



A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PELA EBSERH: UM ESTUDO DE CASO COM UTILIZAÇÃO DO PMBOK

IMPLEMENTATION OF A SYSTEM COST MANAGEMENT IN UNIVERSITY HOSPITAL FOR EBSERH: A CASE STUDY WITH THE USE PMBOK

IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE GESTIÓN DE COSTOS EN HOSPITAL UNIVERSITARIO POR EBSERH: UN ESTUDIO DE CASO CON EL USO PMBOK

Diego Farias Oliveira
Universidade Federal de Alagoas
fariasoliveira@gmail.com

Submetido em: 15/12/2015
Artigo aceito em: 12/01/2017

DOI 10.21450/rahis.v13i3.3172

Resumo

A implantação do sistema de gestão de custos em hospitais é um processo intrincado, sobretudo em virtude da complexidade inerente à própria organização que possui uma multiplicidade de serviços e profissionais atuando simultaneamente, e um volume expressivo de dados que precisam ser capturados e processados. Este artigo apresenta os resultados da implantação do sistema de gestão de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA), pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), com a utilização do guia PMBOK. O estudo de caso utiliza abordagem qualitativa e quantitativa para descrever objetivamente os passos metodológicos percorridos e os resultados alcançados. Ficou evidente a importância da implantação do sistema de gestão de custos para o processo de apuração de custos hospitalares e também a importância da informação produzida pela contabilidade na gestão do hospital. Por meio desta pesquisa, tornou-se possível a produção de dados e informações contábeis de grande importância, das quais os gestores da unidade ainda não dispunham.

Palavras-chave: Gestão de custos hospitalar. EBSERH. PMBOK.

Abstract

The implementation of hospitals in cost management system is an intricate process, especially because of the complexity inherent in the very organization that has a multitude of services and professionals working simultaneously, and a significant volume of data that must be captured and processed. This article presents the results of the implementation of cost management system at the University Hospital Professor Alberto Antunes (HUPAA), by the Brazilian Hospital Services (Ebserh), using the PMBOK guide. The case study uses qualitative and quantitative approach to objectively describe the methodological steps you took and the results obtained. It was evident the importance of the implementation of cost management system for the hospital costs of verification process and also the importance of information produced by accounting in hospital management. Through this research, it has become possible to produce great importance data and accounting information, of which the management unit has not had.

Keywords: hospital cost management. EBSERH. PMBOK.

Resumen

La implementación de los hospitales en el sistema de gestión de costes es un proceso complicado, sobre todo debido a la complejidad inherente a la organización que tiene una multitud de servicios y profesionales que trabajan simultáneamente, y un importante volumen de datos que deben ser capturados y procesados. Este artículo presenta los resultados de la implementación del sistema de gestión de costes en el Hospital Universitario Profesor Alberto Antunes (HUPAA), por los Servicios Hospitalarios brasileños (Ebserh), utilizando la guía PMBOK. El estudio de caso utiliza un enfoque cualitativo y cuantitativo para describir objetivamente los pasos metodológicos que tomó y los resultados obtenidos. Era evidente la importancia de la implementación del sistema de gestión de costes para los gastos hospitalarios de proceso de verificación y también la importancia de la información producida por la contabilidad en la gestión hospitalaria. A través de esta investigación, se ha hecho posible producir una gran información de datos importancia y la contabilidad, de los cuales la unidad de gestión no ha tenido.

Palabras-clave: gestión de costes hospital. EBSEH. PMBOK.

INTRODUÇÃO

O Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA) é um órgão de apoio acadêmico da Universidade Federal de Alagoas (UFAL) e desenvolve ações abrangendo as áreas de ensino, pesquisa, assistência de saúde e extensão. Por ser um hospital-escola, dispõe como atividade primordial a formação e capacitação de recursos humanos aliada a uma assistência integral em saúde, fatores que vêm contribuindo para o fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS) no Estado de Alagoas. Trata-se do único hospital de ensino público federal em Alagoas reconhecido pelos diversos segmentos da sociedade como uma instituição de referência não somente por sua infraestrutura física, mas também pelo alto nível de formação de seu corpo clínico (BRASIL, 2014).

O HUPAA tem como missão proporcionar formação profissional prática, produzir conhecimento e prestar assistência em saúde à comunidade, com ênfase em excelência, humanização e compromisso social, tendo como visão ser referência regional em formação prática profissional, em assistência de média e alta complexidade e na produção de conhecimento.

Com a criação do Programa de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF) no âmbito do SUS, em 2004, foi definida uma nova política de gestão e financiamento para os Hospitais Universitários Federais, que influenciou a instituição a realizar diversas mudanças em seu perfil assistencial, levando a organização focar em procedimentos de média e alta complexidade e na sistemática de financiamento, a partir da pactuação de metas vinculadas à produção e ao desempenho gerencial. A organização tem o SUS como o principal agente financiador, reembolsando o HUPAA com base em uma lista de procedimentos e preços, de acordo com a tabela SUS, que é aprovada pelo Ministério da Saúde. Com isso a receita do HUPAA é uma variável dependente da regulamentação do governo federal, sendo o principal meio de gestão o controle dos gastos e a redução dos custos administrativos a fim de equalizar as receitas com as despesas (SOUZA, 2013).

A criação da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH), pela Lei n.º 12.550 de 15/12/2011, e subsequente adesão de hospitais universitários e congêneres, tem como diretrizes a modernização da gestão, a reestruturação da força de trabalho, a reestruturação física e tecnológica e a qualificação da gestão orçamentária e financeira. O alcance dos objetivos, que derivam dessas diretrizes, dependerá de um conjunto de ações pactuadas entre a EBSEH e o hospital, entre elas, incluem-se o reordenamento dos serviços assistenciais, a seleção e contratação de pessoal e a implantação de uma nova arquitetura organizacional.

Destarte, a capacidade de atendimentos ambulatoriais, laboratoriais e cirúrgicos, dos recursos materiais, equipamentos, medicamentos e dos materiais em geral, além da mão de obra qualificada e a estrutura predial, são fatores que delimitam a capacidade deste hospital em captar recursos (CAMPOS, 2007). Logo, achar um equilíbrio entre a necessidade de

recursos materiais e financeiros com os recursos disponíveis é um desafio presente e constante neste hospital universitário. Segundo La Forgia e Couttolenc (2009), o sistema de saúde hospitalar brasileiro ainda enfrenta limitações relativas à qualidade da atenção prestada à incorporação de novas tecnologias, à gestão dos recursos e à distribuição equitativa dos serviços a todos os usuários. Os hospitais no mundo inteiro enfrentam problemas relacionados à capacidade de serviços de boa qualidade e com os recursos limitados. Novas descobertas e avanços nos cuidados de saúde resultaram em um número cada vez maior de novos procedimentos terapêuticos, instrumentos e medicamentos, exigindo maior qualidade e aumento dos padrões nos cuidados médicos prestados. Todas essas tendências se refletem no aumento constante do custo dos serviços hospitalares (POPESKO E NOVÁK, 2014).

As limitações de recursos fazem com que os hospitais procurem manter suas atividades dentro de padrões razoáveis, pois precisam captar recursos, porém, em alguns casos, não levam em consideração o percentual de rentabilidade dos serviços. Dessa forma, conhecer, planejar, analisar e controlar os custos tornam-se atividades indispensáveis à eficiência do processo de gestão e sobrevivência da organização. Assim, a ausência de um sistema de custos eficiente faz com que a alta administração careça de informações quanto ao consumo dos recursos utilizados na atividade hospitalar (MARTINS, 2002).

Visto que é impossível gerenciar o que não se conhece, caso o hospital não conheça os custos dos procedimentos e atendimentos realizados dentro de sua estrutura operacional, não terá bases sólidas para questioná-los junto ao SUS. Apesar dos hospitais públicos serem subfinanciados, estes são elementos chave do sistema de saúde pública no Brasil e consomem cerca de 70% dos gastos públicos com a saúde (LA FORGIA E COUTTOLEN, 2009). Assim, evidencia-se a importância do conhecimento dos processos operacionais no sistema de custos, para maximização dos resultados, uma vez que o objetivo do HUPAA é ofertar mais leitos com a mesma dotação orçamentária, bem como prevenir possíveis ajustes no futuro, cortes orçamentários, por exemplo, como evidenciado neste exercício financeiro de 2015.

Nesta perspectiva, o presente trabalho tem por objetivo apresentar o processo de implantação do sistema de gestão de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA) pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), a fim de garantir a qualidade dos serviços de saúde prestados pelos hospitais sendo necessário estabelecer padrões e critérios de qualidade, além de indicadores de desempenho para cada um dos processos internos.

Portanto, o HUPAA necessita de ferramentas que disponibilizem sistemas de modelos de custeamento e de precificação dos serviços prestados, informações para controle, análise, avaliação de desempenho e tomadas de decisões financeiras. Visto que se faz necessário o conhecimento do hospital como um todo, pois a aplicação inadequada dos recursos disponíveis e o controle ineficiente dos custos dificultam a prestação eficiente dos serviços, comprometendo a qualidade, que poderá resultar em custos mais elevados e reduzindo a qualidade dos atuais serviços prestados.

Por fim, esta pesquisa está organizada em cinco seções: preliminarmente com esta introdução; em seguida a revisão teórica - como forma de dar suporte ao desenvolvimento da temática, em que foram feitas considerações sobre: conceitos de custos e despesas, centro de custos, acumulação de custos, método de custeio, critério de atribuição dos custos indiretos e classificação dos custos; a terceira seção explora a metodologia adotada; a quarta seção mostra o exame dos resultados por meio da análise da implantação de um sistema de gestão de custos no HUPAA; a quinta e última seção engloba as considerações finais oriundas deste trabalho.

REFERENCIAL TEÓRICO

Utilização do guia PMBOK

O *Project Management Body of Knowledge* foi proposto pela PMI, uma associação mundial sem fins lucrativos com foco exclusivo em gerenciamento de projetos. A organização tem sua origem em 1969, nos Estados Unidos, e desde 1975 é responsável pela elaboração do guia (PMBOK® Guide), que contempla conhecimentos, melhores práticas e inovações em gestão de projetos. Além disso, procura fornecer terminologias comuns a esta área do conhecimento (SELLA; GRZYBOVSKI, 2011).

Vargas (2009) define projeto como um empreendimento não repetitivo, caracterizado por uma sequência clara e lógica de eventos, com início, meio e fim, que se destinam a atingir um objetivo claro e definido, sendo conduzido por pessoas dentro de parâmetros predefinidos de tempo, custo, recursos envolvidos e qualidade. Conforme o guia PMBOK (2013, p. 11) “Um projeto é um esforço temporário empreendido para criar um produto, serviço ou resultado exclusivo. A sua natureza temporária implica um início e um término definidos”. Segundo Maximiano (2002), o projeto é um empreendimento temporário ou uma sequência de atividades com começo, meio e fins programados, que têm por objetivo fornecer um produto singular, dentro de restrições orçamentárias.

O Guia PMBOK, em sua 5ª Edição, estabelece as diretrizes e define conceitos associados à gerência dos projetos. Destarte, também descreve o ciclo de vida do gerenciamento de projetos e seus processos relacionados, assim como o ciclo de vida do projeto, reconhecendo 47 processos subdivididos em 5 grupos ou fases de processos e 10 áreas de conhecimento.

Segundo o PMBOK (2013), existem dez áreas do conhecimento em Gerenciamento de Projetos (GP) que desempenham funções relacionadas aos cinco grupos de processos em GP. Há ainda intersecções vazias, uma vez que apenas a área de gestão da integração detêm atividades em todos os cinco processos gerenciais, tais processos são: i) Iniciação: composto por atividades de aprovação do projeto e nomeação do gerente; ii) Planejamento: composto de atividades para evitar ações indesejadas e pensar no futuro; iii) Execução: composto por atividades de desenvolvimento de equipe, aquisições, qualidade e gestão da informação; iv) Monitoramento e controle: composto de atividades de verificação do cumprimento de atividades e identificação de desvios; e v) Encerramento: composto por atividades de avaliação e aceite por parte do cliente.

Apesar de estarem vinculadas a uma fase do ciclo de vida do projeto, as dez áreas do conhecimento possuem suas próprias finalidades voltadas à sua missão gerencial. São elas:

Integração: Cria condições propícias para o projeto e a articulação entre seus agentes. Estabelece objetivos, restrições, premissas e justificativas.

Escopo: Coleta requisitos e define o escopo do projeto, ou seja, o trabalho a ser feito.

Tempo: Define, sequência, estima recursos, estima duração, desenvolve cronograma e controla cronograma de atividades.

Custos: Tem como missão a estimativa dos custos do projeto, determinação do orçamento e controle dos custos envolvidos.

Qualidade: Envolve processos para o planejamento da qualidade – definição de padrões, garantia da qualidade e controle da qualidade, que envolve o monitoramento dos padrões.

Recursos Humanos: Responsável por desenvolver o plano de gestão de pessoas, mobilizar a equipe de gerenciamento do projeto, desenvolvê-la e gerenciá-la.

Comunicação: Planeja as comunicações, distribui informações, realiza o gerenciamento das expectativas e reporta o desempenho.

Riscos: Esta área realiza basicamente a identificação de riscos / possíveis contingências, analisa qualitativamente e quantitativamente os impactos e planeja respostas para os mesmos.

Aquisições: Documenta as decisões de compra, planeja e realiza solicitações de compras e a seleção das fontes de insumos.

Gerenciamento das Partes Interessadas: É a área mais recente, incluída na última revisão do PMBOK. Identifica partes interessadas, desenvolve estratégias para o engajamento das mesmas e controla o engajamento.

Com base no guia, as principais fases dos processos de gerenciamento da implantação do sistema de gestão de custos do HUPAA consistem na iniciação, planejamento, execução, controle e encerramento. De acordo com Vargas (2009, p. 38), “as fases do ciclo de vida do projeto dependem, intimamente, da natureza do projeto. Um projeto é desenvolvido a partir de uma ideia, progredindo para um plano, que, por sua vez, é executado e concluído”.

Sistemas de Custos

A necessidade de informação de custos é explicada pelo Decreto Lei Nº 200/1967, o qual determina que a contabilidade deve apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar estes custos nos resultados da gestão, identificando a importância da informação gerada para o processo de tomada de decisão e a melhoria do processo de avaliação da gestão pública. De acordo com a Lei Complementar Nº 101/2000 a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), para que a informação de custos seja gerada é obrigatória sua apuração com base no regime de competência, podendo ser mensurada por meio de ajustes nas informações orçamentárias.

Diante do desprovimento das informações sobre custos no recinto deste hospital, houve a necessidade de estruturar um sistema a fim de verificar o custo de cada operação. Na medida em que a principal pergunta foi: quais são os objetos de custo que se desejam mensurar? Segundo Ching (2010, p.8) “qualquer coisa de que se deseja medir o custo ou que necessite de uma medida de custo separado é um objeto de custos”. Logo, um objeto de custo pode ser fornecedor, linha de produtos, departamento, projeto, processo de negócio ou conjunto de atividades que se realiza (SOUZA E SCATENA, 2014). Segundo La Forgia e Couttolenc (2009), a ausência de informações confiáveis é um dos problemas das organizações de saúde e dificulta os esforços para melhorar a qualidade e a eficiência da prestação de serviços.

Visto que, acabar com o mito medição absoluta, de precisar medir tudo, pois como qualquer entidade que pretende medir tudo acaba não medindo nada. A pretensão foi da alta seletividade, mensurar apenas o que é importante para o hospital, na medida em que o custo da informação necessita ser factível, ou seja, não deve ser maior que a informação gerada.

Nisto, a etapa inicial consiste em classificar e separar os custos das despesas, de acordo com a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor (CFC, 2011), define custos como gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços, gasto como o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço, sendo desembolso como pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço e investimento como corresponde ao gasto levado para o ativo em função de sua vida útil, sendo todos os bens e direitos adquiridos nele registrados.

Já Alonso (1999, p.44) define despesa “como qualquer gasto da organização pública, medida num dado período. É o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão de governo”. À medida que, segundo Miranda Filho (2003, p. 44) “O sistema de custos busca agregar novas informações, de caráter gerencial, ao conjunto já existente de informações fornecidas pela Contabilidade Pública”. No caso do HUPAA não existe uniformidade na

apuração dos gastos, e que com ausência dessas informações gerenciais, os gastos do hospital são considerando todos eles como itens de custos, independentemente da localização ou regime de contabilização. No setor público, ainda segundo Alonso (1999), a separação dos custos e das despesas pode ser, até certo ponto, desconsiderada, levando em conta sua utilização gerencial, todos os gastos decorrentes da produção dos serviços podem ser considerados como itens de custos. Na mesma toada Gupta e King (1997) afirmam que nos hospitais possuem muitos custos indiretos e os mesmos tratam os gastos com os pacientes através de processos de cuidado divergentes, que consomem despesas gerais de forma diferente.

Também, em relação ao custeio por absorção, todos os custos, diretos e indiretos, são alocados aos produtos. O custeio hospitalar por absorção pressupõe que a causa de custos é função do volume de procedimentos médicos produzidos. Nessa lógica, os custos diretos são apropriados diretamente aos procedimentos médicos prestados, ao passo que os indiretos são rateados conforme determinadas bases (CHING, 2010). Nesse contexto, o HUPAA é dividido em centros de custos e eles refletem departamentos especializados da administração, ambulatório, laboratório, nutrição, lavanderia etc.

A gestão de custos nas organizações requer informações que possibilitem o controle, a análise e a tomada de decisões de forma adequada. Para que isso seja possível, as informações geradas pelo sistema de custos devem ser confiáveis e apropriadas para a finalidade a que se propõem. É fundamental que o sistema de custos seja amparado por um modelo conceitual consistente e robusto, dimensionado para seu propósito e dotado de critérios que possibilitem o tratamento dos dados de forma a assegurar a produção de informações para auxiliar, efetivamente, nos processos de tomada de decisão e controle. Neste sentido, este trabalho apresenta os elementos mínimos necessários a se conhecer e compreender o modelo conceitual do sistema de informações de custos a ser desenvolvido e implantado no HUPAA pela EBSEH. Atentando-se, com isso, ainda para o comportamento muito regular dos custos ao longo de um período pode indicar falta de ganho e conhecimento na execução da rotina do controle dos custos (GONÇALVES et al., 2010).

Segundo Bonacim e Araújo (2010) salientam que a apuração de custos em estabelecimentos hospitalares se torna uma tarefa abrangente levando em conta a diversidade dos serviços prestados, o que exige inicialmente uma delimitação dos sistemas de custos e um sistema de informações eficiente. Miranda et al. (2007) destacam que tal complexidade é mais notória em Hospitais Universitários pois, além de prestarem serviços de assistência à saúde para a população, são responsáveis por formar os futuros profissionais da saúde.

De acordo com Popesco (2013) os hospitais em diferentes países são muitas vezes legalmente exigidos para fins de reembolso para ter um sistema de alocação de custos predefinido, com isso os torna únicos em relação as outras instituições. No mesmo sentido Eldenburg e Kallapur (1997) afirmam que em muitos países, os hospitais são legalmente obrigados a reembolsar os custos dos procedimentos, pois o sistema de alocação de custos são predefinido que os tornam únicos em relação as outras entidades em que tal obrigação jurídica, legal, não existe. Sendo estes recursos limitados na utilização da prestação da atenção médica e a crescente demanda das necessidades de saúde da população, faz-se necessário investigar as práticas de gestão de custos que os Hospitais Universitários têm empregado como forma de identificar subsídios para o uso eficientes dos recursos (MARTINS; PORTULHAK; VOESE, 2015). A necessidade de melhorias na gestão dos recursos financeiros disponibilizados para os hospitais universitários é destacada por Silva, Costa e Tibério (2003), ao afirmarem que pelo menos 45% dos Hospitais Universitários Federais passam por dificuldades financeiras, acarretando no fechamento de clínicas ou na redução de atendimentos.

Na medida em que os recursos a serem analisados neste trabalho são os *inputs*, entradas, das atividades, necessários para desenvolver os projetos, bens e serviços dos hospitais, registrados em contas contábeis específicas pelo SIAFI, tais como energia elétrica, materiais, máquinas e equipamentos etc. Embora todos os recursos utilizados façam parte do custo dos bens e serviços, nem sempre o HUPAA é responsável pela compra nem pelo pagamento pela aquisição integral de todos os recursos, há casos como, por exemplo, de cessões realizadas pela Universidade Federal de Alagoas, Instituição de Ensino Superior (IES), vinculado a este Hospital Universitário.

Contudo, segundo Dallora (2007), os gestores possuem baixo conhecimento sobre os conceitos de custos hospitalares. Além disso, as informações de custos disponibilizadas são pouco aproveitadas, não são bem compreendidas e, segundo os respondentes, não representam a realidade da área (BONACIM E ARAUJO, 2010).

METODOLOGIA

A presente pesquisa é do tipo descritiva, cujo método é o estudo de caso. A pesquisa descritiva abrange a descrição, registro, análise e interpretação da natureza atual ou processos dos fenômenos, utiliza muito a comparação e o contraste. Na modalidade estudo de caso, conforme Gil (2007), realiza-se um estudo exaustivo de algum caso específico, de pessoa ou instituição, para analisar as circunstâncias específicas que o envolvem.

Diante das atuais dificuldades e desafios enfrentados pelo sistema público de saúde é iminente a necessidade de gerir melhor os custos de forma a otimizá-los. Este trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa realizada no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA), em Alagoas, na cidade de Maceió. O HUPAA tem sua estrutura composta por 239 leitos, conta ainda 4 alas ambulatoriais destinadas às consultas e procedimentos em diversas especialidades médicas, e ainda nas áreas de enfermagem, nutrição, odontologia, serviço social e psicologia. Destaca-se que apesar de existir Ambulatório e Residência Médica em Psiquiatria, este Hospital não possui leitos de internação nesta área e tem como referência a rede de leitos do Estado de Alagoas.

Na análise documental, avaliaram-se as demonstrações contábeis do HUPAA por meio do SIAFI, além das planilhas de custos e de faturamento, bem como as tabelas de preços referenciais pelo SUS. Desta forma, para alcançar o objetivo proposto neste trabalho, foram conduzidos os estudos baseados no levantamento de fontes secundárias. Este tipo de levantamento tem como finalidade descobrir ideias e explicações possíveis para o fato ou fenômeno a ser investigado. A sondagem de fontes secundárias desenvolve sua importância através da possibilidade de identificação, conhecimento e acompanhamento da pesquisa em uma área do saber e almeja a demonstração de habilidades, o domínio de determinado tema específico e a justificativa do tópico de pesquisa (GIL, 2007).

Para a condução, além da análise documental foi realizado uma pesquisa bibliográfica, realizando-se em selecionar um tema; pesquisar a literatura relacionada ao tema escolhido; desenvolver a argumentação; investigar a literatura; criticar a literatura e por fim, escrever a revisão. De acordo com Gil (2007), as revisões de literatura podem ser classificadas em: propósito; abrangência; função; tratamento e abordagem. Esta pesquisa pode ser caracterizada como uma revisão de propósito analítica e temática, com função de atualização e tratamento crítico.

Neste estudo está sendo empregado referencial teórico, bem como visitas técnicas com aplicação de entrevistas aos gestores das áreas e ainda a utilização de um questionário como roteiro para obtenção dos dados. Esta abordagem apoia-se fundamentalmente em um processo de comunicação junto aos operadores deste hospital e este processo baseia-se na utilização de algumas técnicas complementares, tais como entrevistas e observação *in loco*. As entrevistas

buscam identificar objetivos gerais e eventuais restrições dos sistemas e são realizadas visando obter o máximo de informações.

Na observação *in loco*, procura-se a imersão na rotina de trabalho da organização, buscando entender e verificar as principais atividades realizadas. Na observação objetiva-se identificar quais atividades são automatizadas, quem são os potenciais usuários, quais tarefas eles querem realizar com a ajuda do novo sistema, dentre outras. Destaque-se esta pesquisa de campo ocorreu durante os meses de maio a novembro de 2015, por meio de contatos telefônicos e por envio de e-mails institucionais junto aos responsáveis de cada unidade e setor. Como instrumento para coleta de dados utilizou-se um questionário que foi incluído na plataforma Google Docs® e submetido à governança do HUPAA para apresentar a pesquisa e direcionar tais informações sobre a implantação do sistema de custos.

Portanto, os resultados expostos nesta pesquisa são de natureza descritiva e diagnóstica, não comportam inferências de causa e efeito e se limita ao HUPAA, não podendo ser generalizada a todos os hospitais universitários federais.

RESULTADOS

Iniciação

A implantação da ferramenta de gestão de projetos, proposta pelo guia PMBOK (2013), surge eficaz, pois permite medir, avaliar e divulgar os resultados do HUPAA. Porém, com a realidade dos sistemas de gestão existente, existe algumas dificuldades na implantação do sistema de gestão de custos, pela não utilização dos módulos específicos de contabilidade e de custos, e ainda por possuírem controles de gestão superficiais, sendo necessária a criação do hábito de um controle artesanal, por meio de planilhas. Também por serem atividades contínuas no HUPAA, existe o risco de que os gestores confundirem e misturarem as atividades, não conseguindo apreciar o que pode ser avaliado por esta ferramenta.

No que se refere à equipe de trabalho, conforme pesquisa de Armond e Marques (2015), esta sofre resistência na implantação do novo modelo de gestão, mediante choque de culturas organizacionais, tendo servidores regidos pelo Regime Jurídico Único (RJU), pelos funcionários da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) regidos pela Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), e, também, pelos empregados da Fundação Universitária de Desenvolvimento de Extensão e Pesquisa (FUNDEPES), na implantação do novo sistema de custos que vem para complementar o que já existe.

A primeira fase da iniciação, conforme o guia PMBOK (2013), foi o diagnóstico da presente conjuntura, na qual identificou a situação atual do HUPAA, bem como os respectivos propósitos de uso das informações de custos, pois o estudo das informações dos custos possibilita análise, buscando a homogeneização das saídas, entradas e processos ou dos principais centros de custos do hospital. Salienta-se que esta ferramenta de gestão, por si só, não tem valor nenhum.

Na medida em que as principais ações desta etapa se resumem em:

- a) Identificação pormenorizada das necessidades do HUPAA, bem como das informações requeridas pelos diversos gestores, para fins de controle e tomada de decisão, assim como dos relatórios gerenciais que podem ser gerados pelo sistema de custos.
- b) Compreensão, por meio de visitas presenciais, *in loco*, da situação atual quanto ao processo de identificação, mensuração, registro e reporte dos custos e resultados.
- c) Análise crítica dos sistemas de acumulação de custos, dos métodos de custeio e dos critérios de valoração dos custos em uso e possíveis de serem utilizados.
- d) Elaboração centros de custos.
- e) Discussão e validação objeto de custeio e dos propósitos de uso das informações de custos.

PLANEJAMENTO

Um processo de gerenciamento de projetos é um conjunto de ações gerenciais e atividades realizadas para obter um conjunto preestabelecido de produtos, resultados ou serviços (VARGAS, 2009). Nesse sentido, o guia PMBOK explana que “planejamento de projetos é a aplicação de conhecimentos, habilidades, ferramentas e técnicas às atividades do projeto a fim de cumprir seus requisitos” (PMI, 2013, p. 6).

O planejamento de projetos pode ser capaz de controlar e detectar os custos e prazos, mantendo a qualidade a fim de superar as expectativas dos usuários. Com o gerenciamento, o HUPAA consegue melhor controle e a confiança desses usuários, sendo capaz de apresentar melhor administração e mais alto número de projetos bem sucedidos. Segundo Machado (2002, p. 2) “uma metodologia de planejamento de projetos é uma abordagem estruturada empregada para guiar a equipe do projeto durante o seu desenvolvimento”.

Visto que, o planejamento desta implantação inclui os processos envolvidos em estimativas, orçamentos e controle dos custos, de modo que esta implantação possa ser terminada dentro do orçamento aprovado. Deve-se considerar também o efeito das decisões desta implantação no orçamento corrente subsequente ao uso, manutenção e suporte do produto, serviço. O esforço de planejamento de gerenciamento dos custos ocorre nas fases iniciais do planejamento do projeto e fornece a estrutura para cada processo do gerenciamento dos custos para que seu desempenho seja eficiente e coordenado.

Dessarte, o processo de gestão dos custos hospitalar é complexo, devido à diversidade de departamentos, atividades e procedimentos médicos. É importante salientar que o atendimento é realizado a um número de pacientes diferenciados, cada um com a sua particularidade, que demandam procedimentos e gastos, exigindo uma estrutura previamente preparada para atendê-los, conforme as suas necessidades diversas (CAMPOS, 2007).

Um dos elementos fundamentais para a apuração de custos é a existência de um sistema de apuração e controle de custos (SOUZA E SCATENA, 2014). Segundo Tanaka et al. (2001, p.45) “para calcular os custos das atividades ou procedimentos é necessário existir um controle contábil, por meio da organização e da sistematização dos custos, com o registro dos gastos por setor ou serviço”. Para que seja possível o levantamento dos dados necessários à apuração e gestão de custos, faz-se necessária a existência na organização de um sistema de informação contábil, baseado em sua maioria, na Tecnologia da Informação. Fato este que o HUPAA apenas utiliza o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), não refletindo a realidade contábil, bem como sua função gerencial subutilizada, e ainda a não utilização da contratação do sistema SoulMV no módulo contábil, tornando-se a apuração dos custos quase que impossível, por falta de convergências de informações entre a parte da contabilidade pública pelo SIAFI e os dados de consumo realizado pelo sistema SoulMV, bem como o volume de dados diários apurados no hospital sem essa convergência.

Na medida em que a eficiência na gestão de custos, fazer mais com menos, pois um sistema de custo hospitalar é uma ferramenta de gestão, este sistema de custos é um “mensageiro”. Visto que, a farmácia, almoxarifado e patrimônio do HUPAA encontravam-se desorganizados, sendo refletido pelo SIAFI, tornando-se necessário que estes movimentos precisem ser integrados e sinérgicos. O que se constatava no HUPAA eram os setores como um conjunto de “caixinhas” com pouca comunicação entre si e pior ainda sem algum servidor responsável pela mesma.

De acordo com o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), adota a metodologia de custeio por absorção para a apuração de custos. Assim as etapas de implementação do sistema de Custeio por Absorção no HUPAA encontram-se organizada em seis passos, conforme figura 1:

Figura 1 - Implantação do sistema de gestão de custos



Fonte: Elaborada pelo autor conforme os dados da pesquisa.

À medida que o primeiro passo da primeira etapa da implantação do sistema de gestão de custos, foi analisar os centros de custos, departamentos, na medida em que é uma manifestação da especialização necessária em estruturas hierárquicas. Visto que o departamento ou centro de custos é uma unidade mínima administrativa, caracterizada por ter uma estrutura de custos homogênea, por estar centrada em um único local, na Unidade de Contabilidade de Custos, conforme estrutura hierárquica da Ebserh explanada na figura 2. E por oferecer condições de coleta de dados de custos, segundo Martins, Chaves e Alemão (2010) essa coleta é tudo aquilo ou algo que mereça atenção dos gestores, pois com base na departamentalização estão cometidas menos injustiças e diminuídas as chances de erros maiores.

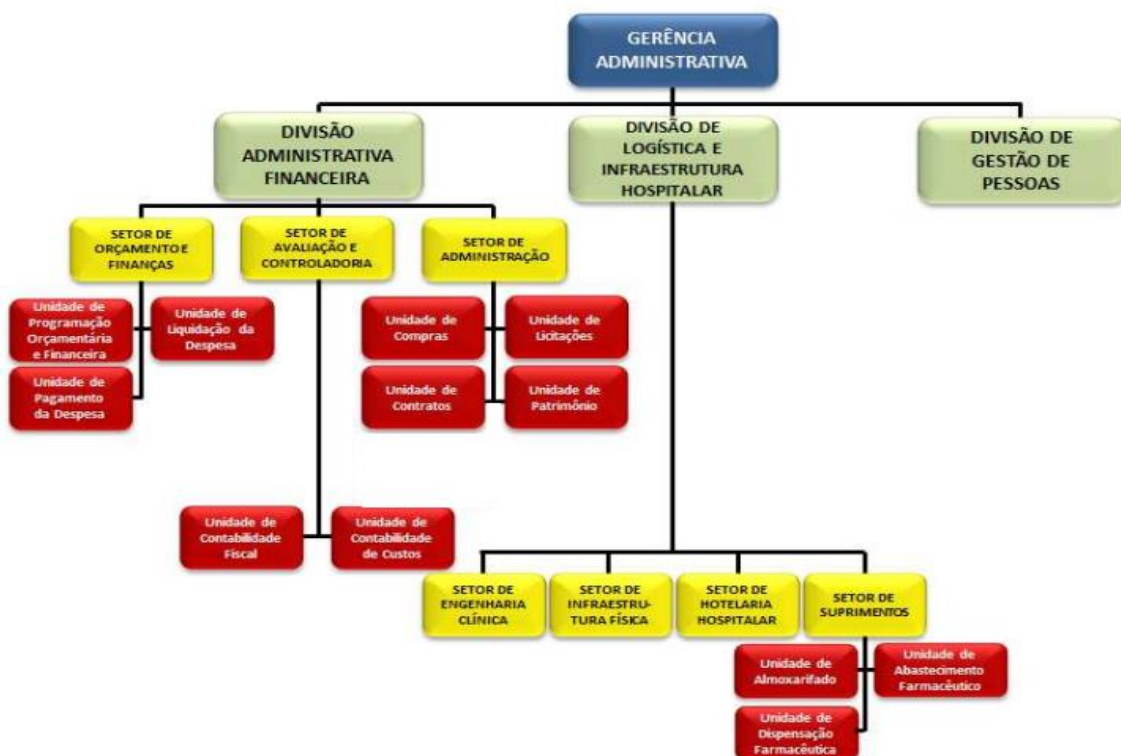
EXECUÇÃO

Tudo o que foi previsto no planejamento é apontado para ser executado durante a implantação dos processos de execução. Integra pessoas e os outros recursos para colocar em prática o plano do projeto. É geralmente nessa fase que ocorre a maior parte do esforço e dispêndio do projeto (PAES, 2014). Basicamente se resume em Executar plano do projeto; Gerenciar o progresso do projeto; Completar pacotes de trabalho; Distribuir informação; Garantir qualidade; Desenvolver equipe; Realizar reuniões de acompanhamento; Identificar mudanças; Usar sistema de autorização de trabalho; e Gerenciar exceções do plano do projeto.

Os centros de custos transferem gastos entre si, quanto à forma de fazê-lo por meio de percentuais ou por meio de produtos e/ou serviços prestados. No método de custeio por absorção, o produto final absorve todos os custos envolvidos no processo de produção. O procedimento médico e o paciente atendido assumem todos os custos do HUPAA.

Também ademais, observa-se que as unidades organizacionais de acordo com organograma da EBSERH, correspondem ao agrupamento do custo do hospital, correspondendo às gerências, divisões, setores e demais unidades, conforme ilustra-se pela figura 2 do organograma funcional da Gerência Administrativa.

Figura 2 - Organograma Gerência Administrativa.



Fonte: Relatório de Gestão HUPAA (2014).

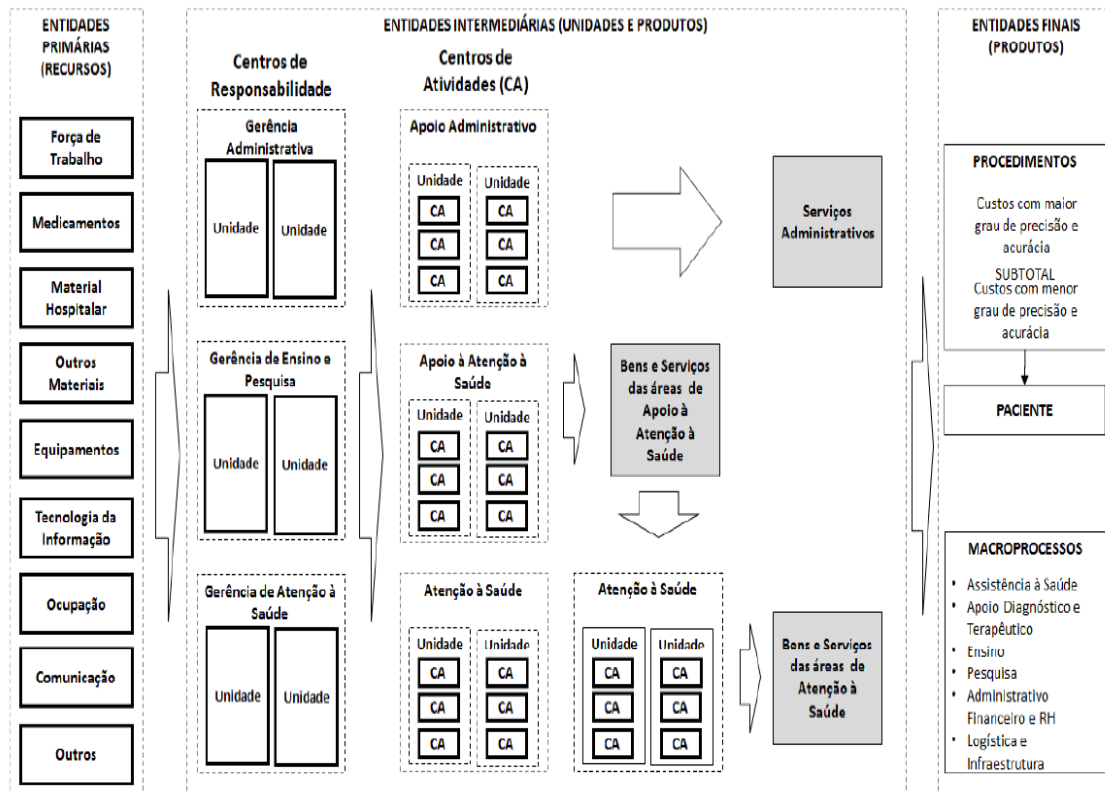
Serão considerados tanto os custos efetivamente pagos pela EBSERH quanto aqueles que não representam gasto ou desembolso para o HUPAA, por exemplo: doações, cessões etc. A atribuição do custo dos recursos aos centros de responsabilidade deve ser realizada pelo critério de quem gerencia sua contratação e aquisição, ou seja, quem consome, utiliza, o recurso. O valor dos custos deve levar em conta um período que permita a normalização de acidentalidades e sazonalidades, nesse caso adotou-se de doze meses pelo princípio da competência.

Entidades intermediárias objeto de custeio são os centros de responsabilidade e os centros de atividades, bem como seus respectivos bens e serviços gerados. Nesse sentido, deverão ser considerados todos os níveis organizacionais da estrutura do hospital e os centros de atividades, bem como os bens e serviços ofertados pelas respectivas unidades. Centros de Responsabilidade (CR) são as unidades organizacionais estabelecidas no organograma, em seus cinco níveis: (i) superintendência (o hospital como um todo), (ii) gerências, (iii) divisões, (iv) setores e (v) unidades. Os custos devem ser atribuídos a eles a partir dos menores níveis, ou seja, das unidades. A entidade da estrutura organizacional que será a base para o agrupamento dos custos é a denominada no organograma como unidade.

Agora, com os centros de custos definidos, uma vez que a forma de transferência de custos se dá segundo o método *top down*, os custos são repassados dos centros de custos meio para os centros de custos fins e, finalmente, aos procedimentos, terminando o ciclo de processo de transferência. Também, todos os recursos devem ser registrados, necessariamente, em uma unidade, de modo que o custo do nível imediatamente superior corresponderá à soma do nível imediatamente abaixo. Para efeito de acumulação de custos, cada nível hierárquico deve possuir, no mínimo, uma unidade a ele associada; no caso de níveis em que não haja pelo menos uma unidade específica no organograma, uma “unidade virtual” deverá ser criada para receber custos (FIPECAFI, 2014). Assim, a soma dos custos de todas as unidades de determinado nível forma o custo do respectivo nível.

Para fins do processo de custeio, cada centro de responsabilidade (CR) será dividido em subunidades, denominadas centros de atividades (CA); todo centro de responsabilidade (CR) deverá contar com ao menos um centro de atividades (CA). Os centros de atividades (CA) devem possuir estrutura de custos homogênea, ou seja, devem ser constituídos por elementos (recursos) cujo custo seja determinado ou influenciado pelo mesmo fator, que será sua base de alocação; ou, ainda, deve agregar atividades afins ou homogêneas, cujo produto possa ser identificado objetivamente, conforme figura 3.

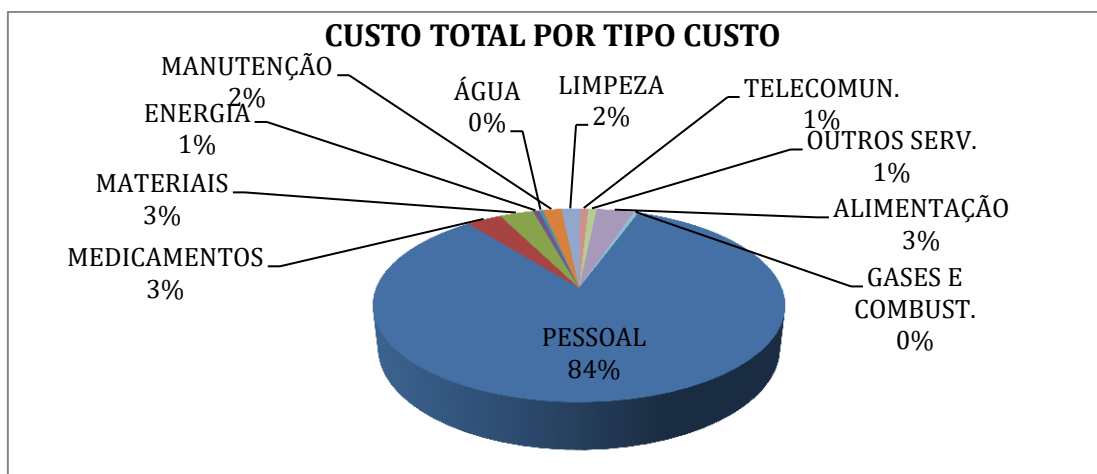
Figura 3 - Implementação do sistema de custos



Fonte: FIPECAFI/CMS-Lab

O modelo utilizado foi do Custeio Pleno, também conhecido por Custeio por Absorção Total ou Integral, o qual ele se caracteriza pela apropriação de todos os custos e despesas às entidades finais objeto de custeio, ou seja, são apropriados aos bens e serviços todos os custos e despesas diretos e indiretos, fixos e variáveis, incluindo os relativos à administração geral e financeira. Conforme ilustrado na figura 4, os gastos com pessoal do HUPAA representam 84% dos gastos totais deste hospital.

Figura 4 – Custo total por tipo de custo



Fonte: Elaborada pelo autor conforme a partir dos dados da pesquisa

Controle

Ocorre em paralelo ao processo de execução, medindo e monitorando o desempenho do projeto para identificar variações em relação ao planejado para que ações corretivas sejam disparadas quando necessário, garantindo que os resultados do período sejam alcançados (PAES, 2014). É necessário realizar controle integrado de mudanças; Medir desempenho do projeto; Elaborar relatório de desempenho; Controlar mudanças de escopo; Controlar qualidade; Monitorar riscos; Controlar cronograma; Controlar custo; Verificar escopo; Garantir conformidade com os planos; Atualizar plano do projeto e realizar ações corretivas.

Contraopondo-se a isso, existem algumas facilidades que viabilizarão a implantação dessa nova ferramenta no HUPAA. A ferramenta não eliminará as práticas já existentes no hospital, pois serão utilizadas na transposição de um sistema unificado de custos por todos os hospitais gerenciados pela EBSEH. Essa implantação poderá significar aos Hospitais Universitários Federais um “divisor de águas” e de profissionalização na tomada de decisões gerenciais, pois estas conseguirão responder às mudanças do hospital de forma rápida, com menor custo e provocando satisfação de todos os usuários.

Finalização

Formaliza a aceitação do projeto, serviço ou resultado e o fechamento formal do contrato. Analisa a evolução do projeto para que erros não se repitam no futuro, além disso, também é importante identificar os acertos para que eles voltem a acontecer em outros projetos (PAES, 2014). É necessário realizar auditoria das aquisições; Verificar produto; Realizar encerramento financeiro; Atualizar dados; Finalizar relatórios de desempenho do projeto; Obter aceitação formal; Organizar arquivos do projeto e liberar recursos.

É necessário realizar auditoria das aquisições; Verificar produto; Realizar encerramento financeiro; Atualizar dados; Finalizar relatórios de desempenho do projeto; Obter aceitação formal; Organizar arquivos do projeto e liberar recursos. Com objetivo de auxiliar os gestores na aplicação, na utilização e na manutenção desta implantação do sistema de gestão de custos.

Por conseguinte, os requisitos para funcionamento do sistema são: Dados fidedignos; Bons controles para coleta e registro de dados; Controle dos processos; Colaboradores capacitados; Treinamento contínuo; Melhoria do processo de gestão; Mudança de cultura; Uniformização de processos e de linguagem.

Portanto, nesta fase de encerramento, o HUPAA terá melhores condições de informações sobre faturamento com os recursos da contratualização perante a Prefeitura

Municipal de Maceió e com os recursos do REHUF, identificando os custos de todos os procedimentos ofertados por este hospital.

CONCLUSÕES

Observa-se que o Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA) vivencia dificuldades intrínsecas e extrínsecas, principalmente, as de comunicação, devido ao volume de colaboradores e a logística adotada; diversidade de departamentos e de classes profissionais; carência de recursos; a limitação de controle mais acurado dos materiais e medicamentos; limitação de recursos financeiros; e a demanda excessiva.

A implantação do sistema de gestão de custos tem por finalidade melhorar a aplicação dos limitados recursos financeiros recebidos pelo HUPAA. Diante da complexidade de suas atividades, este estudo teve como finalidade apresentar quais os métodos de custeios e as ferramentas de gestão de custos que poderão ser utilizadas pelo hospital. Na medida em que as dificuldades supra, retardam o processo de conhecimento, planejamento, análise e controle dos custos. Nesta perspectiva, a pesquisa procura subsidiar os gestores do hospital com informações relevantes sobre os custos dos serviços prestados, como suporte a tomada de decisões. De acordo com a pesquisa, o planejamento na implantação do sistema de gestão de custos utilizando os conceitos do guia PMBOK (2013), padronizou sua forma de elaboração e apresentação. Dessa maneira, critérios como custo e tempo foram utilizados para a tomada de decisão sobre a priorização dos mesmos.

Estes fatores tornam a gestão dos custos uma atividade complexa. A cabo deve-se levar em consideração que o hospital desenvolve concomitantemente diversificadas atividades de farmácia, hotelaria, lavanderia, manutenção, restaurante, laboratoriais de análises clínicas e patológicas, de ultrassonografia, ambulatoriais e operatórias, de radiologia e de escola, além de prestar serviços a usuários distintos que necessitam de ajuste diferenciado e individual.

Destaque-se ainda, ser necessário que o HUPAA em sintonia com a EBSEH formalize os processos de controles de custos. Considerando a adoção obrigatória de um método de custeio em entidades pertencentes ao setor público, como dado pela NBC T 16.11 (CFC, 2011), os resultados deste estudo sugerem-se que a utilização de métodos de custeio neste hospital ainda não é uma prática plenamente difundida e que este cenário deve manter-se em curto prazo, considerando que a sede da EBSEH ainda não tem planos formais para adoção desta padronização dos centros de custos.

Conclui-se que os resultados apresentados são parciais e, por se tratarem de experiências incipientes nos Hospitais Universitários, há muito para progredir. Espera-se que o aprofundamento desta pesquisa possibilite à área de custos da sede da EBSEH desenvolva um processo sistemático na implantação do sistema de gestão de custos que permita acompanhar e medir os custos de todos os HU em seu âmbito, ao subsidiar a governança na tomada de decisão, evitando os desperdícios e as faltas dos insumos recorrentes.

Referências

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

ARMOND, M.; MARQUES, A. L. **Mudança Organizacional em um Hospital Universitário Público: estudo sobre os efeitos da implantação de um novo modelo de gestão**. XXXIX Encontro da ANPAD – EnANPAD. Anais... Belo Horizonte, 13 a 16 de setembro de 2015. p. 1-17.

BOTELHO, E. M. **Metodologia e apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão: um estudo de caso no Hospital Universitário Clemente Faria**. 2000. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração Financeira). UFMG, Belo Horizonte, 2000.

BRASIL. **Decreto n.º 7.082 de 27 de janeiro de 2010**. Institui o Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais- REHU. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7082.htm>. Acesso em: 21 set. 2015.

_____. **Decreto n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre organização da administração federal, estabelece diretrizes para reforma administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 21 set. 2015.

_____. **Lei n.º 12.550 de 15 de dezembro de 2011**. Autoriza o Poder Executivo a criar a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12550.htm>. Acesso em: 21 set. 2015.

_____. **Lei Complementar n.º 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: 21 set. 2015.

_____. **Lei n.º 8.080 de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

_____. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Relatório de Gestão de 2014**. Disponível em: <http://www.ebserh.gov.br/documents/221436/333593/Relat%C3%B3rio+de+Gest%C3%A3o_2014_FINAL_30.03.2015.pdf/f73baa95-ff65-41e2-8d1c-6e655e7862f8>. Acesso em: 21 set. 2015.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2015**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em: 21 set. 2015.

_____. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Introdução à gestão de custos em saúde, 2013**. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/introducao_gestao_custos_saude.pdf>. Acesso em: 21 set. 2015.

CAMPOS, A. A. **Análise dos Custos da Cirurgia Bariátrica em comparação aos recursos financeiros repassados pelo Sistema Único de Saúde (SUS): estudo de caso em um Hospital Universitário na cidade de Maceió/AL.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 14. 2007, João Pessoa, Paraíba, Anais, 2007, 1 CD-Rom.

CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC).** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso: 21 set. 2015.

DALLORA, M. E. L. V. **Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino.** 2007. Dissertação (Mestrado em Saúde na Comunidade) USP, Ribeirão Preto, 2007.

_____. BONACIM, C. A. G.; TANAKA, C. S. F.; SILVA, L. Gestão de custos aplicada a hospitais universitário – absorção versus ABC: a experiência do HCFMRP-USP. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11. 2007, Porto Seguro, Bahia, Anais, 2004.

DORNELLES, J. C. **A utilização do sistema de custeio por absorção para avaliar custos da atenção básica de saúde reformulações e aprimoramentos metodológicos.** 2000. Tese (Doutorado) Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2000.

ELDENBURG L.; KALLAPUR S. Changes in hospital service mix and cost allocations in response to changes in Medicare reimbursement schemes. **Journal of Accounting and Economics.** n.23 p. 31-51, 1997.

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

_____. **Tecnologias de informação para gestão de custos e resultados no hospital: considerações e dica para implementação de um modelo brasileiro.** São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas.** São Paulo: Atlas, 2007.

GONÇALVES, M. A.; AMORIM, C. A.; ZAC, J. I.; ALEMÃO, M. M.; COSTA, M. R. T. Gestão Hospitalar: a aplicabilidade do sistema ABC em um bloco cirúrgico. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.11 n.2, p. 73-86, 2010.

Gupta M.; King R. An experimental investigation of the effect of cost information and feedback on product cost decisions. **Contemporary Accounting Research**, V.1 n.14 p. 99-127, 1997.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar brasileiro: em busca da excelência.** São Paulo: Singular, 2009.

PMBOK. Project Management Institute: **Guia do conjunto de conhecimentos em gerenciamento de projetos.** 5. ed. São Paulo: Project Management, 2010.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. Tese (doutorado) FEA/USP, São Paulo, 2002.

MARTINS, A. C. B.; CHAVES, J. G.; ALEMÃO M. M. Implantação do sistema de custos na FHEMIG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, n.4, p. 50-61, 2010.

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**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, V. F. **Desenvolvendo um modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços**. 2002, 117 f. Dissertação (Pós-graduação em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MAXIMIANO, A. C. A. **Administração de projetos**. São Paulo: Atlas, 2002.

MIRANDA FILHO, C. R. **Sistema 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), UFBA, Salvador, 2003.

_____.; CARVALHO, C. E.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, n. 44, p. 33 – 43, Maio/Ago. 2007.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2015.

PAES, L. A. B.; A utilização da metodologia PMBOK no gerenciamento de projetos: uma análise das novas práticas propostas na 5ª edição. **REGRAD - Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM**, Marília, v.7, n.1, p. 170-191, 2014.

POPESKO, B.; Specifics of the Activity-Based Costing applications in Hospital Management. **International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health**, Czech Republic, v.5, n.3, p. 179-186, 2013.

_____.; NOVÁK, P. Implementation of the Process-Oriented Costing System in a Hospital Department. **International Journal of Trade, Economics and Finance**. V.5 n. 1, p. 82-87, 2014.

SANTOS, M. E.; MARTINS, V. F.; LEAL, E. A. Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares: Um estudo na cidade de Uberlândia MG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, 10(1), 3-17, 2012.

SELLA, V. T.; GRZYBOVSKI, D. Modelo PMBOK/PMI para gestão de projetos nas micro e pequena empresas: um estudo de caso. **E&G - REVISTA ECONOMIA E GESTÃO**, v.11, n.27 p. 36-66, 2011.

SILVA, E. P. S.; COSTA, P. S.; TIBÉRIO, C. S. B.. Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários. In.: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8, 2003, Montevideu, Uruguai. **Anais**.

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

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. Apuração do custo da diária de internação hospitalar: um estudo de caso. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.11, n.2, p. 123-135, 2014.

VARGAS, R. V. **Gerenciamento de projetos: estabelecendo diferenciais competitivos**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.