

COMPARAÇÃO DOS CUSTOS DO SETOR DE NUTRIÇÃO E DIETÉTICA DE UM HOSPITAL PÚBLICO E DE UM PRIVADO: OFERECER O SERVIÇO OU TERCEIRIZAR?

COMPARISON OF THE COSTS OF THE NUTRITION AND DIETETICS SECTOR OF A PUBLIC HOSPITAL AND A PRIVATE HOSPITAL: OFFER THE SERVICE OR OUTSOURCE?

COMPARACIÓN DE LOS COSTOS DEL SECTOR DE NUTRICIÓN Y DIETA DE UN HOSPITAL PÚBLICO Y PRIVADO: OFRECE EL SERVICIO O TERCERO?

Katia Abbas

Universidade Estadual de Maringá
katia_abbas@yahoo.com.br

Beatriz Negrelli da Silva

Universidade Estadual de Maringá
beatriznegrelli@hotmail.com

Maury Leoncine

mauryleoncine@gmail.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

Objetivo: Este estudo tem como objetivo comparar os custos do setor de nutrição e dietética de um hospital público e de um privado e analisar a viabilidade de oferecer ou terceirizar o serviço. **Método:** Para o cálculo do custo das refeições (café da manhã, almoço, café da tarde e jantar) foi utilizado o método do custeio por absorção, que considera os custos diretos (mão de obra das cozinheiras, auxiliares de cozinha e coqueiras) e os custos indiretos de produção (serviços de manutenção, água, energia elétrica, telefone, depreciação dos equipamentos, e gás). **Fundamentação teórica:** Foi abordada a gestão de custos em hospitais, ressaltando a importância da apuração e o controle de custos para tomada de decisão, bem como a terceirização de custos em hospitais. **Resultados:** Os resultados evidenciam que o valor obtido para café da manhã e da tarde, tanto para o hospital público quanto para o privado, respectivamente, foram de R\$2,99 e R\$15,59. Para almoço e jantar, com carne bovina, foram de R\$15,69 e R\$21,72; com carne de frango R\$13,89 e R\$21,32; e para a dieta leve foram de R\$10,45 e R\$19,55. **Conclusões/contribuições:** Desse modo, observa-se que o hospital privado tem maior custo em relação ao público, devido, principalmente, à diferença dos itens dos cardápios. Foram comparados os valores encontrados com o de empresas terceirizadas constatando-se a inviabilidade tanto para o hospital público quanto para o privado em terceirizarem o serviço.

Palavras chave: Custos, Hospital Público, Hospital Privado, Setor de Nutrição e Dietética, Terceirização.

ABSTRACT

Objective: This study aims to compare the costs of the nutrition and dietetics sector of a public and a private hospital and to analyze the feasibility of offering or outsourcing the service. **Method:** To calculate the cost of meals (breakfast, lunch, afternoon coffee and dinner) the absorption costing method was used, which considers direct costs (labor of cooks, kitchen assistants and waiters); and indirect production costs (maintenance services, water, electricity, telephone, depreciation of equipment, and gas). **Theoretical Foundation:** Cost management in hospitals was addressed, highlighting the importance of calculating and controlling costs for decision making, as well as outsourcing costs in hospitals. **Results:** The results show that the value obtained for breakfast and afternoon, both for public and private hospitals, respectively, was R \$ 2.99 and R \$ 15.59. For lunch and dinner, with beef, they were R \$ 15.69 and R \$ 21.72; with chicken meat R \$ 13.89 and R \$ 21.32; and a light diet of R \$ 10.45 and R \$ 19.55. **Conclusions/contributions:** Thus, it is observed that the private hospital has a higher cost compared to the public, mainly due to the difference in menu items. Subsequently, the values found were compared with those of outsourced companies, verifying the infeasibility for both public and private hospitals to outsource the service.

Key-words: Costs, Public Hospital, Private Hospital, Nutrition and Dietetics Sector, Outsourcing.

RESUMEN

Objetivo: Este estudio tiene como objetivo comparar los costos del sector de nutrición y dietética de un hospital público y privado y analizar la viabilidad de ofrecer o externalizar el servicio. **Método:** Para calcular el costo de las comidas (desayuno, almuerzo, café de la tarde y cena) se utilizó el método de costo de absorción, que considera los costos directos (mano de obra de cocineros, asistentes de cocina y camareros); y costos indirectos de producción (servicios de mantenimiento, agua, electricidad, teléfono, depreciación de equipos y gas). **Fundamentación teórica:** Se abordó la gestión de costos en los hospitales, destacando la importancia de calcular y controlar los costos para la toma de decisiones, así como los costos de subcontratación en los hospitales. **Resultados:** Los resultados muestran que el valor obtenido para el desayuno y la tarde, tanto para hospitales públicos como privados, respectivamente, fue de R \$ 2,99 y R \$ 15,59. Para el almuerzo y la cena, con carne de res, fueron R \$ 15,69 y R \$ 21,72; con carne de pollo R \$ 13,89 y R \$ 21,32; y una dieta ligera de R \$ 10,45 y R \$ 19,55. **Conclusiones/contribuciones:** Por lo tanto, se observa que el hospital privado tiene un costo más alto en comparación con el público, principalmente debido a la diferencia en los elementos del menú. Los valores encontrados se compararon con los de las empresas subcontratadas, verificando la inviabilidad de los hospitales públicos y privados para externalizar el servicio.

Palabras clave: Custos, Hospital Público, Hospital Privado, Sector de Nutrición y Dietética, Outsourcing.

INTRODUÇÃO

A apuração e o controle de custos são necessários para qualquer organização, inclusive as hospitalares, ajudando a gerência no acompanhamento dos serviços prestados bem como na implantação de medidas corretivas. Assim, conhecer e controlar os custos dos serviços torna-se um diferencial competitivo (STRUETT; SOUZA; RAIMUNDINI, 2007; PEREIRA; SÁ; JORGE, 2010).

Bornia (2009), referindo-se a importância da gestão de custos, diz que as informações resultantes dos artefatos de custos podem auxiliar os gestores das empresas no controle e tomada de decisão, sendo “úteis para fornecer subsídios a diversos processos decisórios importantes à administração das empresas” (BORNIA, 2009, p. 12). Além do fornecimento dos custos dos produtos, serviços, atividades ou dos processos, a Contabilidade de Custos, com suas ferramentas e metodologias, pode fornecer informações para formação do preço de venda, para eliminação, criação, aumento ou diminuição da linha de produção de um produto ou de um serviço, e também para decisões entre terceirizar ou fabricar. Porém, o cálculo dos custos no âmbito hospitalar não é fácil, tendo em vista a complexidade de seus processos de trabalho (MERCIER; NARO, 2014), que incorpora uma gama de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos

Considerando esta complexidade, a terceirização se tornou uma estratégia e tem como objetivo controlar custos sem afetar a qualidade do cuidado ao paciente (ROBERTS, 2001, RAHIMI; MIZRAHI; MAGNEZI, 2011). Moschuris e Kondylis (2006) apontam que em hospitais da Grécia a redução de custos e a satisfação do cliente são os principais fatores que afetam a decisão de terceirização.

Hsiao, Pai e Chiu (2009) observaram em Taiwan que os serviços que os hospitais mais optam pela terceirização são o de ambulância e de hemodiálise e os menos são os de nutrição, farmácia e de enfermagem, indicando que os hospitais têm receio em repassar a responsabilidade dos serviços considerados médicos. Também Balakrishnan et al. (2010), em estudo realizado na Califórnia (EUA), apontam que os serviços mais terceirizados são os considerados não-clínicos, e, entre esses encontra-se o setor de nutrição e dietética.

No contexto nacional, Souza et al. (2011) apontam que em hospitais de Belo Horizonte, Minas Gerais, os serviços mais comumente terceirizados são lavanderia, ambulância, setor de nutrição e dietética e manutenção, e que os hospitais privados são os que mais adotam a prática da terceirização de seus serviços de apoio em relação aos públicos.

Em um hospital um dos setores que mais consomem recursos é o de nutrição e dietética (VECINA NETO; MALIK, 2011), contudo, Neriz, Nuñez e Ramis (2014) indicam a falta da Contabilidade de Custos para tomada de decisão, inclusive no referido setor. Sendo assim, evidencia-se a necessidade de controlar os custos e recursos deste setor, a fim de promover melhorias na qualidade do serviço e na tomada de decisão (SOUZA et al., 2008).

Diante do exposto, o objetivo deste estudo foi comparar os custos do setor de nutrição e dietética de um hospital público e de um privado e analisar a viabilidade de oferecer o serviço ou terceirizar. Assim, buscou-se contribuir com a literatura em relação aos custos hospitalares e mais especificamente do SND, visto a escassez de estudos dedicados à esta área, como apontado por Souza et al. (2008), e a importância deste setor no contexto hospitalar, que é o responsável por fornecer refeições adequadas e equilibradas nutricionalmente, visando a recuperação da saúde (VECINA NETO; MALIK, 2011). Para os gestores, serão fornecidas informações sobre os gastos incorrido no setor, bem como se é vantajosos aos hospitais do estudo continuarem oferecendo o serviço ou optarem pela terceirização. Importante também ressaltar que o objetivo principal dos hospitais é a recuperação do paciente, exigindo-se cuidados na alimentação (SETA et al., 2010).

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Gestão de custos em hospitais

Os hospitais são considerados organizações complexas devido a variedade de serviços prestados, como tratamento, prevenção, diagnóstico, ensino, hospedagem, entre outros (SILVA et al., 2012; MARTINS; PORTULHAK; VOESE, 2015; SOUZA; SCATENA; KEHRIG, 2016). Essa complexidade, por sua vez, acarreta altos gastos (SANTOS; MARTINS; LEAL, 2013; MARTINS; PORTULHAK; VOESE, 2015), sendo necessário um método de custeio que forneça informações para os gestores sobre os custos dos setores e procedimentos, que auxilie na formação do preço de venda, dentre várias outras. Para Crispim (2010), o estudo dos custos também contribui na elaboração e no acompanhamento do orçamento dessas empresas, além de possibilitar aos gestores realizarem uma análise do comportamento dos custos nos diversos setores da instituição, permitindo identificar as áreas problemáticas para garantir a qualidade dos serviços prestados. Ainda, essas informações auxiliam a administração no estudo de alternativas, tal como a terceirização.

Struett, Souza e Raimundini (2007) consideram a apuração e o controle de custos ferramentas essenciais para a gestão das entidades hospitalares, já que propiciam aos gestores a oportunidade de monitorarem o comportamento dos custos e a qualidade dos serviços prestados, além de permitirem a adoção de medidas corretivas que visem melhorar o desempenho da instituição.

Atualmente, com suas ferramentas, a Contabilidade de Custos é uma das principais fontes de informações gerenciais nas empresas (ALMEIDA; SANTOS, 2007). Dentre os vários métodos de custeio apresentados pela literatura, o custeio por absorção é o mais viável de ser implantado em um hospital, devido à complexidade deste segmento. Este método considera como custo dos produtos todos os custos, sejam eles diretos, indiretos, fixos e variáveis. Portanto, é o método derivado da aplicabilidade dos princípios da contabilidade comumente aceitos (MARTINS, 2010).

Um estudo realizado por Abbas et al. (2015) em instituições hospitalares localizadas nas cidades de Londrina, Maringá e Curitiba no estado do Paraná constatou que a maioria utiliza o método de custeio por absorção, apesar do custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*) ser o mais estudado pela academia. Segundo Leoncine, Bornia e Abbas (2013) o ABC é o mais defendido pela literatura por proporcionar informações mais precisas. Contudo “a adoção do método para o hospital todo, devido às próprias características do setor hospitalar, envolveria muitos recursos. O levantamento de todas as atividades do hospital seria inviável também sob o ponto de vista financeiro”(LEONCINE; BORNIA; ABBAS, 2013).

Terceirização em hospitais

O setor de assistência médico-hospitalar no Brasil está cada vez mais utilizando a terceirização, que Girardi, Carvalho e Girardi Jr. (1999) apontam como “a intermediação de agentes terceiros organizacionalmente constituídos para o suprimento de força de trabalho e serviços”.

Balakrishnan et al. (2010) apontam que um hospital, ao enfrentar maiores pressões quanto aos aumentos dos custos, provavelmente irá considerar a viabilidade de uma terceirização como uma resposta para conter os custos. Além disso, na área de saúde a terceirização tem sido apontada como uma forma de conseguir melhor utilização dos recursos, e, conseqüentemente, maior eficiência, contribuindo para o aumento da qualidade da prestação dos serviços e redução de custos (RAHIMI; MIZRAHI; MAGNEZI, 2011; SOUZA et al., 2011).

Contudo, a qualidade no setor de prestação de serviços de saúde não é fácil de ser mensurada, visto a intangibilidade e complexidade das atividades, cabendo destacar que a terceirização não garante a eficiência e eficácia por si só, não podendo “ser adotada como panacéia” (ALCANTARA; CASTOR, 1999, p. 27). A terceirização pode trazer diversos benefícios, porém, se não for gerenciada com sucesso, falhará.

Moschuris e Kondylis (2006), em um estudo nos hospitais públicos da Grécia, indicam que os principais fatores considerados para a avaliação das empresas terceirizadas são o preço, a qualidade, a variedade e a reputação da empresa. Entretanto, revelam que apenas uma pequena parte dos hospitais estudados consideraram que a terceirização teve resultado relevante na redução de custos.

Nesse sentido, Hsiao, Pai e Chiu (2009) investigaram hospitais do Taiwan, apontando a importância em se analisar as implicações legais antes de negociar uma transação de terceirização. Os gestores dos hospitais devem analisar a opção de terceirizar com cuidado, considerando os possíveis problemas que esta decisão pode acarretar, avaliando entre outros fatores, o parceiro adequado e estabelecendo um contrato com cláusulas claras e objetivas (ALCANTARA; CASTOR, 1999). Além disso, Hsiao, Pai e Chiu (2009) destacam que preços mais baixos podem não significar menores custos para o contratante, pois a redução de custos pode não compensar os custos de transação e problemas de qualidade que pode haver devido à falta de treinamento e à instabilidade da força de trabalho na empresa contratada.

A maioria dos gerentes dos hospitais não tem uma opinião sobre o impacto da terceirização na redução custos e 20% acham que não afeta os custos do serviço (GIRARDI; CARVALHO; GIRARDI JR., 1999). Por outro lado, os autores mostram que os gestores veem mais vantagens no que se refere à qualidade dos serviços, porém poucos acham vantagem em relação aos conflitos trabalhistas.

Rahimi, Mizrahi e Magnezi (2011), em pesquisa em hospitais israelenses, apontam que os fatores que impulsionam a terceirização são, respectivamente, restrições de custo, flexibilidade operacional e foco no *core business*, sendo que as vantagens percebidas estão na melhoria dos serviços, na satisfação do cliente, e, por último, na redução de custos. Quanto as dificuldades, os autores citam a dependência de recursos externos e a resistência organizacional interna.

De modo geral, as pesquisas empíricas na área, tanto no contexto internacional como nacional, evidenciam que os setores mais terceirizados nos hospitais são limpeza, lavanderia, alimentação/refeitórios (SND), lixo hospitalar, ambulâncias e manutenção (HSIAO; PAI; CHIU, 2009; RAHIMI; MIZRAHI; MAGNEZI, 2011; SOUZA et al., 2011). Ademais, ressalta-se que os hospitais privados tendem a terceirizar mais que os públicos (RAHIMI; MIZRAHI; MAGNEZI, 2011; SOUZA et al., 2011). Assim, considerando-se que a SND é um dos serviços mais terceirizados em hospitais, que por sua vez têm seu objetivo principal alinhado a missão e objetivos das organizações hospitalares, torna-se pertinente o objetivo deste estudo.

DESIGN METODOLÓGICO

Este estudo é classificado como uma pesquisa descritiva e qualitativa, tendo como procedimento técnico dois estudos de casos.

Os dados foram coletados em dois hospitais do estado do Paraná, Brasil. No hospital privado os dados foram coletados nos meses de janeiro e fevereiro de 2017 e no hospital público em setembro de 2017.

As informações para o cálculo dos custos foram fornecidas pelos setores de custos dos hospitais e também pelo próprio Setor de Nutrição e Dietética, sendo que o método de coleta de dados se deu por meio de entrevistas, acesso a planilhas e arquivos internos, observações na rotina do setor e reuniões com as coordenadoras dos setores, com as nutricionistas responsáveis e com os gerentes das instituições. Os dados utilizados para o desenvolvimento do estudo foram fornecidos principalmente pelas nutricionistas, sendo esses a relação dos cardápios preparados diariamente (fichas técnicas), planilhas de controle de estoques, planilhas de controle de refeições servidas e relação das notas fiscais e das notas de empenhos com os valores dos alimentos utilizados no preparo das refeições.

Outros dados complementares, tais como os valores gastos com mão de obra, no hospital público foram coletados no portal da transparência do poder executivo do órgão e no privado foi disponibilizada a folha de pagamento dos funcionários do setor.

Posteriormente, todos os dados foram organizados em planilhas, com o uso do *Microsoft Excel*, elaborados os cálculos de custos e analisados, com o intuito de se obter o custo unitário por refeição fornecida. Por fim, foram comparados com o de empresas fornecedoras de refeições do mesmo gênero, a fim de avaliar se é mais viável para as instituições pesquisadas continuarem prestando o serviço ou terceirizá-lo.

Para obter o custo das refeições, utilizou-se o método de custeio por absorção que consiste em considerar como custo das refeições todos os custos diretos e indiretos, mais especificamente os materiais diretos, a mão de obra e os custos indiretos do setor. Foram levantados os custos do café da manhã, café da tarde, almoço e jantar, considerando a dieta geral e leve, conforme cardápio da nutricionista. Ressalta-se que para o almoço e jantar foram calculados uma dieta geral com carne bovina e outra com carne de frango.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os hospitais

O estudo foi realizado em dois hospitais paranaenses, sendo um público e outro privado, localizados na mesma cidade. O hospital público possuía, na época da coleta dos dados, cerca de 110 leitos, enquanto o privado possuía 70 leitos.

Para o cálculo do custo das refeições foi utilizado o custeio por absorção, calculando os custos diretos, a mão de obra das cozinheiras, auxiliares de cozinha e copeiras; e os custos indiretos de produção, nestes inclusos os serviços de manutenção, a água, a energia elétrica, o telefone, a depreciação dos equipamentos e o gás.

Em relação ao café da manhã e da tarde, foram calculados os custos para os cardápios café da manhã para dieta geral. Para almoço e jantar foram calculados os custos para almoço e jantar com carne bovina, almoço e jantar com carne de frango e dieta leve. A dieta geral é fornecida aos pacientes que apresentam restrição alimentar, enquanto a dieta leve é fornecida aos pacientes antes e pós-operatório, portanto é mais líquida e leve.

Cálculo dos custos do setor de nutrição e dietética do hospital público

O setor de nutrição e dietética (SND) do hospital pesquisado possuía trinta e quatro funcionárias operacionais no seu quadro de pessoal, divididas nas seguintes funções: cozinheiras, auxiliares de cozinha, auxiliares de hortifrutí, despenseiras e copeiras, as quais são coordenadas por duas nutricionistas e uma coordenadora administrativa do setor. As refeições de pacientes e funcionários totalizavam uma média de 1.120 refeições diárias.

O custo apurado com **materiais diretos** para o café da manhã e da tarde para os pacientes dieta geral foi de R\$ 1,15, sendo que os itens que mais oneravam o cardápio foram o leite, o pão e os biscoitos, que juntos somavam R\$ 0,86 (Tabela 1). Já no almoço e jantar, o custo com materiais diretos foi de R\$ 7,91 para o cardápio que continha carne vermelha, R\$ 6,12 (Tabela 2) para o cardápio com frango e a dieta leve. Ressalta-se, em relação às porções em gramas servidas de cada alimento pronto, que como os valores pagos em gramas foram correspondentes à grama do alimento cru e os alimentos passavam por vários processos até chegarem ao estado de pronto, foi necessário utilizar o índice de correção e o fator térmico de cada alimento. Segundo Ornellas (2007, p. 44), o “Fator de Correção (FC) é um fator que prevê as perdas inevitáveis ocorridas durante a etapa de pré-preparo, quando os alimentos são limpos (folhas murchas, queimadas), descascados (casca e talos), desossados (ossos) ou cortados (asparas)”. Já o Fator Térmico (FT), é um fator que indica a relação entre o peso do alimento cozido e o peso do alimento cru, já que o tratamento térmico ocasiona alteração de massa do alimento, podendo este diminuir ou aumentar seu peso (ORNELLAS, 2007).

Tabela I – Materiais diretos do café da manhã e da tarde para pacientes com dieta geral

Itens	Quantidade / Pacote	Unidade	Valor Unit.	Gr / ML / Unid.	Valor Total
Café	1000	ml	R\$ 1,1128	60	R\$ 0,07
Leite	1000	ml	R\$ 2,4600	100	R\$ 0,25
Pão	1000	Gramas	R\$ 5,7900	50	R\$ 0,29
Margarina	500	Gramas	R\$ 2,9500	12	R\$ 0,07
Biscoito de maisena em sachê	1	Sachê	R\$ 0,1556	1	R\$ 0,16
Biscoito cream craker sachê	1	Sachê	R\$ 0,1647	1	R\$ 0,16
Total do Cardápio					R\$ 0,99
Descartáveis					
Saco plástico para pão	1	Unidade	R\$ 0,0260	1	R\$ 0,03
Copo descartável	1	Unidade	R\$ 0,0212	1	R\$ 0,02
Tampa para copo descartável	1	Unidade	R\$ 0,0429	1	R\$ 0,04
Colher descartável	1	Unidade	R\$ 0,0460	1	R\$ 0,05
Guardanapo	1	Unidade	R\$ 0,0116	2	R\$ 0,02
Total Descartáveis					R\$ 0,16
Total					R\$ 1,15

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 2 – Materiais diretos do almoço e jantar para pacientes com dieta geral

Itens	Quant. / Pacote	Valor Unit.	Valor Grama	Medida/ Cru/ Grama	FC / FT	Dieta - Bovina		Dieta - Frango	
						Gr/ Cozido	Custo	Gr/ Cozido	Custo
Arroz	5 Kg	R\$ 11,17	R\$ 0,0022	72,00	2,50	180	R\$ 0,16	170	R\$ 0,16
Feijão	1 Kg	R\$ 5,09	R\$ 0,0051	43,33	3,00	130	R\$ 0,22	130	R\$ 0,22
Carne Bovina	Kg	R\$ 18,97	R\$ 0,0190	171,43	0,70	120	R\$ 3,25		
Frango	Kg	R\$ 9,59	R\$ 0,0096	250,00	0,60			150	R\$ 2,40
Peixe	Kg	R\$ 20,19	R\$ 0,0202	171,43	0,70				
Cenoura	Kg	R\$ 2,79	R\$ 0,0028	78,00	1,30	60	R\$ 0,22		
Vagem	Kg	R\$ 8,70	R\$ 0,0087	94,20	1,57	60	R\$ 0,82		
Chuchu	Kg	R\$ 3,13	R\$ 0,0031	195,60	1,63			120	R\$ 0,61
Mandioca salsa	Kg	R\$ 7,75	R\$ 0,0078	138,00	1,15				
Tomate	Kg	R\$ 4,04	R\$ 0,0040	100,00	1,25	80	R\$ 0,40		
Alface	Kg	R\$ 7,55	R\$ 0,0076	79,80	1,33			60	R\$ 0,60
Pepino	Kg	R\$ 3,74	R\$ 0,0037	113,60	1,42				
Total do Cardápio							R\$ 5,07		R\$ 3,99
Bandeja isopor	Un.	R\$ 0,67					R\$ 0,67		R\$ 0,67
Tampa para bandeja	Un.	R\$ 0,40					R\$ 0,40		R\$ 0,40
Descartáveis para salada	Un.	R\$ 0,15					R\$ 0,15		R\$ 0,15
Kit de talheres	Un.	R\$ 0,32					R\$ 0,32		R\$ 0,32
Total Descartáveis							R\$ 1,54		R\$ 1,54
Pera	Kg	R\$ 9,25	R\$ 0,0093	140,00		140	R\$ 1,30		
Mamão	Kg	R\$ 3,28	R\$ 0,0033	176,40	1,47			120	R\$ 0,58
Maçã	Kg	R\$ 6,16	R\$ 0,0062	140,00					
Total							R\$ 7,91		R\$ 6,12

Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto à mão de obra, para o seu cálculo foram considerados os proventos, encargos, férias e décimo terceiro salário a pagar de todas as funcionárias que participavam diretamente no preparo de cada tipo de refeição. Em seguida, foi dividido o valor total com mão de obra direta pelo total de refeições de cada tipo no período, sendo encontrado um custo unitário de **mão de obra direta** de R\$ 2,29 para o almoço e jantar e de R\$ 0,74 para o café da manhã/tarde (Tabela 3).

Tabela 3 – Mão de obra direta do almoço e jantar

Função	Salário Mensal	Função	Salário Mensal
Cozinheiras	R\$ 22.336,68	Auxiliar de Cozinha (Louça)	R\$ 11.799,96
Auxiliar de hortifruti	R\$ 17.776,14		
Total	R\$ 40.112,82	Total	R\$ 11.799,96
Nº Refeições	17.550	Nº Refeições	16.050
Custo Unitário	R\$ 2,29	Custo Unitário	R\$ 0,74

Fonte: elaborado pelos autores.

Os **custos indiretos** (CIP) envolvidos no processo de produção foram a água, a energia elétrica, a depreciação e o gás. Para o cálculo da energia elétrica foi considerada a potência em Watts (W) de cada equipamento e o total de horas em funcionamento no mês, para encontrar o consumo de Quilowatt-horas (Kwh) no mês. Em seguida, foi multiplicado o consumo total de Kwh no mês pelo seu valor unitário, que era de R\$ 0,60 no mês de referência. Assim, o custo unitário com energia direta foi de R\$ 0,25 para as refeições do tipo almoço e jantar e de R\$ 0,01 para as refeições do tipo café da manhã e da tarde, totalizando um custo total de R\$ 1.779,86.

Em relação a depreciação foi necessário identificar todos os equipamentos do setor e seus respectivos valores e vidas úteis. Com isso, foi possível calcular a taxa de depreciação anual e o valor de depreciação mensal de cada equipamento. O custo unitário de depreciação direta encontrado foi de R\$ 0,04 para o almoço e jantar e de R\$ 0,003 para o café da manhã e da tarde. O custo total de depreciação indireta foi de R\$ 1.179,01 no período.

Quanto a água, foi utilizada uma planilha do Ministério da Saúde que estimava a quantidade de água utilizada no setor com base na quantidade total de funcionários, na quantidade de refeições do (almoço e jantar servidos) e na área total em m². O consumo de água estimado no mês foi de 573.706 litros, equivalentes a 573,70 m³. Como o valor do m³ no mês de realização da pesquisa era de R\$ 13,88, o valor total gasto com água no período foi de R\$ 7.963,03.

Também foram apurados os custos de outros materiais consumidos de forma direta e indireta no preparo das refeições (como cebola, cebolinha, alho, adoçante líquido, sal, detergente, etc.) e alocados tanto para o almoço e jantar quanto para o café da manhã/tarde. O custo unitário encontrado de outros custos diretos para o almoço e jantar foi de R\$ 0,44 e para o café da manhã/tarde foi de R\$ 0,14, enquanto que o valor total com outros custos indiretos foi de R\$ 2.653,39.

No período estudado, o custo total de material direto do café da manhã/tarde representa cerca de 15% do total e do almoço e jantar representava 85% do total. Sendo assim, obteve-se um custo indireto de fabricação total de R\$ 83.583,93 e unitário de R\$ 4,76 para o almoço e jantar e um custo indireto de fabricação total R\$ 15.326,30 e unitário de R\$ 0,95 para o café da manhã e da tarde. Por fim, a Tabela 4 evidencia o custo unitário por tipo refeição no hospital público.

Tabela 4 – Custo da refeição no hospital público

	Café da manhã/tarde	Almoço/Jantar carne bovina	Almoço/Jantar carne frango	Almoço/Jantar dieta leve
Custos diretos				
MD	R\$ 1,15	R\$ 7,91	R\$ 6,11	R\$ 2,66
MOD	R\$ 0,735	R\$ 2,86	R\$ 2,86	R\$ 2,86
Outros	R\$ 0,137	R\$ 0,438	R\$ 0,438	R\$ 0,438
TOTAL	R\$ 2,04	R\$ 10,93	R\$ 9,13	R\$ 5,67
Custos indiretos				
CIF	R\$ 0,96	R\$ 4,84	R\$ 5,04	R\$ 5,04
Custo por refeição	R\$ 2,99	R\$ 15,69	R\$ 13,89	R\$ 10,44

Fonte: elaborado pelos autores.

Cálculo dos custos do setor de nutrição e dietética do hospital privado

O setor de nutrição e dietética do hospital era gerenciado por uma nutricionista. As refeições prontas eram levadas para uma copa de serviços localizada na unidade de atendimento no qual o paciente estava internado e distribuídas. Ressalta-se que além dos pacientes, também eram servidas refeições aos funcionários do hospital, à acompanhantes e também para a equipe médica e estima-se que eram servidas cerca de 200 refeições por dia aos pacientes.

O **custo direto** do café da manhã e da tarde da dieta geral foi de R\$6,50. Os itens que mais encarecem a dieta geral foram o café (garrafa térmica de café sem açúcar) e o suco de laranja natural. Além disso, o café foi um dos itens mais desperdiçados. Já os custos diretos consumidos no almoço e no jantar, composto de arroz, feijão, carne vermelha, legumes, farofa, uma sobremesa (neste cálculo considerou o mais comumente servido, o pudim) e suco foi de R\$3,72 e os custos diretos consumidos no almoço e jantar, considerando a carne de frango no cardápio, além dos outros acompanhamentos (arroz, feijão, legumes, farofa, pudim e suco) foi de R\$3,32. Os itens que mais encareciam estas dietas foram as carnes (frango e bovina), porém, há pequena diferença de valores entre elas (com carne vermelha = R\$3,72; com carne de frango = R\$3,32). Em relação a quantidade (peso), foi utilizado mais carne de frango do que vermelha na refeição. Já, a dieta leve apresentou um custo com materiais diretos de R\$1,55.

Quanto a **mão de obra** (MOD), foram considerados os proventos, encargos, décimo terceiro salário a pagar e férias a pagar. Para o café da manhã e tarde, considerando a quantidade de refeições (1.917), foi encontrado um custo unitário de R\$6,38, e para almoço e jantar (3.046 refeições) o custo unitário foi de R\$14,52.

Em relação aos **custos indiretos** (CIP), para o cálculo da água foi utilizada uma tabela do Ministério da Saúde, que fixava a quantidade consumida através do número de funcionário do setor (neste caso 19 funcionárias), do número de refeições feitas (4.963 refeições) e a área do setor (190 m²), em m², para estimar a água utilizada na limpeza desta área. O consumo de água foi de R\$1.173,09, ou seja, 12,48% da conta de água total do hospital.

Para o cálculo da energia elétrica foram identificados os aparelhos que consumiam energia elétrica, a potência de cada aparelho, as horas e os dias que ficavam em funcionamento, obtendo-se um total 6.934,51 KWh consumidos. Este valor foi multiplicado pelo custo unitário do KWh, que no mês de fevereiro/2017 foi de R\$0,55, obtendo-se um custo de energia elétrica de R\$3.834,00. Para o cálculo da depreciação foi feito um levantamento de todos equipamentos da SND e através dos preços de aquisição dos aparelhos, da vida útil e da taxa, foi obtida depreciação mensal no valor R\$610,00. Os valores de gás, telefone e serviços de manutenção foram fornecidos pelo setor financeiro do hospital.

O item “outros” (R\$0,72), alocado ao café da manhã, da tarde, ao almoço e jantar, e cujo montante foi dividido pelo total de refeições, refere-se a vários insumos consumidos nas refeições, tais como alho, azeite, gelatina, dentre outros. A Tabela 5 evidencia o custo unitário por refeição no hospital privado.

Tabela 5 – Custo da refeição no hospital privado

	Café da manhã/tarde	Almoço/Jantar carne bovina	Almoço/Jantar carne frango	Almoço/Jantar dieta leve
Custos diretos	Total R\$			
MD	R\$ 6,50	R\$ 3,72	R\$ 3,32	R\$ 1,55
MOD	R\$ 6,38	R\$ 14,52	R\$ 14,52	R\$ 14,52
Outros	R\$ 0,72	R\$ 1,48	R\$ 1,48	R\$ 1,48
TOTAL UNITÁRIO	R\$ 15,64	R\$ 19,72	R\$ 19,32	R\$ 17,55
Custos indiretos				
CIF UNITÁRIO	R\$ 1,99	R\$ 1,99	R\$ 1,99	R\$ 1,99
Custo por refeição	R\$ 15,59	R\$ 21,72	R\$ 21,32	R\$ 19,55

Fonte: elaborado pelos autores.

Comparação dos custos entre hospitais e terceirização

Com os resultados apresentados nas Tabelas 4 e 5, observa-se que o custo do hospital privado foi superior ao do hospital público, principalmente quanto ao café da manhã e da tarde. Este fato pode ser atribuído devido o cardápio do hospital privado conter mais itens do que que no público. Por exemplo, no hospital público era servido para cada paciente pão, margarina, dois sachês de biscoito, leite e 60 ml de café, enquanto no privado compunham a bandeja uma fruta, pão, margarina, geleia, *cream cheese*, bule com leite, bule com chá e uma garrafa térmica que contém mais de 300 ml café, além do suco natural (ressalta-se que no período estudado o suco natural estava em fase de substituição por polpa, para diminuição dos custos). Para os materiais descartáveis, como copo, colher e guardanapo, não houve diferença significativa entre os hospitais.

Quanto aos materiais diretos, o hospital privado apresentou menor custo, contudo, o custo da mão de obra direta foi maior no hospital privado, o que pode ser devido à proporção de funcionários versus quantidade de refeições servidas em cada hospital. Para os custos indiretos de produção, os valores não foram discrepantes, visto a quantidade materiais e o tamanho (quantidade de leitos) de cada hospital. A Tabela 6 evidencia os valores de cada refeição do hospital público e privado, respectivamente, bem como o valor obtido com uma empresa de consultoria (anônima), caso os hospitais optassem por terceirizar.

Tabela 6 – Terceirização

Refeições	Hospital do estudo (público)	Terceirização público	Hospital do estudo (privado)	Terceirização privado
Café da manhã	R\$ 2,99	R\$ 6,42	R\$15,59	R\$ 10,28
Almoço	R\$15,69/13,89	R\$ 16,28	R\$21,72/R\$21,32	R\$ 21,14
Café da tarde	R\$ 2,99	R\$ 4,54	R\$15,59	R\$ 9,02
Jantar	R\$ 15,69/13,89	R\$ 16,28	R\$21,72/R\$21,32	R\$ 21,14
Dieta leve	R\$ 10,44	R\$ 9,11	R\$ 19,55	R\$ 9,11

Fonte: elaborado pelos autores.

Caso o hospital público optasse pela terceirização, observa-se através da Tabela 6 que haveria uma diferença significativa de valores em relação ao café da manhã (114%) e também em relação ao café da tarde (52%). Já em relação ao almoço e jantar não haveria uma diferença significativa, porém, a terceirização ainda apresentaria valor mais altos do que o serviço próprio do hospital. Assim, é indicado para o hospital público manter seu próprio setor de nutrição e dietética do que terceirizar.

No caso do hospital privado, todos os custos terceirizados se apresentaram abaixo do que o produzido pelo mesmo. No café da manhã, a economia seria de aproximadamente 34%, enquanto no café da tarde seria de 42%. Em parte, esta diferença se deve aos custos altos com suco de laranja natural e à garrafa de café fornecida para cada paciente. Atualmente o hospital alterou o suco de laranja natural para polpa, reduzindo os custos. Quanto ao almoço/jantar, embora seja maior que o valor terceirizado, a diferença não foi significativa e em relação a dieta leve, idem ao caso do hospital público.

Sendo assim, considerando-se que Balakrishnan et al. (2010) apontam que quando há um aumento significativo de custos, pode-se considerar a terceirização, assim como Moschuris e Kondylis (2006), Rahimi, Mizrahi e Magnezi (2011) e Souza et al. (2011) apontam a escolha da terceirização para reduzir e/ou conter custos, torna-se pertinente analisar esta possibilidade no hospital privado. Porém, esta viabilidade deve ser analisada cuidadosamente, como orientam Alcantara e Castor (2009), visto que as informações fornecidas consideram apenas o custo atual versus o custo da terceirização. Entretanto, ao considerar que os custos com MOD (nutricionista clínica), por exemplo, que é um dos que mais encarecem este serviço, não desaparecem totalmente, bem como custos como de depreciação, água, energia elétrica, a diferença do preço do serviço terceirizado em relação ao do hospital, acaba sendo irrisória. Com isto, os resultados da pesquisa vão ao encontro dos resultados de Hsiao, Pai e Chiu

(2009) e Moschuris e Kondylis (2006) que apontam que a terceirização não reduz necessariamente os custos.

Ademais, pode-se confirmar que o SND é um setor do hospital que consome uma grande quantidade de recursos, representando uma parcela significativa dos gastos/custos da organização, corroborando com as afirmativas de Souza et al. (2008), além de reforçar a necessidade do controle de custos neste setor.

CONCLUSÕES

Os crescentes gastos públicos na área da saúde e a falta de financiamento em níveis equivalentes, assim como a pressão por qualidade e os altos custos também na saúde privada, evidenciam a importância da utilização de ferramentas que auxiliem os gestores na correta tomada de decisão, visando a otimização dos recursos disponíveis.

A literatura apresenta a importância das informações que um método de custeio pode fornecer a qualquer tipo de empresa. Estas informações são fundamentais para auxiliar o gestor na tomada de decisão e para a consequente melhoria do desempenho das organizações. Além disso, a Contabilidade de Custos permite aos gestores analisarem o comportamento dos custos nos diversos setores da organização e assim identificar possíveis áreas problemáticas, dando subsídios para tomada de decisões, dentre estas a possibilidade de terceirizar ou não um serviço.

O objetivo geral do estudo – comparar os custos do setor de nutrição e dietética de um hospital público e um privado e analisar a viabilidade de oferecer o serviço ou terceirizar – foi atingido. Pode-se concluir que ter um setor de nutrição e dietética próprio é viável para estas instituições, sendo que no hospital público os custos próprios se apresentam abaixo da terceirização, e quanto ao hospital privado, embora apresente seus custos próprios maiores que os terceirizados, ainda não se pode afirmar que a terceirização seria viável, devido aos demais custos que não seriam eliminados com a terceirização, como a MOD e a depreciação, o que poderia até encarecer mais o serviço. Assim, torna-se necessário analisar não somente os custos, mas outros fatores que poderiam ser beneficiados ou não com a terceirização.

A pesquisa também concluiu que o setor de nutrição é importante para os hospitais tanto pela sua relevância para a recuperação do paciente, como sendo um setor representativo nos custos hospitalares, o que deixa evidente a necessidade de maior atenção no controle e gestão de seus custos, a fim de evitar desperdícios, conter custos e otimizar a qualidade deste serviço.

Para pesquisas futuras, recomenda-se que seja apurado o custo da mão de obra por hora e que seja alocada aos produtos de acordo com o tempo necessário para a produção de cada refeição. Além disso, sugere-se investigar os fatores que levam a terceirização em hospitais, assim como a satisfação do paciente/cliente após a terceirização.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; MARQUES, K. C. M.; TONIN, J. M. F.; SASSO, M.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio discutidos na literatura são os mesmos usados na prática em hospitais? **ABCustos**, v. 10, n. 1, p. 73-93, jan./abr. 2015. Disponível em: <https://abcustos.emnuvens.com.br/abcustos/article/view/306/508>

ALCANTARA, C. M.; CASTOR, B. V. J. Processo decisório de terceirização em secretarias municipais de saúde. **RAP**, v. 33, n. 6, p. 25-40, nov./dez. 1999. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7597/6123>

ALMEIDA, L. B.; SANTOS, A. R. Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 2, n. 1, 19-34, 2007. Disponível em:

<https://www.researchgate.net/publication/320645371> Práticas de Contabilidade de Custos Uma Investigação nas Indústrias Paranaenses

BALAKRISHNAN, R.; ELDENBURG, L.; KRISHAN, R.; SODERSTROM, N. The influence of institutional constraints on outsourcing. **Journal of Accounting Research**, v. 48, n. 4, p. 1-45, 2010. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1574404

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRISPIM, C. H. **Comportamento dos custos em hospitais administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina**. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIRARDI, S. N.; CARVALHO, C. L.; GIRARDI JR., J. B. Formas institucionais da terceirização de serviços em hospitais da região sudeste do Brasil: um estudo exploratório. **Revista Espaço para a Saúde**, v. 2, n.1, dez. 2000. Disponível em: <https://www.nescon.medicina.ufmg.br/biblioteca/imagem/2451.pdf>

HSIAO, C. T.; PAI, J. Y.; CHIU, H. The study on the outsourcing of Taiwan's hospitals: a questionnaire survey research. **BMC Health Services Research**, v. 9, n. 1, p. 78-86, 2009. Disponível em: <https://static-content.springer.com/pdf/art%3A10.1186%2F1472-6963-9-78.pdf?token=1587765987289--9e6f8df255427a8eb0af05446b6babc76a27b5a077d33a77ad414e41a4a43c6c9e6cdfbfef2b1098ee93ae72a912b7f9bd531fb73a278b93579cd477230abd0a>. doi:10.1186/1472-6963-9-78.

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

MARTINS, D. B.; PORTULHAK, H.; VOESE, S. B. Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. **RAHIS**, v. 12, n. 3, p. 59-75, 2015. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/2461>

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MERCIER, G.; NARO, G. Costing hospital surgery services: the method matters. **PloS one**, v. 9, n. 5, p. e97290, 2014. Disponível em: <http://journals.plos.org/plosone/article?id=10.1371/journal.pone.0097290#s4>

MOSCHURIS, S. J.; KONDYLLIS, M. N. Outsourcing in public hospitals: a Greek perspective. **Journal of Health Organization and Management**. v. 20, n. 1, p. 4-14, 2006. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/7077458> Outsourcing in public hospitals A Greek perspective

NERIZ, L.; NÚÑEZ, A.; RAMIS, F. A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. **BMC Health Services Research**, v. 14, n. 1, p. 542, 2014.

ORNELLAS, L. H. **Técnica dietética: seleção e preparo de alimentos**. 8. ed. São Paulo: Atheneu, 2007.

PEREIRA, R. P.; SÁ, P. M.; JORGE, S. M. A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses: características e lacunas. In: XIV CONGRESSO AECA. **Anais...** Coimbra, Portugal, 2010.

RAHIMI, B.; MIZRAHI, R.; MAGNEZI, R. The challenges and opportunities of implementing outsourcing in private and public hospitals in Israel. **Harefuah**, v. 150, n. 1, p. 56-60, 2011.

ROBERTS, V. Managing strategic outsourcing in the healthcare industry. **Journal of Healthcare Management**, v. 46, n. 4, p. 239-249, july/aug. 2001.

SANTOS, M. E.; MARTINS, V. F.; LEAL, E. A. Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares: um estudo na cidade de Uberlândia MG. **RAHIS**, v. 10, n. 1, p. 1-15, 2013. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/1771>

SETA, M. H.; O'DWYER, G.; HENRIQUES, P.; SALES, G. L. P. D. Cuidado nutricional em hospitais públicos de quatro estados brasileiros: contribuições da avaliação em saúde à vigilância sanitária de serviços. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 15, n. 3, p. 3413-3422, 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/csc/v15s3/v15s3a16.pdf>

SILVA, D. S.; LEONARDO, V. S.; ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os custos do serviço de processamento de roupas de um hospital: manter o serviço ou terceirizar? In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2012, **Anais...** Ponta Grossa: UEPG, 2012.

SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; AMORIM, T. L. C. M.; PENA, L. M. D. L. M.; MORAES, É. S. Descrição do custeio baseado em atividades para o serviço de nutrição e dietética hospitalar. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC. **Anais...** 2008.

SOUZA, A. A.; LARA, C. O.; LIMA, L. C. D. M.; XAVIER, A. G. Uma análise da terceirização em hospitais localizados na região metropolitana de Belo Horizonte. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 6, n. 1, p. 120-134, 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/33959/uma-analise-da-terceirizacao-em-hospitais-local-->

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. G.; KEHRIG, R. T. Aplicação da Análise Envoltória de Dados para avaliar a eficiência de hospitais do SUS em Mato Grosso. *Physis: Revista de Saúde Coletiva*, v. 26, n. 1, p. 289-308, 2016. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0103-73312016000100289&lng=en&nrm=iso&tlng=pt

STRUETT, M. A. M.; SOUZA, A. A.; RAIMUNDINI, S. L. Aplicação do custeio baseado em atividades: estudo de caso em um laboratório de análises clínicas. **Contexto**, Porto Alegre, v. 7, n. 11, p. 7-31, jan. 2007. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/Contexto/article/view/11234/6637>

VECINA NETO, G.; MALIK, A. M. **Gestão em saúde**. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2013.