

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

ANALYSIS OF HOSPITAL COSTS: A CASE STUDY IN THE CLINICAL NUTRITION UNIT IN A UNIVERSITY HOSPITAL

ANÁLISIS DE COSTOS HOSPITALARES: UN ESTUDIO DE CASO EN LA UNIDAD DE NUTRICIÓN CLÍNICA EN UN HOSPITAL UNIVERSITARIO

Antônio José Gomes Pedrosa

Faculdade São Francisco De Juazeiro - FASJ
antonio-jgp@hotmail.com

Jorge Messias Leal Do Nascimento

jorge_messias@ymail.com



Este é um artigo de acesso aberto distribuído sob os termos da Creative Commons Attribution License
This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License
Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la Creative Commons Attribution License

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, utilizando o centro de custos, tendo como objeto de análise os serviços ofertados pela Unidade de Nutrição do HU-Univasf. A pesquisa é do tipo descritiva, realizada por meio de estudo de caso, com abordagem mista (qualitativa-quantitativa). Por meio da pesquisa, foi possível encontrar os custos unitários dos serviços de nutrição e dietética, desjejum, lanche da manhã, almoço, lanche da tarde, jantar, ceia e dietas enterais, 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

In view of the relevance given to the adoption of cost systems in public entities, especially in public teaching hospital organizations, the present research aims to apply the systematic of the absorption costing method, using the cost center, having as object of analyzes the services offered by the Nutrition Unit of HU-Univasf. The research is of the descriptive type, carried out through a case study, with a mixed approach (qualitative-quantitative). Through the research, it was possible to find the unit costs of nutrition and dietary services, breakfast, morning snack, lunch, afternoon snack, dinner, supper and enteral diets, offered by the hospital to employees, companions and inpatients, in 2018. The results of the study, among other purposes, they may serve as a model for the implementation of the cost system to other sectors of HU-Univasf.

Keywords: Absorption Costing; Public sector; University hospital.

RESUMEN

En vista de la relevancia dada a la adopción de sistemas de costos en entidades públicas, especialmente en organizaciones de hospitales públicos de enseñanza, la presente investigación tiene como objetivo aplicar la sistemática del método de costos de absorción, utilizando el centro de costos, teniendo como objeto analiza los servicios ofrecidos por la Unidad de Nutrición de HU-Univasf. La investigación es del tipo descriptivo, realizada a través de un estudio de caso, con un enfoque mixto (cualitativo-cuantitativo). A través de la investigación, fue posible encontrar los costos unitarios de nutrición y servicios dietéticos, desayuno, merienda, almuerzo, merienda, cena, cena y dietas enterales, ofrecidas por el hospital a empleados, acompañantes y pacientes hospitalizados, en 2018. Los resultados del estudio, entre otros propósitos, pueden servir como modelo para la implementación del sistema de costos a otros sectores de HU-Univasf.

Palabras clave: Costeo por Absorción; Sector Público; Hospital Universitario.

INTRODUÇÃO

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 e 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), a Resolução 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). 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).

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).

Apesar de recentes pesquisas apontarem para os benefícios do sistema ABC (*Activity-Based Costing*), comparando-o com os métodos 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, levanta-se, portanto, o seguinte questionamento: Quais os custos unitários relacionados aos serviços prestados pela Unidade de Nutrição Clínica do Hospital Universitário Dr. Washington Antônio de Barros (HU-Univasf)?

O estudo em questão está organizado nas seguintes seções: aspectos introdutórios; 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 descreve-se a metodologia aplicada na pesquisa; a quarta seção evidencia os resultados encontrados e discussão, na última seção aborda-se as considerações finais do estudo.

REFERENCIAL TEÓRICO

Contabilidade de Custos e os Métodos de Custeio

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.

Os métodos de custeio representam a sistemática de apuração de custos dos produtos, indicando quais os custos e as despesas que serão alocadas aos bens e serviços (CAMARGOS; GONÇALVES, 2006). O custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (ABC) estão entre os métodos mais conhecidos. Os dois primeiros têm como foco principal a apuração do custo dos produtos, já o ABC tem sido desenvolvido para aplicações mais específicas (MEGLIORINI, 2012).

O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção, diretos e indiretos, aos produtos ou serviços elaborados (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).

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. 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. Como não há uma relação de proporcionalidade que justifique a alocação dos custos indiretos, 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). Ressalta-se ainda a importância da separação dos departamentos (ou centro de custos) em basicamente dois tipos: os 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).

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).

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.

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).

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: (1) entendimento de seu comportamento quanto aos diversos níveis de volume, seja de pacientes/dia, exames de laboratório, número de cirurgias, etc.; (2) identificar e elaborar estratégias eficazes de contenção de custos; (3) conhecer a rentabilidade dos diversos procedimentos e serviços; (4) identificar a rentabilidade dos diversos grupos de fontes pagadoras, seja particulares, seja seguradoras, empresas de auto gestão, etc.; (5) ajudar no estabelecimento de tabelas de preços diferenciadas para cada grupo de fonte pagadora; (6) 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.

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, os hospitais necessitam de um sistema de custeio capaz de proporcionar informações para controle de custos e para tomada de decisões.

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 tem como marco 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.II (BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015).

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*), deixa 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).

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 mesmos 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 se adequa às suas necessidades.

Gestão de Custos nos Hospitais Universitários

Os estabelecimentos que atuam na área da saúde podem ser classificados em clínicas, pronto-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.

Conforme Barros *et al.* (2013) os Hospitais Universitários (HUs) 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 HUs 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 às universidades federais, passou a ser responsável pela gestão dos Hospitais Universitários (HUs) 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 HUs desconhecem os custos efetivos dos variados serviços prestados a sociedade (procedimentos, internações, consultas, formação de residentes, graduandos entre outros) (DALLORA; FORSTER, 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; FORSTER, 2008). A literatura (MARTINS, 2017; MEGLIORINI, 2012; 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 favorável à privatização. 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.

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 II 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 (HUs), 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 HUs da região Centro-Oeste, verificou-se que muitos HUs 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.

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 hospitais universitários 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.

METODOLOGIA

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 pesquisa em estudo apresenta características descritivas. 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, em busca de descrever um fenômeno pouco conhecido, sem a intenção de explicá-los, a pesquisa apresenta fins descritivos (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, focado em um único caso específico, estudando-o em sua complexidade e totalidade, o estudo de caso é o procedimento adotado nesta pesquisa.

No tocante à abordagem do problema, interpreta-se que o presente estudo tem processos mistos de pesquisa, sendo quantitativo e qualitativo ao mesmo tempo. 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).

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.

Dado que o HU-Univasf não possuía 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 se constitui, em geral, no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem.” Nos meses de janeiro/19 e fevereiro/2019, os dados, 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*.

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.

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). 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 abrangendo uma população de, aproximadamente 2 milhões de habitantes (EBSERH, 2018). O objeto em estudo apoia-se nos referidos números e pelas adequações aos fins pretendidos.

No que diz respeito a análise dos dados coletados seguem as etapas (RAUPP; CRISPIM; ALMEIDA, 2007) 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) fosse alcançado: (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; e (f) custos unitários dos centros e dos serviços ofertados pela Unidade de Nutrição do HU-Univasf.

RESULTADOS

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 Ebserh (PDE 2019-2020).

Centros de Custos

Os Centros de Custos (CC) proposto ao 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)

Continua

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
CC AP - APOIO de PRODUÇÃO		
DIV	Logística e Infraestrutura Hospitalar	AP 01 - Infraestrutura Hospitalar
STR	Logística	
UND	Abastecimento	
UND	Hotelaria	
STR	Infraestrutura Física	

Conclusão

Cód.	ORGANOGRAMA - Centros de Responsabilidades (CR)	CENTRO DE CUSTOS (CC)
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: Dados da Pesquisa (2019).

Com base na Tabela 01, note 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.

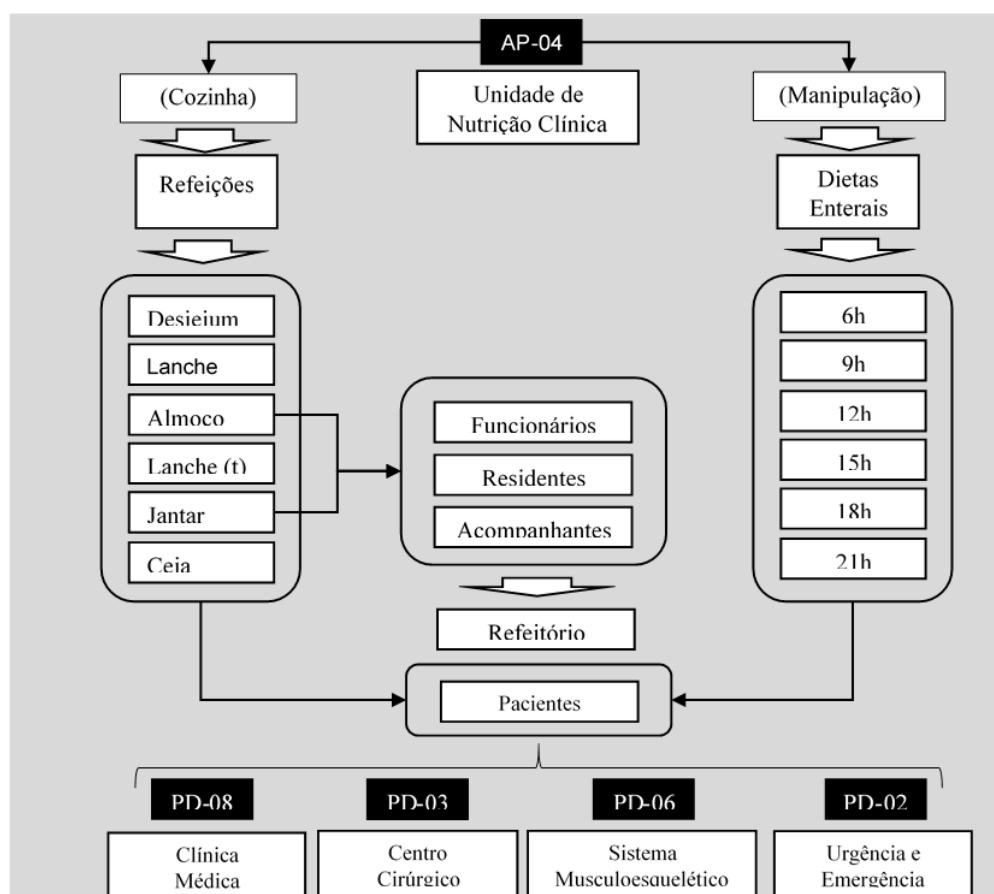
Serviço de Nutrição e Dietética (SND)

Na sala das nutricionistas, entre as atividades principais, são realizadas as prescrições 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.

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, preparo prévio e cocção, higienização, distribuição, técnico administrativo e refeitório. 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).

Conforme ilustrado na Figura 02 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 produzidos 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.

Figura 02 – Composição e Destinação do SND do HU-Univasf



Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Sistemática da Apuração de Custos

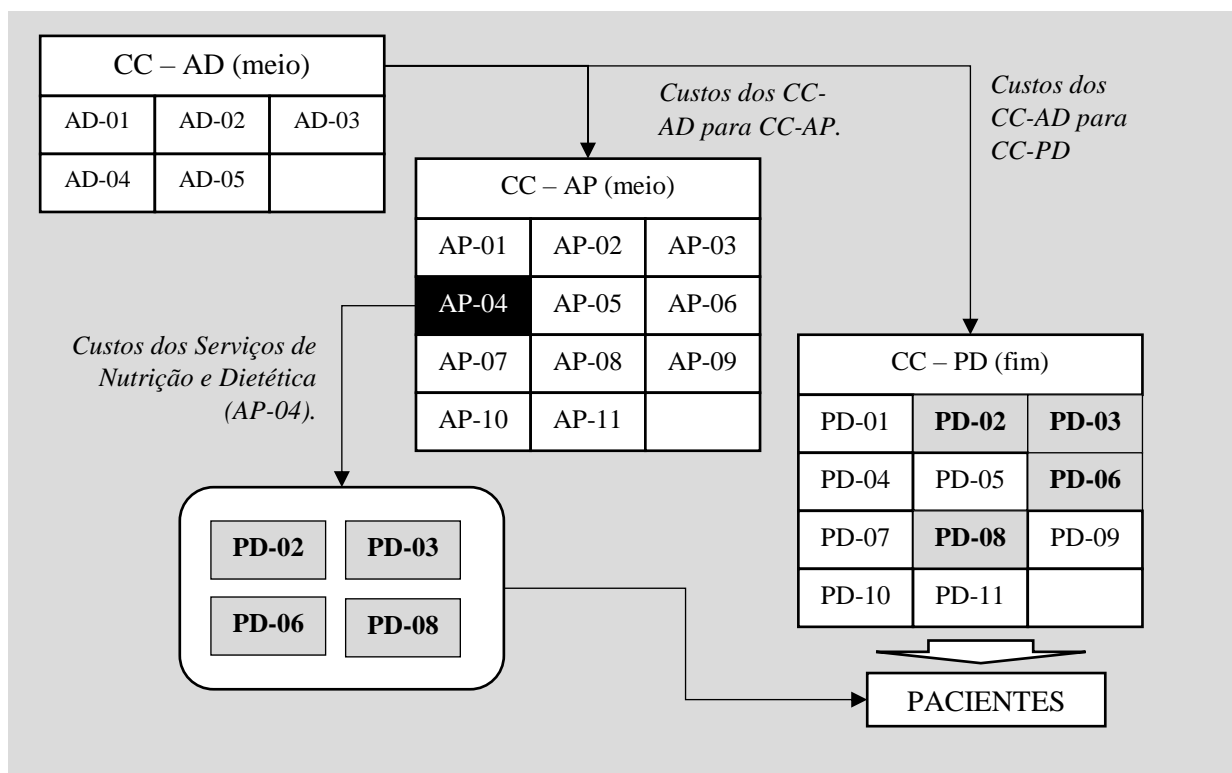
A Figura 03 apresenta a sistemática utilizada na apuração dos custos unitários dos serviços alimentares de nutrição e dietética do HU-Univasf considerando a alocação hierárquica entre os Centros de Custos Administrativos (CC-AD), Centro de Custos Apoio de Produção (CC-AP) e Centro de Custos Produção (CC-PD). Com base na ilustração é possível acompanhar toda a sistemática de alocação por hierarquia existente entre os centros de custos mencionados.

Conforme Figura 03, 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).

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

Figura 03 – Sistemática da Apuração de Custos por CC com Alocação Hierárquica



Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

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.

Tabela 02 – Custos dos Centros Administrativos (CC-AD) do HU (média mensal - R\$ de 2018)

Centros de Custos Administrativos - CC AD						
Conta	Superintendência	Orçamento	Administração	Pessoas	Controladoria	TOTAL
(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 (2019).

A Tabela 02 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, totalizaram 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.

Custos Transferidos dos CC-AD para o SND

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.

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. A 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.

A Tabela 03 descreve as contas que representam os custos indiretos totais dos serviços de nutrição e dietética. As informações de folha foram cedidas 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 foram identificados a partir de relatórios fornecidos pelo sistema interno do hospital, através da unidade de almoxarifado do HU. Para o cálculo de depreciação utilizou-se o método linear, com taxas estimadas e fornecidas pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Tabela 03 – Custo Indireto Total dos Serviços de Nutrição e Dietética, em R\$

CUSTOS INDIRETOS	média mensal	Participação
(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 (2019).

Os dados da Tabela 03 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 assume a maior parcela (94,42%), tomando para si quase que a totalidade dos custos indiretos.

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 prevê 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 4 atende os objetivos propostos.

Tabela 04 – Custo Direto Total dos Serviços de Nutrição e Dietética, em R\$

Custos Diretos	Atividades Produtivas		TOTAL	
	Cozinha	Manipulação	Média mensal	Part.
(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%
Custo Direto Total (%)	82,34%	11,66%		

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

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 04 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.

Custos Unitários do SND

Os custos unitários dos SND do HU 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 05 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 se transformaram 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 05 – 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	
G	Custo Unitário (C + E + F)		4,88	3,76	9,79	4,31	9,58	3,76	10,58

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

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. Por meio 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.

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 dos serviços médico-hospitalares.

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, J. C. de; MARTINS, A. L. M.; LIMA, D. V. de. Perspectivas de desenvolvimento de um sistema de custos nos hospitais universitários após a adesão à Ebserh. In: VI CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE, CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO, 2017, Natal. **Anais...**Natal: Instituto Social Iris, 2017.

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, L. B. Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais? *Revista 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>.

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/14320.htm>. Acesso em: 5 ago. 2018.

_____. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Programa Nacional de Gestão de Custos: manual técnico de custos: conceitos e metodologia**. Brasília, 2006. Disponível em: < http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/introducao_gestao_custos_saude.pdf> Acesso em: 5 ago. 2018.

_____. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde**. Brasília, 2013. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/introducao_gestao_custos_saude.pdf>. Acesso em: 05 de set. 2018.

_____. EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. **Sobre os Hospitais Universitários Federais**. Disponível em: <<http://www.ebserh.gov.br/hospitais-universitarios-federais/relacao-com-ebserh>>. Acesso em: 05 de set. 2018.

_____. EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. **Plano Diretor Estratégico (2017/2018)**. Disponível em: <http://www2.ebserh.gov.br/documents/220938/560056/PDE_HU_UNIVASF.pdf/5ca884c9-b1ee-4c74-b23a-b7bdcb99edca>. Acesso em: 05 de set. 2018.

_____. EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. **Plano Diretor Estratégico (2019/2020)**. Disponível em: < http://www2.ebserh.gov.br/documents/220938/2182186/PDE_HU_UNIVASF+-+vers%C3%A3o+final.pdf/8bc06e9e-6dce-4b50-9b50-0a39d772b7bd>. Acesso em: 05 de set. 2018.

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.

BLANSKI, M. B. S; SILVA, C. L. DA e OLIVEIRA, A. G. **Sistemas de custeio na gestão hospitalar**. Curitiba: UTFPR, 2015.

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, 2005, Florianópolis. **Anais...**, 2005. 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, J. 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.

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.

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

MARCONI, M. de; A. LAKATOS, E. M. **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, G. de A. THEÓPHILO, C. R. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

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., SILVA, R. A. G. da, CAMPOS, A.; OLIVEIRA, E. C. de. Implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares-EBSERH. In: XXVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11 a 13 de novembro, 2015, Curitiba. **Anais...**2015.

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; 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...**2017.

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

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.

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**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.