

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**IMPLANTAÇÃO DE GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR DE EMERGÊNCIA
DE UM HOSPITAL PÚBLICO**

MARCELO SARTORETTO BRITTES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª MSc. Cassiane Oliveira Velho

PORTO ALEGRE

2016

IMPLANTAÇÃO DE GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR DE EMERGÊNCIA DE UM HOSPITAL PÚBLICO

Marcelo Sartoretto Brittes¹

Cassiane Oliveira Velho²

RESUMO

A obrigação de otimização do uso dos recursos públicos, por parte de seus gestores, criou a necessidade de se obter métodos que possam auxiliar o processo de gestão de custos. O presente estudo tem como objetivo propor uma sistemática de gestão eficaz e de baixo custo para a mensuração dos custos de uma unidade de atendimento de emergência em um hospital público. A fim de atingir este objetivo, realizou-se um estudo em um Hospital Público localizado na região da Grande Porto Alegre/RS. Por meio de uma pesquisa participante, fez-se uma pesquisa descritiva, a qual auxiliou na elaboração da sistemática proposta de gestão de custos do Hospital Público estudado. Este é composto por 570 funcionários ativos e conta com 152 leitos. O estudo revelou que o custo total da unidade no mês de julho de 2015 foi de R\$ 1.152.186,99 e o custo por atendimento foi de R\$ 233,32. Os resultados mostraram que devido à espera por leitos no setor de emergência, por parte dos pacientes internados, aumentaram os custos da unidade, na qual se observa que o setor além do atendimento ambulatorial absorveu custos típicos das unidades de internação.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Hospital Público. Emergência. Atendimento ambulatorial.

MANAGEMENT DEPLOYMENT COSTS IN A PUBLIC EMERGENCY HOSPITAL

ABSTRACT

The optimization requirement in the use of public resources by their managers created the need to obtain methodologies that can assist the process management. This study aims to propose an effective management tool and inexpensive to measure the costs of emergency care unit of a public hospital in Porto Alegre. For this methodology with regard to the approach to the problem was through qualitative and quantitative research, as its objectives the approach adopted was the descriptive research and the procedure used in conducting the study and data collection was through a participatory research conducted in a public hospital located in the Porto Alegre/RS region. Hospital that consists of 570 active employees and 152 beds. The study revealed that the total cost of the unit in July 2015 was R\$ 1.152.186,99 and the cost for emergency care was R\$ 270,39. The results showed that due to waiting for beds in the emergency sector by the inpatient unit costs increased, where it was observed that the sector beyond the outpatient absorbed typical costs of clinical inpatient units.

KeyWords: Cost Accounting. Public hospital. Emergency. outpatient care.

¹ Aluno do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Artigo apresentado para a disciplina Trabalho de Conclusão de Curso, como quesito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Email: marceloratm@gmail.com.

² Mestre em Engenharia de Produção pela UFRGS. Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. E-mail: cassiane.velho@ufrgs.br.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, a economia globalizada, na qual a informação transita praticamente de forma instantânea, leva aos participantes desse mercado a uma incessante busca por novos métodos e formas de administração de seus negócios. A busca por atualizações na sua forma de administrar, tornou-se uma necessidade contemporânea de sobrevivência. “No século XXI, o conhecimento – informação, inteligência e competência para aprender – será o recurso mais valorizado da organização... que promoverá a capacidade competitiva da organização” (CHIAVENATO, 2003, p.20).

Nessa nova de tendência de mercado, surgem com destaque cada vez maior, os negócios baseados em serviços, que apresentam crescimento de importância dentro do mercado. Esse crescimento, conseqüentemente, traz uma necessidade de trazer conceitos e metodologias já consagradas dentro da economia baseada em produtos para as empresas prestadoras de serviços. Esse processo de migração e adaptação conceitual dentro do processo administrativo das organizações é um desafio que seus administradores precisam incorporar, a fim de aperfeiçoar os serviços prestados e atender o cliente com satisfação.

A competitividade impõe às empresas a necessidade de ser cada vez mais eficiente no seu processo de prestação de serviço, isso envolve a otimização na utilização de recursos para efetuar um serviço de qualidade. Sendo que, através do controle dos custos de processos, obtêm-se as informações importantes para subsidiar os administradores na tomada de decisão. Cada vez mais é necessária a busca por redução de custos devido à necessidade de aumento nos gastos na produção. Então, se reduz custos com o objetivo de diminuir o preço do serviço prestado sem que, isso, interfira na satisfação do cliente. Percebe-se que para se manter competitivo no mercado atual, é preciso que as empresas adotem medidas constantes no desenvolvimento de procedimentos de controle de processos. Segundo Nakagawa (2001) e Schroder (2011), o desenvolvimento e a sustentação de vantagens competitivas são prerrogativas para a empresa enfrentar a concorrência.

A contabilidade de custos surge dentro das organizações como uma alternativa viável na obtenção de resultados positivos, assumindo um papel gerencial dentro do processo de gestão administrativa. Nesse novo patamar estratégico, que se tem a Gestão de Custos. Esta, através de dados da contabilidade, produz informações para uso interno, para auxiliar os gestores no planejamento, controle e tomada de decisão (HANSEN; MOWEN; 2003 p.28).

Nesse contexto, estão os prestadores de serviços de saúde que possuem além de relevância econômica, forte papel estratégico, social e político dentro do Brasil. Assim como

nos demais setores da sociedade brasileira verifica-se uma desigualdade competitiva entre os hospitais privados e públicos. Sabe-se que grande parte dos hospitais públicos não acompanhou a evolução administrativa dos hospitais privados, criando uma defasagem nos serviços prestados. Para uma melhor qualidade nos serviços prestados é preciso que os hospitais públicos introduzam políticas de gestão de custos para a melhor utilização dos recursos públicos. De encontro a esse fato, Ray (2001) relata que todo serviço hospitalar, de modo geral, apresenta entre 20% e 30% de custos desnecessários.

Devido à especificidade do negócio, os gastos envolvidos no processo de prestação de serviços hospitalares são elevados, gerando a necessidade de buscar alternativas de controle de gastos em processos. (MINISTERIO DA SAÚDE, 2015)

Dentro desse cenário, a gestão de custos surge com o objetivo de suprir essa defasagem estratégica dentro das organizações públicas, pois se nota que muitos hospitais públicos apresentam recursos limitados por justamente não apresentarem um controle dos custos da instituição. O presente estudo pretende resolver a questão de como elaborar uma sistemática de gestão de custos em uma área piloto de uma instituição de saúde pública?

No presente estudo foram analisados os conceitos e metodologias utilizados na aplicação de Gestão de Custos em determinado ambiente pré-estabelecido. Evidenciando o passo a passo para sua melhor implantação em função dos objetivos da organização.

Assim, o objetivo deste trabalho é propor uma sistemática de apuração de custos no setor de emergência de um hospital público, situado na Grande Porto Alegre – RS. Sabendo que, por ser público e por envolver uma série de princípios constitucionais, a gestão de custos hospitalares, nesse ambiente, tem como meta utilizar os recursos públicos de forma mais eficiente.

Os hospitais são estruturas muito complexas e, atualmente, uma das instituições menos suscetíveis a mudanças, conforme Campos (2008 apud ARAUJO, 2008) que com aumento contínuo da especificidade dos processos envolvidos na prestação de serviços de saúde, tem aumentado os custos de produção a ponto das receitas provenientes de recursos públicos não serem capazes de cobrir o montante, tornando hospitais públicos deficitários. Segundo Guimarães (2005), apenas 1% dos hospitais brasileiros possui administração profissional, que conta com um administrador hospitalar graduado e com capacidade de gerenciar através de uma visão estratégica de longo prazo. Haja vista que o serviço prestado é de suma importância para a sociedade como um todo, pois interfere no bem-estar social. Além de, por ser público, exerce importante função social.

O controle de custos é necessário dentro de um hospital público, porque é uma ferramenta para os gestores reduzirem os custos de produção, subsidiando a tomada de decisão gerencial.

Segundo o Ministério da Saúde (2013), muitos hospitais públicos trabalham com a ausência de indicadores gestão, devido à falta de informações, especialmente, no que se refere a custos, dificultando, assim, a utilização dos seus recursos com eficiência. Ocorre que em uma instituição que não apura os seus custos, como saber qual volume de recursos é necessário?

Nesse importante quesito, a gestão de custos tem como fornecer informações para suprir essa lacuna, dando aos gestores suporte para futuras negociações de recursos.

Segundo Baumgartner (1998), citado por Leoncine (2011, p.3):

A era do empirismo na gestão hospitalar está com seus dias contados. As ferramentas administrativas e financeiras são cada vez mais necessárias. Hoje já se fala em planejamento financeiro, fluxo de caixa e outras ferramentas simples, porém de grande utilidade para a administração do negócio. Dentre estas ferramentas, a questão dos custos hospitalares também é de extrema importância.

A próxima seção tratará do referencial teórico utilizado para abordar a questão da implantação do controle de custos, embasando-se na literatura como forma de se obter parâmetros para a melhor execução da pesquisa aqui proposta.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

No presente estudo, foi abordada a obtenção e mensuração da informação de custos e como tal informação impactará no processo de administração de um hospital. Para que seja possível a obtenção desse resultado é necessária fazer a conciliação entre a organização hospitalar e a contabilidade de custos.

2.1 ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

As organizações hospitalares desempenham papel de grande importância social, econômica e política, pois tratam da saúde pública. A abrangência de serviços prestados por uma instituição hospitalar pode ser evidenciada segundo a definição de hospital de Almeida (1983) citado por Lemos e Rocha (2011, p.2):

Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena;

custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados; os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins.

Pela definição de hospital, pode-se observar o nível de complexidade dos serviços hospitalares, devido ao nível de especificidade e heterogeneidade dos serviços prestados. Um hospital pode, simultaneamente, prestar serviços de hotelaria, lavanderia, limpeza, vigilância, serviços médicos, restaurante, serviços médicos, assistência social e relacionamento com o consumidor. Serviços, esses, estando sujeitos a regulação dos mais diversos órgãos e instituições, limitando o processo administrativo (CELESTINO, 2002).

A crescente especificidade dos serviços prestados elevou os gastos e investimentos em saúde, tal cenário exige uma postura empreendedora da administração na missão hospitalar da instituição com o objetivo de entendimento da organização como um conjunto de elementos interagindo com o mesmo fim (CATELLI et al., 2001).

2.1.2 Situação Das Organizações Hospitalares Públicas No Brasil

Os hospitais públicos não fogem à realidade das demais instituições mantidas pelo Estado e apresentam grandes dificuldades administrativas e financeiras de gestão. Apenas 1% dos hospitais, no Brasil, possuem uma administração profissional conforme Oliveira (1998 apud ABBAS, 2001). Verifica-se que as instituições públicas de saúde não utilizam as inovações provenientes das inovações tecnológicas, da versatilidade financeira e da crescente especialização da medicina.

Segundo dados referentes ao Índice de Desenvolvimento Humana com relação à saúde o Brasil apresenta um grau de eficiência de alocação de recursos de 15,74%, estando na 163ª posição entre 183 países pesquisados (DALBERTO et al., 2015).

Existe a necessidade de modernização dos processos administrativos das instituições hospitalares no Brasil, principalmente no que tange a apropriação de custos. Para o Ministério da Saúde (2006, p.7):

as instituições de saúde no Brasil, principalmente as públicas, são as mais distantes do processo de modernização gerencial. A maioria dessas instituições utiliza métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento de seus custos reais, ou seja, não fazem uso de sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas e para o controle de suas atividades.

Visando minimizar os efeitos das más administrações, o governo federal instituiu o Plano Nacional de Gestão de Custos (PNGC), com o objetivo justamente de profissionalizar as administrações hospitalares, realçando a importância da informação de

custos, também dentro dos hospitais públicos (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A origem da Contabilidade de Custos se deu pelo surgimento de organizações industriais, durante a Revolução Industrial, que com o crescimento da necessidade de novas informações devido a demanda dos procedimentos contábeis. Nos primórdios, a função da Contabilidade de Custos era de avaliação dos estoques em empresas industriais, pois envolve muito mais do que a simples contabilização de compra e venda de mercadorias (VICECONTI; NEVES, 2013).

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que abrange a gestão econômica dos custos. Segundo Leone (2010, p.19):

A contabilidade de custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como o auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

2.3 CUSTOS HOSPITALARES

Tal complexidade trouxe consigo a necessidade de que o processo de administração se especializasse, buscando novas informações para subsidiar o processo de tomada de decisão. Com uma administração centralizada, é muito difícil obter informações de todos os setores do hospital, então através da contabilidade de custos pode-se suprir a administração hospitalar de informações de todos os setores da instituição.

Para o presente estudo, deve-se compreender como custos hospitalares todos os gastos necessários para realização de um serviço de prestação de serviço em saúde dentro de um hospital.

2.3.1 Classificação Dos Custos Hospitalares

Custos gerados pelas atividades hospitalares exigem classificações na qual sejam reconhecidas a tendência de variação dos materiais, serviços e procedimentos médicos com a quantidade de pacientes e atendimentos gerados em um determinado período (MARTINS, 2000).

Os custos hospitalares podem ser classificados conforme a sua tendência em variar com o volume da produção médica. Podendo ser, variável ou fixo. Sendo custos variáveis como os gastos que variam proporcionalmente com o número de pacientes atendidos. Já os custos fixos são aqueles que permanecem fixos ao longo da produção médica, não dependendo do volume de atendimentos (MARTINS, 2000).

Os custos também são classificados como diretos ou indiretos, compreendendo como diretos os custos que podem ser alocados diretamente a determinado setor, atividade ou departamento. Já os custos indiretos dependem de um critério de rateio para a distribuição dos custos.

2.3.2 Método De Custeio Por Absorção

Custeio é a definição dos métodos de mensuração dos custos em determinada unidade. Entre os vários métodos de custeio destaca-se o por absorção, pois é o único aceito pela legislação brasileira, que por essa razão é o mais utilizado pelas instituições. Segundo Martins (2010, p. 42) “Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados”.

Esse método foi adotado no estudo, pois é o que apresenta maior simplicidade em sua aplicação e como se presume a implantação em um hospital sem o histórico de apuração de custos, acarretou em uma maior facilidade de execução e compreensão. Tal fato não é empecilho para que a instituição venha a incorporar outros métodos mais complexos futuramente, se desejar.

2.3.3 Classificação Dos Centros De Custos

Centro de custo é a unidade mínima administrativa para Contabilidade de Custo, isto é, representa a menor fração de atividade ou área de responsabilidade para qual é feita a acumulação de custos.

O Programa Nacional de Gestão de Custos do Ministério da Saúde (2006) classifica os centros de custos como podendo ser de três tipos: centro de custo administrativo, centro de custo intermediário e centro de custo final. Os centros de custos administrativos são aqueles em que a natureza das funções é administrativa, como por exemplo, os setores de departamento pessoal, contabilidade, faturamento, ouvidoria, manutenção, almoxarifado, etc.

Os centros de custos intermediários são aqueles que têm função de apoio aos centros de custos finais, como por exemplo, os setores de laboratório, serviços de imagem e diagnóstico, bloco cirúrgico, entre outros. Já os centros de custos finais que são aqueles que desenvolvem as suas atividades diretamente relacionadas com a atividade fim da instituição, que são as unidades ambulatoriais, as unidades de internação clínica e cirúrgica, entre outras.

2.3.4. Departamentalização

A departamentalização é a divisão dos centros de custos hospitalares, conforme os índices de utilização pertinentes a cada centro custo, com o objetivo de alocar os custos indiretos por paciente, com maior precisão. A departamentalização tem como objetivo aprimorar o controle de custos, devido à delegação de responsabilidade ao supervisor do departamento, que executará um controle diferenciado, produzindo informações claras e precisas sobre os custos dos produtos (BELTRAME, 2005).

A diferenciação entre os centros de custos é indispensável na departamentalização hospitalar, visando o controle de custo/paciente, com a mais confiável, determinação dos custos hospitalares totais e a determinação do custo/paciente (MARTINS, 2000). O custo por centro de custo é a soma dos custos diretos mais os custos indiretos mensurados.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia aplicada ao presente estudo, no que se refere à abordagem do problema, foi a pesquisa qualitativa e quantitativa. Segundo Oliveira (2011, p.82):

Investigações tratadas com uma análise qualitativa têm como objetivo situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais. Estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo.

Quanto aos seus objetivos, o tipo de abordagem adotado foi a pesquisa descritiva. Conforme Gil (1999), a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Já o procedimento utilizado na condução do estudo, bem como para coleta de dados foi a pesquisa participante, realizada em um Hospital Público localizado na região da Grande Porto Alegre/RS. O período de coleta de dados compreendeu os meses de abril,

maio e junho de 2015, sendo as informações de custos elaboradas no mês de julho do referido ano.

O Hospital é composto por 720 funcionários vinculados a instituição, entre ativos, afastados e externos, além de contar com 152 leitos, sendo classificado como hospital portas abertas pelo SUS. O tipo de atendimento é de urgência e emergência, para as especialidades clínica, pediátrica, obstétrica e cirúrgica, incluindo leitos de internação em UTI, UTI Neonatal e Saúde Mental.

Sabendo que a pesquisa participante “caracteriza-se pela interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas” (GIL, 2009, p. 55). O pesquisador envolve-se na observação no ambiente em estudo, para Lakatos e Marconi (2010) a pesquisa participante não se inicia a partir de um projeto anterior à prática, assim sendo será construído junto aos participantes que são objetos de pesquisa.

Ainda, a pesquisa participante ou pesquisa-ação, que para Thiollent (2011) vêm sendo adotada com o objetivo de resolver problemas práticos através da ação conjunta do pesquisador com os envolvidos no problema.

Através da utilização da metodologia citada realizou-se a implantação de um plano de gestão de custos hospitalar num determinado setor piloto, onde se pretende alcançar os seguintes objetivos específicos dentro da unidade.

Primeiramente, pretende-se analisar os processos dentro do setor de emergência do hospital e se eles estão de acordo com as necessidades da instituição. Posteriormente, identificar os custos envolvidos nos processos, isto é, mapear todos os processos do setor de emergência do hospital, identificando também as variáveis neles envolvidas.

Após isso, foram elaboradas planilhas manuais ou outras formas de controle de custos em setores onde o controle é inexistente ou feito de forma deficiente. A seguir, se ratificou a importância da implantação de uma política de redução de custos de acordo com o montante do custo total apurado.

Por fim foi elaborada a apuração do custo por absorção no setor de emergência da instituição, que servirá como subsídio para o administrador tomar decisões estratégicas da instituição.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Utilizando-se da fundamentação teórica e de acordo com as etapas da pesquisa-ação, o presente estudo se propõe a implantar uma sistemática de gestão de custos em uma unidade de

atendimento de urgência e emergência de um hospital público da Grande Porto Alegre. Sendo, ao final, capaz de fornecer dados estratégicos que auxiliem na tomada de decisão dos gestores.

4.1 DESCRIÇÃO DA UNIDADE DE PESQUISA

A partir da descrição do Hospital feita anteriormente, cabe evidenciar a unidade específica onde o estudo foi realizado. A unidade estudada foi a de Urgência e Emergência, que faz atendimentos a pessoas de todas as idades, sendo que os atendimentos podem ser das seguintes especialidades: clínico, cirúrgico, traumatológico ou pediátrico.

O estudo utilizou a nomenclatura que o Ministério da Saúde (1985) adota em terminologia física das unidades hospitalares, que reconhece como Emergência toda a “unidade destinada a assistência de doentes, com ou sem risco de vida, cujos agravos à saúde necessitam de atendimento imediato”. Segundo o Conselho Federal de Medicina (CFM, 2014), serviços hospitalares de urgência e emergência abrangem as denominações de prontos-socorros hospitalares, pronto-atendimentos hospitalares, emergências hospitalares, emergências de especialidades ou quaisquer outras denominações.

Ainda de acordo com o Ministério da Saúde (2013), os atendimentos podem ser de emergência e urgência, e que representam a totalidade de atendimentos ininterruptos as demandas espontâneas e referenciadas de urgências.

Quadro 1: Quadro de Identificação do Centro de Custo

UNIDADE	ATIVIDADE	PRODUTO
Emergência	Prestação de serviços hospitalares de urgência e emergência	Atendimento

Fonte: Elaborado a partir pesquisa (2016)

A unidade de Emergência do hospital possui 699 m² de área, seu quadro de funcionários conta com 95 funcionários ativos. Sendo esse montante composto por médicos, enfermeiros, técnicos e auxiliares de enfermagem e auxiliares administrativos, além de no mês de julho de 2015 contar com 21 prestadores de serviço autônomos, totalizando a mão de obra no mês com 115 pessoas. A unidade funciona 24 horas por dia, ininterruptamente, sendo que, realizou, na média dos meses de abril, maio e junho de 2015, 5.924 atendimentos assistenciais.

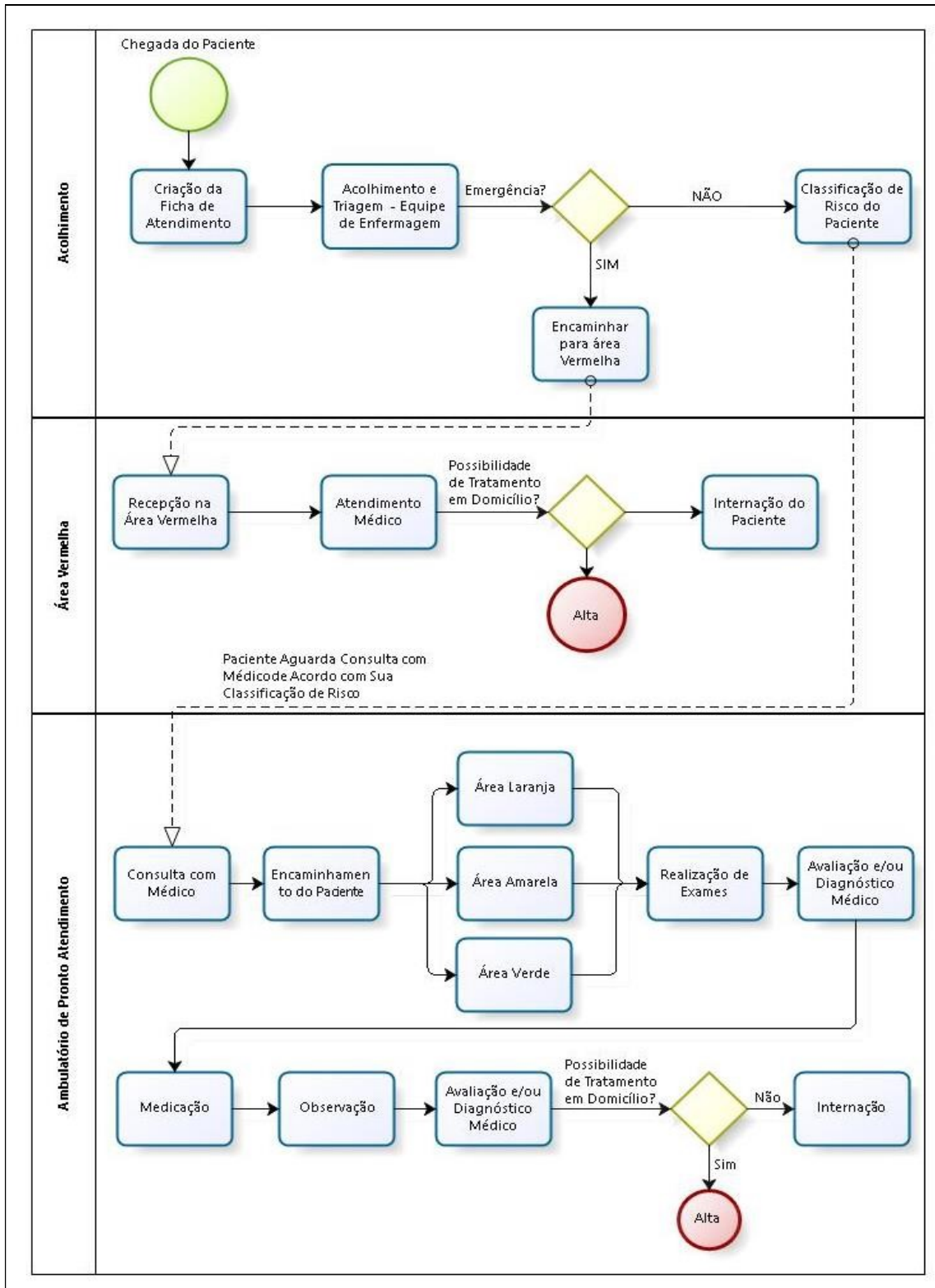
4.2 DESCRIÇÃO DO SERVIÇO PRESTADO

Baseando na proposta de pesquisa-ação (THIOLLENT, 2011), primeiramente realizou-se um período de observação durante os meses de abril, maio e junho, com o objetivo de explorar como os serviços são prestados, para posterior mensuração do custo mensal referente ao mês de julho de 2015. Para que houvesse sucesso, contou-se o auxílio da enfermeira supervisora do setor acerca dos assuntos relacionados diretamente à unidade. Também houve colaboração da supervisora da unidade de Faturamento do hospital, a qual prestou os esclarecimentos referentes a códigos e nomenclaturas de procedimentos que constam no preenchimento da ficha de atendimento do paciente.

Com tal procedimento foi possível criar um fluxograma referente ao serviço prestado na unidade, onde se pode destacar três macroprocessos, que são:

- **Acolhimento:** é criada a ficha de atendimento, que é o documento onde consta a prescrição médica e tudo o que foi realizado no atendimento do paciente. Nesse momento, se realiza a verificação de sinais vitais e realiza-se uma entrevista com o paciente, que subsidia a enfermeira com informações para classificar o atendimento do paciente quanto a gravidade do seu estado de saúde;
- **Área Vermelha:** local onde o processo de atendimento é diferenciado e preferencial, paciente classificado nesse local recebe atendimento médico prioritário e imediato;
- **Ambulatório de Pronto Atendimento:** local que abrange as áreas laranja, amarela e verde, nesse local o processo é realiza conforme a gravidade de cada área. Sendo a área laranja que abriga os pacientes mais graves e na verde os que possuem situação mais amena das três áreas. Nesse local, realizam-se medicações, exames, avaliações médicas, alimentação e observação do paciente.

Figura 1: Fluxograma de Atendimento no setor de Emergência



Fonte: Elaboração própria (2016)

É importante salientar, que esse fluxo de atendimento é um esboço de atendimento padrão, conforme o protocolo de atendimento do hospital. Portanto, não é fixo. Ele pode ser alterado, conforme a necessidade do paciente, uma vez que existem casos extremos onde o

caso do paciente é crítico e ele é rapidamente encaminhado para o bloco cirúrgico ou UTI. Ou casos inversamente proporcionais, onde já no primeiro atendimento médico o paciente é liberado.

4.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS DO HOSPITAL

Para melhor visualização dos itens de custo, foi preciso organizar as unidades em centros de custos. Assim, foi utilizada a classificação proposta pelo Ministério da Saúde (2013), que dividiu os centros de custos conforme a natureza dos serviços realizados dentro das unidades e como eles se relacionam dentro da instituição. O programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) faz a seguinte classificação:

- **Centros de Custos Administrativos:** são centros de custos onde a atividade é de natureza administrativa podendo prestar serviços aos centros de custos meio e produtivos.
- **Centros de Custos de Apoio:** são centros de custos que trabalham e dão sustentação a produção.
- **Centros de Custos Produtivos:** são os centros de custos que se relacionam diretamente com o paciente, isto é, são os produtores dos serviços finais.
- **Centros de Custos Externos:** são centros de custos que recebem atividades e serviços dos demais centros de custos da instituição, para prestar serviços a pacientes sem vínculo com o hospital;

Portanto, conforme quadro 2, a unidade de Emergência está classificada como um centro de custo produtivo. A nomenclatura utilizada para identificar a unidade foi Emergência. A seguir, mostra-se a classificação das unidades em centros de custos após observação das atividades realizadas por todas as unidades do hospital. Este panorama é importante para mensurar os custos indiretos do Centro de Custo Emergência, além de possibilitar uma melhor visualização de como os centros de custos se relacionam, diminuindo o grau de subjetividade dos critérios de rateio utilizados.

Quadro 2: Demonstrativo dos centros de custos da Instituição

TIPO DE CENTRO DE CUSTO	CENTROS DE CUSTOS DO HOSPITAL
Centros de Custos Administrativos	Almoxarifado, manutenção, centro administrativo, telefonia, CPD, condomínio, vigilância, gestão assistencial e farmácia
Centros de Custos de Apoio	Higiene, lavanderia, SND, SND enteral, laboratório, raio X, ECG, endoscopia, fisioterapia,

	agência transfusional, bloco cirúrgico e centro obstétrico
Centros de Custos Produtivos	Emergência, saúde mental, pediatria, unidade de internação cirúrgica, unidades de internação clínica (1, 2, e 3), uti adulto, uti neonatal, traumatologia, alojamento conjunto, fonoaudiologia e centro de especialidades
Centros de Custos Externos	SAMU e estratégia da saúde da família.

Fonte: Adaptado da classificação proposta pelo Ministério da Saúde (2013).

4.4. IDENTIFICAÇÃO DOS ITENS DE CUSTO

A partir da análise do fluxo de atendimento do paciente na unidade, pode-se detectar o primeiro item de custo que é a mão de obra que atua diretamente com os pacientes. Neste item, pode-se perceber que existe a mão de obra administrativa e assistencial, sendo a segunda composta por técnicos e auxiliares de enfermagem, enfermeiros e médicos. Nesse ponto, ratifica-se o que foi dito anteriormente sobre a especificidade da mão de obra em hospital.

No decorrer da análise, com auxílio do quadro 2 de classificação dos centros de custos do hospital, foram rastreados outros itens de custo, além da mão de obra, envolvidos no atendimento assistencial. Para que fosse possível detectá-los, foi necessário fazer um período de observação da prestação do serviço em si, de abril a junho, para coletar dados na contabilidade do hospital, analisar as fichas de atendimento e fazer entrevistas com os responsáveis pelo setor analisado, para que fosse possível rastrear todo o montante de serviço, direta e indiretamente, envolvido na prestação de serviço de atendimento de emergência no hospital. Para obter dados e compreendê-los, também foi necessário realizar uma ida a campo em cada setor da instituição, a fim de obter todos os itens de custo da instituição. Os itens de custo encontrados seguem, conforme descrição do quadro 3.

Quadro 3: Descritivo dos itens de custos

PESSOAL	DESCRIÇÃO
Custo Mão de Obra - Folha de Pagamento	Funcionários da instituição sob regime CLT
Serviço Assistencial Autônomo	Técnicos de enfermagem e enfermeiros contratados de forma autônoma para suprir falta de funcionários
Serviços Médicos Autônomos	Médicos autônomos contratados de forma autônoma para suprir o quadro de funcionários da instituição
MATERIAL DE CONSUMO	DESCRIÇÃO
Combustíveis e Lubrificantes. Automotivos	Utilizado pelo setor de transporte da instituição dentro do centro de custo Centro Administrativo
Gases Medicinais	Gases utilizados para ventilação de pacientes

Gêneros de Alimentação	Alimentos utilizados pelo SND para fabricar as refeições de funcionários e pacientes
Material de Expediente	Materiais de escritório utilizados pelos setores do hospital
Material de Limpeza	Materiais utilizados pelo setor de higiene para realizar a limpeza dos setores
Material Médico	Materiais utilizados para prestar o atendimento assistencial ao paciente
Material para Manutenção	Materiais utilizados pelo centro de custo manutenção para realizar reparos e consertos dentro do hospital
Medicamentos	Medicações que são prescritas aos pacientes
Gênero Alimentícios - Nutrição Enteral	Alimentação via sonda
SERVIÇOS DE TERCEIROS	DESCRIÇÃO
Aluguel de Máquinas e Equipamentos	Aluguel de equipamentos de uso exclusivo no bloco cirúrgico
Aluguel de Veículos	Aluguel de ambulância
Outros Serviços de Terceiros	Serviços prestados para os centros custos conforme demanda
Serviço de Tratamento de Resíduos Hospitalares	Resíduos hospitalares são recolhidos pelo centro de custo higiene nos setores e armazenados para recolhimento e tratamento de empresa terceirizada
Serviço de Lavanderia	Serviço terceirizado. O centro de custo lavanderia apenas recolhe e distribui a rouparia do hospital
Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	Serviço de conservação de bens imóveis de uso comum como elevadores, gerador de energia, etc.
Serviço de Manutenção e Conservação de - Gases Medicinais	Serviço de Manutenção de gases e fluxômetros
Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos	Serviço de manutenção de equipamentos médicos
Serviços de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	Serviço prestado por estagiários
Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos	Copiadoras são alugadas pela instituição
Serviços de Tecnologia da Informação	Serviços referentes aos sistemas de informação gerencial presentes na instituição
Serviços de Vigilância e/ou Segurança	Serviço de vigilância terceirizada que dá suporte a vigilância da instituição
Serviço de Traumatologia	Serviço médico contratado para realizar consultas ambulatoriais e cirurgias
Serviço de Urologia	Serviço para realizar consultas ambulatoriais de urologia
Serviço de Pediatria	Empresa de médicos pediatras que atende apenas pacientes internados
Serviço de Anestesiologia	Empresa de médicos anestesiológicos de sobreaviso
Serviço de Radiologia	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames laboratoriais com equipamentos próprios
Serviços Laboratoriais	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames de imagem com equipamentos próprios

Serviço de Endoscopia	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames de endoscopia e colonoscopia com equipamentos próprios
DESPESAS GERAIS	DESCRIÇÃO
Serviço de Água e Esgoto	Serviço de Fornecimento de água
Serviços de Comunicação de Dados (internet e outros)	Serviço de Internet
Serviços de Energia Elétrica	Serviço de fornecimento de energia elétrica
Serviços de Telecomunicações - (Telefonia Fixa - Ramais)	Serviço de telefonia

Fonte: Elaboração própria (2016).

Uma vez identificados os itens custos envolvidos, o próximo passo foi estabelecer uma relação entre eles e os centros de custos, isto é, foi necessário fazer a análise dos dados para estabelecer como fazer a sua apropriação aos respectivos centros de custos.

Os custos uma vez mensurados foram apropriados nos centros de custos de forma direta, ou através de critérios de rateio de forma indireta.

Seguem os valores mensurados no mês de referência, julho de 2015, além dos respectivos critérios de rateio, para que se realizasse a distribuição dos valores dos itens de custos indiretos. Foi desenvolvida uma tabela de critérios de rateio, que se encontra no apêndice A. Esta tabela foi elaborada durante as visitas aos setores da instituição, onde fez-se um planejamento, para obter-se concomitantemente os critérios de rateio necessários. Para Martins (2003, p.70), tal planilha é conhecida por “Base de aplicação de Custos Indiretos”, já o PNGC (2013) a reconhece como “Planilha Mãe”. Esta planilha é crucial para obtenção do custo total direto de cada setor, que é a soma dos custos diretos e indiretos provenientes dos itens de custo. Segue descrição na Tabela 1:

Tabela 1: Planilha de Apropriação de Itens de Custos

Item de Custo	Método de Apropriação	Critério de Rateio	Valor	Centros de Custos Administrativos										Centros de Custos de Apoio										Centros de Custos Produtivos										Centros de Custos Externos					
				Almoxarifado	Manutenção	Condomínio	Centro Administrativo	Telefonista	CPD	Vigilância	Gestão Assistencial	Farmácia	Higienização	Lavanderia	SND	SND Enteral	Laboratório	Raio X	EKG	Endoscopia	Fisioterapia	Agência Transfusional	Bloco Cirúrgico	Centro Obstétrico	Emergência	Saúde Mental	Pediatria	Unidade de Internação Cirúrgica	Unidades de Internação Clínica	UTI adulto	UTI Neonatal	Traumatologia	Alojamento Conjunto		Fonoaudiologia	Centro de Especialidades			
Custo Mão de Obra	Direto		RS 3.478.210,66	9.180,09	52.597,85		307.596,67	13.088,45	18.794,85	41.140,90	64.164,59	56.622,39	216.318,60	22.100,40	140.936,09	14.045,10			7.810,57		55.942,96	17.966,57	177.503,74	108.802,54	765.228,99	62.731,44	68.160,79	67.566,86	261.502,31	287.800,60	123.626,90	25.433,52	120.352,52	3.482,69	28.955,25	338.756,43			
Material de Expediente	Direto		RS 10.501,14	1.138,12			3.397,42	4,81	150,30	1,60	11,50	188,45			1.260,57			12,12	572,59		37,29	0,80	122,87	83,67	1.321,79	230,53	727,15	102,26	298,10	243,65	99,00	187,90	79,48		158,22	70,95			
Material de Limpeza	Direto		RS 12.883,91										12.883,91																										
Material Para Manutenção	Direto		RS 180,96		180,96																																		
Gêneros Alimentícios	Direto		RS 63.708,99												63.708,99																								
Gêneros Alimentícios- Nutrição Enteral	Direto		RS 8.269,32													8.269,32																							
Gases Medicinais	Indireto	Pontos de Fluxômetro	RS 43.432,02																																				
Medicamentos	Direto		RS 215.636,02									227,01							16,39	311,07	83,77	69,40	8.887,87	4.433,21	47.513,82	919,12	2.879,96	33.565,77	53.197,51	39.028,33	20.029,84	11,58	3.245,53		828,32	387,52			
Material Médico	Direto		RS 224.938,35																724,96	666,10	495,18	48.786,42	11.942,08	43.045,52	2.448,87	3.726,75	8.268,05	37.637,18	45.375,23	11.957,57	4.031,93	2.835,78		892,61	2.104,10				
Serviço Assistencial Autônomo	Indireto	Quantidade de Centros de Custos	RS 168.006,56																																				
Serviço Médico Autônomo	Direto		RS 815.951,16			24.820,00													1.390,00			8.000,00	56.558,86	97.626,00	262.978,63	12.088,77	2.575,48	11.136,57	48.918,02	22.950,01	115.466,58		100.392,24		24.250,00	26.800,00			
Serviço de Traumatologia	Direto		RS 43.447,46																																				
Serviço de Urologia	Direto		RS 17.930,94																																				
Serviço de Pediatria	Direto		RS 23.756,41																																				
Serviço de Anestesiologia	Direto		RS 143.452,80																																				
Serviço de Radiologia	Direto		RS 134.416,56																																				
Serviços Laboratoriais	Direto		RS 88.792,34																																				
Serviço de Endoscopia	Direto		RS 14.102,32																																				
Aluguel de Máquinas e Equipamentos	Direto		RS 27.059,36																																				
Serviços de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	Direto		RS 11.824,51	600,92		8.352,89						881,92	600,92																										
Serviço de Lavanderia	Direto		RS 30.528,70																																				
Serviço de Tratamento de Resíduos Hospitalares	Direto		RS 14.676,18																																				
Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	Direto		RS 7.856,54			7.856,54																																	
Serviço de Manutenção e Conservação de Gases Medicinais	Indireto	Pontos de Fluxômetro	RS 1.039,98																																				
Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos	Direto		RS 2.194,08																																				
Serviços de Vigilância e/ou Segurança	Direto		RS 43.390,94																																				
Serviços de Tecnologia da Informação	Indireto	Nº de Computadores por Centro de Custo	RS 8.923,84	251,38		4.964,67	62,84	439,91	62,84	188,53	314,22	125,69																											
Serviços de Comunicação de Dados (internet e outros)	Indireto	Nº de Pontos de Internet	RS 2.636,72	78,32		1.566,37	26,11	130,53	26,11	52,21	78,32	26,11																											
Serviços de Telecomunicações - (Telefonia Fixa - Ramais)	Direto		RS 5.054,95																																				
Serviços de Cópia e Reprodução de Documentos	Direto		RS 3.697,87			3.697,87																																	
Aluguel de Veículos	Direto		RS 8.000,00			8.000,00																																	
Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	Direto		RS 2.234,80			2.234,80																																	
Outros Serviços de Terceiros	Direto		RS 1.776,01			1.776,01																																	
Serviço de Água e Esgoto	Indireto	m² por Centro de Custo	RS 9.217,36	182,02	138,33	2.087,28	1.007,16	4,93	11,64	8,01	19,98	174,74	76,31	35,61	333,09	6,25	227,52	227,52	13,21	16,38	5,82	20,81	546,05	113,76	636,15	188,39	270,30	295,95	1.208,24	358,57	328,54	41,00	315,80	5,82	247,54	64,62			
Serviços de Energia Elétrica	Indireto	m² por Centro de Custo	RS 63.283,08	531,23	403,74	6.091,91	2.939,50	14,40	33,97	23,37	58,30	1.019,97	222,72	207,87	2.916,47	18,25	664,04	664,04	115,70	143,43	17,00	182,24	6.374,80	1.328,08	7.426,64	1.649,48	2.366,64	2.591,27	10.579,05	5.232,65	4.794,38	239,32	2.765,07	34,00	1.444,95	188,59			
CUSTO TOTAL			RS 5.751.012,84	11.962,08	53.320,88	16.035,73	370.353,37	18.256,49	19.561,20	84.653,77	64.495,11	59.507,01	244.930,44	52.872,58	209.395,95	22.579,66	89.683,90	135.336,63	10.053,87	15.298,16	57.353,87	26.823,95	421.009,95	275.570,18	1.152.186,99	100.192,55	124.158,67	146.356,61	481.526,45	421.013,93	295.065,13	73.544,50	250.766,31	3.522,51	75.100,38	368.524,00			

Fonte: Elaboração própria (2016)

4.4 IDENTIFICAÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS QUE PRESTAM SERVIÇO À EMERGÊNCIA

Durante o período de observação, pôde-se constatar que alguns centros de custos administrativos e de apoio prestam serviço de suporte e auxílio ao centro de custo Emergência. Após fazer apropriação dos custos referentes a cada centro de custo da instituição é preciso transferir os custos dos centros de custos auxiliares aos centros de custos produtivos. Conforme tabela 2, os custos dos centros de custos que se relacionam com a Emergência, foram transferidos por departamentalização, de acordo com produto de cada centro de custo administrativo e de apoio. Para os centros de custos que não possuem produto definido sua transferência se deu de maneira indireta através de critérios de rateio.

Tabela 2: Transferência de custos para Emergência

CENTROS DE CUSTOS	CRITÉRIO DE TRANSFERÊNCIA DE VALORES PARA OS CENTROS DE CUSTOS	QUANTIDADE TOTAL	QUANTIDADE QUE O CENTRO TRABALHOU PARA ELE MESMO	QUANTIDADE REFERENTE AO CENTRO DE CUSTO EMERGÊNCIA	VALOR TRANSFERIDO À EMERGÊNCIA
Almoxarifado	Produtos Distribuídos	215.246	150	43.178	R\$ 2.401,25
Manutenção	Ordem de Serviço	262	1	27	R\$ 5.515,95
Condomínio	m ² por Centro de Custos	10.128	2.294	699	R\$ 1.430,72
Centro Administrativo	Indefinido	570	68	95	R\$ 70.086,79
Telefonista	Ramal Por Centro de Custos	95	1	5	R\$ 971,09
CPD	Computadores por Centro de Custos	142	7	8	R\$ 1.159,18
Vigilância	m ² por Centro de Custos	10.128	9	699	R\$ 5.847,58
Gerência de Enfermagem	Funcionários da Assistência por Centro de Custos	350	9	95	R\$ 17.967,85
Farmácia	Medicamentos Distribuídos	82.131	-	19.868	R\$ 14.395,12
Higienização	m ² ponderado por Centro de Custos	23.825	84	2.796	R\$ 28.845,53
Lavanderia	Kg de Roupa Lavada	12.394	-	1.997	R\$ 8.517,25
SND	Número de Refeições Ponderada	50.614	248	4.805	R\$ 19.976,72
SND Enteral	Litros de Alimento Enteral	578	-	84	R\$ 3.281,47
Laboratório	Exame por Centro de Custos	14.465	-	5.717	R\$ 35.445,76

CENTROS DE CUSTOS	CRITÉRIO DE TRANSFERÊNCIA DE VALORES PARA OS CENTROS DE CUSTOS	QUANTIDADE TOTAL	QUANTIDADE QUE O CENTRO TRABALHOU PARA ELE MESMO	QUANTIDADE REFERENTE AO CENTRO DE CUSTO EMERGÊNCIA	VALOR TRANSFERIDO À EMERGÊNCIA
Raio X	Exame por centro de Custos	4.734	-	2.655	R\$ 75.901,72
ECG	Exame por centro de Custos	481	-	357	R\$ 7.462,02
Endoscopia	Exame por centro de Custos	224	-	9	R\$ 614,66
Fisioterapia	Atendimento por Centro de Custos	3.326	-	110	R\$ 1.896,85
Agência Transfusional	Bolsa de Sangue Distribuída por Centro de Custos	80	-	4	R\$ 1.341,20
Bloco Cirúrgico	Cirurgia	159	-	-	R\$ -
Centro Obstétrico	Parto	85	-	-	R\$ -

Fonte: Elaboração própria (2016)

4.5 MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DA EMERGÊNCIA

Após o período de observação de abril a junho, onde realizou-se a coleta de dados e informações para mensuração do custo do centro de custo Emergência no mês de julho de 2015. Dessa forma, utilizou-se o método de custeio por absorção com departamentalização dos custos do centro de custos de meio e administrativos, pois permite um maior controle dos custos hospitalares indiretos e maior precisão no seu direcionamento aos pacientes (MARTINS, 2000).

Tabela 3: Custo Unitário Por Atendimento

CENTRO DE CUSTOS – EMERGÊNCIA	VALOR
Custo Total Direto	R\$ 1.152.186,99
Custo Total Indireto	R\$ 303.058,71
Custo total do Centro de Custo	R\$ 1.455.245,70
Número de atendimentos no Mês	6.237
Custo de Atendimento Unitário	R\$ 233,32
Custo Total Indireto Sem o Custo do Centro Administrativo	R\$ 232.971,92
Custo Total do Centro de Custo Sem o Custo do Centro Administrativo	R\$ 1.385.158,91
Custo de Atendimento Unitário Sem o Custo do Centro Administrativo	R\$ 222,09

Fonte: Elaboração própria (2016)

4.6 ANÁLISE DOS DADOS

A partir da elaboração da sistemática de mensuração de custos descrita, obtiveram-se uma série de dados relevantes para a gestão de custos no setor de Emergência da instituição,

podendo ser utilizados por todos os níveis administrativos do hospital (estratégico, gerencial e operacional). Com base nos dados obtidos, o administrador hospitalar pode identificar, por exemplo, o custo variável por atendimento, ou o custo fixo mensal do setor. Além disso, estabelecer o custo com insumos e exames por paciente.

Devido à relevância do custo de mão de obra, sob regime CLT, onde pode-se verificar que representa 66,15% do custo total direto do setor, e que, levando-se em consideração todo o efetivo de mão de obra necessário, isto é, com os valores referentes a funcionários autônomos e estagiários, utilizados para completar o quadro de funcionários do hospital, o montante chega a 90,77% do custo total direto do setor. Com base em dados como este, o gestor hospitalar pode aprofundar a análise referente ao item de custo que julgar relevante por mês, estabelecendo uma relação com o número de pacientes, também cabe salientar que os dados obtidos oferecem indicadores não financeiros, como a quantidade de setores que prestaram serviço para o setor de Emergência ao longo do mês.

Por fim, o valor de atendimento na emergência é de R\$ 233,32, tal valor vem a ratificar e justifica a situação dos hospitais, de modo geral no país. Ao fazer a coleta dos dados, verificou-se que os pacientes que precisam. Além disso, permite que haja um controle gerencial no setor do montante relativo ao consumo de insumos de internação clínica permanecem no setor de emergência, aguardando disponibilidade de leito em setor de unidade de internação clínica. A falta de leitos finda por encarecendo o custo do setor de emergência, uma vez que um paciente internado necessita de maiores cuidados e insumos. Conforme sistema gerencial informatizado, verificou-se que ao final do mês aferido houve 201 pacientes-dia, no mês analisado, que permaneceram na emergência aguardando leito.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral a que o estudo se propôs foi alcançado, pois foi elaborada a sistemática de implantação de gestão de custos no setor de Emergência de um hospital público. Essa sistemática permitiu a obtenção do custo unitário do atendimento emergencial na instituição e permitindo que o gestor estabeleça os indicadores gerenciais para a tomada de decisão estratégica, além de mostrar-se eficaz no controle, em nível gerencial, da instituição, podendo fornecer tanto indicadores financeiros ou não financeiros.

Este estudo conseguiu responder ao problema de pesquisa formulado, no qual questionava como implantar uma sistemática de gestão de custo em determinada unidade hospitalar. Com a obtenção dos dados pode-se obter um passo a passo do que é necessário

para que a instituição estudada possa começar a gerir seus custos, a partir de um setor específico do Hospital.

A pesquisa foi relevante do ponto de vista acadêmico, pois mostrou como a Contabilidade de Custos pode atuar dentro de uma organização, auxiliando na gestão e na tomada de decisão estratégica, cabendo ao contador, exercer a função de gestor de custos, agregando um papel de relevância no processo administrativo de um hospital. Para a instituição, o estudo apresenta uma análise geral do setor e a sua relevância dentro da instituição, permitindo ao gestor hospitalar estabelecer metas de desempenho, reduzir custos com maior propriedade e além de poder estabelecer um plano financeiro dentro do setor.

Por estes fatos, entende-se que este estudo serve como parâmetro para obtenção de novas pesquisas, seja agregando novas unidades, ou para o hospital como um todo, ou ainda para futura análise de um item de custo específico na instituição.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de Custos em Organizações Hospitalares**. 2001. Dissertação (Mestrado) Programa de Mestrado em Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001

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

ARAÚJO, G. F; RATES, S. M. M. **Co-gestão e humanização na saúde pública: experiências construídas no Hospital Municipal Odilon Behrens**. Belo Horizonte: Sigma, 2008.

BELTRAME, L.d. **Análise Da Departamentalização Em Uma Empresa Hospitalar** – Um Estudo De Caso UFSM volume i. n.3 mar-mai/2005.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE MEDICINA. Resolução n. 2077 de 24 de julho de 2014. Disponível em: <http://portal.cfm.org.br/images/pdf/rsolucao2077.pdf> . Acesso em 07/06/2016.

CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E.S. & ALMEIDA, L.B. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. **Revista do serviço público da ENAP**, Escola Nacional de Administração Pública, n. 3, p. 83-100, jul./set. 2001.

CELESTINO, P. Nó de Normas. **Notícias Hospitalares**. Gestão de Saúde em Debate, vol. 4, n. 39, out./nov. 2002

CHIAVENATO, Idalberto. **Planejamento Estratégico**. 12. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

DALBERTO, C. R.; ERVILHA, G. T.; BOHN, L.; GOMES, A. P. **Índice de Desenvolvimento Humano Eficiente**: uma mensuração alternativa do bem estar das nações. vol. 45 n°2. Brasília: IPEA, 2015. Disponível em: <http://www.ppe.ipea.gov.br/index.php/article/view/155> . Acesso em: 07/06/2016.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos De Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HANSEN, D. R. - MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2008.

GUIMARÃES, A. L. F. **Gestão e Racionalização na Distribuição de Medicamentos e Materiais Clínicos**: um estudo de caso no Hospital Escola da Universidade de Taubaté. Dissertação de mestrado em gestão e desenvolvimento regional. São Paulo, 2005. Disponível em: http://www.ppga.com.br/mestrado/2005/guimaraes-andre_luiz_freitas.pdf. Acesso em: 18/06/2016.

LAKATOS, E.M., MARCONI, M. de A. **Fundamentos De Metodologia Científica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMONS, V.M.F.; ROCHA, M. H. P. **A Gestão das Organizações Hospitalares e suas Complexidades**. In: VII CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO. 12 a 13 de agosto de 2011. ISSN 1984-9354.

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS K. **Sistemática Para Apuração de Custos Por Procedimento Médico-Hospitalar**. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Florianópolis, 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/prod/2012nahead/aop_t6_0003_0670.pdf. Acesso em: 18/06/2016.

LEONE, G.S.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, D. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 8ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Diretrizes Metodológicas**: estudos de avaliação econômica de tecnologias em saúde. Brasília: Ministério da Saúde, 2009.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Estratégias de disseminação da Informação em Economia da Saúde no SUS**. Brasília: Ministério da Saúde, 2015.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Financiamento Público de Saúde**. Brasília: Ministério da Saúde, 2013.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Manual Instrutivo da Rede de Atenção às Urgências e**

Emergências no Sistema Único de Saúde (SUS). Brasília: Ministério da Saúde, 2013.

Disponível em:

http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/manual_instrutivo_rede_atencao_urgencias.pdf .

Acesso em 07/06/2016.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Programa Nacional de Gestão de Custos:** manual técnico de custos – conceitos e metodologia. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Terminologia Básica em Saúde.** Brasília: Centro de Documentação do Ministério da Saúde, 1985. Disponível em:

<http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/0111terminologia0.pdf>. Acesso em: 09/05/2016.

NAKAGAWA, M. **ABC - custeio baseado em atividades.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, A.B.S. **Métodos da Pesquisa Contábil.** São Paulo: Atlas, 2011.

RAY, B. **Value Engineering: a practical approach to managing cost in critical care.**

Health Administrator. New Delhi. Issue 1, 2001. Disponível em:

<http://medind.nic.in/haa/t01/i1/haat01i1p41o.pdf>>. Acesso em: 25/11/2015.

THIOLLENT, M. **Metodologia da Pesquisa-Ação.** 18.ed. São Paulo: Cortez, 2011.

TOGNON, I. **Uma Contribuição Ao Estudo Dos Custos Hospitalares Com O Uso Do Custeio Baseado Em Atividades:** um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho. Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Administração.

VICENCONTI, P.E V.; NEVES, S.d. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo.** São Paulo: Frase, 2013.

APÊNDICES

APÊNDICE A25
APÊNDICE B26

APÊNDICE A: Tabela de critério de rateio do Hospital

		Almoxarifado	Manutenção	Condomínio	Centro Administrativo	Telefonista	CPD	Vigilância – FSPSCE	Gestão Assistencial	Farmácia	Higienização	Lavanderia	SND	SND Enteral	Laboratório	Raio X	ECCG	Endoscopia	Fisioterapia	Agência Transfusional	Bloco Cirúrgico	Centro Obstétrico	Emergência	Saúde Mental	Pediatria	Unidade de Internação Cirúrgica	Unidades de Internação Clínica	UTI adulto	UTI Neonatal	Traumatologia	Alojamento Conjunto	Fonoaudiologia	Centro de Especialidades	Centros de Custos Externos	
ITEM	Total	Centro de Custo Administrativo										Centro de Custo Intermediário										Centro de Custo Final													
m² ponderado por CC	23.825	200	152	2294	1107	5	13	9	22	384	84	78	1098	7	250	250	44	54	6	69	2400	500	2796	621	891	976	3983	1970	1805	90	1041	13	544	71	
m² por CC	10.128	200	152	2294	1107	5	13	9	22	192	84	39	366	7	250	250	15	18	6	23	600	125	699	207	297	325	1328	394	361	45	347	6	272	71	
Nº de RH por CC	570	2	12	0	68	3	5	10	9	11	46	4	30	3	0	0	2	0	10	5	40	21	95	13	12	15	59	38	18	5	17	1	7	9	
Quantidade de centro de custo	54	1	1	1	19	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	1	1
Pontos de Fluxômetro	164				0																5	4	21	10	10	21	63	10	6		14			0	
Nº de Pontos de Internet	101	3		0	60	1	5	1	2	3	1	0	2	2	0	0	1	0		1	1	0	5	2	0	1	1	3	1	1	0	0	3	1	
Nº de Computadores por CC	142	4	0	0	79	1	7	1	3	5	2	0	3	3			2		0	1	2	0	7	3	0	2	2	4	2	2	0	0	5	2	
Nº de Equipamentos por CC	3.876	357	138	0	662	9	117	8	34	89	238	33	43	8			19		10	29	282	109	241	84	101	241	566	148	105	42	76	8	42,0	37	
Nº de Ramais por CC	95	2	1	0	44	1	1	1	1	3	1	1	4	1	1	1	1		0	1	3	2	5	1	1	2	7	2	2	1	2	0	1	1	

APÊNDICE B: Formação do custo de mão de obra no setor de Emergência

SETOR	EMERGÊNCIA
Número de Funcionários Com Vínculo Empregatício - CLT	115
Funcionários ativos – CLT	95
Funcionários Ativos Com Direito a Cesta Básica - CLT	68
Remuneração Referente ao Mês Analisado	R\$ 546.309,11
FGTS	R\$ 43.704,73
PASEP	R\$ 5.463,09
Férias a pagar, 13º salário a pagar, FGTS sobre 13º Salário e FGTS Sobre Férias	R\$ 114.397,13
Benefícios - Vale Transporte, Vale Alimentação e Cesta Básica	R\$ 55.068,93
Custo Total de Mão de Obra em Regime CLT	R\$ 765.228,99