organização interna das unidades que irão fornecer os dados;
- 2) centro processador de informações - por meio do trabalho técnico de acumulação, organização, análise e interpretação dos dados, ocorre o processo de transformação dos dados coletados em informações;
- 3) informações - apresenta-se os resultados através das informações pretendidas em formato de relatórios gerenciais que serão utilizados por diferentes usuários em diferentes níveis hierárquicos da administração.

De acordo com Stark (2007) e Megliorini (2012) pode-se destacar pelo menos três objetivos principais (ou finalidades gerenciais) da Contabilidade de Custos: (a) determinação do lucro da empresa; (b) auxílio ao controle; e (c) ajuda às tomadas de decisões.

Atuando sobre a empresa, seus produtos, seus serviços, seus componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional e sua estrutura objetiva (atividades fins), os seus seguimentos de distribuição, as atividades especiais, sobre planos alternativos, programas e promoções a Contabilidade de Custos preocupa-se em estudá-los para ser capaz de produzir informações gerenciais de custos úteis no desenvolvimento de cada segmento, sendo portanto seus objetos de estudo (LEONE, 2014).

Em resumo, para melhor visualização e entendimento, consoante à literatura especializada, Leone (2014), sugere que a definição da Contabilidade de Custos pode ser expressa graficamente (Figura 02) considerando três componentes principais:

- (1) Fases do trabalho (centro processador de informações);
- (2) Objeto do custo (itens a serem custeados – objetivos do custeio); e
- (3) Finalidades gerenciais (auxiliar os gestores a administrar as unidades que estão em sua responsabilidade).

Figura 02 – Definição gráfica de contabilidade de custos.

Fonte: Adaptado de Leone (2014).

2.1.3 Terminologias da Contabilidade de Custos

Não há consenso na literatura especializada quanto às terminologias utilizadas na Contabilidade de Custos (CAMARGOS; GONÇALVES, 2005). No quadro abaixo seguem algumas nomenclaturas e conceitos utilizados de acordo com as sugestões de Martins (2017) e Pinto et al (2008).

Quadro 01 – Terminologias e Conceitos Utilizadas na Contabilidade de Custos

Terminologias	Conceitos
Gastos	Esforço que a entidade realiza para obtenção de um bem ou serviço, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.
Investimentos	Gasto com bem ou serviço realizado em função de sua vida útil (utilidade) ou de possibilidades de benefícios futuros.
Custos	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.
Despesas	Ao contrário dos custos, não estão associados à produção, mas com as vendas. Representam os gastos consumidos na obtenção de receitas após a fabricação.
Desembolso	Representa o pagamento do produto (bem ou serviço), independente de quando foi consumido, é a efetivação do gastos. Significando, portanto, saída de recursos da empresa.
Recebimento	Entrada de recursos monetários na empresa originada da venda do bem ou serviço. Independe da periodicidade da venda (à vista ou a prazo).
Perda	Gasto não-intencional, sem intenção de obter receitas. Ocorre quando os bens e serviços consomem recursos de forma anormal e involuntária.
Desperdícios	São os gastos incorridos no processo produtivo ou de geração de receitas, que podem ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas.

Fonte: Martins (2017) e Pinto et al. (2008). Elaboração própria.

2.1.4 Classificação dos Custos

Segundo Souza e Clemente (2011), dependendo da finalidade, os custos podem ser classificados de diferentes maneiras: quanto à forma de apropriação ao produto; quanto ao volume de produção; quanto ao valor de registro; quanto à forma de acumulação e quanto ao objeto de custeio.

Segue abaixo a descrição das duas primeiras classificações, pois são as mais importantes no entendimento da literatura:

- quanto à forma de apropriação ao produto, os custos podem ser classificados em diretos ou indiretos:
 - custos diretos: quando ocorre facilidade e confiabilidade na mensuração dos custos por unidade de produto. São aqueles diretamente incluídas no cálculo dos bens e serviços.
 - custos indiretos: quando da inexistência de facilidade e confiança na mensuração dos custos por unidade de produto. Necessitam de aproximações, utiliza-se algum critério de alocação para serem atribuídos aos produtos.
- quanto ao volume de produção, os custos podem ser classificados em custos fixos ou variáveis:
 - custos variáveis: são todos os custos que variam conforme o volume produzido. Esses custos dependem do nível de atividade.
 - custos fixos: oneram a empresa independentemente do nível de atividade, também são conhecidos como custos da estrutura. Esses custos independem do nível de produção.

2.1.5 Contabilidade de Custos em Instituições Hospitalares

Para Ching (2001), não há dúvida da importância do controle de custos em uma instituição hospitalar. O autor enumera algumas aplicações e utilidades que os custos podem proporcionar a gestão hospitalar:

- a) entendimento de seu comportamento quanto aos diversos níveis de volume, seja de pacientes/dia, exames de laboratório, número de cirurgias, etc.;
- b) identificar e elaborar estratégias eficazes de contenção de custos;
- c) conhecer a rentabilidade dos diversos procedimentos e serviços;
- d) identificar a rentabilidade dos diversos grupos de fontes pagadoras, seja particulares, seja seguradoras, empresas de auto gestão, etc.;
- e) ajudar no estabelecimento de tabelas de preços diferenciadas para cada grupo de fonte pagadora;
- f) comprar e determinar a correta alocação dos recursos entre os diversos serviços de um mesmo hospital.

Jacques (2006, p.17) ressalta que para a área de prestação de serviços de saúde, uma contabilidade com propostas gerenciais produz informações para executivos e gestores internos, “com objetivo de apoio à gestão, controle, avaliação do desempenho e *feedback*, por meio de modelos relevantes e acurados de mensuração”. Porém, segundo Abbas (2001), muitos hospitais brasileiros não fazem adequadamente uma gestão de custos que atenda às necessidades hospitalares.

Para Falk (2001), um sistema de contabilidade de custos oferece maior esclarecimento nos diversos serviços hospitalares, possibilitando melhor gestão dos custos em nível departamental e por procedimentos específicos. O autor adverte que na prática de um hospital, a contabilidade de custos torna-se um assunto bastante complicado. Ele cita que alguns especialistas, afirmam que não existe um sistema único perfeito de apuração de custos devido à dificuldade em classificar a natureza dos custos para fins de alocação adequada entre os departamentos envolvidos.

Bertó e Beulke (2012), sobre o uso do custo nas organizações de saúde, descrevem pelo menos cinco aplicações possíveis, tais quais: (1) função controle – baixas receitas; (2) preço de venda – cálculo correto de custos; (3) gerenciamento do resultado – melhor retorno; (4) planejamento das atividades – elaboração do orçamento econômico-financeiro; e (5) função contábil – existência de estoques.

Souza (2013) aponta para a dificuldade dos novos modelos de prestação de serviços de cuidados à saúde e de remuneração por procedimentos em apurar com precisão os custos dos serviços prestados, bem como o nível de rentabilidade e a utilização de recursos por procedimentos. Para o autor, as organizações hospitalares necessitam de um sistema de custeio capaz de proporcionar informações para controle de custos e para tomada de decisões.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Diversos métodos de custeio são apresentados pela literatura, que podem ser utilizados pelas organizações industriais, comerciais e prestadoras de serviços, com ou sem finalidades lucrativas (ABAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Segundo Rocha e Martins (2015, p.44) a “expressão métodos de custeio diz respeito à composição de valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor.”

Na contabilidade de custos, comumente, classifica-se os métodos de custeio em tradicionais e contemporâneos. Os métodos de custeio tradicionais têm como foco principal a apuração do custo dos produtos. Os métodos mais conhecidos são custeio por absorção e custeio variável. Os métodos de custeio contemporâneos, como novas abordagens de gestão de custos, têm sido desenvolvidos para aplicações específicas, com destaque para o custeio ABC (MEGLIORINI, 2012).

2.2.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção, diretos e indiretos, aos produtos ou serviços elaborados (SANTOS, 1991; MARTINS, 2017). As despesas não compõem os custos do bem ou serviço (CPV – Custo dos Produtos Vendidos ou CSP – Custo do Serviço Prestado), são lançadas diretamente no resultado (ABAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Isso quer dizer, que somente os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para os bens ou serviços (MARTINS, 2017)

O próprio nome sinaliza que os produtos finais (bens ou serviços) irão absorver os custos gerais, diretos e indiretos, por meio de taxas de absorção (LEONE, 2014). Outras denominações, como custeio pleno, custeio convencional, custeio tradicional, custeio integral (*full cost*), custeio global, podem ser encontrados na literatura, embora existam variadas terminologias, todas tratam do mesmo significado, querem dizer a mesma coisa: método de custeamento por absorção, ou simplesmente, custeio por absorção (STARK, 2007).

Conforme Martins (2017, p.73-74) para realizar a apuração dos custos pelo método do custeamento por absorção, tem-se o seguinte esquema de contabilidade de custos: (1º passo) separação entre custos e despesas; (2º passo) apropriação dos custos diretos aos produtos; (3º passo) apropriação dos custos indiretos pertencentes aos departamentos; (4º passo) rateio dos custos indiretos comuns aos diversos departamentos; (5º passo) escolha da sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua distribuição aos demais departamentos; e (6º passo) atribuição dos custos indiretos que agora só estão nos departamentos de produção aos produtos.

Derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA), o custeio por absorção é o único método legalmente aceito, no Brasil e em vários países, sua metodologia de custeamento é considerada como obrigatória para avaliação de estoques pela Contabilidade Financeira, seja para fins de elaboração de balanço patrimonial ou demonstrações de resultados (MARTINS, 2017; SANTOS, 1991; STARK, 2007). No Brasil, com algumas exceções, o método de custeio por absorção é utilizado obrigatoriamente para cálculos de Imposto de Renda (MARTINS, 2017; STARK, 2007).

Mesmo que, essencialmente, o custeio por absorção tenha como finalidade o cumprimento das exigências fiscais e societárias, gerando informações para usuários externos – auditores, investidores e governo – à organização (MARTINS, 2017; MEGLIORINI, 2012; SANTOS, 1991), muitas vezes, suas informações também são utilizadas para fins gerenciais, capazes de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão (BORNIA, 2010; STARK, 2007). Em termos de

volume, tempo e custos, o custeio por absorção, ainda é o mais utilizado no monitoramento da eficiência de processos (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Além dos que já foram citados, Pinto, et. al. (2008) apontam de forma mais detalhada as vantagens do método de custeio por absorção: (a) melhor valoração dos estoques, que absorve custos fixos e variáveis; (b) apuração do custo de produção somente após o rateio dos custos indiretos; (c) os custos fixos totais independem de oscilações do volume fabricado; (d) todos os custos são aplicados a todos os produtos, sendo apropriados ao resultado quando da venda dos respectivos produtos; (e) permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil direcionada a este sentido.

Como instrumento gerencial de tomada de decisão, pode-se dizer que a principal falha do custeio por absorção está na alocação dos custos indiretos fixos (STARK, 2007). O critério tem como premissa básica os rateios dos custos indiretos, distribuindo-os por meio de bases arbitrárias entre os departamentos e os produtos, podendo levar alocações duvidosas e até mesmo enganosas aos gestores, apesar de inicialmente aparentarem lógicos (LEONE, 2014; SANTOS, 1991). Como não há uma relação de proporcionalidade que justifique a alocação dos custos indiretos àqueles produtos, conclui-se que o critério utilizado é arbitrário (STARK, 2007).

Uma forma de “reduzir a arbitrariedade e a subjetividade dos rateios na metodologia do custeio por absorção é a divisão da empresa em departamentos ou centro de custos” (CAMARGOS; GONÇALVES, 2005, p. 110). Representada por pessoas e máquinas, para a contabilidade de custos, o departamento significa a unidade administrativa em que se desenvolvem atividades homogêneas (MARTINS, 2017; STARK, 2007). São nessas áreas de responsabilidade da empresa que os custos serão acumulados, formando os centros de custos (MEGLIORINI, 2012).

O critério possibilita o estabelecimento de taxas de absorção por departamento, proporcionando maior segurança ao trabalho de apropriação dos custos indiretos (LEONE, 2014). Em seguida, por meio de bases de distribuição, os chamados custos indiretos, são alocados aos centros e repassados aos produtos (bens ou serviços) via unidades de trabalho (BORNIA, 2010). Vale frisar que “são

apropriados aos produtos somente os custos indiretos dos departamentos em que tais produtos tiveram atividades executadas” (MEGLIORINI, 2012, p.55).

Neste sentido, ressalta-se ainda a importância da separação dos departamentos (ou centro de custos) em basicamente dois tipos: os departamentos produtivos ou centros de custos principais, que estão diretamente envolvidos na produção dos bens e serviços, e os departamentos auxiliares, também denominados de centros de custos de apoio, servindo de auxílio aos departamentos produtivos (MARTINS, 2017; MEGLIORINI, 2012; STARK, 2007).

2.2.2 Custeio Variável

O custeio variável, ao contrário do custeio por absorção, não considera os custos fixos e as despesas fixas para apropriação aos produtos (MEGLIORINI, 2012). Também conhecido na literatura como custeio direto; custeio marginal; e custeio por não-absorção, o critério do custeamento variável reconhece que somente os gastos variáveis (custos e despesas variáveis) devem ser computados ao custo dos produtos (CAMARGO; GONÇALVES, 2005; MARTINS, 2017; MEGLIORINI, 2012; STARK, 2007). Assim, entende-se que os gastos fixos (custos e despesas fixas) devem ser lançados integralmente na demonstração de resultado do exercício (DRE) (CAMARGO; GONÇALVES, 2005; MARTINS, 2017).

No custeio variável, segundo Leone (2014, p.391):

[...] para que um custo consiga chegar ao custo dos produtos, dos processos ou dos serviços é necessário que ela atenda a duas qualificações, simultaneamente: 1. É necessário que ele seja diretamente relacionado ao objeto cujo custo está sendo apurado; e 2. É necessário que ele seja variável em relação a um parâmetro operacional representativo da operação em que está sendo custeada.

Logo, os custos de produção, como resultado da aplicação dos critérios citados, não absorverão os custos indiretos e fixos, estes serão contabilizados ao resultado do período (LEONE, 2014).

O critério de separação dos gastos variáveis (custos e despesas variáveis), tem como principal objetivo, indicar os gastos próprios de cada bem ou serviço, antes da ocorrência dos gastos fixos (custos e despesas fixas), requisitadas pela unidade organizacional (PINTO, et al., 2008). Logo, o resultado individual de cada produto, pelo método de custeio variável, faz surgir a chamada margem de contribuição (MC), cuja fórmula é a seguinte: $MC = RL - (CV - DV)$, representando a diferença entre o preço líquido de venda (RL) e o custo unitário variável (CV - DV) (ROCHA; MARTINS, 2015; SANTOS, 1991).

A margem de contribuição, também conhecida pela literatura como resultado marginal, possibilita avaliação do quanto cada produto (bem ou serviço) contribui para pagar os gastos fixos (custos e despesas fixas) e gerar lucro (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; SANTOS, 1991). A partir do resultado marginal dos produtos, o custeamento variável, possibilita o surgimento de outros instrumentos de gerenciamento, como análise do custo/volume/lucro, que auxilia na avaliação dos resultados, e o ponto de equilíbrio, que iguala a receita total ao custo total evidenciando o resultado operacional da organização (SANTOS, 1991).

A respeito do uso gerencial do custeio variável, Rocha e Martins (2015), apontam, entre outras, as seguintes finalidades: (a) decisões sobre formação de preços de venda; (b) planejamento operacional de curto prazo; (c) mensuração e análise de lucratividade dos bens e serviços (por famílias de produtos, por áreas de resultado, por clientes, por regiões); (d) mensuração e análise da rentabilidade de produtos (famílias, serviços, clientes e regiões geográficas); e (e) decisões sobre a composição do *mix* dos produtos que maximiza o resultado.

Os mesmos autores, Rocha e Martins (2015), levantam contraindicações sugeridas por profissionais do mercado e pesquisadores da Contabilidade Gerencial com relação a aplicação do método de custeio variável, tais quais: (a) análise do custo sob a ótica do longo prazo (seja para produtos, famílias de produtos, serviços, áreas de resultado, clientes, regiões, etc.); (b) formação de preço, quando da identificação de sistemas de produção intermitentes; (c) decisões de preços nos estágio de maturidade dos produtos; e (d) valoração de estoques no balanço patrimonial.

2.2.3 Custeio ABC

Com o passar do tempo, os custos indiretos das organizações elevaram-se significativamente, com o impacto nos resultados dos empreendimentos, os gestores sentiram necessidade de buscarem instrumentos cada vez mais precisos na apuração de seus custos. As limitações dos modelos de custeios tradicionais (absorção e variável) em precisar os custos indiretos, fez surgir, em certa medida, a metodologia do Custeio Baseado em Atividades (PINTO, et al., 2008).

A diferença fundamental entre o Custeio Baseado em Atividades para os “sistemas tradicionais” está especialmente no tratamento dado aos custos indiretos. Conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*) esse método busca reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O ABC também pode ser aplicado aos custos diretos, porém não haveria nenhuma diferença com relação aos métodos tradicionais de custeio (MARTINS, 2017).

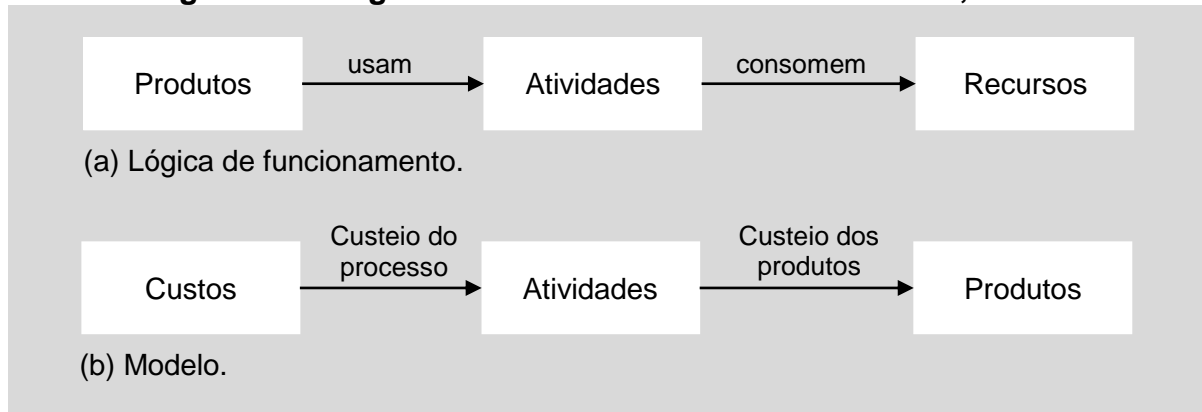
O método de custeio ABC se baseia nas atividades dos processos de produção. Permite mensurar o custo e o desempenho das atividades e dos objetos de custos. Pra isso, o método fundamenta-se em três premissas básicas: (1) os produtos requerem atividade; (2) as atividades consomem recursos; e (3) os recursos custam dinheiro (STARK, 2007). O foco do custo dos produtos se desloca para as atividades, assim sendo, a demanda por atividades determina o custo dos produtos (CAMARGOS; GONÇALVES, 2005).

A ideia central do custeio ABC está na compreensão do negócio como um conjunto de processos, e cada um envolve uma série de atividades. O objeto de custeio deixou de ser o produto e passou a ser atividade, pois são estas que consomem recursos. Com o controle de custos focado nas atividades, torna-se possível aos gestores reduzir, e até mesmo eliminarem aquelas atividades que não agregam valor aos bens e serviços gerados (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Os procedimentos do ABC consistem em: (1) dividir a empresa em atividades, supondo que as mesmas gerarão custos; (2) calcular os custos de cada atividade; e

(3) alocar os custos aos produtos conforme as intensidades de uso (BORNIA, 2010). Para melhor entendimento veja-se figura abaixo:

Figura 03 – Lógica do custeio baseado em atividades, o ABC



Fonte: Bornia (2010).

Dependendo do nível de detalhamento em que a organização deseja operar, o custeio ABC pode ser estruturado em dois ou mais estágios. Considerando dois estágios, no primeiro, para apropriação dos custos dos recursos às atividades -custeio do processo -, utiliza-se os direcionadores de recursos. No segundo estágio, os direcionadores de atividades auxiliam na apropriação dos custos das atividades aos produtos – custeio dos produtos (MEGLIORINI, 2012).

Direcionadores de primeiro estágio ou direcionadores de recursos, indicam como as atividades consomem recursos, são utilizados para alocação dos custos às atividades. Os direcionadores de segundo estágio ou direcionadores de atividades indicam como os produtos consomem as atividades, são utilizados para a alocação dos custos acumulados nas atividades, para os produtos (RIBEIRO, 2018).

Conforme síntese proposto por Rocha e Martins (2015), o custeio baseado em atividades ABC possui as seguintes principais indicações e características:

- a) deve ser utilizado desde o processo de planejamento e orçamento, não apenas *ex post facto*;
- b) deve ser utilizado como método de análise, não como sistema de acumulação de custos;
- c) deve ser utilizado em análises pontuais, periódicas, não como sistema recorrente;

- d) requer a adoção de padrões e deve ser consistente com o sistema orçamentário;
- e) é um instrumento gerencial, não societário ou tributário;
- f) não aloca custos de ociosidade aos produtos;
- g) adota o conceito de variabilidade de custos em relação a vários direcionadores, não apenas volume de produção.

Em se tratando de limites, Pinto et al. (2008) e Stark (2007) apresentam algumas distorções e desvantagens da aplicação do método de custeio ABC, tais quais: (1) necessidades de custos fixos unitários, o que pode criar alguma dúvida com o conceito de custos variáveis, para alguns autores a distinção é fundamental no processo de tomada de decisão; (2) alto custo de implementação – complexidade do sistema; e (3) impossibilidade de comparação entre custos de concorrentes.

2.3 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Com o avanço da exploração do potencial de uso da Contabilidade de Custos para o controle e para o processo de tomadas de decisões, foi possível maior aproveitamento de suas técnicas por outros campos que não necessariamente o industrial (MARTINS, 2017). Essa evolução possibilitou que áreas como a administração pública, mesmo que disciplinada pelo aspecto legislativo brasileiro a partir da Lei n.º 4.320/1964, fosse abarcada pelo desenvolvimento teórico/conceitual da Contabilidade de Custos (BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015).

Amplamente utilizado no setor privado, o tema “custos”, é considerado relativamente novo na Administração Pública (GONÇALVES; ALEMÃO; DRUMOND, 2014). Alonso (1999) destaca que o cenário macroeconômico favorável vivido pelo país no início dos anos 70 não favorecia maior debate a respeito de “custos no setor público”. A partir dos anos 1980, com o agravamento da crise fiscal do Estado e a maior abertura da economia nacional à competição internacional, a primazia do cenário positivo dá lugar a um ambiente de austeridade fiscal (ALONSO, 1999).

Além das motivações econômicas, a contabilidade de custos na administração pública brasileira têm como marcos importantes o art.37 da Constituição Federal de

1988 (CF/88) – estabelece o princípio da eficiência na administração pública – e a Lei Complementar Federal n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, – estabelece diretrizes para o equilíbrio fiscal dos entes federativos (GONÇALVES; ALEMÃO; DRUMOND, 2014).

Existe normatização de custos para o setor público desde de 1964, tendo como marco inicial a Lei 4.320 (BRASIL, 1964), em vigor, a referida Lei estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal (MS, 2013). Registre-se ainda, atualmente, as regulações do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e em especial a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT) 16.11 (BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015). No Quadro 02, segue de forma resumida essa evolução legislativa de obrigatoriedade do uso de informações de custos pelos entes públicos.

Quadro 02 – Evolução Legislativa Sobre Custos no Setor Público

<p>Lei nº 4.320/1964</p>	<p>Art. 85 - “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”</p> <p>Art. 99 - “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”</p>
<p>Decreto-lei nº 200/1967</p>	<p>Art. 79 - “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”</p>
<p>Decreto Presidencial nº 93.872/1986</p>	<p>Art.137 – “A apuração dos custos dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão da contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.”</p>

	Art. 142 “§ 1º – O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.”
Lei Complementar nº 101/2000	Art. 50 - “Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: Parag. 3.º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”
Lei nº 10.180/2001	Art. 15 – “O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.”
Acórdão nº 1.078/2004 – Tribunal de Contas da União (TCU)	Determina que sejam tomadas providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira.
Decreto nº 6.976/2009	“O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”.
Resolução CFC nº 1.366/2011	“Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público”.

Fonte: BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015; MS. 2013.

Considerando a evolução da legislação no Brasil sobre custos no setor público até o ano 2000, princípios básicos como equilíbrio fiscal, avaliação de desempenho das organizações públicas na realização de seus objetivos (custos e benefícios

sociais), transparência dos gastos públicos, qualidade destes gastos, dentre outros, passaram a ser exigidos, via instrumentos legais, na atuação dos gestores públicos, com sanções penais para aqueles que não se adequarem aos princípios (MIRANDA FILHO, 2003).

Para Gonçalves, Alemão e Drumond (2014) a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 2000) representou profunda mudança no modelo de gestão do setor público que vem promovendo ampla agenda de reforma do Estado. A nova administração pública (*New Public Management - NPM*), deixando para trás as escolas patrimonialistas e burocrática, avança para a fase gerencial, dando ênfase a eficiência administrativa, redução dos custos e o aumento da qualidade dos serviços prestados à sociedade (Barros et al., 2013).

No tocante às legislações citadas após o ano 2000, as normativas estão direcionadas para a avaliação da gestão pública, tendo na apuração de custos um ferramental tanto para controle interno quanto para o auxílio a gerência no planejamento, bem como no processo de tomada de decisões (MS, 2013). Pode-se dizer que com a Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a partir de 2000, o tema custos se tornou mais recorrente na Administração Pública (ALMEIDA; MARTINS; LIMA, 2016).

Seguindo a mesma interpretação dos autores Almeida, Martins e Lima (2016), Barros et al., (2013) afirmam que a Lei de Responsabilidade Fiscal acabou reintroduzindo a necessidade de um sistema de custos para a administração pública, quando estabeleceu no §3º do artigo 50 que diz “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Neste sentido, diante da existência dos dispositivos gerenciais e legais a respeito dos custos no setor público nacional, Gonçalves, Alemão e Drumond (2014) sinalizam para a necessidade de estudos na direção de um sistema de informações de custos que atenda aos cidadãos, às necessidades dos administradores públicos e aos preceitos legais e ao melhor valor pelo dinheiro. Os mesmo autores alertam que como a lei não especifica o tipo de sistema de custeio a ser utilizado, abre-se então,

um leque de alternativas para as entidades públicas buscarem o sistema que melhor adeque-se às suas necessidades.

Considerando o desafio enfrentado pelas entidades públicas cabe destacar que existem diferenças técnicas contábeis entre as esferas públicas e privadas. A Lei nº 11.638, de 28 de setembro de 2007 e a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, normatizam as empresas privadas, já as organizações públicas são orientadas pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e mais recentemente pela Lei Complementar nº 101 (a LRF), de 4 de maio de 2001 (MIRANDA FILHO, 2003).

Na área de saúde do setor público, a busca pela apuração dos custos dos serviços prestados também está salvaguardada por dispositivos normativos e legislativos. Além dos que já foram mencionados no quadro anterior (quadro 02), pode-se ainda identificar, segundo publicação do Ministério da Saúde de 2013 (MS, 2013), os seguintes componentes de cunho regulatório:

- (a) A Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde, pelo Sistema Único de Saúde (SUS);
- (b) a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, conhecida como Lei Orgânica da Saúde, que trata da competência e atribuição por todos os entes federados;
- (c) e o Decreto nº 7.508, de 28 de junho de 2011, Regulamenta a Lei nº 8.080, para dispor sobre a organização do SUS, o planejamento da saúde, a assistência à saúde e a articulação interfederativa, e dá outras providências.

2.4 GESTÃO DE CUSTOS NOS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS

2.4.1 Setor Hospitalar Brasileiro e os Hospitais Universitários

Conforme Almeida apud Lemos e Rocha (2011), a organização hospitalar pode ser definido como:

Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena; custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados; os indigentes e necessitados,

recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins (ALMEIDA, 1983, p. 205).

Os estabelecimentos que atuam na área da saúde podem ser classificados em clínicas, prontos-socorros, postos de saúde, ambulatórios e hospitais (LEMOS; ROCHA, 2011). Segundo os autores, em se tratando de tamanho, os hospitais brasileiros são classificados por porte, conforme o número de leitos: (a) pequenos, de 1 a 49 leitos; (b) médios, de 50 a 149 leitos; (c) grandes, de 150 a 499 leitos; e (d) especiais, acima de 500 leitos.

O setor hospitalar brasileiro pode ser composto por três subsetores principais (LA FORGIA; COUTOLLENC, 2009 apud LEMOS; ROCHA, 2011): (1) os hospitais públicos, administrados pelo Governo Federal, Estadual ou municipal; (2) os hospitais privados, filantrópicos ou sem fins lucrativos, não conveniados ou contratado pelo SUS; e (3) os hospitais privados, filantrópicos ou com fins lucrativos, conveniados ou contratados pelo SUS.

Com 65% dos hospitais e cerca de 70% dos leitos, o setor privado é o principal prestador de serviços hospitalares no Brasil. Com menor expressividade, a maior parte dos hospitais públicos pertence e é operada por Municípios, já Governo Federal é responsável por apenas 147 hospitais, sendo a maioria instituições voltadas para o ensino (LEMOS; ROCHA, 2011).

Conforme Barros et al. (2013) os Hospitais Universitários (HU's) são organizações complexas inseridas na estrutura do Ministério da Educação (MEC), vinculadas administrativamente às Universidades, com ênfase na formação e capacitação profissional de recursos humanos, na responsabilidade do desenvolvimento de inovações tecnológicas e disponibilização de leitos para atendimento à saúde, prestando atividades de média e alta complexidade ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Para o Ministério da Educação (MEC) os Hospitais Universitários:

[...] são centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área de saúde. [...] apresentam

grande heterogeneidade quanto à sua capacidade instalada, incorporação tecnológica e abrangência no atendimento. Todos desempenham papel de destaque na comunidade onde estão inseridos (MEC, 2018).

Após seguidos anos em crise, no final de 2012, os HU's Federais, no intuito de modernizar a gestão dos recursos financeiros e humanos de suas unidades, migrou sua personalidade jurídica para Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - Ebserh (BARROS et al., 2013). Vinculado ao Ministério da Educação (MEC), a referida entidade foi criada pelo Poder Executivo a partir da Lei 12.550 de 2011, em julho de 2016, 39 dos 50 hospitais vinculados a universidades federais possuíam contrato celebrado com a Ebserh (ALMEIDA; MARTINS; LIMA, 2016).

Com a celebração dos contratos, a Ebserh, parte integrante de um conjunto de ações empreendidas pelo governo federal para recuperar os hospitais vinculados as universidade federais, passou a ser responsável pela gestão dos Hospitais Universitários (HU's) federais. Entre outras atribuições assumidas pela empresa seguem as principais: a coordenação e avaliação da execução das atividades dos hospitais; o apoio técnico à elaboração de instrumentos de melhoria da gestão; e a elaboração da matriz de distribuição de recursos para os hospitais (EBSERH, 2018).

Assim como as demais organizações, o equilíbrio financeiro dos Hospitais Universitários depende da relação entre receita e custos, cabendo destacar que a maioria dos HU's desconhecem os custos efetivos dos variados serviços prestados a sociedade (procedimentos, internações, consultas, formação de residentes, graduandos entre outros) (DALLORA; FOSTER, 2008, BARROS et al., 2013). Neste sentido, a melhor administração dos recursos financeiros torna-se um desafio na medida em que a ausência de estimativas de custos inviabiliza qualquer iniciativa de formação de preço justo a ser ressarcido pelo SUS (BARROS et al., 2013).

Com pouco espaço para negociação da receita, em decorrência da contratualização (tabelamento dos preços, por parte do Ministério da Saúde), o equilíbrio financeiro dos hospitais universitários pode encontrar saída na gestão dos custos internos (DALLORA; FOSTER, 2008). A literatura (BORNIA, 2010; LEONE,

2014; MARTINS, 2017; MEGLIORINI, 2012; PINTO et al., 2008; STARK, 2007) é farta em ressaltar a importância de custos para qualquer organização.

Em se tratando de temas mais recentes, Barros et al. (2013) atentam para a importância da gestão dos custos internos diante do movimento da privatização das coisas públicas. Com a escassez de recursos públicos e as constantes contingências orçamentárias, os autores argumentam que é necessário que os gestores conheçam seus custos, e sem prejuízo da qualidade, precisam ofertar seus serviços com eficiência a custos inferiores ao da rede privada, mostrando-se competitivos.

Para Alemão, Gonçalves e Drumond (2013) a informação de custos no setor público, mais especificamente no setor saúde, envolvendo os hospitais públicos, deve objetivar não apenas a determinação dos preços dos serviços, como também uma análise interna que possibilite aos gestores públicos melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização. Na visão dos autores a gestão de custos deve ir além de uma perspectiva financeira, deve ser tratada de forma mais ampla no processo de tomada de decisão.

Nesse sentido, será apresentada, a seguir, uma revisão literária da aplicação científica mais recente das informações de custos na área da saúde pública, em especial nos Hospitais Universitários (HU's), ou seja, busca-se discorrer, ou mesmo, fazer um exame no estado da arte a respeito da abordagem da gestão de custos nos hospitais de ensino no Brasil.

2.4.2 Pesquisas Recentes Sobre Custos Aplicados em Hospitais Universitários

Dallora e Foster (2008) buscaram desenvolver as características dos HU's e o papel da gestão de custos no contexto hospitalar de ensino. As autoras, ao descrever um contexto de custos elevados, recursos escassos, pressão por qualidade e bons serviços, argumentaram em favor da implementação de um sistema de custeio como ferramenta básica para gestão eficiente dos hospitais. Para elas, embora o resultado social fosse mais importante que o financeiro, recursos escassos bem gerenciados poderiam render mais.

Bonacim e Araújo (2010), em estudo de caso realizado no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP, analisaram dados para um período de cinco anos e constataram restrições de implantação do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) em um órgão prestador de serviços hospitalares do setor público, tais como: dificuldade na obtenção dos dados contábeis e estatísticos, e a ausência de confiabilidade das informações fornecidas. Os autores destacaram as vantagens do ABC em proporcionar custos mais adequados à realidade e maiores perspectivas para a gestão de recursos.

A pesquisa de Alemão et al. (2010) contribui para o debate do uso da informação de custos além da visão tradicional de ‘cortar gastos’, sinalizando para utilização da “meta-informação custos” como instrumento de suporte da qualidade do gasto público no setor saúde (gestão hospitalar). Além disso, sua aplicabilidade dá sustentação para as melhores práticas, desenvolvimento científico e tecnológico, *benchmarking* e transparência dos gastos públicos, constituindo-se em subsídio estratégico na definição de políticas e marcos regulatórios do setor.

Barros et al. (2013) investigaram se os Hospitais Universitários Federais possuíam um sistema de custos que possibilitasse subsídio na tomada de decisões. Apesar dos normativos legais (Lei 4.320/1964 - arts. 83, 85 e 99, Lei 10.180/2001, Decreto-Lei 200/1967 - art. 79, Decretos 93.872/1986 - art. 137 e o 2,829/1998, a Lei Complementar 101/2000 - art. 50, a NBCT SP 11 e a Resolução CFC 1.366/2011) o estudo revelou a inexistência de sistema de custos capaz de fornecer dados para tomada de decisões, contribuindo para dificultar a gestão dos hospitais. Os autores propõem a implantação do sistema de custeio, e apresentam como ideal o ABC.

Em convergência com os resultados da pesquisa de Barros et al (2013), o estudo de Martins, Portulhak e Voese (2015) evidenciou que, apesar da obrigatoriedade de sistemas de informações de custos no setor público, entre as instituições respondentes (HU's), existe baixa aplicabilidade e sua utilização não está plenamente difundida. Os autores destacaram que essa perspectiva não deverá sofrer mudanças no curto prazo. Contrariando a tendência do uso do método ABC por parte dos hospitais, o estudo revelou ainda a predominância da presença dos sistemas de custeio tradicionais (absorção e variável).

Almeida, Martins e Lima (2016) investigaram as perspectivas de desenvolvimento de um sistema de custos nos Hospitais Universitários após a adesão à Ebserh. A partir de entrevistas realizadas com gestores de contabilidade dos HU's da região Centro-Oeste, verificou-se que muitos HU's estão buscando adaptar-se à nova realidade. Por ter sido uma adesão recente, ainda não sofreu mudanças significativas na área de custos. Porém, o estudo evidencia que a adesão à Ebserh contribuiu para disseminar a cultura de controle de gastos, e no incentivo a participação dos demais atores para implantação de um sistema de custos.

O trabalho de Santos, Borgert e Borgert (2017), em estudo de caso realizado no Hospital Universitário Polydoro Ernani de São Thiago (HU-UFSC), traz para discussão como a atual forma de reembolso do SUS para com os hospitais públicos se relacionado com os custos. Os achados da pesquisa revelaram que os valores repassados estavam bem abaixo do que o hospital necessitava para compensar os custos dos serviços prestados. As receitas provenientes do SUS cobrem apenas 10% dos custos, se não fosse os recursos destinados pelo MEC as contas do referido hospital poderia incorrer em déficit econômico.

Oliveira (2017) apresenta os resultados da implantação da gestão de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPPA), com a utilização do guia PMBOK. O estudo deixa evidente a relevância da implantação do sistema de gestão de custos para o processo de apuração de custos hospitalares, bem como a importância da informação produzida pela contabilidade na gestão do hospital. O autor considera que o estudo possa permitir a Ebserh desenvolver um processo sistemático da gestão de custos que permita os gestores acompanhar e medir os custos dos hospitais Universitários em seu âmbito.

Consoante aos trabalhos expostos, considera-se que a implementação de um sistema de custeio é uma ferramenta indispensável para a gestão mais eficiente dos hospitais universitários. Inseridos em um contexto de custos elevados, escassez de recursos, pressão por qualidade nos serviços prestados à sociedade, os gestores dos HU's necessitam priorizar a eficiência dos recursos públicos dispendidos na execução dos serviços prestados (DALLORA; FORSTER, 2008).

Dado a relevância conferida a importância da apuração de custos nas atividades de gestão hospitalar, uma vez que o desempenho da organização está atrelado às melhores decisões de seus gestores, conhecer os custos dos procedimentos realizados no HU-Univasf, bem como outras informações de custos, são essenciais para o êxito organizacional. Neste sentido, o estudo em questão direciona seus resultados a fim de subsidiar, em caráter pragmático, a possibilidade de controle e gestão dos custos hospitalares por parte dos seus administradores.

3 METODOLOGIA

Esta seção apresenta o delineamento metodológico utilizado na pesquisa em vista do alcance dos objetivos propostos. Neste sentido, para identificar os custos unitários relacionados aos serviços prestados pelo Setor de Nutrição Clínica do Hospital Universitário Dr. Washington Antônio de Barros (HU-Univasf) através do método de custeio por absorção com centro de custos, o desenho metodológico dividiu-se em cinco tópicos que se julga elementar, tais quais: (3.1) caracterização do estudo; (3.2) coleta de dados; (3.3) análise dos dados; (3.4) delimitação da pesquisa; e (3.5) limitações da pesquisa.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

De acordo com a literatura, a tipologia de delineamento de uma pesquisa pode ser composta em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

No que diz respeito aos objetivos, a presente pesquisa é exploratória e aplicada. Embora o HU-Univasf seja alvo de diversas pesquisas e projetos de extensão (PDE, 2019-2020) – destaque para a área de saúde – não se verificou a existência de estudos que abordassem a análise de custos do hospital. Logo, por apresentar natureza de sondagem, de exame preliminar, por realizar estudo em área pouco conhecida, a pesquisa apresenta fins exploratórios (VERGARA, 2003). Adicionalmente, motivada por resolver problemas de ordem concreta, com finalidade prática, de apoio aos gestores do hospital, considera-se a existência de fins aplicados numa situação específica (GIL, 2016).

Quanto à categoria procedimentos, a pesquisa em questão caracteriza-se predominantemente pelo estudo de caso. Por meio de exame feito em vários estudos de caso relatados na literatura, Creswell (2014, p.87) identificou diversas características deste procedimento metodológico, entre eles o autor destaca que “a pesquisa de estudo de caso começa com a identificação de um caso específico.” Em relação a unidade de análise o pesquisador explica que o “...caso pode ser uma entidade concreta, como um indivíduo, um pequeno grupo, uma organização ou uma

parceria”. Gil (2016, p.37) explica que o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.” Em vista dos demais delineamentos existentes, a pretensa tarefa de aprofundamento seria quase que impraticável (GIL, 2016). Logo, entende-se que ao buscar aprofundar o conhecimento. O estudo de caso tem as seguintes características: 1 – Problema de pesquisa do tipo “como” ou “porque”; 2 – Utilização de protocolo de pesquisa; 3 – Utilização de triangulação metodológica; e 4 – Profundidade na análise (NASCIMENTO, 2018).

No tocante à abordagem do problema, interpreta-se que o presente estudo tem processos ordem qualitativo. A medição do fenômeno (característica), a análise da realidade de modo objetivo (processo), e a precisão dos dados coletados (benefício), compõem o lado quantitativo da pesquisa. A exploração do fenômeno em profundidade (característica) e sua não fundamentação pela estatística, revelam o enfoque qualitativo do estudo (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013).

3.2 COLETA DOS DADOS

No que diz respeito a investigação científica, em especial para as ciências sociais e aplicadas, Martins e Theóphilo (2007, p.83) explica que “quando a abordagem metodológica ou o tipo de estudos envolver análises de informações, dados e evidências empíricas, o investigador deverá escolher técnicas para a coleta necessárias ao desenvolvimento e conclusões de sua pesquisa.” Yin (2001 apud Godoy; Mello; Silva, 2010) considera que a coleta de dados no estudo de caso pode ser realizada por seis fontes principais: (1) documentos, (2) registro em arquivos, (3) entrevistas, (4) observação direta, (5) observação participante e (6) artefatos físicos. Dado que o HU-Univasf não possui um sistema de informação de custos, para coletar os dados necessários ao desenvolvimento do estudo em questão, utilizou-se a análise documental, a partir de fontes primárias ou documentação direta.

Marconi e Lakatos (2017, p.75) explicam que a “documentação direta constitui-se, em geral, no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem.” Nos meses de janeiro/19 e fevereiro/2019, os dados a serem explorados na presente pesquisa foram coletados diretamente nas dependências do hospital

universitário. Uma parte foi concedida pelos setores administrativos (recursos humanos, abastecimento, contratos, engenharia hospitalar e nutrição clínica) via documentos internos (relatórios, contratos, demonstrativos, plantas prediais), e a outra parte, foi coletada via instrumento desenvolvido para levantamento de dados *in loco*.

No quadro abaixo, apresenta-se a unidade funcional, a fonte documental e a discriminação dos dados coletados:

Quadro 03 – Unidade funcional, fonte e discriminação dos dados coletados

Unidade Funcional	Fonte	Discriminação
(1) Recursos Humanos (RH)	Relatório interno (via Ebserh).	Dados sobre quadro de pessoal (por unidade funcional) e respectivos valores sobre renda, encargos e benefícios.
(2) Abastecimento/ Almojarifado	Relatório interno (via sistema interno).	Dados sobre materiais demandados (por unidade funcional) e respectivos valores.
(3) Contratos	Relatório interno (via controle em planilha eletrônica).	Dados sobre os serviços contratados e seus respectivos valores.
(4) Engenharia Hospitalar	Plantas Prediais (planta baixa, fachada, situacional, cobertura e cortes). Planilha sobre relação dos ambientes climatizados.	Dados dos ambientes existentes, dados físicos (área), bem como suas respectivas localizações. Dados sobre identificação dos ambientes climatizados (condicionadores de ar e sistema central) e suas respectivas cargas técnicas.
(5) Nutrição Clínica	Relatórios internos (via controle em planilha eletrônica). Contrato dos serviços de nutrição hospitalar.	Dados sobre os tipos (refeições e dietas enterais) de serviços ofertados, quantidades ofertadas por setor, indicação dos procedimentos administrativos e operacionais adotados, e valores incorridos.

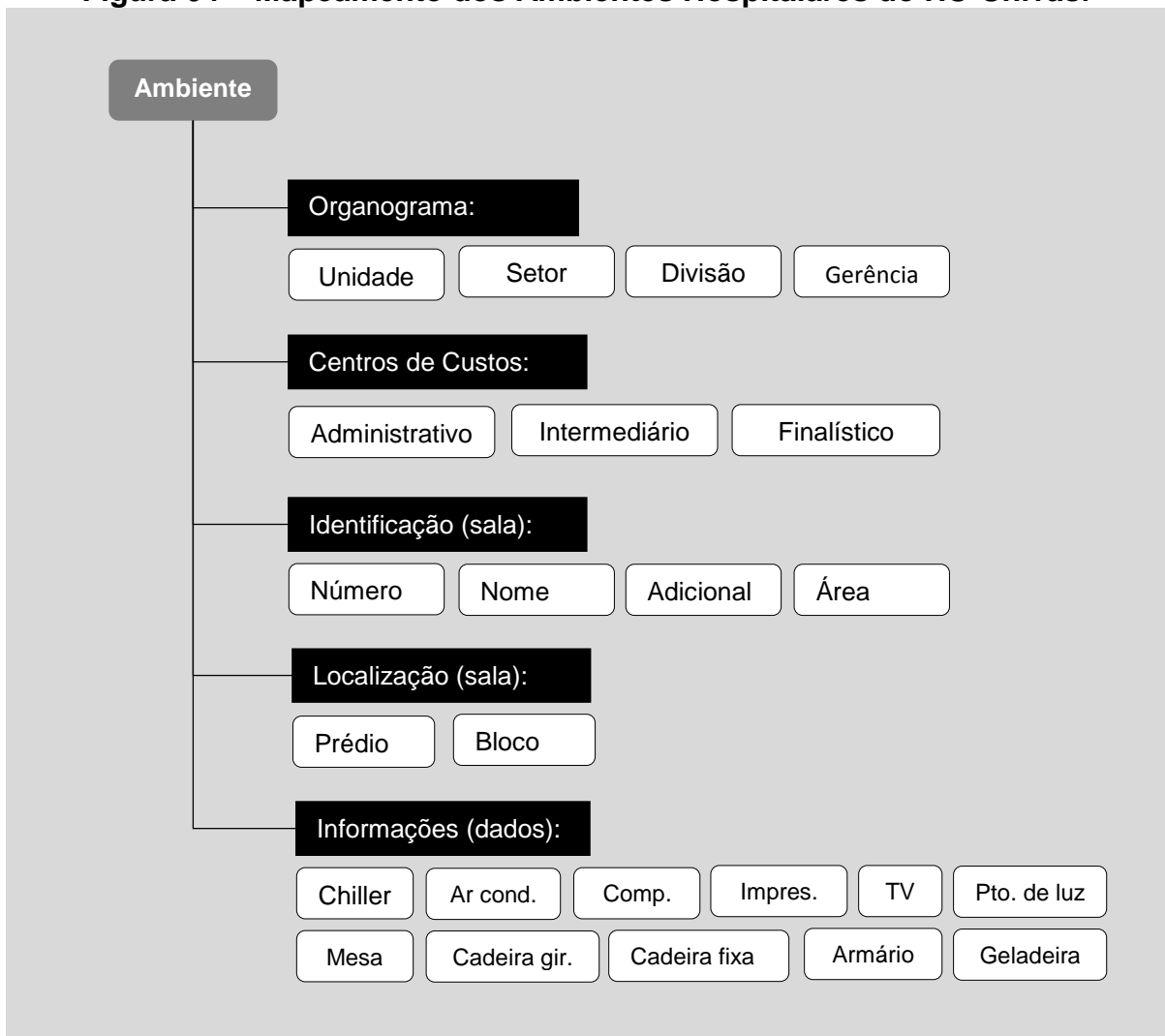
Fonte: Elaborado pelo autor.

Os dados de ensalamento e de ordem patrimonial do HU-Univasf, em vista da inexistência de sistema interno de controle patrimonial, só foram possíveis mediante aplicação de instrumento de coleta de dados *in loco*. Para obtenção dos dados mencionados, inicialmente todos os ambientes hospitalares – administrativos,

intermediários (auxiliar de produção) e finalísticos – foram devidamente ordenados e organizados em conformidade com o organograma da entidade. Esta etapa contou com a análise documental das plantas prediais e do organograma institucional, culminando com visitas aos prédios da organização hospitalar. Após ensalamento, em posse de instrumento de coleta de dados, todos os referidos ambientes (em atividades) foram visitados a fim de coletar informações de cunho patrimonial. Em paralelo, a partir dos dados coletados construiu-se um banco de dados com mapeamento dos ambientes hospitalares.

Abaixo segue ilustração que apresenta a estrutura do banco de dados que subsidiou a análise do estudo em questão:

Figura 04 – Mapeamento dos Ambientes Hospitalares do HU-Univasf



Fonte: elaboração própria.

3.3 ANÁLISE DOS DADOS

Bauren (2008, p.134) relata que “a coleta de dados por meio da pesquisa documental ou de fontes primárias é a que trabalha com informações que não receberam tratamento analítico.” Em consonância com a interpretação da autora, com exceção de parte dos dados originados via unidade de nutrição clínica, pode-se dizer que, sob a ótica da gestão de custos do hospital a maior parte dos dados coletados tiveram que passar por tratamento analítico, em vista de sua natureza em estado bruto.

No que diz respeito a análise dos dados coletados seguem as etapas (RAUPP; CRISPIM; ALMEIDA, 2007) que serão cumpridas para que o objetivo de aplicação da sistemática do método de custeio por absorção, utilizando o centro de custos, na Unidade de Nutrição do Hospital Universitário Dr. Washington Antônio de Barros (HU-Univasf) seja concretizado:

- (a) Apresentação da estrutura organizacional do HU-Univasf, em especial, a Unidade de Nutrição, objeto de análise da presente pesquisa;
- (b) Sistematização dos custos do HU-Univasf, na busca pela identificação dos principais gastos incorridos na organização;
- (c) Identificação dos centros de custos (critérios preliminares: afinidades entre os setores e serviços desenvolvidos);
- (d) Agrupamento de gastos de acordo com cada centro de custos;
- (e) Apresentar os critérios de rateios utilizados;
- (f) Custos unitários dos centros e dos serviços ofertados pela Unidade de Nutrição do HU-Univasf.

3.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Para alcançar os objetivos propostos no estudo, coletou-se dados referentes a um período equivalente a doze meses, janeiro de 2018 a dezembro de 2018. Além de promover a análise de dados em bases mais atuais, o período escolhido também justificou-se pela possibilidade de redução dos impactos da sazonalidade dos serviços hospitalares demandados, em torno da média dos custos incorridos. Neste caso, a

média intenciona, em certa medida, reproduzir uma regularidade operacional e administrativa com relação ao comportamento dos custos ao longo de um ano.

Ainda com relação ao período de coleta dos dados, mesmo que se trate de um recorte temporal relativamente curto, vale ressaltar, que em vista do caráter aplicado da pesquisa em questão, o intervalo escolhido também se mostra compatível com a temporalidade utilizada nos processos decisórios operacional e de planejamento, uma vez que é muito comum decisões de cunho administrativos fazerem uso de períodos como mês e ano.

Em vista da possibilidade de maior robustez e confiabilidade na análise dos dados encontrados, faz-se necessário a delimitação física do objeto de estudo, no instante em que torna-se possível verificar se os dados e variáveis que possuem relação com o objeto em análise o são compatíveis. O estudo de caso limitou-se pesquisar apenas a Unidade de Nutrição Clínica do Hospital Universitário Dr. Washington Antônio de Barros (HU-Univasf), suas relações com os demais setores e sociedade (pacientes e acompanhantes), sem no entanto abranger o estudo para todas as outras unidade do hospital.

3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

O estudo de caso limitou-se a identificar os custos unitários dos serviços de nutrição alimentar e dietas enterais ofertados pela Unidade de Nutrição Clínica do HU-Univasf. Assim sendo, apesar da possibilidade de replicar a sistemática de apuração de custos através do custeio por absorção com centro de custos, os resultados encontrados na pesquisa não permitem generalizações, já que a pesquisa não aborda os custos unitários dos serviços ofertados pelas demais unidades funcionais da entidade. Cabe ainda ressaltar, que a sistemática aplicada ficou restrito aos centros de custos intermediários, não avançando para os centros de custos finalísticos do hospital.

4 RESULTADOS

4.1 DESCRIÇÃO DA UNIDADE DE ANÁLISE (HU-Univasf)

O Hospital de Urgências e Traumas Doutor Washington Antônio de Barros (HUT), foi inaugurado em 04 de setembro de 2008, e administrado pela Prefeitura Municipal de Petrolina-PE até 31 de julho de 2013. Por meio do Decreto Municipal n.º 41, de 23 de abril de 2013, o hospital foi doado à Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf) passando a se chamar Hospital de Ensino do Vale do São Francisco Doutor Washington Antônio de Barros, mais conhecido como “HU-Univasf”. Em virtude da escassez de recursos o hospital assinou convênio com associação privada Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar (ISGH), que administrou o HU-Univasf de agosto/2013 a janeiro/2015. A partir de fevereiro de 2015 a entidade passou a ser administrada pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - Ebserh (PDE 2019-2020).

O prédio principal do HU-Univasf está localizado na Avenida José de Sá Maniçoba, s/nº, Centro, Petrolina, PE. O HU-Univasf integra o Sistema Único de Saúde (SUS) e presta serviços 100% gratuitos à população do Vale do São Francisco (PDE, 2017/2018).

Além de campo de ensino para os próprios cursos da Univasf (enfermagem, psicologia, medicina, farmácia), o HU-Univasf serve às demais instituições educacionais da região (EBSERH, 2018):

- ensino superior: Universidade de Pernambuco (UPE), Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina (FACAPE) e a Faculdade São Francisco de Juazeiro (FASJ); e
- escolas técnicas: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Escola de Formação Técnica de Saúde Dra. Valquíria Saturnino, Centro de Ensino Técnico Santa Luzia, Instituto Integrado de Educação Social do Brasil (INESB), e Instituto de Ensino Educacional Ferreira e Silva (FENS).

Com uma estrutura física composta por 132 leitos gerais, o HU-Univasf possui vocação para atenção a urgências e emergências que incluem politraumatismo, neurologia e neurocirurgia (alta complexidade), traumatologia (alta complexidade), cirurgia geral, cirurgia vascular, cirurgia bucomaxilofacial, clínica médica e cirurgia plástica restauradora, com atendimento multidisciplinar das equipes de saúde (EBSERH, 2018).

De acordo com informações do Plano Diretor Estratégico (PDE), do HU-Univasf, para 2017-2018, segue abaixo a distribuição de leitos, do Hospital Universitários, por especialidades:

Quadro 04 – Número de Leitos por Especialidade do HU-Univasf

Descrição	Nº de Leitos
I – Especialidade Cirúrgica	74
Nefrologia urologia	02
Traumato-ortopedia	37
Bucomaxilofacial	04
Otorrinolaringologia	02
Neurocirurgia	12
Cirurgia Geral	15
Plástica	02
II – Especialidade Clínico	37
Aids	02
Neurologia	08
Clínica Geral	23
Cardiologia	04
III – Complementar	21
UTI adulto – Tipo II	21
Total (I+II+III)	132

Fonte: PDE 2017-2018. Elaboração do autor.

Formada por seis microrregionais de saúde, o HU-Univasf é a unidade de referência para os 53 municípios da Rede Interestadual de Atenção à Saúde do Médio do Vale do São Francisco – PEBA abrangendo uma população de, aproximadamente 2 milhões de habitantes (EBSERH, 2018).

4.2 COMPONENTES DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO - UNIVASF

4.2.1 Composição Estratégica

No final de 2018 a governança do HU-Univasf decidiu atualizar a definição de seus elementos estratégicos buscando conformidade com o novo planejamento estratégico delineado pela Ebserh-sede para toda sua rede de entidades espalhadas no país, a saber:

- Propósito (missão):
 - Ensinar para transformar o cuidar.
- Visão:
 - Ser referência no ensino, na pesquisa, na extensão e inovação no campo da saúde, na assistência pública humanizada e de qualidade em média e alta complexidade, e na gestão hospitalar e contribuindo para o desenvolvimento de políticas públicas de saúde.
- Valores:
 - a ética é inegociável;
 - transparência nas ações e relações institucionais;
 - humanizar para transformar o cuidado;
 - ser sustentável para cuidar sempre;
 - valorizar todas as pessoas;
 - trabalhar em rede para somar forças e alcançar a excelência; e
 - inovar para fazer mais e melhor transformando a sociedade.
- Negócio:
 - Assistência à saúde no âmbito do SUS, com ênfase na prestação de serviços de urgência e emergência, formação de recursos humanos e produção de conhecimento na área da saúde.
- Política da Qualidade:
 - Prestar serviços de qualidade em atenção à saúde, ensino, pesquisa e extensão, garantir satisfação dos usuários e profissionais, tendo como base o princípio da melhoria contínua.

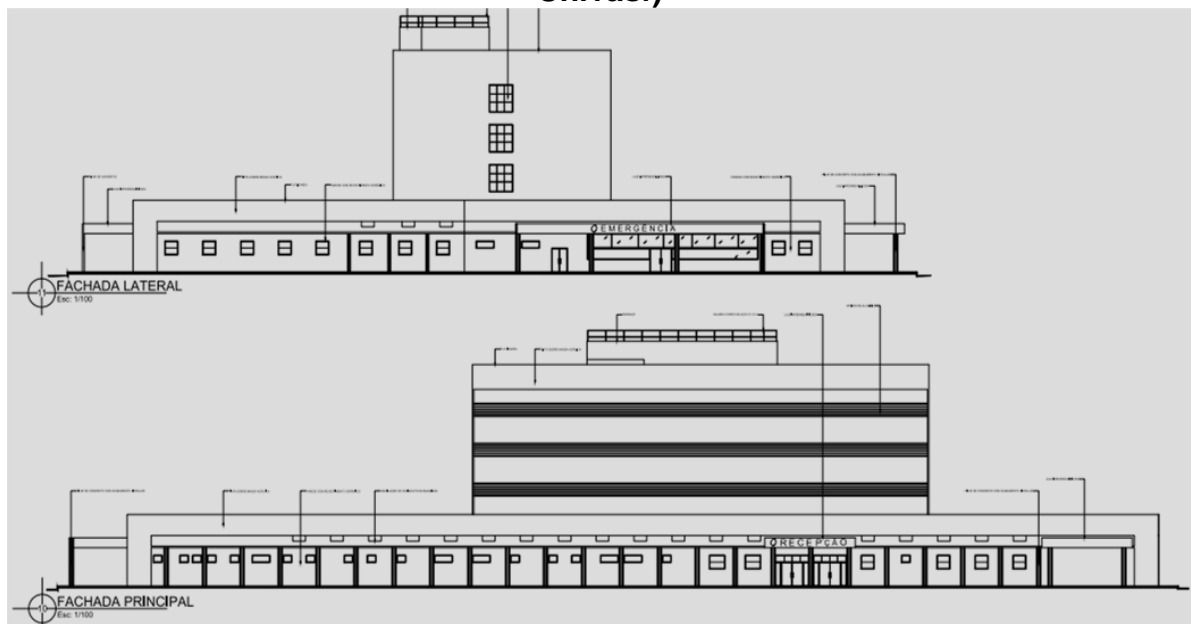
4.2.2 Composição Física

O prédio principal (ver figura 05) e o prédio da Policlínica (ver figura 04), juntos formam a estrutura física do HU-Univasf, no total são 19.214 m² de área construída, que estão distribuídas nos prédios citados.

Com 15.662 m² de área construída – pouco mais de 80% da área total construída – o prédio principal (sede) tem a seguinte composição:

- pavimento térreo (6.640,82 m²);
- mezanino/casa de máquinas (4.460,25 m²);
- 1º pavimento (787,20 m²);
- 2º pavimento (787,20 m²);
- 3º pavimento (787,20 m²);
- 4º pavimento (253,43 m²);
- 5º pavimento (146,60 m²); e
- estruturas menores como guaritas, depósito de lixo, abrigo de gás, abrigo de extintores, entre outros.

Figura 05 – Planta das Fachadas (lateral e principal) do Prédio Principal (HU-Univasf)



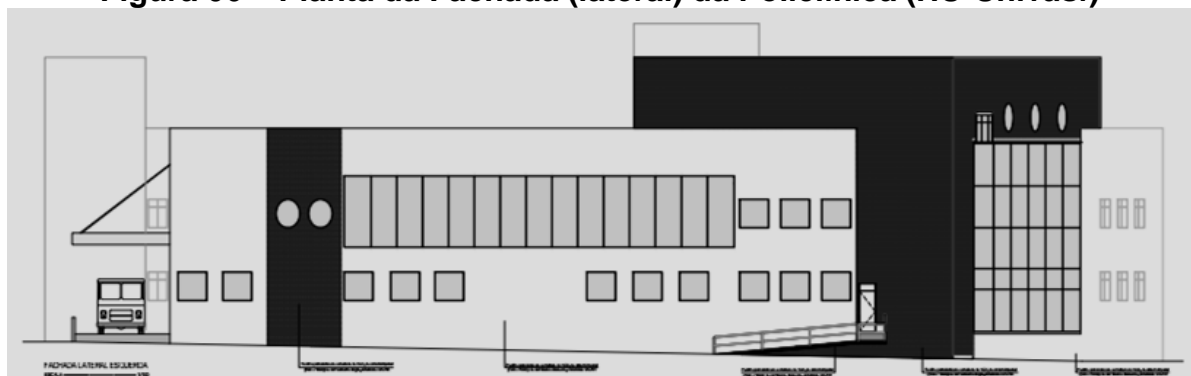
Fonte: Unidade de Engenharia do HU, 2019.

O prédio principal é composto pela emergência, ambulatório, bloco cirúrgico, enfermarias, UTI, centro de reabilitação, laboratório, farmácia hospitalar, serviços de apoio (lavanderia, CME, cozinha, abastecimento entre outros) e setores administrativos (superintendência e chefias médicas).

Localizada no campus sede da Univasf o prédio da policlínica possui uma área construída de aproximadamente 3.600 m² dividida em:

- pavimento térreo (1.559,14 m²);
- 1º andar (1.363,23 m²);
- 2º andar (489,34 m²);
- e prédio anexo (área técnica e laboratório).

Figura 06 – Planta da Fachada (lateral) da Policlínica (HU-Univasf)



Fonte: Unidade de Engenharia do HU, 2019.

O prédio da policlínica, inaugurado em março de 2017 pelo HU-Univasf, dispõe de 22 consultórios, 03 salas de cirurgias para procedimentos de baixa complexidade, laboratórios de biologia molecular, histopatologia e multiusuários, ambulatório para curativos, posto de coleta de sangue, farmácia universitária e salas de aula, auditório, além de setores administrativos como: orçamento, licitação, compras, administração, patrimônio, entre outros.

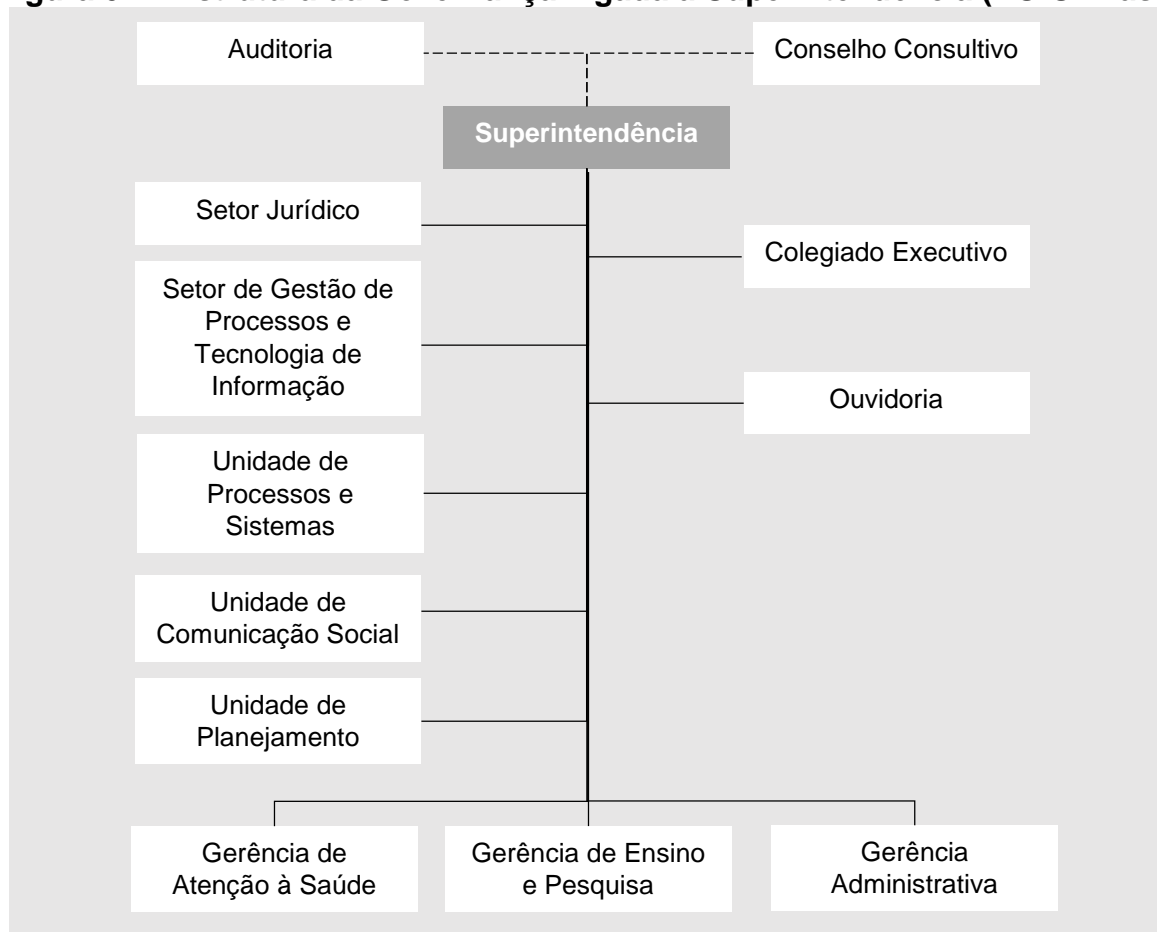
4.2.3 Composição Organizacional

A estrutura organizacional desenhada para o funcionamento do HU-Univasf segue o modelo desenvolvido pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh), com unidades, setores, divisões e gerências sendo compostas e distribuídas

de acordo com as múltiplas atividades realizadas no hospital, para maior detalhamento da composição organizacional do HU (ver organograma no Anexo 01).

Conforme figura abaixo as decisões estratégicas da entidade, a governança, é composta, além de outros, pela estrutura organizacional da Superintendência, pela estrutura organizacional da Gerência de Atenção à Saúde, pela estrutura organizacional da Gerência de Ensino e Pesquisa e pela estrutura organizacional da Gerência Administrativa.

Figura 07 – Estrutura da Governança Ligada à Superintendência (HU-Univasf)



Fonte: PDE 2019-2020.

O hospital universitário conta com um total de 934 profissionais distribuídos entre a superintendência e suas gerências:

- Superintendência: 22 pessoas (2,36%);
- Gerência de Atenção à Saúde: 807 pessoas (86,40%);
- Gerência de Ensino e Pesquisa: 12 pessoas (1,28%);
- Gerência Administrativa: 93 pessoas (9,96%).

4.3 CENTROS DE CUSTOS

Os Centros de Custos (CC) do hospital estão distribuídos em: (1) Centro de Custos Administrativo – CC AD; (2) Centro de Custos Apoio de Produção – CC AP; e (3) Centro de Custos Produção – CC PD. Os dois primeiros centros de custos desenvolvem atividades-meio, como administração, orçamento, laboratório, reabilitação, auxiliando os setores finalísticos do hospital, já o terceiro, por desenvolver atividades fins, a exemplo da UTI, urgência e emergência, centro cirúrgico, entende-se como centros de custos finalísticos.

Conforme verifica-se na Tabela abaixo, os CC propostos para levantamento de custos no hospital derivaram dos Centros de Responsabilidades (CR) - organograma. A opção pela manutenção da estrutura organizacional (organograma) objetivou adequar-se às atividades desenvolvidas pelo hospital. Neste sentido, buscou-se classificar/denominar os CC utilizando o próprio nome dos centros de responsabilidades.

Tabela 01 – Centros de Custos (CC) a partir dos Centros de Responsabilidades (CR)

Cód.	ORGANOGRAMA - Centros de Responsabilidades (CR)	CENTRO DE CUSTOS (CC)
CC AD - ADMINISTRATIVO		
SUP	Superintendência	AD 01 - Superintendência
UND	Comunicação Social	
UND	Planejamento	
UND	Ouvidoria	
UND	Auditoria	
STR	Jurídico	
STR	Gestão de Processos e Tecnologia da Informação	
UND	Processos e Sistemas	
DIV	Administrativa e Financeira	AD 02 - Orçamento
STR	Orçamento e Finanças	
UND	Liquidação da Despesa	
UND	Pagamento da Despesa	
UND	Programação Orçamentária e Financeira	
GER	Administrativa	AD 03 - Administração
STR	Administração	
UND	Licitações	
UND	Compras	
UND	Contratos	
UND	Patrimônio	
UND	Apoio Operacional	
DIV	Gestão de Pessoas	AD 04 - Pessoal
UND	Administração de Pessoal	
STR	Avaliação e Controladoria	AD 05 - Controladoria

(continua)

Cód.	ORGANOGRAMA - Centros de Responsabilidades (CR)	CENTRO DE CUSTOS (CC)
		CC AP - APOIO de PRODUÇÃO
DIV	Logística e Infraestrutura Hospitalar	AP 01 - Infraestrutura Hospitalar
STR	Logística	
UND	Abastecimento	
UND	Hotelaria	
STR	Infraestrutura Física	
UND	Segurança do Paciente	AP 02 - Vigilância em Saúde
UND	Vigilância em Saúde	
UND	Laboratório de Análises Clínicas e Anatomia Patológica	AP 03 - Laboratório
UND	Nutrição Clínica	AP 04 - Nutrição Clínica
	CME* (proposição)	AP 05 - CME*
STR	Farmácia Hospitalar	AP 06 - Farmácia Hospitalar
UND	Abastecimento Farmacêutico	
STR	Regulação e Avaliação em Saúde	AP 07 - Reg. e Avaliação em Saúde
UND	Regulação Assistencial	
UND	Monitoramento e Avaliação	
	Imagem* (proposição)	AP 08 - Imagem*
GER	Atenção à Saúde (chefe)	AP 09 - Adm. Médica* (chefes)
STR	Apoio Diagnóstico e Terapêutico (chefe)	
STR	Urgência e Emergência (chefe)	
DIV	Enfermagem (chefe)	
DIV	Gestão do Cuidado (chefe)	
DIV	Médica (chefe)	
UND	Reabilitação	AP 10 - Reabilitação
UND	Gestão do Cuidado de Enferm. p/ Pacientes Clínicos	AP 11 - Enfermagem
UND	Gestão do Cuidado de Enferm. p/ Pacientes Cirúrgicos	
		CC PD - PRODUÇÃO
UND	Cuidados Intensivos e Semi-intensivos	PD 01 - UTI
UND	Gestão do Cuidado de Enfer. em Urgência e Emergência	PD 02 - Urgência e Emergência
UND	Centro Cirúrgico/RPA	PD 03 - Centro Cirúrgico
UND	Cirurgia Geral	PD 04 - Cirurgia Geral
UND	Neuromuscular	PD 05 - Neuromuscular
UND	Sistema Musculoesquelético	PD 06 - Sistema Musculoesquelético
UND	Sistema Cardiovascular	PD 07 - Sistema Cardiovascular
UND	Clínica Médica	PD 08 - Clínica Médica
UND	Atenção Psicossocial	PD 09 - Atenção Psicossocial
UND	Cirurgia Especializada	PD 10 - Cirurgia Especializada
GER	Ensino e Pesquisa	PD 11 - Ensino e Pesquisa
UND	e-saúde	
STR	Gestão do Ensino	
UND	Gerenciamento de Ativ. de Graduação e Ensino Técnico	
UND	Gerenciamento de Atividades de Pós-Graduação	
STR	Gestão da Pesquisa e Inovação Tecnológica	

Fonte: PDE 2019-2020. Elaboração Própria.

Com base na Tabela 01, nota-se ainda, que a composição dos CC, desenvolvida para realização dos objetivos do estudo em questão, engloba mais de uma unidade e/ou setor, a exemplo do CC AP-01 formado pelos seguintes CR: logística e infraestrutura hospitalar, logística, abastecimento, hotelaria e infraestrutura

física, ocasionando em uma composição numericamente mais compacta que o organograma. Logo, procurou-se não se estabelecer uma compartimentalização muito detalhada do CC, agrupando-os conforme atividades comuns, evitando assim um volume desnecessário de informações.

Cabe ressaltar que foram criadas três CC, que embora estivessem dentro do escopo do organograma não eram CR independentes, a saber: (1) CME (Central de Material Esterilizado), (2) Imagem e (3) Adm. Médica. Os dois primeiros foram desmembrados a partir de unidades existentes no organograma, o CME fazia parte do Centro Cirúrgico/RPA, e a Imagem fazia parte do SADT (Setor de Apoio Diagnóstico e Terapêutico). Já a Administração Médica resulta da unificação dos responsáveis (chefes) diretos da Gerência de Atenção à Saúde, do SADT, do Setor de Urgência e Emergência, da Divisão de Enfermagem, da Divisão da Gestão de Cuidado e da Divisão Médica.

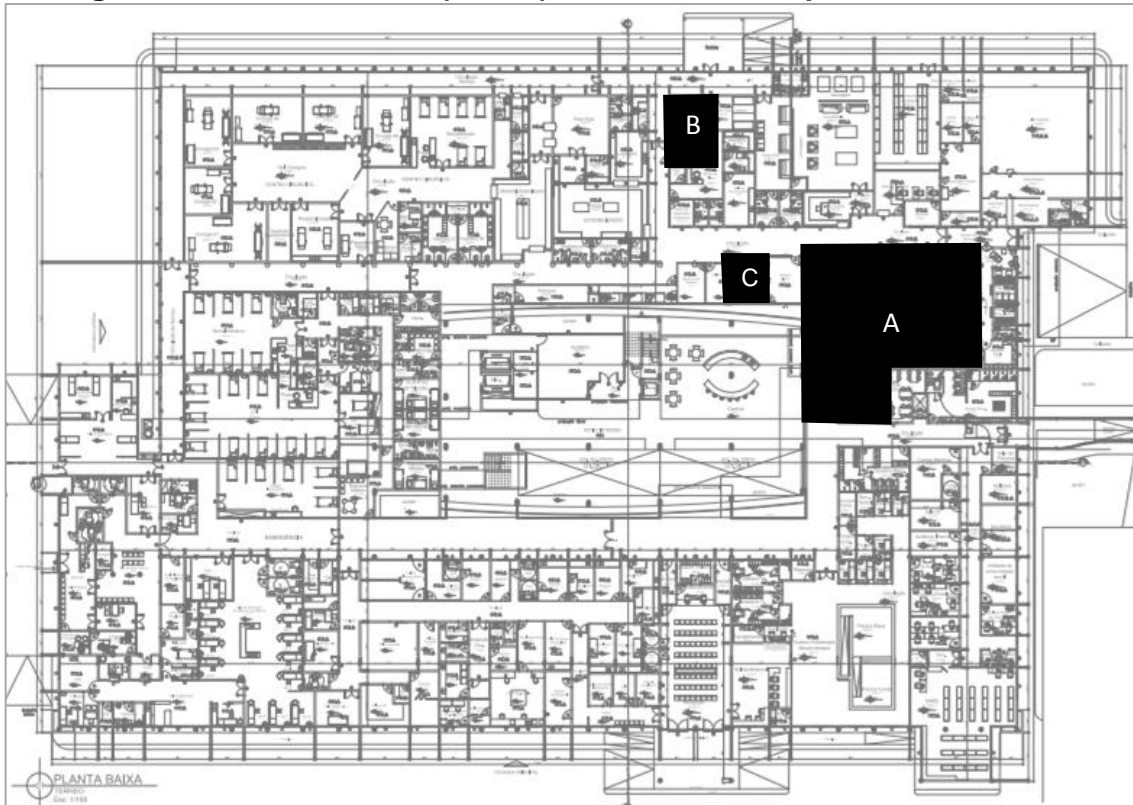
4.4 SERVIÇO DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA (SND)

4.4.1 Descrição da Unidade de Nutrição Clínica do HU

Localizada no térreo do prédio principal do HU-Univasf a unidade de Nutrição Clínica administra os serviços de nutrição e dietética (SND) do hospital que são ofertadas por empresa contratada para execução dos serviços alimentares. Conforme Figura 07 a Nutrição Clínica do HU é composta pelas seguintes unidades físicas: (A) cozinha, área de 191,22 m²; (B) sala de manipulação, área de 20,71m²; e (C) sala das nutricionistas, área de 15,40 m².

Na sala das nutricionistas, entre as atividades principais, são realizadas as prescrição dos alimentos, das dietas enterais e dos módulos nutricionais a serem elaborados/produzidos pelas unidades produtivas, além de atividades administrativas como acompanhamento da execução das cláusulas contratuais exigidas à empresa prestadora dos serviços de nutrição e alimentação hospitalar. A sala de manipulação e a cozinha são as unidades produtoras da Nutrição Clínica, nestes ambientes são elaborados/produzidos os alimentos que serão posteriormente distribuídos entre funcionários, pacientes e acompanhantes.

Figura 08 – Planta Baixa (térreo) do Prédio Principal do HU-Univasf



Fonte: Unidade de Engenharia Hospitalar (2018).

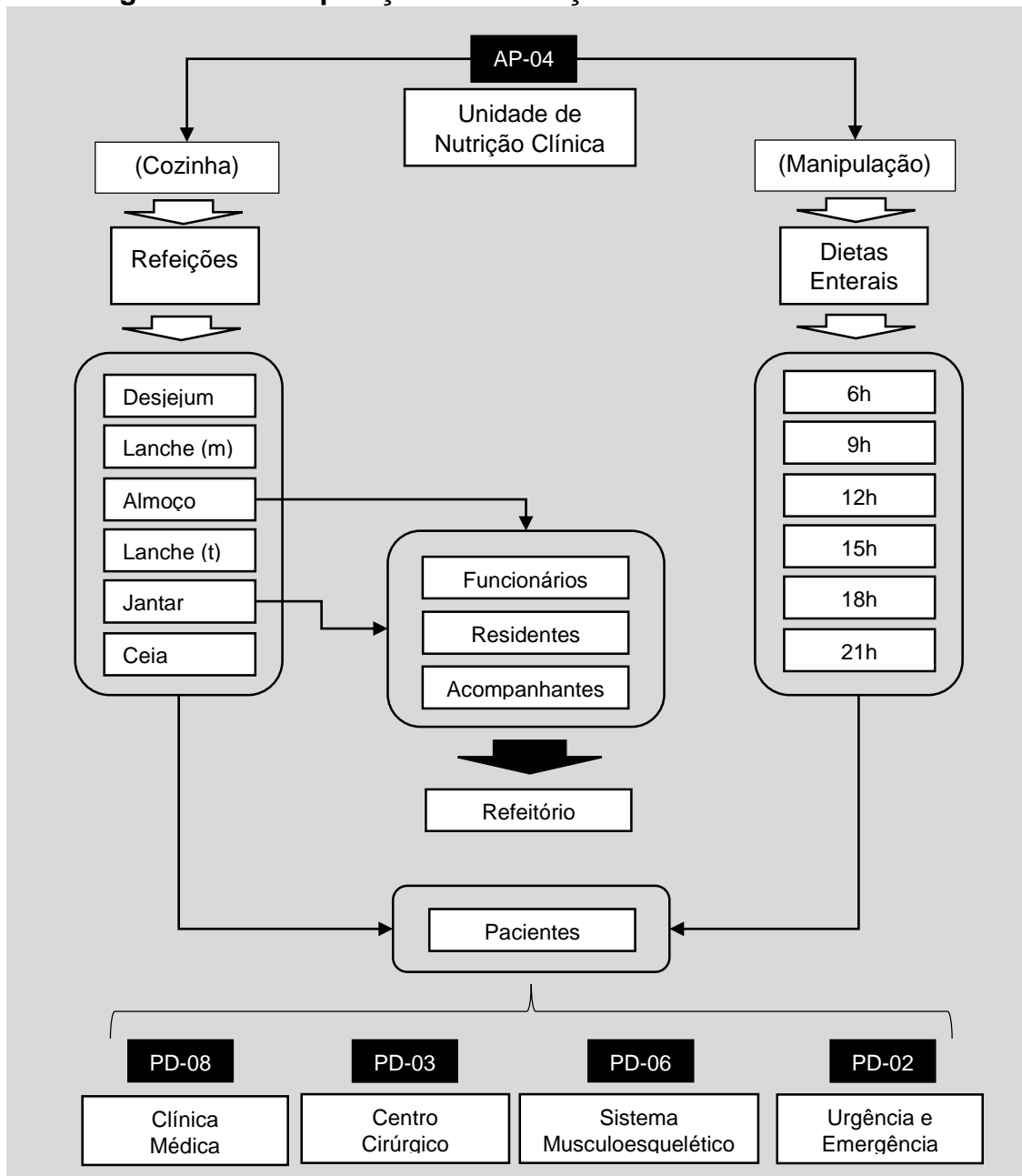
Das demais unidades pertencentes a Nutrição Clínica do HU a cozinha apresenta maior composição física para produção industrial hospitalar dos alimentos, são 191,22 m² distribuídas em:

- armazenamento (área de recepção de gênero, câmaras frigoríficas e almoxarifado);
- preparo prévio e cocção (de carnes, de vegetais, de cereais, de massas e sobremesas e cozinha em geral);
- higienização (área de lavagem de panelas, utensílios e bandejas de funcionários);
- distribuição (refeitório para funcionários plantonistas, residentes e acompanhantes, copas de internação nos andares e área de distribuição centralizada de dietas);
- técnico administrativo (sala para nutricionista); e
- refeitório (espaço destinado para atendimento a funcionários, residentes, e acompanhantes).

4.4.2 Descrição dos Serviços de Nutrição e Dietética

Também conhecida como sondário, a sala de manipulação destina-se especificamente ao armazenamento e manipulação das dietas enterais que serão distribuídas exclusivamente aos pacientes internados no HU-Univasf. Já a cozinha destina-se à produção das refeições que são ofertadas para funcionários e residentes (almoço e jantar), pacientes (desjejum, lanche da manhã, almoço, lanche da tarde, jantar e ceia) e acompanhantes (almoço e jantar).

Figura 09 – Composição e Destinação do SND do HU-Univasf



Fonte: Elaboração própria.

Conforme ilustrado na figura acima a sala de manipulação produz diariamente seis tipos de dietas enterais classificadas em horários distintos, que vão desde o início da manhã até o final da noite: (1) 6h, (2) 9h, (3) 12h, (4) 15h, (5) 18h e (6) 21h. Na cozinha também são produzidas seis tipos diferentes de refeições: (1) desjejum, (2) lanche da manhã, (3) almoço, (4) lanche da tarde, (5) jantar e (6) ceia. Os pacientes são servidos em seus respectivos leitos, já os funcionários, residentes e acompanhantes via de regra dirigem-se até o refeitório para almoçar e/ou jantar.

4.4.3 Produção dos Serviços de Nutrição e Dietética

Segundo dados da Unidade de Nutrição Clínica do hospital, em 2018, conforme Tabela abaixo, foram servidas uma média mensal de 40.226 refeições e dietas enterais. Entre todos os tipos ofertados, o almoço (23,46%) e o jantar (19,31%) representaram mais de 40% dos alimentos servidos. Vale ressaltar que além dos pacientes internados, existem outros demandantes para as refeições em destaque, são eles: os funcionários e os acompanhantes dos pacientes.

Tabela 02 – Produção e Distribuição por Tipos de Refeições e Dietas Enterais Servidas em 2018, média mensal em unidades.

Item	Tipos	Distribuição			Média mensal	
		Func./Res.	Acomp.	Pacientes	Unidades	(%)
1	Desjejum	-	-	4.485	4.485	11,15%
2	Lanche	-	-	4.722	4.722	11,74%
3	Almoço	1.272	3.912	4.252	9.436	23,46%
4	Lanche	-	-	4.839	4.839	12,03%
5	Jantar	322	3.082	4.363	7.768	19,31%
6	Ceia	-	-	4.294	4.294	10,68%
7	Dieta Enteral	-	-	4.681	4.681	11,64%
TOTAL		1.595	6.994	31.637	40.226	100,00%
Participação		3,96%	17,39%	78,65%	100,00%	

Fonte: Dados da Unidade de Nutrição Clínica do HU-Univasf (2018). Elaboração Própria.

Os dados da Tabela acima também revelam que 78,65% (31.637) de toda produção média mensal (40.226) em 2018, pelos serviços de nutrição e dietética, foi destinada aos pacientes internados no hospital, fazendo-se cumprir, de algum modo, parte dos objetivos da Unidade de Nutrição Clínica do HU. Com 17,39% da produção destinada para os acompanhantes, além da logística operacional, cabe destacar, que do ponto de vista financeiro tem-se uma alocação adicional de recursos significativa.

A Tabela abaixo revela o número médio mensal da produção/distribuição dos alimentos em 2018 por unidade funcional. De acordo com os dados do sistema interno do HU-Univasf, pode-se observar que das 32.362 refeições e dietas enterais distribuídas em 2018, 81,18% do total foram distribuídas entre apenas quatro unidades funcionais: clínica média (17,40%); clínica cirúrgica (18,51%); sistema musculoesquelético (19,15%); e urgência e emergência (26,12%). Note ainda que pouco mais de 80% (32.362) das refeições mensais servidas naquele ano (40.226)

foram destinadas para nove unidades funcionais do hospital que fazem parte dos CC produtivos (finalísticos), alcançando portanto, os pacientes internados.

Tabela 03 – Distribuição Média Mensal da Produção Alimentar por Unidades Funcionais Servidas em 2018 (unidades)

Item	Unidades Funcionais	Em 2018	
		Média (mês)	(%)
1	Bloco Cirúrgico	442	1,36%
2	Clínica Médica	5.631	17,40%
3	Clínica Cirúrgica	5.990	18,51%
4	Sistema Musculoesquelético	6.196	19,15%
5	Emergência	1.383	4,27%
6	Sala de Cuidados Intermediários	821	2,54%
7	Sala de Medicação	1.777	5,49%
8	Urgência e Emergência	8.453	26,12%
9	UTI	1.670	5,16%
TOTAL		32.362	100,00%

Fonte: Dados do Sistema Interno do HU-Univasf – AGHU (Aplicativo de Gestão para Hospitais Universitários). Elaboração Própria.

Quando compara-se os dados das duas últimas tabelas anteriores percebe-se que existe pequena (2,29%) divergência nas informações de distribuição (31.637) com as informações de prescrições (32.362). Os primeiros são contabilizados pela Unidade de Nutrição Clínica do HU, que faz acompanhamento integral da produção/distribuição dos serviços de nutrição e dieta enteral executados pela empresa contratada. Vale ressaltar que a unidade é responsável pela fiscalização do cumprimento das cláusulas contratuais. Já os números das prescrições são lançados pelas unidades demandantes, estão sujeitos a erros de ordem operacional quando do lançamento dos dados no sistema interno do hospital, o AGHU (Aplicativo de Gestão para Hospitais Universitários). Logo os dados da Tabela 02 representam os números reais, ou seja, pode-se dizer que efetivamente 31.637 refeições e dietas enteras chegaram até os pacientes.

4.5 COMPOSIÇÃO DE CUSTOS

4.5.1 Plano de Contas

Para atingir o objetivo da apuração dos custos unitários dos serviços alimentares de Nutrição e Dietética ofertados pela Unidade de Nutrição Clínica do HU-Univasf utilizou-se o seguinte plano de contas:

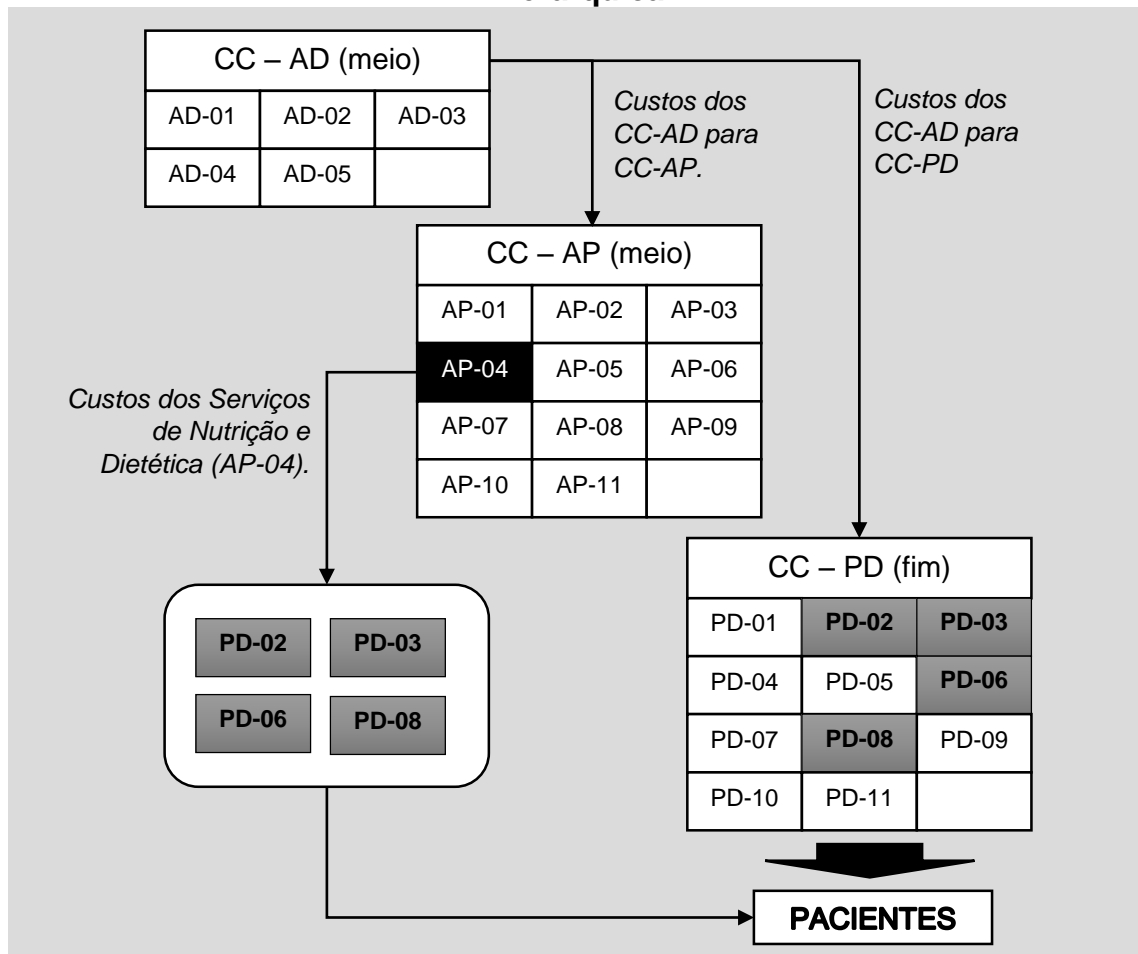
- Pessoal: abrangeu todos os custos vinculados à folha de pagamentos dos colaboradores do HU: remuneração (salário), benefícios, encargos sociais e trabalhistas. Na lista de pessoal foram incluídos, além dos concursados pela Ebserh – representam mais de 70% da folha –, os cedidos por entidades públicas, como prefeituras, órgãos estaduais e ministério da saúde;
- Materiais: incluiu os custos com medicamentos, material médico-hospitalar, material de expediente e material administrativo;
- Depreciação: custos com reposição de capital das máquinas, equipamentos, móveis, utensílios e prédio (edificações).
- Gerais (serviços): custos com energia elétrica, telefone, água, limpeza, dedetização, internet, entre outros. Para apropriação direta e indireta.

4.5.2 Sistemática da Apuração de Custos

A Figura 09 apresenta a sistemática utilizada na apuração dos custos unitários dos serviços alimentares de nutrição e dietética do HU-Univasf considerando a alocação hierárquica entre os Centros de Custos Administrativos (CC-AD), Centro de Custos Apoio de Produção (CC-AP) e Centro de Custos Produção (CC-PD). Com base na ilustração é possível acompanhar toda a sistemática de alocação por hierarquia existente entre os centros de custos mencionados.

Conforme Ilustração abaixo o custeio partiu inicialmente da formação dos custos dos CC Administrativos (CC-AD): superintendência (AD-01), orçamento (AD-02), administração (AD-03), pessoal (AD-04) e controladoria (AD-05). Em seguida os custos encontrados foram transferidos, por critérios de rateios, para os CC Apoio de Produção (CC-AP) e para os CC Produtivos (CC-PD).

Figura 10 – Sistemática da Apuração de Custos por CC com Alocação Hierárquica



Fonte: Elaboração Própria

Após transferência dos custos dos CC-AD para os demais CC's mencionados, o estudo identificou os custos diretos e indiretos gastos pela Unidade de Nutrição Clínica do HU-Univasf na produção e distribuição dos serviços de nutrição alimentar e dietas enterais no ano de 2018.

Os custos unitários das refeições e das dietas enterais, produzidas e distribuídas naquele ano, formaram-se a partir da seguinte composição:

- custos diretos, provenientes da cozinha (pessoal, materiais, depreciação e gerais) e da sala de manipulação e dispensação (pessoal, materiais, depreciação e gerais),
- custos indiretos, sala das nutricionistas (pessoal, materiais, depreciação e gerais); e
- custos recebidos, transferidos de outros centros de custos.

4.6 CUSTOS UNITÁRIOS DOS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA

4.6.1 Custos dos Centros Administrativos (CC-AD) do HU-Univasf

Os custos dos centros administrativos foram formados a partir dos custos diretos (apropriação direta dos recursos) e dos custos indiretos (apropriação indireta dos recursos). Os gastos com pessoal, com materiais, depreciação e despesas gerais compõem os custos diretos. Já os indiretos são formados por gastos de serviços como água e esgoto, dedetização, energia, internet, limpeza, locação de impressoras, locação de telefonia fixa, manutenção predial, entre outros.

4.6.1.1 Gastos com pessoal

O levantamento dos custos com pessoal do CC-AD, envolveu além da remuneração, os benefícios, os encargos sociais e trabalhistas dos seus colaboradores (funcionários, cedidos, terceirizados e professores universitários da Univasf). Os dados colhidos foram contabilizados a partir do registro da folha de pagamento por colaborador lotado em seu respectivo centro de custo. Para àqueles colaboradores que a pesquisa não teve acesso à sua folha de pagamento, caso de todos os cedidos (órgãos públicos), fez-se projeções com base na folha dos funcionários da Ebserh de igual função.

No tocante aos funcionários (Ebserh) e aos professores universitários (cedidos pela Univasf), as informações dos dispêndios de folha foram fornecidas pela Ebserh-Sede (Brasília-DF) via setor de recursos humanos (RH) do HU-Univasf. Os gastos com os colaboradores terceirizados foram contabilizados a partir de informações coletadas nos demonstrativos contábeis de prestação de contas das empresas contratadas à unidade de contrato do HU-Univasf. Já os dados relativos aos cedidos, visto que estes estão lotados integralmente nos setores finalísticos do HU, a maior parte foram coletados juntamente às chefias da Divisão de Enfermagem e Divisão Médica do hospital universitário, a outra parte foi concedida pelo setor de recursos humanos (RH) do hospital.

Cabe ressaltar que a entidade em questão, não dispõe de um sistema único capaz de gerar informações agregadas sobre o uso dos recursos humanos do hospital. Logo, na ausência de geração de melhores dados (informações) a presente pesquisa buscou agrupar os dados coletados, uniformizando-os inicialmente em seus respectivos Centros de Responsabilidade (CR) – unidades funcionais – e em seguida por Centros de Custos (CC). O esforço dispendido objetivou dispor os dados de maneira que fosse possível tratar e retratar a realidade do uso destes recursos de modo compatível com os objetivos do estudo em questão.

Neste sentido, foi possível construir, conforme Tabela abaixo, um quadro de informações absolutas (físicas e monetárias) e relativas (participação), revelando o uso de recursos humanos por centros de custos administrativos do hospital. Os dados em análise são do ano de 2018, com exceção da variável número de pessoas, os valores monetários da folha de pagamento dos colaboradores são resultados de médias mensais relacionadas ao período estudado.

Tabela 04 – Informações do Quadro de Pessoal Lotados por Centros de Custos

CC-AD	ADMINISTRATIVO	N.º de Pessoas	Folha (R\$)	Part. (%)
AD-01	Superintendência	22	137.794,22	33,84%
AD-02	Orçamento	6	63.905,76	15,69%
AD-03	Administração	13	84.786,18	20,82%
AD-04	Pessoal	17	98.303,13	24,14%
AD-05	Controladoria	3	22.412,28	5,50%
TOTAL		61	407.201,57	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração Própria.

Os dados da Tabela 04 relevaram que a superintendência (AD-01) foi o centro de custo administrativo de maior peso entre os demais. As 22 pessoas lotadas neste centro totalizaram um valor mensal de R\$ 137.794,22, o que representa pouco mais de um terço (33,84%) da participação do valor total (R\$407.201,57) da folha de pagamento do centro de custo administrativo (CC-AD) do hospital universitário. Vale lembrar que o CC AD-01 (superintendência) compôs-se por centros de responsabilidades (CR) – via organograma do HU-Univasf – a saber: chefia da superintendência; pelas unidades (UND) de comunicação social, planejamento, ouvidoria, auditoria e processos e sistemas; e pelos setores (STR) jurídico e gestão de processos e tecnologia da informação.

4.6.1.2 Gastos com materiais

Dado que se trata de um ambiente administrativo, os tipos de materiais computados na formação dos custos dos CC-AD são oriundos de atividades relativas à administração, são eles: material de higiene, limpeza e segurança (MT1), materiais de informática (MT2), material de expediente e impressos (MT3), e outros (MT4). Os gastos com materiais foram identificados a partir das informações contidas no sistema interno do HU, cedidas pelo departamento (unidade) de almoxarifado do hospital.

A Tabela abaixo apresenta os valores médios mensais dos custos dispendidos com os recursos de materiais utilizados por cada centro administrativo do HU-Univasf no ano de 2018. Visto que o sistema interno do hospital não disponibiliza (emissão de relatórios) os dados por centro de custos, o estudo em questão, levou em consideração o número de pessoas lotados em cada centro como critério (fator) de rateio para distribuição do valor total (R\$4.039,67) entre os CC-AD. Novamente, em virtude de possuir o maior número de pessoas (22), a superintendência (AD-01) absorveu maior valor (R\$ 1.456,93) dos gastos com materiais.

Tabela 05 – Valor dos Custos com Materiais dos Centros Administrativos (CC-AD)

CC-AD	Centros Administrativos	Fator	Tipos de Materiais				Total
			MT(1)	MT(2)	MT(3)	MT(4)	
AD-01	Superintendência	36,07%	15,52	12,02	1.245,98	183,42	1.456,93
AD-02	Orçamento	9,84%	4,23	3,28	339,81	50,02	397,34
AD-03	Administração	21,31%	9,17	7,10	736,26	108,38	860,91
AD-04	Pessoal	27,87%	11,99	9,29	962,80	141,73	1.125,81
AD-05	Controladoria	4,92%	2,12	1,64	169,91	25,01	198,67
Total		100,00%	43,02	33,33	3.454,75	508,56	4.039,67

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração Própria.

4.6.1.3 Gastos com depreciação

Para o cálculo de depreciação utilizou-se o método linear aplicando-o nos valores monetários dos equipamentos de informática (20%) – computador de mesa, acessórios e estabilizador –, das edificações (4%) – área em m² –, dos móveis e utensílios (10%) – cadeira giratória, cadeira fixa, armário de aço, mesa para computador e mesa para reunião – e dos equipamentos de refrigeração (10%) – aparelho de ar-condicionado.

Devido a inexistência de informações mais precisas relacionadas aos bens patrimoniais do HU-Univasf, o estudo em questão fez levantamento *in loco* (prédio principal e policlínica) do patrimônio utilizado nos ambientes ocupados do hospital. Diferentemente do prédio principal, algumas salas da policlínica (pavimento térreo e 2º andar) não foram consideradas no levantamento, estavam desocupadas. Além da ausência de informações físicas, os dados monetários do patrimônio tiveram que ser estimados com base em levantamentos realizados no site do ministério do planejamento, “painel de preços”. A fonte pesquisada trata de divulgar (transparência) os preços médios dos bens licitados por órgãos públicos em todo país.

Na busca por reduzir as margens de erro e por maior aproximação com a realidade dos valores patrimoniais do hospital, o estudo em questão, considerou os preços médios de 2018 negociados pelas entidades do estado de Pernambuco. No tocante aos valores para depreciação das edificações do hospital utilizou-se como parâmetro o custo (R\$ 1.01357) do m² em Pernambuco de dez/2018, estimado pelo Índice Nacional da Construção Civil (INCC). O índice é calculado e divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Tabela 06 – Valor dos Custos com Depreciação dos Centros Administrativos (CC-AD)

CC-AD	Centros Administrativos	Valores de Depreciação – R\$				TOTAL
		Equip. de Informática	Móveis e Utensílios	Equip. de Refrigeração	Edificações	
AD-01	Superintendência	785,00	224,60	123,39	683,79	1.816,78
AD-02	Orçamento	235,50	72,23	78,20	266,33	652,26
AD-03	Administração	287,73	70,97	35,07	164,84	558,61
AD-04	Pessoal	418,67	81,84	85,39	295,39	881,29
AD-05	Controladoria	78,50	16,78	9,62	41,96	146,86
TOTAL		1.805,40	466,42	331,67	1.452,31	4.055,80

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração Própria.

A Tabela acima evidencia, em termos médios, os custos mensais de reposição do capital, dispendidos ao passar dos anos, que cada centro administrativo contribui para reposição patrimonial do seu respectivo *layout* produtivo. O provisionamento total dos centros administrativos (CC-AD) com depreciação atingiu o número de R\$ 4.055,80. Com aproximadamente 45% deste total, destaca-se o valor (R\$ 1.816,78) de contribuição do centro de custo superintendência (AD-01). Entre os tipos patrimoniais, nota-se que os equipamentos de informática (R\$ 1.805,40) e as edificações (R\$ 1.452,31) representam pouco mais de 80% do valor total.

4.6.1.4 Gastos gerais (serviços)

Após análise dos dados coletados no setor de contratos do HU-Univasf percebeu-se que a quase totalidade dos gastos gerais (serviços) são de apropriação indireta (ver Tabela 07), restando aos centros administrativos ora pesquisados poucas contas que fossem de sua atribuição direta, a saber: publicação geral (R\$ 1.604,78), publicação imprensa nacional (R\$ 4.289,18) e correspondência (R\$1.278,28). Os valores mencionados foram rateados aos centros administrativos pelo critério do número de pessoas (ver Tabela 08, item “d”).

4.6.1.5 Custos indiretos

Os serviços de terceiros apresentados na Tabela 07, disponibilizados para todos os setores do hospital universitário, foram executadas por empresas contratadas (licitadas), exceto os serviços públicos, como água/esgoto e energia. Os dados colhidos foram cedidos pelo setor de contratos, responsável direto pela gestão dos serviços terceirizados no Hu-Univasf.

Em vista da necessidade de rateio, os gastos auferidos com as citadas despesas formaram os custos indiretos. Como não houve apropriação direta, visto que os serviços terceirizados foram ofertados para todo hospital, fez-se a distribuição dos respectivos gastos entre os centros de custos (CC-AD, CC-AP e CC-PD) empregando diferentes critérios de rateios conforme natureza dos serviços:

- para os gastos com serviços de água/esgoto, dedetização, manutenção predial e vigilância armada, utilizou-se a área (m²);
- para os gastos com serviços de limpeza, utilizou-se pesos para diferentes graus de criticidade: áreas críticas (peso 04) – centros produtivos, áreas semicríticas (peso 03) – centros auxiliares de produção e áreas não críticas (peso 01) – centros administrativos;
- para os gastos com serviços de locação de terminais, manutenção de elevadores e telefonia móvel, utilizou-se o número de usuários;
- para os gastos com locação de telefonia fixa e telefone fixo utilizou-se o número de aparelhos telefônicos (fixos);

- para os gastos com internet, locação de impressoras, manutenção de infraestrutura de informática e manutenção de aparelhos de informática fez-se uso do número de computadores;
- para os gastos com manutenção de refrigeração, fez-se uso do número de aparelhos de ar condicionado;
- para os gastos com energia, utilizou-se uma estimativa do consumo mensal de energia (Kwh/mês) considerando os seguintes equipamentos: condicionador de ar, *chillers* (central), computador, aparelho de TV e número de pontos de luz (lâmpadas).

Tabela 07 – Custos Indiretos por Centro Administrativo, Média Mensal (2018)

Serviços	Centros Administrativos - CC AD				
	Superintendência	Orçamento	Administração	Pessoas	Controladoria
Água e esgoto	1.025,69	455,81	282,11	505,53	71,81
Dedetização	133,92	59,51	36,83	66,01	9,38
Energia	2.870,75	1.440,45	667,43	1.416,78	199,89
Internet	304,31	101,44	123,98	180,33	45,08
Limpeza	2.388,47	1.061,41	656,93	1.177,20	167,23
Locação de Impressoras	251,18	83,73	102,33	148,85	37,21
Locação de terminais	94,78	25,85	56,01	73,24	12,92
Locação Telefonia fixa	401,61	125,50	175,70	200,80	25,10
Manut. de Infraest. - info	1.169,71	389,90	476,55	693,16	173,29
Manut. de apar. - info	1.335,75	445,25	544,20	791,56	197,89
Manutenção de Elevadores	35,75	9,75	21,13	27,63	4,88
Manutenção predial	2.138,27	950,22	588,12	1.053,89	149,71
Refrigeração	1.144,68	585,66	254,31	558,25	74,43
Telefonia fixa	240,01	75,00	105,00	120,00	15,00
Vigilância Armada	2.010,71	893,53	553,03	991,02	140,78
Telefonia móvel	138,15	37,68	81,63	106,75	18,84
TOTAL	15.683,74	6.740,69	4.725,30	8.111,00	1.343,45

Fonte: Dados do Setor de Contratos do HU (2018). Elaboração Própria.

Na Tabela acima estão os números resultantes da aplicação dos diferentes critérios de rateio sob os gastos com serviços terceirizados com a finalidade de distribuir os custos indiretos para os centros de custos do hospital, em específico o centro administrativo (CC-AD). Os dados revelam quanto cada centro de custo administrativo absorveu no processo de distribuição. Com valor de R\$15.683,74, novamente, o CC superintendência (AD-01) destaca-se entre os demais, seguido pelo CC pessoal com valor de R\$8.111,00.

4.6.1.6 Quadro-resumo dos custos dos CC-AD do HU

A Tabela abaixo apresenta os valores médios mensais dos custos diretos, indiretos e totais dos centros administrativos do HU-Univasf no ano de 2018. O custo total direto, formado pela somatória resultante dos gastos com pessoal (a), materiais (b), depreciação (c) e gerais (d), foi de R\$422.469,38, representando maior participação (92,03%) do total R\$459.073,55. Já os custos indiretos, com menor expressão monetária, totalizou R\$36.604,17 (7,97% do total). Entre os centros de custos administrativos destaca-se a superintendência (AD-01), com valor de R\$ R\$159.338,37 participou com 34,71% do total do custo auferido.

Tabela 08 – Custos dos Centros Administrativos (CC-AD) do HU-Univasf (média mensal de 2018), em R\$.

Conta	Centros de Custos Administrativos - CC AD					TOTAL
	Superintendência	Orçamento	Administração	Pessoas	Controladoria	
(a) Pessoal	137.794,22	63.905,76	84.786,18	98.303,13	22.412,28	407.201,57
(b) Materiais	1.456,93	397,34	860,91	1.125,81	198,67	4.039,67
(c) Depreciação	1.816,78	652,26	558,71	881,29	146,86	4.055,90
(d) Gerais	2.586,71	705,47	1.528,51	1.998,82	352,73	7.172,24
A. DIRETO (a+b+c+d)	143.654,64	65.660,83	87.734,32	102.309,05	23.110,55	422.469,38
B. INDIRETO	15.683,74	6.740,69	4.725,30	8.111,00	1.343,45	36.604,17
C. TOTAL (A + B)	159.338,37	72.401,52	92.459,62	110.420,05	24.454,00	459.073,55

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração Própria.

4.6.2 Custos Transferidos dos CC-AD para o SND

Conforme Tabela abaixo o valor do custo total (R\$459.073,55) dos centros administrativos foi transferido para os demais centros de custos do hospital: apoio de produção (CC-AP) – R\$ 196.670,68 e produção (CC-PD) – R\$ 262.402,87. Para realização desta etapa utilizou-se o número de pessoas como critério de rateio na distribuição do custo mencionado para os demais centros. Os custos repassados aos Serviços de Nutrição e Dietética do HU foram os seguintes: superintendência (R\$ 912,59), orçamento (R\$ 414,67), administração (R\$ 529,55), pessoal (R\$ 632,42) e controladoria (R\$ 140,06), totalizando R\$2.629,29.

Tabela 09 – Custos Transferidos do CC Administrativo para os Demais Centros

CÓD.	Centro de Custos	Critério de Rateio		Superintendência	Orçamento	Administração	Pessoal	Controladoria	TOTAL
		n.º de pessoas	Fator						
				159.338,37	72.401,52	92.459,62	110.420,05	24.454,00	459.073,55
CC-AP	APOIO de PRODUÇÃO	374		68.261,80	31.017,37	39.610,42	47.304,81	10.476,28	196.670,68
AP-01	Infraestrutura Hospitalar	54	0,06186	9.855,98	4.478,44	5.719,15	6.830,11	1.512,62	28.396,30
AP-02	Vigilância em Saúde	15	0,01718	2.737,77	1.244,01	1.588,65	1.897,25	420,17	7.887,86
AP-03	Laboratório	50	0,05727	9.125,91	4.146,71	5.295,51	6.324,17	1.400,57	26.292,87
AP-04	Nutrição Clínica	5	0,00573	912,59	414,67	529,55	632,42	140,06	2.629,29
AP-05	CME	11	0,01260	2.007,70	912,28	1.165,01	1.391,32	308,13	5.784,43
AP-06	Farmácia Hospitalar	26	0,02978	4.745,47	2.156,29	2.753,67	3.288,57	728,30	13.672,29
AP-07	Regulação e Aval. em Saúde	23	0,02635	4.197,92	1.907,49	2.435,93	2.909,12	644,26	12.094,72
AP-08	Imagem	25	0,02864	4.562,95	2.073,35	2.647,76	3.162,09	700,29	13.146,44
AP-09	Adm. Médica* (chefes)	6	0,00687	1.095,11	497,60	635,46	758,90	168,07	3.155,14
AP-10	Reabilitação	26	0,02978	4.745,47	2.156,29	2.753,67	3.288,57	728,30	13.672,29
AP-11	Enfermagem	133	0,15235	24.274,92	11.030,24	14.086,06	16.822,30	3.725,52	69.939,04
CC-PD	PRODUÇÃO	499		91.076,57	41.384,14	52.849,20	63.115,24	13.977,71	262.402,87
PD-01	UTI	70	0,08018	12.776,27	5.805,39	7.413,71	8.853,84	1.960,80	36.810,02
PD-02	Urgência e Emergência	173	0,19817	31.575,65	14.347,61	18.322,47	21.881,64	4.845,98	90.973,34
PD-03	Centro Cirúrgico	118	0,13517	21.537,15	9.786,23	12.497,41	14.925,05	3.305,35	62.051,18
PD-04	Cirurgia Geral	21	0,02405	3.832,88	1.741,62	2.224,11	2.656,15	588,24	11.043,01
PD-05	Neuromuscular	9	0,01031	1.642,66	746,41	953,19	1.138,35	252,10	4.732,72
PD-06	Sistema Musculoesquelético	26	0,02978	4.745,47	2.156,29	2.753,67	3.288,57	728,30	13.672,29
PD-07	Sistema Cardiovascular	16	0,01833	2.920,29	1.326,95	1.694,56	2.023,74	448,18	8.413,72
PD-08	Clínica Médica	33	0,03780	6.023,10	2.736,83	3.495,04	4.173,95	924,38	17.353,30
PD-09	Atenção Psicossocial	13	0,01489	2.372,74	1.078,14	1.376,83	1.644,28	364,15	6.836,15
PD-10	Cirurgia Especializada	8	0,00916	1.460,15	663,47	847,28	1.011,87	224,09	4.206,86
PD-11	Ensino e Pesquisa	12	0,01375	2.190,22	995,21	1.270,92	1.517,80	336,14	6.310,29
TOTAL		873	100,00%	159.338,37	72.401,52	92.459,62	110.420,05	24.454,00	459.073,55

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração própria.

4.6.3 Custos Indiretos do SND

Os custos indiretos dos Serviços de Nutrição e Dietética (SND) foram formados pelos gastos com pessoal, materiais, depreciação e gerais relativos à sala das nutricionistas. Definiu-se a classificação tomando como base as atividades realizadas pelas nutricionistas no processo de geração dos serviços de alimentação e dietas enterais do hospital. As prescrição dos alimentos, das dietas enterais e dos módulos nutricionais a serem elaborados/produzidos pelas unidades produtivas (cozinha e a sala de manipulação), bem como acompanhar execução das cláusulas contratuais exigidas à empresa prestadora dos serviços de nutrição e alimentação hospitalar, foram interpretadas, no estudo em questão, como atividades indiretas.

Todas as contas descritas na Tabela abaixo seguem o formato do plano de contas mencionado no item 4.5.1. As informações de folha (a) foram cedidos pelo departamento de recursos humanos (RH) do hospital, todas as colaboradoras (nutricionistas) fazem parte do quadro da Ebserh (funcionárias). Assim como foi para os custos dos CC-AD, os gastos com materiais (b) foram identificados a partir de relatórios fornecidos pelo sistema interno do hospital, através da unidade de almoxarifado do HU. Para o cálculo de depreciação (c) seguiu-se os mesmos parâmetros introduzidos no item 4.6.1.3, utilizou-se o método linear, com taxas estimadas e fornecidas pela Receita Federal do Brasil (RFB). Os gastos gerais seguem a mesma metodologia (critérios para estimativa) aplicada no item 4.6.1.4, para detalhes a respeito ver anexo 05.

Tabela 10 – Custo Indireto Total dos Serviços de Nutrição e Dietética, em R\$

CUSTOS INDIRETOS	média mensal (R\$)	(%)
(a) Pessoal (folha)	38.375,52	94,42%
(b) Materiais	73,74	0,18%
(c) Depreciação	165,37	0,41%
(d) Gerais	2.030,65	5,00%
(e) Custo Indireto Total (a+b+c+d)	40.645,28	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração própria.

Os dados da Tabela 10 revelam o tamanho do custo total (R\$ 40.645,28) da sala das nutricionistas, considerados como indiretos para a formação do custeio dos serviços de nutrição alimentar e dietas enterais do hospital. Corroborando com a

classificação de um ambiente tipicamente administrativo, o valor de R\$ 38.375,52 dos gastos com pessoal assumem a maior parcela (94,42%), tomando pra si quase que a totalidade dos custos indiretos.

4.6.4 Custos Diretos do SND

Os custos diretos dos Serviços de Nutrição e Dietética (SND) foram formados pelos gastos com pessoal, materiais, depreciação e gerais, são custos relativos aos ofícios de manipulação e produção de refeições. Para formação do custeio direto, tomou-se como base a natureza das atividades realizadas nos ambientes da sala de manipulação e da cozinha. O manejo com as dietas enterais, com os módulos nutricionais, bem como a produção de refeições a serem distribuídas aos pacientes, acompanhantes e funcionários, foram interpretadas, no estudo em questão, como atividades produtivas, ou seja, atividades ligadas diretamente ao processo de geração dos serviços de nutrição alimentar e dietas enterais (SND).

As informações de gastos com pessoal e materiais foram fornecidas pela Unidade de Nutrição Clínica do HU, que faz acompanhamento dos valores contratuais dos SND executados por empresa contratada. As atividades de fiscalização permitem que a unidade mencionada tenha controle dos custos incorridos mediante as quantidades produzidas/distribuídas aos funcionários, acompanhantes e pacientes. Com exceção dos gastos com materiais (insumos e ordinários) da manipulação, o contrato prever cobertura dos custos com pessoal (contratados da empresa prestadora de serviços) da cozinha e da manipulação, e materiais (insumos e ordinários) da cozinha, apresentando valor global. Em vista da prática contratual não foi possível discriminar os valores individuais dos gastos com pessoal e materiais para a cozinha. Apesar da imprecisão (parcial), os dados desenvolvidos na Tabela abaixo atende os objetivos propostos.

Tabela 11 – Custo Direto Total dos Serviços de Nutrição e Dietética, em R\$

Custos Diretos	Atividades Produtivas		TOTAL	
	Cozinha	Manipulação	R\$	(%)
(a) Pessoal		3.074,50		
(b) Materiais	187.764,48	39.235,46	230.074,44	91,35%
(c) Depreciação	1.792,67	91,91	1.884,58	0,75%

(d) Gerais	17.818,28	2.073,58	19.891,87	7,90%
CUSTO DIRETO TOTAL (a+b+c+d)	207.375,43	44.475,46	251.850,89	100,00%
	82,34%	11,66%		

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração própria.

Os gastos auferidos com depreciação (equipamentos de informática, móveis e utensílios, equipamentos de refrigeração e dotação predial) e gerais seguem mesma metodologia descrita nos itens 4.6.1.3 e 4.6.1.4 respectivamente. Para cozinha, fez-se, com mais detalhes, a depreciação de suas máquinas e equipamentos de cunho industrial. Novamente, devido à ausência de informações patrimoniais, o estudo em questão levantou dados a respeito dos valores monetários de cada máquina e equipamento utilizado na cozinha. Ressalta-se que os itens pesquisados foram fornecidos pela unidade de nutrição da empresa contratada.

Os dados contidos na Tabela 11 formam o total (R\$ 251.850,89) da média mensal dos custos diretos dos serviços de nutrição e dietas enterais relativos ao ano de 2018. Os gastos (R\$ 207.375,43) da cozinha alcançaram 82,34% do total, revelando concentração produtiva nas refeições alimentares. Para ambos setores produtivos os custos diretos totais foram impactados quase que integralmente pelo uso os recursos humanos e materiais. Na formação dos custos unitários dos SND os dados serão decisivos para intensidade do valor final.

4.6.5 Custos Unitários do SND

Os custos unitários dos Serviços de Nutrição e Dietas Enterais (SND) do HU-Univasf foram elaborados por cada tipo (desjejum, lanche, almoço, lanche, jantar, ceia e dietas enterais) de serviço administrado pela Unidade de Nutrição Clínica do hospital, e produzidos/distribuídos pela empresa contratada. Para o custeio total utilizou-se a seguinte composição:

- custos diretos (gastos com atividades indiretas – administração das nutricionistas);
- custos indiretos (gastos com atividades diretas – produtivas), produção/distribuição de refeições e dietas enterais; e
- custos recebidos por transferências dos centros administrativos.

Para o cálculo dos custos unitários individuais utilizou-se o critério do peso (fator) estimado para cada tipo de serviço a partir das respectivas quantidades produzidas/distribuídas aos funcionários, acompanhantes e pacientes internados, durante o ano de 2018.

A Tabela 12 apresenta os custos unitários dos serviços de nutrição alimentar e dietas enterais (SND) ofertadas pela Unidade de Nutrição Clínica do HU-Univasf no ano de 2018. Entre as refeições, dado que o almoço e o jantar são servidos a funcionários e acompanhantes, além dos pacientes internados, nota-se que as maiores ofertas transformaram-se nos maiores custos unitários, R\$ 9,79/unidade e R\$ 9,58/unidade, respectivamente. Com relação a dieta enteral, seu custo unitário (R\$10,58) mostrou-se o mais oneroso entre todos, acima até mesmo dos valores unitários do almoço e do jantar.

Tabela 12 – Custos Unitários por Tipo de Serviço Nutricional e Dietas Enterais, em R\$ (média mensal de 2018)

		Refeições						Dieta Enteral	
		Desjejum	Lanche	Almoço	Lanche	Jantar	Ceia		
A	QTDE SERVIDA - média (2018)	40.226	4.485	4.722	9.436	4.839	7.768	4.294	4.681
1.0 CUSTO DIRETO (cozinha e setor de manipulação)									
(a)	Pessoal	187.764,48	14.870,95	10.360,96	77.616,83	13.283,31	62.210,16	9.422,27	3.074,50
(b)	Materiais (Insumos)								39.235,46
(c)	Depreciação (cozinha)	1.792,67	226,20	238,16	475,92	244,05	391,76	216,59	-
(d)	Depreciação (manipulação)	91,91	-	-	-	-	-	-	91,91
(e)	Gerais	17.818,28	1.986,65	2.091,75	4.179,87	2.143,46	3.440,73	1.902,23	2.073,58
B	Custo Direto Total (a+b+c+d+e)		17.083,80	12.690,87	82.272,62	15.670,82	66.042,65	11.541,09	44.475,46
C	Custo Direto Unitário (B/A)		3,81	2,69	8,72	3,24	8,50	2,69	9,50
2.0 CUSTOS INDIRETOS (sala de nutrição)									
(f)	Pessoal (folha)	38.375,52	4.278,69	4.505,03	9.002,26	4.616,41	7.410,35	4.096,87	4.465,91
(g)	Materiais	73,74	8,22	8,66	17,30	8,87	14,24	7,87	8,58
(h)	Depreciação	165,37	18,44	19,41	38,79	19,89	31,93	17,65	19,24
(i)	Gerais	2.030,65	226,41	238,38	476,36	244,28	392,12	216,79	236,31
D	Custo Indireto Total (f+g+h+i)	40.645,28	4.531,76	4.771,48	9.534,71	4.889,45	7.848,65	4.339,19	4.730,05
E	Custo Indireto Unitário (D/A)		1,01	1,01	1,01	1,01	1,01	1,01	1,01
3.0 CUSTOS RECEBIDOS									
(j)	Custo Recebido Total	2.629,29	293,15	308,66	616,79	316,29	507,72	280,70	305,98
F	Custo Recebido Unitário (j/A)		0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07
4.0 CUSTO TOTAL									
(k)	Custo Total		21.908,71	17.771,02	92.424,12	20.876,56	74.399,01	16.160,97	49.511,49
D	Custo Unitário (C + E + F)		4,88	3,76	9,79	4,31	9,58	3,76	10,58

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração Própria.

5 CONSIDERAÇÕES

A crescente demanda da população por serviços médicos e a escassez de recursos públicos, faz-se necessário aos seus gestores o conhecimento, o planejamento, a análise e o controle dos custos, tido como fundamentais na busca pelo melhor uso dos recursos públicos, e conseqüentemente, à manutenção e sobrevivência da organização (OLIVEIRA et al., 2015). Obviamente, dado o entrelaçamento antagônico da escassez dos meios disponíveis diante das necessidades, torna-se então indispensável a busca por apuração de custos que evidencie à realidade financeira do ambiente hospitalar.

Em vista da relevância conferida à adoção de sistemas de custos nas entidades públicas, em especial nas organizações públicas hospitalares de ensino, a presente pesquisa teve por objetivo aplicar a sistemática do método de custeio por absorção com centro de custos, tendo como objeto de análise os serviços ofertados pela Unidade de Nutrição Clínica do HU-Univasf. Para tal fim, foram levantados todos os custos diretos e indiretos dispendidos na geração dos serviços citados.

Através da metodologia do custeio por absorção com utilização de departamentalização foi possível encontrar os custos unitários de cada refeição (desjejum, lanche da manhã, almoço, lanche da tarde, jantar e ceia) e das dietas enterais ofertadas pelo hospital aos funcionários, acompanhantes e pacientes internados, no ano de 2018. Os resultados encontrados sugerem a possibilidade de se adotar parâmetros internos para os valores dispendidos com os recursos diretos e indiretos utilizados no processo de geração nutrição alimentar e dietas enterais.

Entre outras finalidades, acredita-se que a aplicação do método de custeio por absorção com departamentalização em um setor específico do HU-Univasf pode ser entendido como um ensaio factível aos demais centros de custos da organização hospitalar. A sistemática utilizada para formação dos custos unitários do SND, guardadas alguns avanços necessários para desenvolvimento dos fins pretendidos, pode ser replicada para todos os serviços ofertados pela entidade em questão. Logo, acredita-se que do ponto de vista gerencial, os dados encontrados são capazes de auxiliar os administradores a alcançarem as melhores escolhas.

Os limites da pesquisa estão justamente em sua abordagem particularizada de identificação dos custos unitários dos serviços de nutrição alimentar e dietas enterais ofertados pela Unidade de Nutrição Clínica, restringindo os resultados a uma pequena parcela das unidades funcionais do HU-Univasf. Apesar de conduzir os frutos da pesquisa na produção de conhecimento (fins metodológicos) e informações úteis (dados), aos gestores do hospital, não foi possível abranger a sistemática de custeio a todos os serviços ofertados pelo hospital.

O pioneirismo do presente trabalho com relação ao estudo sistemático e cuidadoso dos custos do HU-Univasf deve-se não somente ser tomado como potencial referencial a ser aplicado aos demais centros do hospital, como também, estudo científico embrionário apontando para maior necessidade de implantação de um sistema de apuração de custos hospitalares envolvendo todos os colaboradores e setores do hospital. Conclui-se, então, na elaboração de um referencial para o desenvolvimento de um sistema de custo para o hospital universitário.

Ainda em caráter propositivo, caberia a entidade em questão designar uma unidade administrativa para controle e acompanhamento dos custos hospitalares. Entre outras atividades, a referida unidade seria responsável pela investigação, apuração e divulgação, periódica e sistemática dos custos hospitalares. Como justificado em diversas passagens, a ausência de geração de melhores dados que tratem e retratem a sua realidade, pode comprometer, em certa medida, não somente o uso mais eficiente dos meios produtivos, como também à sua eficácia alocativa quando da geração dos serviços médico-hospitalares para sociedade.

O estudo em questão, para além do caráter pragmático, contribui ainda, em certa medida, para o desenvolvimento de um arcabouço teórico direcionado para os estudos dos métodos de custeio, bem como sua aplicação no ambiente organizacional hospitalar, em destaque para do setor público. Em vista do que foi delineado no referencial teórico da presente pesquisa, foi possível também identificar um composto teórico em formação, apontando para busca de maiores respostas. É nesse contexto de construção que se insere as possíveis contribuições do presente estudo.

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. **Revista contexto**, Porto Alegre, v. 12, n.22, p.145-159, 2º semestre de 2012.

ALEMÃO, M. M.; GONÇALVES, M. A.; DRUMOND, H. A. Estudo da Utilização da Informação de Custos como Ferramenta de Gestão em Organização Pública: O Estudo do SIGH– CUSTOS. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 3, n. 1, p. 210-226, jan./jun. 2013.

ALMEIDA, T.R.R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do serviço público**, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

BARROS, C.C.; SILVA, J. D. G.; SOUZA, F. J. V.; MELO, M. M. D.; Taveira LB. Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais? **Rev Estudos Contábeis** [Internet]. 2013 jan/jun [acesso em 2018 ago 05];4(6):78-98. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/14262/12605>.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 5. ed. rev., e atual. Ampliada. – São Paulo: Saraiva, 2012.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BLANSKI, M. B. S. **Sistemas de custeio na gestão hospitalar**. Curitiba: UTFPR, 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 05 ago. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 5 ago. 2018.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm>. Acesso em: 5 ago. 2018.

_____. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos:** manual técnico de custos: conceitos e metodologia. Brasília, 2006.

_____. Ministério da Saúde. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde.** Brasília, 2013.

BONACIM, C. A. G.; 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.

CAMARGOS, M. A.; GONÇALVES, M. A.. Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio, Critérios de Atribuição de Custos e Tipos de Custo: uma Diferenciação Didático-Teórica para o Ensino da Disciplina Contabilidade de Custos. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 15., 2004, Florianópolis. **anais...**, 2004. Páginas 97-118.

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

CRESWELL, John W. **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa:** escolhendo entre cinco abordagens. 3. ed. Porto Alegre: Penso, 2014.

DALLORA, M. E. L. V.; 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, abr./jun. 2008. Disponível em:<[http:// www.fmrp.usp.br/revista](http://www.fmrp.usp.br/revista)>. Acesso em: 05 ago. 2018.

FALK, J. A. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

GODOI, Christiane Kleinübing. MELLO, Rodrigo Bandeira de. SILVA, Anielson Barbosa da. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GONÇALVES, M.; ALEMÃO, M. M.; DRUMOND, H. A. Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: O estudo do SIGH Custos. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 3, p. 210–226, 2013.

JACQUES, J. E. **Gestão hospitalar: os custos médico-assistenciais**. Rio Grande do Sul: Unisinos, 2006.

LEANDRO, A. S. de L.; SOUSA, A. M. de; MELO, C. H. S.; MACHADO, D. C. S. L.; SILVA, O. N. da S.; et. al. Curso de Especialização em Gestão de Hospitais Universitários do SUS: **Plano Diretor Estratégico**/ Ministério da Educação, Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, Instituto Sírio Libanês de Ensino e Pesquisa. – São Paulo, 2016.

LEMONS, V. M. F.; ROCHA, M. H. P. A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades. In.: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELENCIA EM GESTÃO, 7, 2011, Rio de Janeiro, **Anais...** Rio de Janeiro: FIRJAN, 2011.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. 10. reimp. São Paulo: Atlas, 2014.

MARCONI, Maria de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, D. B.; PORTULHAK, H.; VOESE, S. B. Gestão de Custos: um Diagnóstico em Hospitais Universitários Federais. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 12, n. 3, p. 59-75, 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Gilberto de Andrade. THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEC - Ministério da Educação. Hospitais Universitários. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12267&layout=513&Itemid=512>. Acesso em: 05 de set. 2018.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MIRANDA FILHO, C. R. de. **Sistemas de custos na administração pública**: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional: o caso da secretaria da fazenda do estado da Bahia. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

OLIVEIRA, D. F., da Silva, R. A. G., Campos, A., & DE OLIVEIRA, E. C. (2015). Implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira De Serviços Hospitalares-EBSERH. In **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**.

PINTO et al, 2008. **Gestão de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. del P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, R. V.; BORGERT, A.; BORGERT, E. A. Relação entre os custos de um hospital universitário e o reembolso do Sistema Único de Saúde-SUS. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

SILVA, B. N. da S.; ALCANTARA, C. C. V.; BAIOSCHI, S. V. F.; HEIL, A. H.; ABBAS, K. Gestão de custos em hospitais: análise dos artigos publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil. In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos, 11, 2017, Florianópolis, Brasil, **Anais...**

SOUZA, A. A. **Gestão financeira e de custos em hospitais**. São Paulo: Atlas, 2013.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

STARK, J. A. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

RAUPP, F. M.; CRISPIM, C. H.; ALMEIDA, E. S. Gestão de Custos Hospitalares por Meio do Custeio por Absorção: O Caso da Maternidade Carmela Dutra. **Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 1, p. 120-133, out./dez. 2007.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

ROCHA, W.; MARTINS, E. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2000.

Anexo 01 – Organograma (unidades funcionais)

Item	Cód.	UNIDADE FUNCIONAL
01	SUP	Superintendência
02	UND	Processos e Sistemas
03	UND	Comunicação Social
04	UND	Planejamento
05	UND	Ouvidoria
06	UND	Auditoria
07	STR	Jurídico
08	STR	Gestão de Processos e Tecnologia da Informação
09	GER	Administrativa
10	DIV	Administrativa e Financeira
11	STR	Orçamento e Finanças
12	UND	Liquidação da Despesa
13	UND	Pagamento da Despesa
14	UND	Programação Orçamentária e Financeira
15	STR	Avaliação e Controladoria
16	STR	Administração
17	UND	Licitações
18	UND	Compras
19	UND	Contratos
20	UND	Patrimônio
21	UND	Apoio Operacional
22	DIV	Gestão de Pessoas
23	UND	Administração de Pessoal
24	DIV	Logística e Infraestrutura Hospitalar
25	STR	Logística
26	UND	Abastecimento
27	UND	Hotelaria
28	STR	Infraestrutura Física
29	GER	Ensino e Pesquisa
30	UND	e-saúde
31	STR	Gestão do Ensino
32	UND	Gerenciamento de Atividades de Graduação e Ensino Técnico
33	UND	Gerenciamento de Atividades de Pós-Graduação
34	STR	Gestão da Pesquisa e Inovação Tecnológica
35	GER	Atenção à Saúde
36	UND	Segurança do Paciente
37	UND	Vigilância em Saúde
38	STR	Apoio Diagnóstico e Terapêutico
39	UND	Laboratório de Análises Clínicas e Anatomia Patológica
40	UND	Reabilitação
41	UND	Cuidados Intensivos e Semi-intensivos
42	UND	Nutrição Clínica

continua

Item	Cód.	UNIDADE FUNCIONAL
43	UND	Centro Cirúrgico/RPA e CME
44	STR	Farmácia Hospitalar
45	UND	Abastecimento Farmacêutico
46	STR	Regulação e Avaliação em Saúde
47	UND	Regulação Assistencial
48	UND	Monitoramento e Avaliação
49	STR	Urgência e Emergência
50	UND	Gestão do Cuidado de Enfermagem em Urgência e Emergência
51	DIV	Enfermagem
52	UND	Gestão do Cuidado de Enfermagem p/ Pacientes Clínicos
53	UND	Gestão do Cuidado de Enfermagem p/ Pacientes Cirúrgicos
54	DIV	Gestão do Cuidado
55	UND	Cirurgia Geral
56	UND	Neuromuscular
57	UND	Sistema Musculoesquelético
58	UND	Sistema Cardiovascular
59	UND	Clínica Médica
60	UND	Atenção Psicossocial
61	UND	Cirurgia Especializada
62	DIV	Médica

Fonte: PDE 2019-2020. Elaboração própria.

Anexo 02 – Folha por Unidades Funcionais

Item	Cód.	Unidade Funcional	QTDE	Folha (R\$)
01	SUP	Superintendência	3	30.880,18
02	UND	Processos e Sistemas	1	7.965,19
03	UND	Comunicação Social	3	12.261,54
04	UND	Planejamento	2	5.785,80
05	UND	Ouvidoria	1	3.611,71
06	UND	Auditoria	1	11.346,88
07	STR	Jurídico	3	19.513,19
08	STR	Gestão de Processos e Tecnologia da Informação	8	46.429,73
09	GER	Administrativa	1	15.626,32
10	DIV	Administrativa e Financeira	1	23.798,40
11	STR	Orçamento e Finanças	2	8.629,88
12	UND	Liquidação da Despesa	1	8.441,90
13	UND	Pagamento da Despesa	1	5.261,64
14	UND	Programação Orçamentária e Financeira	1	17.773,94
15	STR	Avaliação e Controladoria	3	22.412,28
16	STR	Administração	1	10.328,07
17	UND	Licitações	2	11.026,73
18	UND	Compras	2	6.422,91
19	UND	Contratos	3	15.142,82
20	UND	Patrimônio	2	16.842,02
21	UND	Apoio Operacional	2	9.397,31
22	DIV	Gestão de Pessoas	10	61.892,44
23	UND	Administração de Pessoal	7	36.410,69
24	DIV	Logística e Infraestrutura Hospitalar	2	21.611,69
25	STR	Logística	4	22.437,88

continua

Item	Cód.	Unidade Funcional	QTDE	Folha (R\$)
26	UND	Abastecimento	9	19.242,36
27	UND	Hotelaria	35	125.099,20
28	STR	Infraestrutura Física	4	43.699,92
29	GER	Ensino e Pesquisa	7	56.627,00
30	UND	e-saúde	1	3.208,26
31	STR	Gestão do Ensino	1	10.675,06
32	UND	Gerenciamento de Atividades de Graduação e Ensino Técnico	1	6.183,12
33	UND	Gerenciamento de Atividades de Pós-Graduação	1	10.930,66
34	STR	Gestão da Pesquisa e Inovação Tecnológica	1	10.021,73
35	GER	Atenção à Saúde	1	22.791,46
36	UND	Segurança do Paciente	3	20.927,49
37	UND	Vigilância em Saúde	12	79.384,55
38	STR	Apoio Diagnóstico e Terapêutico	1	9.883,48
39	UND	Laboratório de Análises Clínicas e Anatomia Patológica	50	236.771,08
	<i>Proposição</i>	<i>Imagem**</i>	25	108.806,39
40	UND	Reabilitação	26	181.213,24
41	UND	Cuidados Intensivos e Semi-intensivos	70	526.605,14
42	UND	Nutrição Clínica	5	38.375,52
43	UND	Centro Cirúrgico/RPA	118	862.255,02
	<i>Proposição</i>	<i>CME**</i>	11	43.796,33
44	STR	Farmácia Hospitalar	4	30.213,89
45	UND	Abastecimento Farmacêutico	22	71.065,91
46	STR	Regulação e Avaliação em Saúde	3	18.485,12
47	UND	Regulação Assistencial	12	60.889,87
48	UND	Monitoramento e Avaliação	8	36.859,54
49	STR	Urgência e Emergência	1	11.265,40
50	UND	Gestão do Cuidado de Enfermagem em Urgência e Emergência	173	952.779,17
51	DIV	Enfermagem	1	23.371,57

continua

Item	Cód.	Unidade Funcional	QTDE	Folha (R\$)
52	UND	Gestão do Cuidado de Enfermagem p/ Pacientes Clínicos	46	296.607,20
53	UND	Gestão do Cuidado de Enfermagem p/ Pacientes Cirúrgicos	87	528.290,68
54	DIV	Gestão do Cuidado	1	7.264,11
55	UND	Cirurgia Geral	21	245.562,46
56	UND	Neuromuscular	9	89.653,24
57	UND	Sistema Musculoesquelético	26	313.812,43
58	UND	Sistema Cardiovascular	16	158.385,36
59	UND	Clínica Médica	33	350.707,46
60	UND	Atenção Psicossocial	13	82.670,09
61	UND	Cirurgia Especializada	8	85.337,48
62	DIV	Médica	1	20.318,80
TOTAL			934	6.251.287,93

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração própria.

Anexo 03 – Lotacionograma e Folha por Centro de Custos

ITEM	CENTRO DE CUSTOS (CC)	N.º de Pessoas	Folha (R\$)	Part. (%)
CC-AD	ADMINISTRATIVO	61	407.201,57	6,51%
AD-01	Superintendência	22	137.794,22	2,20%
AD-02	Orçamento	6	63.905,76	1,02%
AD-03	Administração	13	84.786,18	1,36%
AD-04	Pessoas	17	98.303,13	1,57%
AD-05	Controladoria	3	22.412,28	0,36%
CC-AP	APOIO de PRODUÇÃO	374	2.078.672,68	33,25%
AP-01	Infraestrutura Hospitalar	54	232.091,05	3,71%
AP-02	Vigilância em Saúde	15	100.312,04	1,60%
AP-03	Laboratório	50	236.771,08	3,79%
AP-04	Nutrição Clínica	5	38.375,52	0,61%
AP-05	CME	11	43.796,33	0,70%
AP-06	Farmácia Hospitalar	26	101.279,80	1,62%
AP-07	Regulação e Avaliação em Saúde	23	116.234,53	1,86%
AP-08	Imagem	25	108.806,39	1,74%
AP-09	Adm. Médica* (chefes)	6	94.894,82	1,52%
AP-10	Reabilitação	26	181.213,24	2,90%
AP-11	Enfermagem	133	824.897,88	13,20%
CC-PD	PRODUÇÃO	499	3.765.413,68	60,23%
PD-01	UTI	70	526.605,14	8,42%
PD-02	Urgência e Emergência	173	952.779,17	15,24%
PD-03	Centro Cirúrgico	118	862.255,02	13,79%
PD-04	Cirurgia Geral	21	245.562,46	3,93%
PD-05	Neuromuscular	9	89.653,24	1,43%
PD-06	Sistema Musculoesquelético	26	313.812,43	5,02%
PD-07	Sistema Cardiovascular	16	158.385,36	2,53%
PD-08	Clínica Médica	33	350.707,46	5,61%
PD-09	Atenção Psicossocial	13	82.670,09	1,32%
PD-10	Cirurgia Especializada	8	85.337,48	1,37%
PD-11	Ensino e Pesquisa	12	97.645,83	1,56%
TOTAL		934	6.251.287,93	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaboração própria.

Anexo 04 – Custos Indiretos Totais (média mensal de 2018) do HU-Univasf e Indicação de Critério de Rateio para Apropriação Indireta

Cód.	Tipo de Serviço	Critério de rateio	Valor (R\$)
S-01	Água e esgoto	m2	45.953,32
S-02	Dedetização	m2	6.000,00
S-03	Energia	kwh instalados	180.444,00
S-04	Internet	n.º de pontos de internet	3.370,00
S-05	Limpeza	m2 x classificação de criticidade	290.660,00
S-06	Locação de Impressoras	n.º de computadores	2.856,00
S-07	Locação de terminais	n.º de pessoas (usuários)	4.023,88
S-08	Locação Telefonia fixa	n.º de aparelhos telefônicos	3.965,87
S-09	Manut. de Infraest. - info	n.º de computadores (conjunto)	13.300,00
S-10	Manut. de apar. - info	n.º de computadores (conjunto)	15.188,00
S-11	Manutenção de Elevadores	n.º pessoas (usuários)	1.517,75
S-12	Manutenção predial	m2	95.799,00
S-13	Refrigeração	n.º de ar condicionado	32.691,19
S-14	Telefonia fixa	n.º de aparelhos telefônicos	2.370,06
S-15	Vigilância Armada	m2	90.084,00
S-16	Telefonia móvel	n.º de pessoas (usuários)	5.865,06
TOTAL			794.088,13

Fonte: Dados do HU (2018). Elaboração própria.

Anexo 05 – Custos indiretos (média mensal de 2018) do HU-Univasf, por Centros de Custos [S-01 a S-09]

Cód.	Centros de Custos	S-01	S-02	S-03	S-04	S-05	S-06	S-07	S-08	S-09
AD-01	Superintendência	1.025,69	133,92	2.870,75	304,31	2.388,47	251,18	94,78	401,61	1.169,71
AD-02	Orçamento	455,81	59,51	1.440,45	101,44	1.061,41	83,73	25,85	125,50	389,90
AD-03	Administração	282,11	36,83	667,43	123,98	656,93	102,33	56,01	175,70	476,55
AD-04	Pessoas	505,53	66,01	1.416,78	180,33	1.177,20	148,85	73,24	200,80	693,16
AD-05	Controladoria	71,81	9,38	199,89	45,08	167,23	37,21	12,92	25,10	173,29
AP-01	Infraestrutura Hospitalar	6.168,62	805,42	3.686,86	293,04	18.143,73	241,88	232,64	351,41	1.126,38
AP-02	Vigilância em Saúde	513,97	67,11	967,73	123,98	1.900,52	102,33	64,62	100,40	476,55
AP-03	Laboratório	1.630,68	212,91	4.720,66	214,15	15.189,07	158,15	215,41	225,90	736,48
AP-04	Nutrição Clínica	1.326,02	173,13	2.181,81	45,08	9.263,46	37,21	21,54	75,30	173,29
a)	Cozinha	1.105,66	144,36	1.530,27	11,27	7.724,06	9,30	-	25,10	43,32
b)	S-Manipulação	131,31	17,15	290,38	-	917,34	-	-	25,10	-
c)	S-Nutricionistas	89,05	11,63	361,16	33,81	622,06	27,91	21,54	25,10	129,97
AP-05	CME	1.095,02	142,97	1.402,06	22,54	10.199,65	18,61	47,39	25,10	86,64
AP-06	Farmácia Hospitalar	1.486,24	194,05	1.688,79	146,52	3.460,92	120,94	112,01	100,40	563,19
AP-07	Regulação e Avaliação em Saúde	3.473,62	453,54	8.232,24	405,75	20.402,13	334,91	99,09	652,61	1.559,61
AP-08	Imagem	906,18	118,32	4.370,88	101,44	8.440,65	83,73	107,71	25,10	389,90
AP-09	Adm. Médica* (chefes)	450,37	58,80	1.100,56	123,98	1.586,66	102,33	25,85	125,50	476,55
AP-10	Reabilitação	1.886,08	246,26	4.462,37	191,61	13.773,81	158,15	112,01	175,70	736,48
AP-11	Enfermagem	12.274,06	1.602,59	42.370,32	259,23	85.745,56	241,88	572,99	225,90	1.126,38
PD-01	UTI	2.224,16	290,40	14.030,85	67,63	20.717,07	55,82	301,58	100,40	259,93
PD-02	Urgência e Emergência	3.557,47	464,49	32.178,68	259,23	26.636,75	232,57	745,32	451,81	1.083,06
PD-03	Centro Cirúrgico	3.010,19	393,03	21.130,34	33,81	28.038,54	37,21	508,37	50,20	173,29
PD-04	Cirurgia Geral	-	-	-	-	-	-	90,47	-	-
PD-05	Neuromuscular	-	-	-	-	-	-	38,77	-	-
PD-06	S. Musculoesquelético	-	-	-	-	-	-	112,01	-	-
PD-07	Sistema Cardiovascular	-	-	-	-	-	-	68,93	-	-
PD-08	Clínica Médica	2.446,54	319,44	20.142,36	191,61	15.985,63	158,15	142,17	251,00	736,48
PD-09	Atenção Psicossocial	-	-	-	-	-	-	56,01	-	-
PD-10	Cirurgia Especializada	-	-	-	-	-	-	34,47	-	-
PD-11	Ensino e Pesquisa	1.163,14	151,87	11.182,20	135,25	5.724,58	148,85	51,70	100,40	693,16
TOTAL		45.953,32	6.000,00	180.444,00	3.370,00	290.660,00	2.856,00	4.023,88	3.965,87	13.300,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração própria.

Anexo 06 – Custos indiretos (média mensal de 2018) do HU-Univasf, por Centros de Custos [S-10 a S-16]

Cód.	Centros de Custos	S-10	S-11	S-12	S-13	S-14	S-15	S-16	TOTAL
AD-01	Superintendência	1.335,75	35,75	2.138,27	1.144,68	240,01	2.010,71	138,15	15.683,74
AD-02	Orçamento	445,25	9,75	950,22	585,66	75,00	893,53	37,68	6.740,69
AD-03	Administração	544,20	21,13	588,12	254,31	105,00	553,03	81,63	4.725,30
AD-04	Pessoas	791,56	27,63	1.053,89	558,25	120,00	991,02	106,75	8.111,00
AD-05	Controladoria	197,89	4,88	149,71	74,43	15,00	140,78	18,84	1.343,45
AP-01	Infraestrutura Hospitalar	1.286,28	87,75	12.859,75	1.479,31	210,01	12.092,58	339,09	59.404,75
AP-02	Vigilância em Saúde	544,20	24,38	1.071,48	381,25	60,00	1.007,56	94,19	7.500,28
AP-03	Laboratório	841,03	81,25	3.399,48	1.948,26	135,00	3.196,68	313,98	33.219,11
AP-04	Nutrição Clínica	197,89	8,13	2.764,36	905,86	45,00	2.599,45	31,40	19.848,93
a)	Cozinha	49,47	-	2.304,98	638,83	15,00	2.167,47	-	15.769,10
b)	S-Manipulação	-	-	273,75	121,74	15,00	257,42	-	2.049,18
c)	S-Nutricionistas	148,42	8,13	185,63	145,29	15,00	174,56	31,40	2.030,65
AP-05	CME	98,94	17,88	2.282,80	582,18	15,00	2.146,61	69,07	18.252,48
AP-06	Farmácia Hospitalar	643,14	42,25	3.098,37	679,24	60,00	2.913,54	163,27	15.472,89
AP-07	Regulação e Avaliação em Saúde	1.781,00	37,38	7.241,47	3.381,58	390,01	6.809,47	144,43	55.398,85
AP-08	Imagem	445,25	40,63	1.889,11	1.827,20	15,00	1.776,41	156,99	20.694,48
AP-09	Adm. Médica* (chefes)	544,20	9,75	938,89	435,59	75,00	882,88	37,68	6.974,59
AP-10	Reabilitação	841,03	42,25	3.931,91	529,41	105,00	3.697,35	163,27	31.052,69
AP-11	Enfermagem	1.286,28	216,13	25.587,75	5.373,40	135,00	24.061,29	835,17	201.913,93
PD-01	UTI	296,83	113,75	4.636,71	1.786,26	60,00	4.360,10	439,57	49.741,06
PD-02	Urgência e Emergência	1.236,81	281,13	7.416,26	4.091,57	270,01	6.973,83	1.086,35	86.965,33
PD-03	Centro Cirúrgico	197,89	191,75	6.275,34	2.712,44	30,00	5.900,98	740,98	69.424,36
PD-04	Cirurgia Geral	-	34,13	-	-	-	-	131,87	256,47
PD-05	Neuromuscular	-	14,63	-	-	-	-	56,52	109,91
PD-06	Sistema Musculoesquelético	-	42,25	-	-	-	-	163,27	317,53
PD-07	Sistema Cardiovascular	-	26,00	-	-	-	-	100,47	195,40
PD-08	Clínica Médica	841,03	53,63	5.100,31	2.555,53	150,00	4.796,05	207,22	54.077,16
PD-09	Atenção Psicossocial	-	21,13	-	-	-	-	81,63	158,77
PD-10	Cirurgia Especializada	-	13,00	-	-	-	-	50,24	97,70
PD-11	Ensino e Pesquisa	791,56	19,50	2.424,79	1.404,79	60,00	2.280,14	75,35	26.407,28
		15.188,00	1.517,75	95.799,00	32.691,19	2.370,06	90.084,00	5.865,06	794.088,13

Fonte: Dados da pesquisa (2018). Elaboração própria