

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**THIAGO ALVES LIMA**

**PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO EM  
UMA ENTIDADE HOSPITALAR BENEFICENTE NO MUNICÍPIO DE  
URUSSANGA/SC**

**CRICIÚMA**

**2015**

**THIAGO ALVES LIMA**

**PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO EM  
UMA ENTIDADE HOSPITALAR BENEFICENTE NO MUNICÍPIO DE  
URUSSANGA/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Manoel Vilsonei Menegali

**CRICIÚMA**

**2015**

**THIAGO ALVES LIMA**

**PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO EM  
UMA ENTIDADE HOSPITALAR BENEFICENTE NO MUNICÍPIO DE  
URUSSANGA/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 30 de junho de 2015

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Manoel Vilsonei Menegali – Esp. - (UNESC) - Orientador

---

Prof. Andréia Cittadin – Ma. - (UNESC) - Examinadora

**Dedico este trabalho a Deus e a minha família que sempre foram base para minhas conquistas.**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus, por ter possibilitado alcançar meus sonhos, estando sempre ao meu lado em todas as situações. Dando-me força e sabedoria para conduzir-me nesta caminhada que se encerra.

A minha família, por ter me apoiado e incentivado, percebo a alegria compartilhada com meus familiares que são também merecedores desta conquista.

Aos meus colegas de trabalho que durante toda a caminhada acadêmica muito me motivaram nos estudos, auxiliando no meu crescimento profissional. Espero continuar honrando-os com a profissão que escolhi, da qual acredito já fazer parte, defendendo-a e contribuindo para o seu desenvolvimento.

A UNESC, ao Curso de Ciências Contábeis e aos queridos Professores que, com muita paciência e sabedoria ensinaram muito além de registrar atos e fatos contábeis, nos ensinaram como fazer parte da intitulada e verdadeira família contábeis. Com eles aprendi valores e lições que levarei sempre comigo.

Em especial ao Orientador, Professor Manoel Vilsonei Menegali, que foi um grande amigo acreditando e contribuindo com este trabalho. Com toda a certeza será de enorme valia para minha carreira.

Aos amigos que fiz durante o curso, muitos estiveram e estão comigo desde o primeiro dia de aula, devido a estes foi possível alcançar meus objetivos. Levo comigo as recordações dos momentos incríveis que passei ao lado deles que sem receio de dizer são muito mais que amigos, são irmãos.

**“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”**

**José de Alencar**

## RESUMO

LIMA, Thiago Alves. **PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO EM UMA ENTIDADE BENEFICENTE NO MUNICÍPIO DE URUSSANGA/SC**. 2015, 54 p. Orientador: Manoel Vilsonei Menegali. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC. Criciúma-SC

A contabilidade aplicada na mensuração do valor dos estoques e dos produtos remonta a revolução industrial do século XVIII. Em relação aos dias de hoje, a forma de apuração dos custos não sofreram grandes alterações. Entretanto, esta facilidade conceitual não representa a simplicidade da abordagem e aplicação do tema. Os novos arranjos organizacionais trouxeram diversas dúvidas quanto ao tratamento e mensuração dos custos. Sociedades com finalidades lucrativas dedicam-se fortemente na obtenção do valor do custo de suas atividades e produtos. Na contramão estão às entidades beneficentes tidas como não lucrativas que devido às dificuldades financeiras e gerencias acabam por desconhecer do assunto ou a tratá-lo de forma irrelevante para gestão da organização. Dessa forma, este estudo tem como objetivo identificar e propor uma metodologia de custos voltada a uma entidade beneficente com atuação no ramo hospitalar. Para isto, tornou-se necessário confrontar a teoria e prática na busca da compreensão de como os recursos são consumidos nos processos da organização e como devem ser classificados e catalogados na formação do custo do serviço prestado. Na consecução do estudo foi realizado levantamento bibliográfico seguido de um estudo de caso. Por meio do estudo desenvolvido foi possível compreender a importância dos custos como suporte a tomada de decisão e ferramenta de controle e organização de custos para todo e qualquer tipo de entidade. Por fim, acredita-se que este estudo possa ser o precursor para o aprofundamento das discussões sobre a aplicabilidade da contabilidade de custos na prestação de serviços em saúde. Possibilitando avaliar e melhorar a qualidade dos hospitais brasileiros.

**Palavras-chave:** Gestão de Custos. Entidade Hospitalar. Custeio por Absorção.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação dos Custos .....	18
Quadro 2 – Esquema Básico Completo de Custos .....	23
Quadro 3 – Especialidades do Hospital e atendimentos em 2014 .....	29
Quadro 4 – Unidades de Tratamento da Entidade e Serviços Obtidos .....	32
Quadro 5 – Unidades de Apoio da Entidade e serviços prestados .....	33
Quadro 6 – Unidades Administrativas .....	34
Quadro 7 – Mapa de Centro de Custos Existente .....	37
Quadro 8 – Divisão dos recursos consumidos pela Instituição .....	40
Quadro 9 - Classificação dos Custos utilizados na instituição.....	41
Quadro 10 – Unidades de Produção dos Centros de Custos.....	42
Quadro 11 – Apuração dos Custos das Refeições.....	43
Quadro 12 – Critérios de Rateio dos Custos Indiretos .....	44
Quadro 13 – Rateio dos Custos dos Centros de Custos de Apoio.....	45
Quadro 14 – Composição dos Custos da Organização .....	46
Quadro 15 – Modelo de Apuração do Custo Unitário.....	48



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Fluxograma de Atendimento Hospitalar .....	31
Figura 2 – Organograma do Hospital .....	38
Figura 3 – Estrutura de Centros de Custos .....	39
Figura 4 – Distribuição dos Custos entre os Departamentos .....	45
Figura 5 – Esquema de Apuração de Custos.....	49

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i> (Custeio Baseado em Atividades)
CC	Centro de Custos
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
PIB	Produto Interno Bruto
SAME	Serviço de Arquivo Médico e Estatística
SUS	Serviço Único de Saúde
UD	Unidade de Desintoxicação
UNESC	Universidade do Extremo Sul Catarinense

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	12
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	13
1.3 JUSTIFICATIVA .....	14
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>15</b>
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	15
<b>2.1.1 Conceito</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1.2 Terminologia</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1.3 Classificação do Custo</b> .....	<b>17</b>
2.1.3.1 Custos Fixos e Variáveis .....	18
2.1.3.2 Custo Direto e Indireto.....	18
<b>2.1.4 Métodos de Custeio</b> .....	<b>19</b>
2.1.4.1 Custeio por Absorção .....	20
2.1.4.2 Custeio Variável .....	21
2.1.4.3 Custeio ABC .....	21
<b>2.1.5 Centros de Custos/ Departamentalização</b> .....	<b>22</b>
2.2 TERCEIRO SETOR .....	24
2.3 CUSTO HOSPITALAR NO BRASIL .....	24
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>26</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	26
3.2 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS .....	27
<b>4 ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>28</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DO RAMO DE ATUAÇÃO .....	28
4.2 DESCRIÇÃO DA ENTIDADE E SEUS SERVIÇOS .....	30
<b>4.2.1 Unidades da Organização e Serviços Prestados</b> .....	<b>32</b>
4.2.1.1 Unidades de Tratamento .....	32
4.2.1.2 Unidades de Apoio .....	33
4.2.1.3 Unidades Administrativas .....	34
4.3 MÉTODO DE CUSTEIO ADOTADO .....	35
<b>4.3.1 Etapas de Implantação do Sistema de Custeio por Absorção</b> .....	<b>36</b>
4.3.1.1 Segmentação dos Centros de Custos .....	36

4.3.1.2 Definição e Classificação dos itens de Gastos.....	40
4.3.1.2.1 <i>Itens de Gastos</i> .....	40
4.3.1.2.2 <i>Unidades de Produção do Centro de Custo</i> .....	42
4.3.1.3 Critérios de Rateio.....	44
4.3.1.4 Coleta de Dados.....	46
4.3.1.5 Cálculos, esquema de apuração do custo.....	49
4.3.1.6 Produção de Relatórios e Análise das Informações .....	50
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>53</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A ciência contábil representa o espelho de uma organização. Por meio desta é possível enxergar a situação econômica e financeira de uma empresa, entidade, órgão ou inclusive de uma nação. Em linhas gerais, ao valer-se da contabilidade o usuário, seja este interno ou externo, faz jus a uma série de informações que o possibilita compreender o estado que se encontra a sociedade, além de servir como ferramenta primordial na determinação dos rumos do negócio.

Considerando a valorização crescente da ciência contábil nos últimos anos, os profissionais atuais precisam estar preparados para atuarem como responsáveis pela gestão do que simplesmente meros emissores de relatórios e documentos.

Dessa forma, acredita-se que o estudo a seguir busca propor soluções pautadas no desenvolvimento da contabilidade e, no fortalecimento e consolidação dos controles dos custos em organizações de saúde.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

A contabilidade, como ciência destinada ao controle patrimonial, tem como objetivo fornecer informações relevantes, fidedignas e tempestivas. Destaca-se como um alicerce a tomada de decisão sendo um instrumento capaz de subsidiar o planejamento e o controle de operações, contribuir com o planejamento estratégico e promover avaliações de custo benefício.

Assim, a contabilidade de custos representa, no cenário atual, uma ampla fonte de informação para gestão do negócio.

O grande fluxo de informações, gerado pelas diversas operações mercantis, levaram as empresas a se preocuparem com uma questão anteriormente considerada simples: o custo dos produtos. Diante disso, inicia-se um processo voltado à classificação, compreensão e aplicação da nova abrangência do tema custos no ambiente empresarial.

A constante evolução do processo produtivo trouxe consigo a necessidade do controle mais apurado sobre os custos. Por isso, os estudos de custos passaram a ganhar notoriedade. Evidencia-se que todas as entidades,

mesmo as sem fins lucrativos, necessitam conhecer seus custos. Todas, indistintamente, consomem recursos, seja para produção ou prestação de serviço.

O estudo da ciência contábil para o tema de custos sempre esteve muito voltado à área produtiva e para as empresas com fins lucrativos, mas, conforme verificado anteriormente, todas as empresas necessitam de informações da contabilidade. Desta forma surge o questionamento sobre como se encontram as organizações que não possuem como função principal a de remunerar o capital.

Diante desses levantamentos o presente estudo tem como objetivo central responder as questões pontuadas nos parágrafos anteriores tendo como referência o seguinte problema: quais serão os resultados obtidos com a aplicação de um método de custeio em uma entidade beneficente localizada no município de Urussanga/SC?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa é o de evidenciar as consequências da aplicação de um sistema de apuração de custo em um hospital de médio porte, sendo este uma entidade sem fins lucrativos, localizado no município de Urussanga/SC.

Diante do tema, apresentam-se os objetivos específicos:

- a) Caracterizar a instituição, conhecer os serviços prestados;
- b) Levantar os recursos consumidos e classificá-los de acordo com a teoria abordada;
- c) Definir qual a metodologia de custeio que melhor se aplica a organização;
- d) Apresentar uma proposta de aplicação do custeio por absorção nessa instituição.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A aplicação da contabilidade de custos representa o passo inicial para adoção de uma perspectiva gerencial em qualquer empresa. Sem conhecer os custos não é possível avaliar a qualidade dos processos e conhecer a representatividade monetária dos produtos e/ ou serviços frente às receitas (margens), e planejar os rumos da instituição.

Observa-se uma mudança significativa no comportamento dos gestores nas empresas. Atualmente, estes conjugam seus esforços para minimização dos custos. Diferente de como ocorria antigamente, quando a preocupação sumária era somente a de maximizar os lucros. Este movimento está relacionado ao acirramento na disputa pelo mercado consumidor, que obrigou e tem obrigado as empresas a inovarem continuamente em um espaço de tempo cada vez menor bem como a manterem seus preços em níveis constantes ou até mesmo reduzi-los.

Entretanto, tão importante quanto elencar e classificar custos em uma instituição é transformá-lo em uma ferramenta de informação que possa fornecer aos usuários da contabilidade de forma clara e objetiva o caminho que a entidade está seguindo. Possibilitando a formação de um plano operativo, visando o controle e acompanhamento dos custos, auxiliando a tomada de decisões.

Considerando as diversas aplicações da contabilidade de custos no cenário empresarial, este trabalho visa demonstrar quais são os resultados do desenvolvimento e aplicação de um sistema de apuração de custos em um hospital situado no chamado terceiro setor da economia. Estas instituições são assim classificadas, pois desempenham um papel social extremamente relevante. Ligadas à saúde, educação e assistência social.

A adoção de um sistema de custo neste segmento contribuirá significativamente para construção de uma cultura de gestão e controle de processos dentro da entidade. Aprimorar-se-á a percepção do impacto dos gastos, tendo como foco otimizar-los, evitando desperdícios. E se constituirá um modelo de apuração de custos por departamento, por serviço que permita a avaliação dos resultados, além de, servir como parâmetro para indicação da capacidade de produção.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Este capítulo tem como objetivo apresentar a base teórica sobre a contabilidade de custos. Possibilitando a compreensão geral sobre o tema por meio da abordagem dos conceitos, da terminologia, das classificações e métodos inerentes aos custos. Em seguida, serão abordadas brevemente as observações científicas sobre as entidades sem fins lucrativos que se caracterizam como objeto de estudo desta pesquisa.

### **2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS**

A contabilidade de custos configura-se como uma das mais antigas temáticas da ciência contábil. Martins (2010) conta que esta emergiu da contabilidade financeira durante a revolução industrial. Momento na história marcado pelo crescimento das operações produtivas as quais trouxeram consigo a necessidade da valoração dos estoques nas indústrias.

Atualmente, observa-se que uso conotativo do termo "custos" encontra-se amplamente difundido na sociedade presente no cotidiano. Utilizado constantemente sem se perceber e compreender seu real sentido.

#### **2.1.1 Conceito**

A diante será exposto o conceito de custo, tendo por propósito a inicialização da teoria sobre o tema central deste estudo

Nascimento (2001, p.25) afirma que os custos representam "o somatório de bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens e serviços, traduzidos em unidades monetárias".

Em uma visão corporativa, Bruni e Famá (2003, p. 22) traçam os objetivos da contabilidade de custos dizendo que esta é "voltada à análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações".

A contabilidade de custos, conforme citado pelos autores acima, está ligada prioritariamente a movimentação de bens e serviços, que também se classificam como a base do pensamento contábil.



Segundo Santos (2011, p.1) “a contabilidade é um ramo do conhecimento necessário como eficiente instrumento de controle, planejamento e gestão de um negócio com ou sem finalidades lucrativas”.

A ciência contábil possui como atribuição o dever do registro e do controle do patrimônio. Da mesma forma que o objetivo do estudo de custos. Sendo que este também se volta para a compreensão dos impactos da sua geração frente à evolução patrimonial (NASCIMENTO, 2001).

Leone (2000, p.19-20) aborda claramente as atribuições da contabilidade de custos dizendo que esta “se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

Observa-se que a contabilidade de custos possui um papel significativo e de extrema relevância na gestão empresarial. Atualmente, desconhecê-lo ou ignorá-lo exclui impiedosamente qualquer organização independente do porte do mercado altamente competitivo (MARTINS, 2010).

### **2.1.2 Terminologia**

No tópico anterior foram abordados os aspectos inerentes ao conceito da contabilidade de custos, entretanto o tema possui uma terminologia específica que engloba uma definição diferente para cada tipo de operação.

O conhecimento e a compreensão de cada classificação são de suma importância conforme cita Dutra (1995, p. 27) “a convivência empírica das pessoas com os custos ocasiona conflitos conceituais sobre preço, custo, receita, gasto, desembolso e despesa”.

A terminologia comum encontra-se dividida em gasto, desembolso investimento, custo, despesa e perda. (MARTINS, 2010). Cada uma será abordada detalhadamente abaixo.

Os gastos conforme Bruni e Famá (2004, p. 25) “consistem no sacrifício financeiro que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer”

Oliveira e Perez Jr. (2005) alertam que apesar da semelhança o desembolso não possui o mesmo sentido que o termo gasto. O desembolso representa a saída de dinheiro da empresa enquanto o gasto, assim como no

sentido literal da palavra, representa consumo, que neste caso será do bem ou serviço adquirido. As definições de custo, despesa, perdas ou desperdícios estão relacionados à aplicação destes gastos.

Os investimentos configuram-se como os gastos aplicados na obtenção de rendimento futuro (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Os custos na terminologia contábil são tratados como dispêndios (gastos) ocorridos nos setores produtivos de uma empresa. Por outro lado, as despesas são os dispêndios que ocorrem fora dos setores produtivos, geralmente nos departamentos administrativos, financeiros e comerciais (OLIVEIRA; PEREZ JR. 2005).

Cita-se como exemplo de custos os recursos consumidos com matéria prima, mão de obra, seguros e aluguéis da fábrica. Para as despesas tem-se como exemplo os gastos com as vendas e salários dos funcionários que atuam nas alas administrativas (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Por fim, as perdas podem ser conceituadas como o “bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária” (MARTINS, 2010).

Dutra (1995, p. 29) orienta que “na prática, o importante é o perfeito entendimento de cada tipo de custo dentro do seu grupo de classificação, tendo em vista o objetivo a ser alcançado em cada trabalho ou estudo específico”.

### **2.1.3 Classificação do Custo**

Os custos de acordo com a terminologia contábil tratada no tópico anterior, em resumo são os gastos aplicados nos setores produtivos. Esta subdivisão do gasto apresenta outras classificações. Que são definidas conforme a natureza, a função, a apuração, a contabilização entre diversos fatores.

É de suma importância que haja uma análise criteriosa destas classificações para que se possa cumprir corretamente a finalidade de apuração de custos. Ao fim do processo será possível determinar o custo unitário do produto ou serviço, ou o custo global da unidade de produção (DUTRA, 2003).

A seguir estão elencadas as classificações de tipos de custo mais comuns segundo Nascimento (2001, p.26-27):

Quadro 1 – Classificação dos Custos

<b>FATOR</b>	<b>CLASSIFICAÇÃO</b>	
INCIDÊNCIA (IDENTIFICAÇÃO)	DIRETO	INDIRETO
VOLUME	VARIÁVEL	FIXO

Fonte: Adaptado de Nascimento (2001, p. 26-27)

Nos próximos tópicos será explanado sobre estas classificações considerando aquelas mais abordadas na literatura contábil sobre o tema custos.

#### 2.1.3.1 Custos Fixos e Variáveis

São os custos que se relacionam diretamente com o volume das operações dentro das organizações.

Para Bruni e Fama (2004, p.32) os custos fixos são “os custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa”.

Megliorini (2007, p. 10) complementa afirmando que os custos fixos são os “que ocorrem de qualquer maneira, pois sustentam a estrutura operacional da empresa”.

Por outro lado, o custo variável é aquele em que “seu valor altera-se diretamente em função das atividades da empresa”. (BRUNI E FAMA 2003, p.32). Neste caso, quanto maior o volume de produção maior será o custo variável (MARTINS, 2010).

A característica principal para o surgimento dos custos variáveis é que somente há incidência deste tipo de custo quando ocorre produção de bens ou serviços (MEGLIORINI, 2007).

#### 2.1.3.2 Custo Direto e Indireto

Este tipo de custo é classificado de acordo com apropriação dos recursos ao produto ou serviço (MARTINS, 2010), ou seja, relaciona-se com “à forma de associação dos custos com os produtos fabricados” (BRUNI; FAMÁ, 2004, p. 31).

Para Nascimento (2001, p. 28) o “custo direto é o que incide diretamente sobre a produção ou a venda de um bem ou serviço”. De acordo com Martins (2010), estes custos são alocados diretamente aos produtos produzidos ou serviço prestado, cita-se como exemplo a matéria-prima e a mão de obra.

A matéria-prima representa os materiais aplicados na produção para a obtenção de um produto final. A mão de obra - direta representa aquele que utiliza das matérias primas no processo produtivo. Neste caso, seu gasto (custo) pode ser efetivamente mensurado (SANTOS, 2011).

Nascimento (2001, p. 28) afirma que o:

Custo indireto é o que, embora não incida diretamente sobre a produção ou a venda, é parte integrante como resultante da participação das atividades de apoio ou auxiliar ao processo de transformação, produção e comercialização de um bem ou serviço.

Santos (2011, p. 25) expõe que os custos indiretos de produção “[...] complementam uma atividade e são incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens ou serviços produzidos ou serviços prestados”.

Para Megliorini (2007, p. 9), “a regra básica para essa classificação é: se for possível identificar a quantidade do elemento de custo aplicada no produto, o custo será direto. Se não for possível identificar essa quantidade, o custo será indireto”.

#### **2.1.4 Métodos de Custeio**

Após a compreensão sobre o conceito de custos, sua terminologia e classificação torna-se possível tratar dos métodos de custeio que representam a base para formação de um sistema de custos em uma organização.

Para Megliorini (2007, p.2) "os métodos de custeio determinam, a forma de valoração dos objetos de custeio". Dentre os métodos existentes há aqueles considerados tradicionais como o sistema de custeio por absorção e o variável além, daquele que se destaca como método atual sendo chamado de custeio por atividade ou simplesmente ABC (BERTO; BEULKE, 2006).

"O estudo dos custos de produção pode ser feito sob dois enfoques: o econômico e o contábil. O primeiro diz a respeito aos custos para tomada de decisões, e o segundo trata dos custos voltados para a apuração do resultado" (DUTRA, 2003, p. 226)

Nos tópicos a seguir serão abordados os conceitos e os aspectos relacionados aos principais métodos de custeio.

#### 2.1.4.1 Custeio por Absorção

Configura como um dos principais e mais conhecidos métodos de custeio, também chamado de custeio pleno ou integral, tem como princípio fundamental, a apuração do resultado. Destaca-se por repassar o montante de custos de produção ocorridos aos produtos e serviços produzidos ou prestados (DUTRA, 2003).

Bertó e Beulke (2006, p. 32) afirmam que esta metodologia de custo "caracteriza-se pela apropriação de todos os custos aos produtos (tanto variáveis como fixos, ou então tanto diretos como indiretos)."

Configura-se como um dos métodos mais utilizados, pois se encontra de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e atende as exigências da legislação fiscal em vigor no país (MARTINS, 2010).

Entretanto, esta condição não representa maiores vantagens, pois de acordo com Santos (2011, p.74):

[...] o sistema por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os "rateios" dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosa.

Por meio desta abordagem inicial é possível observar a importância e aplicabilidade dos métodos de custeio nas operações de uma empresa. Sendo necessário que o pesquisador e/ou o analista de custo reflita amplamente sobre o objeto de custo que se pretende alcançar.

#### 2.1.4.2 Custeio Variável

O custeio variável difere do custeio por absorção por tornar flexível o processo de apuração, desconsiderando a alocação dos custos fixos aos produtos (BERTO; BEULKE, 2006).

Conforme Oliveira e Perez Jr. (2005, p.125) “no custeio variável, somente os custos variáveis de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos [...]”.

Nesta concepção compõem o custo dos produtos estes que se alteram em função do volume de produção, ou seja, conforme dito anteriormente somente os custos variáveis. O custo fixo é considerado como despesa para manutenção dos fatores produtivos, sendo lançado diretamente no resultado (MARTINS, 2010).

Nascimento (2001) aborda as vantagens oferecidas na utilização do custeio variável, afirmando que por meio de sua aplicação são excluídos os critérios de rateio dos custos fixos possibilitando a identificação das margens de contribuição dos produtos.

Esta pode ser conceituada como a diferença entre o total da receita e a soma dos custos e despesas variáveis, e possui a faculdade de facilitar a percepção da potencialidade de cada produto (MARTINS, 2010).

É importante frisar que, ao contrário do custeio por absorção, o custeio variável não atende aos princípios contábeis e as normas fiscais. Neste caso sua utilidade está voltada para critérios gerenciais e a gestão de processos internos da empresa (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005).

#### 2.1.4.3 Custeio ABC

O custeio ABC, representa a evolução dos sistemas de apuração vistos anteriormente. “O ABC foi criado como instrumento para auxiliar na tomada de decisão, pois segundo os seus criadores os custos das atividades ficariam mais visíveis e fáceis de serem detectados [...]” (SANTOS, 2011, p. 217).

Segundo Megliorini (2007) o surgimento de novas técnicas de custeio, ocorreu principalmente devido a ampla elevação dos custos indiretos, igualando-se o grau de relevância com os custos diretos, sobre os fatores de produção. Diante disso, as informações prestadas pelos métodos anteriores não atendiam mais as

necessidades dos gestores devido à evolução tecnológica e ao aumento da competitividade no cenário empresarial atual.

O custeio baseado em atividades (ABC - *Activity Based Costing*) (grifo nosso) é uma metodologia que surgiu como instrumento da análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005, p. 182).

Segundo Bertó e Beulke (2006, p.36) "[...] o conceito fundamental do sistema ABC é que atividades consomem recursos e produtos consomem atividades, a classificação inicial dos custos e das despesas é por atividade".

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 186) afirmam que "uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais tecnológicos e financeiros, para produzir bens e serviços".

O uso do custeio ABC está condicionado a etapas, que auxiliam na obtenção do custo conforme objeto de custo traçado. Martins (2010) expõe essas etapas, explicando que o primeiro passo para uso do ABC consiste na definição das atividades relevantes e dos direcionadores de custos de recursos. Depois de custeada a atividade, realiza-se a transferência para cada produto por meio dos direcionadores estabelecidos.

O custeio baseado em atividades (ABC) representa um aperfeiçoamento significativo dos métodos de custeio considerados tradicionais. A adoção deste método representa a abolição de critérios arbitrários de rateio para os custos indiretos, mas não exclui completamente os custos fixos na apuração dos custos dos produtos ou serviços.

### **2.1.5 Centros de Custos/ Departamentalização**

A diversidade de produtos e relações existentes dentro das organizações traz a necessidade de apuração dos gastos não somente nas operações, mas também nos locais onde ocorrem. Nestas condições é preciso refletir amplamente sobre o funcionamento da empresa para que seja possível estabelecer os chamados centros de custos.

Eles representam uma “unidade mínima de acumulação de custos, embora não seja necessariamente uma unidade administrativa, isto só ocorre quando ele coincide com o próprio departamento” (RITTA; ALVES, 2013, p. 116).

Martins (2010, p. 44) afirma que se “ diz unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada Departamento ou, pelo menos deveria haver”.

A adoção do sistema de centros de custos ou custo departamental, requer a existência de dois tipos de departamentos. Os conhecidos como departamentos produtivos, responsáveis pelo processo de produção e fornecimento de materiais e/ou serviços ao cliente. E os departamentos classificados como de serviços,apoio, ou auxiliares, que possuem a função de prover os departamentos produtivos (RIBEIRO, 2002).

Um departamento representa um centro de custos e neste concentram-se os custos indiretos que deverão ser transferidos entre os centros (MARTINS, 2010).

Bornia (2002, p. 101) destaca que “os centros de custos são determinados considerando-se organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos) [...]”.

Desta forma é possível estabelecer o esquema completo da contabilidade de custos, proposto por Martins (2010) e adaptado no Quadro 2 a seguir.

Quadro 2 – Esquema Básico Completo de Custos

<b>Etapa</b>	<b>Descrição</b>
1	Separação dos Custos e Despesas.
2	Apropriação dos Custos Diretos diretamente aos Produtos.
3	Apropriação dos Custos Indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos agrupando à parte os comuns.
4	Rateio dos Custos Indiretos comuns aos diversos Departamentos, quer de Produção, quer de Serviços.
5	Escolha da sequência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos.
6	Atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão Departamento de Produção aos produtos seguindo critérios fixados.

Fonte: Adaptado de Martins (2010, p. 50-51)



## 2.2 TERCEIRO SETOR

Este trabalho tem como objetivo central tratar sobre a contabilidade de custos. Entretanto, não direciona seus estudos a organizações que possuem como interesse principal o de obtenção de lucros, mas sim daquelas voltadas para o interesse social, consideradas pelas suas características e forma de atuação como: entidades do terceiro setor. Abaixo serão demonstrados os motivos desta classificação.

As empresas do terceiro setor são responsáveis pelo fornecimento de serviços sociais. Machado (2009, p. 30) afirma que o terceiro setor é "uma dissidência do Estado (público) e do Mercado (privado), ou seja, público, porém privado; porque se relaciona com ambos".

“O terceiro setor é formado por entidades privadas, cujo objetivo é fornecer a sociedade o que lhe é de direito, garantido na Constituição Federal” (MACHADO, 2009, p. 30).

De acordo com o novo código civil, o terceiro setor é composto de organizações privadas de fins não econômicos que visam o atendimento de necessidades coletivas da sociedade (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

Cabe ressaltar que estas instituições, por não visarem lucro, não significam que não os obtenham, as entidades de fins não econômicos, por possuírem caráter privado, estão sujeitas a geração de lucro o qual deve ser integralmente aplicado na sua atividade-fim, desta forma não é tratado como lucro, mas como superávit. Caso isto não ocorra, descaracteriza seus aspectos assistências (MACHADO, 2009).

## 2.3 CUSTO HOSPITALAR NO BRASIL

Após a compreensão à cerca dos conceitos da contabilidade de custos e sobre qual perspectiva este será conduzido, torna-se necessário abordar, como se encontram os estudos de custos no Brasil relacionados à saúde, principalmente aos hospitais foco deste trabalho.

Os hospitais caracterizam-se como instituições complexas devido a gama de recursos materiais e tecnológicos consumidos, aliado a necessidade de uma

equipe multidisciplinar engajada na prevenção, cura e/ou reabilitação de seus pacientes. Em relação aos demais estabelecimentos do setor são os que mais gastam (BRASIL.MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013).

Dessa forma considerando o exposto acima, e de acordo com La Forgia e Coutollenc (2009, p. 56) :

Como hospitais recebem a maior parcela do gasto com saúde no Brasil, quaisquer conquistas com relação a eficiência e controle de custos poderiam trazer benefícios significativos para todo o setor de saúde, porque liberariam recursos para a expansão de outros serviços ou para melhoria na qualidade de atendimento.

O motivo para adoção do controle e gerenciamento de custo no ambiente hospitalar é o de conhecer o valor do serviço prestado. Para isto é necessário o uso de uma metodologia de custeio que, bem aplicada, auxiliará os gestores na condução do planejamento estratégico da organização.

Observa-se que os estudos de custos em saúde são extremamente necessários, pois a maioria dos problemas enfrentados pelo setor concentra-se na falta de informações sobre a qualidade, eficiência sobre os custos na atenção hospitalar (LA FORGIA e COUTTOLENC, 2009).

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo será abordado o enquadramento metodológico da pesquisa. Posteriormente serão abordados os procedimentos utilizados para coleta de dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Em relação aos objetivos, este estudo classifica-se como descritivo, pois, segundo Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61) “a pesquisa descritiva, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Desta forma, este estudo descreve as características da estrutura de custos em uma instituição hospitalar e busca demonstrar os reflexos destes estudos para melhor acompanhamento e gestão do negócio.

Para a análise dos dados utilizou-se abordagem qualitativa. Segundo Appolinário (2006) a abordagem qualitativa vale-se da coleta de dados baseada na relação do pesquisador com o objeto da pesquisa. Assim, os dados obtidos junto à instituição objeto do estudo foram classificados em quadros e outros relatórios ressaltando a análise qualitativa do estudo que tem por função demonstrar os resultados do controle e mensuração de custos.

Os procedimentos de pesquisa decorrentes do presente estudo pautaram-se na pesquisa bibliográfica, seguido de um estudo de caso. Inicialmente foram relacionadas e confrontadas as percepções de inúmeros autores sobre a contabilidade de custos. Conforme orienta Marconi e Lakatos (2008, p. 57) expondo que “a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado [...]”.

Quanto ao estudo de caso este consiste na obtenção de informações para formulação de respostas a um problema proposto e em determinados casos pode apresentar novas soluções ou situações não pontuadas anteriormente (MARCONI; LAKATOS, 2008).

Assim, apurou-se a forma como os recursos são processados e consumidos dentro da organização visando à formulação de um plano de custos para a instituição.

### 3.2 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para alcançar os objetivos propostos foi realizado estudo de caso, em uma instituição beneficente com atuação no ramo hospitalar. Para formulação da pesquisa foram necessárias averiguação dos *softwares* de gestão da entidade, de onde foram extraídos relatórios com dados sobre os custos de acordo com a pesquisa bibliográfica realizada. Estes relatórios foram submetidos à análise, posteriormente classificados em quadros para interpretação de dados e produção de informações que tornasse possível a avaliação da relevância e abrangência dos custos para a instituição.

Juntamente, procedeu-se levantamento de dados com os profissionais dos setores de compra, almoxarifado, financeiro e departamentos de atendimento ao paciente. Esta busca é importante para obtenção de dados que não transitam pelos sistemas computacionais, mas que são extremamente necessários para compreensão do processo e para que não ocorram desvios devido à baixa amplitude de exploração.

Em síntese, as informações para classificação e mensuração valeram-se do custo histórico do ano de 2014. A coleta dos dados foi realizada nos meses de março e abril de 2015. E tiveram como base relatório de compras, saídas por centros de custos, relatórios de consumo e de compras entre outros documentos departamentais.

## 4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo são abordados de forma aplicada os conceitos tratados nos tópicos anteriores. Na busca pela interação entre a teoria e a prática, adotou-se como objeto de estudo, uma instituição hospitalar beneficente localizada no município de Urussanga/SC. Inicialmente foram verificados os processos internos da instituição dos meios de controle, produção e disseminação da informação a fim de analisar o comportamento do consumo de recursos e projetar sua apuração.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DO RAMO DE ATUAÇÃO

O objetivo central deste trabalho é contribuir para a expansão dos estudos sobre os custos na prestação de serviços em saúde. Tendo como foco o ambiente hospitalar. Para adentrar neste universo faz-se necessário o conhecimento sobre as características deste setor.

Dados gerais apontam que o setor de saúde movimenta por ano no Brasil R\$ 438 bilhões, representando 9,2% do Produto Interno Bruto - PIB. O setor é responsável por 1,6 milhões de empregos diretos divididos em 256.688 estabelecimentos (MENDONÇA, 2014).

De acordo com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES (2015) encontra-se em funcionamento em todo Brasil mais de seis mil unidades hospitalares subdivididas de acordo com a sua característica de atendimento em: hospital geral, no qual se enquadra a empresa em estudo; e hospital especializado.

No primeiro caso os serviços prestados têm por enfoque o atendimento nas especialidades básicas. O segundo, conforme o próprio nome trata, tem por função fornecer assistência à saúde em uma única especialidade/área.

A gestão destas unidades encontra-se dividida entre a iniciativa pública, neste caso sendo de responsabilidade governamental e privada, com finalidade lucrativa ou não de acordo com sua constituição.

A empresa em estudo atua no ramo hospitalar, inserida no chamado terceiro setor da economia. Esta designação esta relacionada com seu aspecto

jurídico que de acordo com seu estatuto constitui-se de uma Associação Civil, beneficente e filantrópica.

Caracterizada como uma instituição privada sem fins lucrativos, não possui vínculo direto ou aspecto de dependência de recursos e/ ou tecnologia de outras entidades, nem relação direta com órgãos governamentais. No Quadro três (3) estão relacionados os principais serviços prestados e a quantidade de atendimentos ao longo do ano de 2014.

Quadro 3 – Especialidades do Hospital e atendimentos em 2014

Especialidades	Atendimentos		
	2014 (Quantidade)	Sistema Único de Saúde - SUS	Particular e Planos de Saúde
Urgência e Emergência	46 mil atendimentos	38,7 mil atendimentos 84% do total	7,3 mil atendimentos 16% do total
Centro Obstétrico			
Centro Cirúrgico			
Clínica Psiquiátrica			
Clínica Hospitalar			

Fonte: Adaptado de relatórios da instituição

Em aspectos financeiros a instituição movimentou no exercício de 2014, cerca de R\$ 6,4 milhões. Estes valores advêm da soma dos repasses recebidos pelo Ministério da Saúde, das operadoras de planos de saúde e das contas particulares faturadas em virtude dos serviços prestados. Também compõem este total os valores percebidos sob a forma de subvenções e doações de pessoas físicas e jurídicas.

A entidade possui uma longa história marcada por dificuldades e superações. Semelhante a de muitas entidades do setor que enfrentam graves problemas financeiros, devido, principalmente, ao sub-financiamento do SUS que gera uma disparidade entre os valores gastos e recebidos na prestação do serviço. Em consonância a este fator, relaciona-se a dificuldade de investimentos que impacta diretamente na redução da qualidade do atendimento.

Outro fator de grande relevância são as necessidades gerenciais que atravessam estas instituições. O desconhecimento de técnicas de gestão e, a não adoção de critérios de avaliação de resultados fazem com que muitas instituições

apliquem medidas baseadas no empirismo. De modo que estas ações acabam não solucionando os problemas aos quais se destinavam ou tendem a gerar novos.

#### 4.2 DESCRIÇÃO DA ENTIDADE E SEUS SERVIÇOS

O Hospital Nossa Senhora da Conceição, encontra-se em atuação há mais de 87 anos, foi fundado em 08 de dezembro de 1927. Situa-se na Avenida Presidente Vargas no Centro de Urussanga/SC. Possui 116 leitos e representa um importante fornecedor de serviços de saúde para os municípios de Urussanga e Cocal do Sul além de, complementar a atenção à saúde de nível médio (considerado aquele com menor índice de gravidade) em toda região sul do estado.

Atualmente sua equipe é composta por cerca de trinta (30) médicos, quarenta e cinco (45) profissionais de enfermagem, além de um (1) psicólogo, um (1) farmacêutico, uma (1) nutricionista e um (1) fisioterapeuta, que juntos, atuam no tratamento das condições físicas e mentais de seus pacientes.

Após a compreensão das características relacionadas à instituição descreve-se o processo produtivo. Cabe ressaltar, que não faz parte do escopo do processo produtivo à obtenção de um produto físico, ou seja, material.

Por se tratar de uma prestadora de serviço configura-se como produto final o atendimento ofertado ao paciente peculiarmente chamado de procedimento.

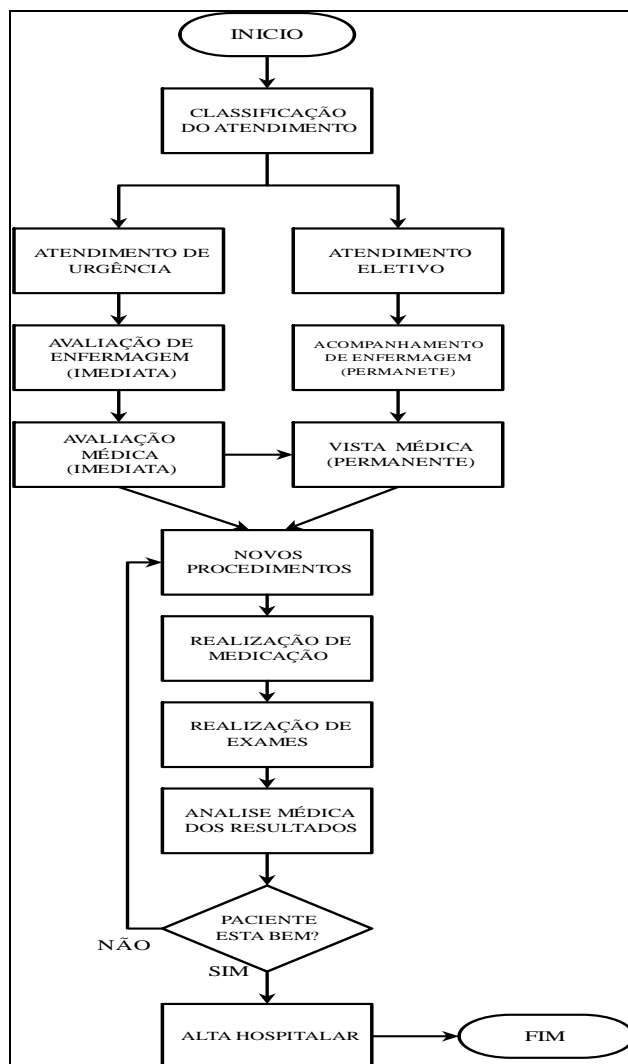
Comumente a outras organizações do ramo, a principal função da instituição é a de promover a reabilitação daqueles que de alguma forma encontram-se em condições patológicas. Para compreensão do serviço prestado é preciso estratificar o processo de atendimento do paciente, importante para o entendimento do uso e consumo de recursos nos diversos procedimentos realizados pela instituição.

Observa-se que o processo (prestação do serviço) inicia-se pela classificação do tipo de atendimento: urgente ou eletivo. No primeiro caso, o paciente é recebido na urgência e emergência da instituição onde é realizada a avaliação da enfermagem seguido da avaliação médica. Após esta etapa, e por critérios médicos, pode ocorrer à solicitação de novos procedimentos como: medicação, acompanhamento pela equipe de enfermagem, exames de imagem

(raios-x e ultrassom), exames laboratoriais, internação e/ou acompanhamento por outros profissionais de saúde.

Ocorrendo a solicitação de internação, o paciente é encaminhado a outras unidades de tratamento como: clínica hospitalar, centro obstétrico, centro cirúrgico ou clínica psiquiátrica, dependendo do caso. Nestes departamentos os pacientes permanecem por determinados dias, onde ocorre o acompanhamento de médicos clínicos e especialistas, enfermeiros, nutricionistas, psicólogos, assistentes sociais e, assim como acontece no pronto atendimento, são solicitados procedimentos complementares, os quais são prestados diretamente pela instituição, conforme os já mencionados ou por meio da contratação de terceiros. A Figura um (1) ilustra o fluxo de atendimento da organização.

Figura 1 – Fluxograma de Atendimento Hospitalar



Fonte: Elaborado pelo autor



O atendimento eletivo configura-se pelo atendimento com menor grau de risco, onde não há necessidade de intervenção imediata. Neste caso o paciente não é recebido pela unidade de urgência emergência da instituição e sim pela recepção geral que efetua o encaminhamento as unidades de tratamento ou de diagnóstico para realização de exames a pedido de outras empresas ou instituições.

#### 4.2.1 Unidades da Organização e Serviços Prestados

Considerando as inúmeras operações realizadas pela entidade, e visando a compreensão geral sobre as atividades desenvolvidas pela instituição, foram elaborados quadros sintéticos. Estes estão separados de acordo com a finalidade de cada unidade, demonstrando os principais serviços prestados pela instituição.

##### 4.2.1.1 Unidades de Tratamento

Representam os setores onde os pacientes são atendidos diretamente, Devido as suas características ao longo deste trabalho serão consideradas como unidades produtivas. O Quadro quatro (4) demonstra os departamentos de tratamento da organização em estudo.

Quadro 4 – Unidades de Tratamento da Entidade e Serviços Obtidos

Unidade	Atividades desenvolvidas	Serviço (Cont.)
Urgência e Emergência	Atendimento imediato para manutenção das condições mínimas de saúde.	Consulta; Medicação; Curativo; Sutura; Gesso; Observação.
Centro Cirúrgico	Aplicação de técnicas cirúrgicas para melhorar condições de saúde.	Consulta; Cirurgia.
Centro Obstétrico	Cuidado à gestante nos instantes que antecedem o nascimento e após este. E cuidados ao recém-nascido.	Consulta; Parto normal; Parto Cesáreo.

Continua...

Conclusão.

<b>Unidade (Cont.)</b>	<b>Atividades desenvolvidas</b>	<b>Serviço (Cont.)</b>
Unidade Psiquiátrica	Corresponde a serviços destinados a orientação, acompanhamento e tratamento de transtornos causados pelo consumo de substâncias químicas.	Consulta; Medicação.
Clínica Hospitalar	Acompanhamento prolongado dos pacientes visando garantir a plena recuperação.	Consulta; Medicação; Curativo.

Fonte: Elaborado pelo Autor

#### 4.2.1.2 Unidades de Apoio

As atividades desenvolvidas pelas unidades de apoio não caracterizam a finalidade da instituição e em alguns casos não se relacionam diretamente com o paciente, porém são essenciais para o funcionamento de toda a instituição. O Quadro cinco (5) destaca estas unidades.

Quadro 5 – Unidades de Apoio da Entidade e serviços prestados

<b>Unidade</b>	<b>Atividades desenvolvidas</b>	<b>Serviço</b>
Higienização	Compreende os recursos materiais e de pessoal dispensados na limpeza de todas as unidades.	Limpeza (Metros)
Lavanderia Rouparia Costura	Nesta unidade são processadas todas as roupas, lençóis, cobertores e demais artigos têxteis utilizados nas demais unidades.	Roupa Lavada (Kg); Costuras (Metros)
Raio -X	Representa a unidade destinada à realização, processamento e avaliação de exames de imagem.	Laudo de Raio –X; Laudo de Mamografia

Continua...

Conclusão.

<b>Unidade (Cont.)</b>	<b>Atividades desenvolvidas (Cont.)</b>	<b>Serviço (Cont.)</b>
Nutrição e Dietética	Responsável pela elaboração e distribuição de refeições aos pacientes nas unidades de tratamento	Consulta/Avaliação Café da Manhã; Almoço; Jantar.

Fonte: Elaborado pelo Autor

#### 4.2.1.3 Unidades Administrativas

As unidades administrativas, como nas demais empresas, não se relacionam com o processo produtivo, assim como não faz parte de suas atividades a obtenção de produto ou prestação de serviço ao cliente. Seus esforços concentram-se na obtenção de receita. O Quadro seis (6) expõe as unidades administrativas.

Quadro 6 – Unidades Administrativas

<b>Unidade</b>	<b>Atividades desenvolvidas</b>
Financeiro	Unidade que realiza a gestão financeira da Entidade (contas a pagar e a receber).
Compras	Atua na reposição dos estoques e mantimentos, por meio do contato com fornecedores.
Farmácia	Realiza a distribuição de medicamentos e materiais aos pacientes.
Almoxarifado	Estoca e fornece suprimentos para todas as unidades da instituição.
Departamento-Pessoal	Responsável pelos registros de funcionários, cálculos de salários e outras funções relacionadas à parcela de recursos humanos.
Faturamento	Atua no fechamento de contas de pacientes (prontuário) e geração de remessas de cobrança.

Continua...

Conclusão.

<b>Unidade(Cont.)</b>	<b>Atividades desenvolvidas (Cont.)</b>
Captação de Recursos	Relaciona-se com as fontes de recursos advindas de financiadores com objetivo específico, firmadas através de convênios ou parcerias.
Central Telefônica	Atua no atendimento e encaminhamento de telefonemas e fax.
Recepção de Internação	Agenda encaminha e presta orientação quanto à internação e realização de procedimentos eletivos.
Recepção	Atua no atendimento aos pacientes em urgência e emergência.
SAME	Serviço de Arquivo Médico e Estatística - Controla, organiza e arquia todos os prontuários de pacientes atendidos.
Contabilidade	Responsável pelos controles e registros contábeis.

Fonte: Elaborado pelo Autor

Destaca-se que a setor de farmácia na organização em estudo atua somente na distribuição de materiais médicos e medicamentos para os outros departamentos dessa forma encontra-se inserida nas unidades administrativas. Semelhante aos serviços prestados pela recepção que não são considerados como auxiliares ao processo de atendimento porque simplesmente servem para encaminhamento e orientação dos pacientes.

#### 4.3 MÉTODO DE CUSTEIO ADOTADO

De acordo com o hospital em estudo, verifica-se a necessidade da abordagem de custos na entidade, visando seu acompanhamento e obtenção de resultados para avaliação da eficácia na sua aplicação. Para isto o primeiro passo consiste na definição do método de custeio que será o norteador da pesquisa e, da forma como os gastos deverão ser catalogados e classificados na busca de encontrar o custo dos serviços prestados pela entidade.

Assim procurando compreender o consumo dos gastos e realizar projeções para entidade a fim de que se tornem úteis para tomadas de decisão, foi

estabelecido que o método de custeio a ser adotado fosse o por absorção, pois, em suma, representa a inicialização do modelo de controle e aplicação de custo no ambiente empresarial.

#### **4.3.1 Etapas de Implantação do Sistema de Custeio por Absorção**

Foram realizados levantamentos na instituição, com o intuito de averiguar a forma pela qual as informações inerentes ao custo estariam sendo catalogadas e disseminadas. Observou-se que são realizados controles de consumo de recursos por meio de “*software*” e que há a divisão de centros de custos. Entretanto, percebeu-se que não há uma metodologia na apuração destes custos. Gerando diversas dúvidas quanto à validade destas informações.

Desta forma, o presente estudo propõe-se a estabelecer um modelo de gestão de custos voltado para o cenário hospitalar baseado no método de custeio por absorção. Para que seja possível alcançar o objetivo proposto o processo encontra-se segmentado em seis etapas elencadas abaixo:

1. Segmentação dos Centros de Custos;
2. Definição dos itens de gastos e divisão em custos e despesas;
3. Critérios de rateio dos custos indiretos
4. Coleta de dados e modelo de apuração dos custos totais e unitários;
5. Cálculos, esquema de apuração dos custos;
6. Produção de relatórios e análise das informações.

A seguir, serão abordados detalhadamente as etapas supracitadas, correlacionadas com o cenário atual da empresa pesquisada.

##### **4.3.1.1 Segmentação dos Centros de Custos**

Esta primeira etapa consiste na divisão da entidade em unidades de acordo com as atividades desenvolvidas, considerando o consumo de recursos e os produtos obtidos em cada uma. Representa uma das fases mais importantes na

aplicação de um método de custeio, pois, por meio deste serão concebidas as análises sobre a forma de alocação e distribuição dos custos.

Os centros de custos são subdivididos de acordo com o seu relacionamento com os fatores produtivos. Assim, os centros de custos que atuam diretamente na prestação dos serviços (unidades de tratamento) são classificados em centros de custos produtivos. Aqueles que complementam a prestação de serviço e/ou prestam serviços aos centros de custo produtivos serão tratados como centros de custos de apoio (unidades de apoio). Por fim, os centros de custos responsáveis pela gestão da entidade, são conhecidos como centros de custos administrativos.

Atualmente a instituição aplica o conceito de centro de custos, ora de acordo com os departamentos existentes na instituição, ora de acordo com o tipo de informação necessária. No Quadro sete (7) apresenta-se o mapa de centros de custos da entidade.

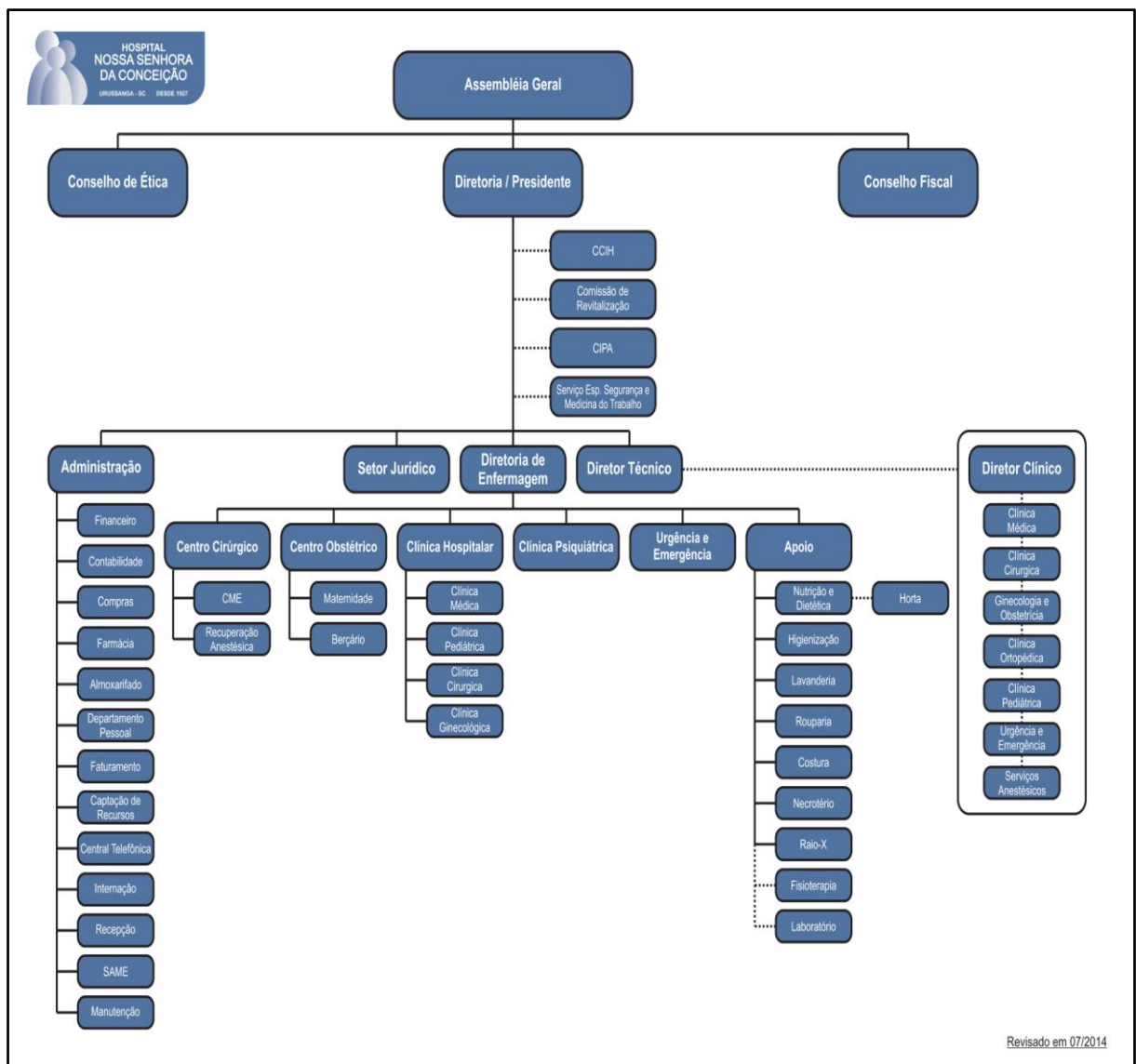
Quadro 7 – Mapa de Centro de Custos Existente

<b>Cód.</b>	<b>Centro de Custo</b>	<b>Cód.</b>	<b>Centro de Custo</b>
1	Ala São Jorge	28	Mamografia
2	Clinica Psiquiátrica	30	Farmácia
3	Maternidade	31	Nutrição
4	Pediatria	32	Voluntárias
5	Ambulatório	33	Recursos Humanos
6	Santa Tereza	34	Costura
7	Raio - X	35	Material Vencido
8	Almoxarifado	36	Refeitório
9	Enfermaria	40	Limpeza e Higienização (Santa Teresa)
10	Centro Cirúrgico	41	Limpeza e Higienização (Maternidade)
11	Berçário	42	Limpeza e Higienização (Clinica e UD)
12	Cozinha	43	Limpeza e Higienização (Pronto Socorro)
13	Manutenção	46	Internação
14	Pronto Socorro	47	Arquivo
15	Lavanderia	48	Portaria PS
16	Setor de Limpeza	49	UD
17	Perdas (Farmácia)	50	Assistente Social
18	Recepção	51	Ortopedia
19	Setor Pessoal	52	Refeitório
20	Faturamento	53	Telefonista
21	Endoscopia	54	Psicólogo
22	Fisioterapia	55	Obras em andamento
23	Perdas (Almoxarifado)	56	Psiquiatria
24	Administração	59	Compras

Fonte: Adaptado de relatórios da Entidade

Devido à complexidade da instituição e a ampla variedade de serviços prestados, acredita-se que a melhor forma de apuração dos custos se dá por meio da departamentalização. De acordo com a teoria verificada a departamentalização aplicada na criação de centro de custos utiliza como base a estrutura organizacional da entidade. Na Figura dois (2), relacionada a seguir, está disposta a hierarquia da organização.

Figura 2 – Organograma do Hospital



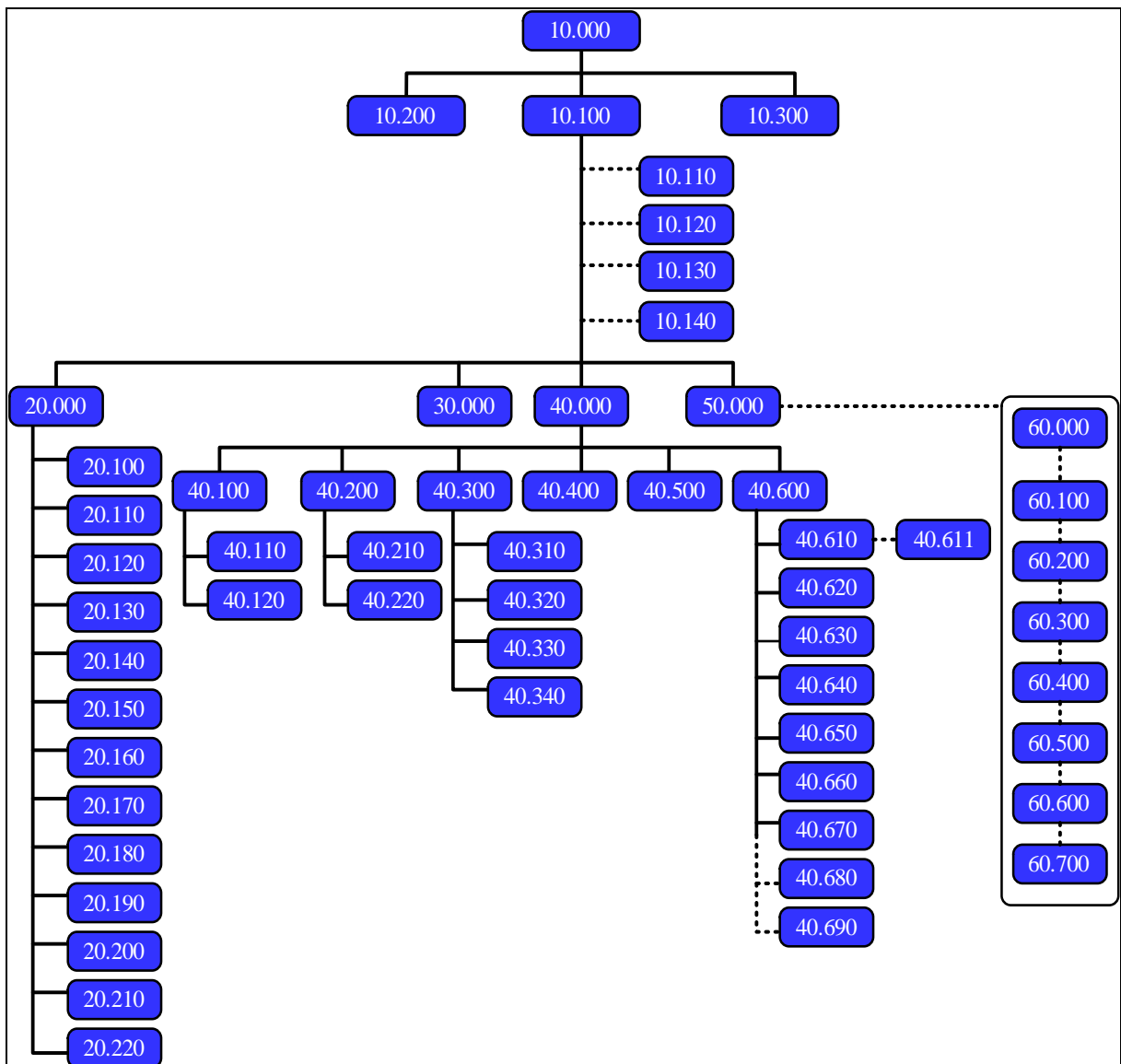
Revisado em 07/2014

Fonte: Dados da Empresa

A grande quantidade de centro de custos existentes dificultava a análise, comprometendo diretamente a qualidade da informação. Visando simplificar o processo de apuração, tendo por foco o controle de custos, foram codificados os departamentos de acordo com o organograma.

Após a avaliação da estrutura organizacional da instituição, elencou-se como proposta o seguinte mapa de centro de custos segundo a Figura três (3).

Figura 3 – Estrutura de Centros de Custos



Fonte: Adaptado de Organograma da Entidade



#### 4.3.1.2 Definição e Classificação dos itens de Gastos

Nesta etapa, os gastos da instituição serão listados e divididos em custos diretos, indiretos e em despesas. Para que isso seja possível, primeiramente, faz-se necessário conhecer quais tipos de gastos/recursos são consumidos pela instituição.

##### 4.3.1.2.1 Itens de Gastos

Inicialmente foram elencados os tipos de gastos ocorridos na instituição, após isto, separados em custos e as despesas conforme Quadro oito (8).

Quadro 8 – Divisão dos recursos consumidos pela Instituição

<b>GASTOS</b>	<b>CUSTOS</b>	<b>DESPESAS</b>
Água	X	X
Alimentos	X	
Depreciação	X	X
Energia Elétrica	X	X
Manutenção	X	X
Mão de Obra	X	X
Materiais Médicos	X	
Material de Expediente	X	X
Material de Higiene e Limpeza	X	X
Medicamentos	X	
Seguro		X
Serviço de Terceiros	X	X
Telefones / Internet	X	X

Fonte: Elaborado pelo Autor

Os recursos utilizados nos setores produtivos e aplicados diretamente na prestação de serviço correspondem a custos diretos, como exemplo cita-se os medicamentos. Após apurados, estes custos compõem a parcela do custo do serviço prestado.

Os custos indiretos também irão compor o custo do produto, entretanto, como não é possível mensurar precisamente o quanto cada serviço consumiu, estes custos serão tratados primeiramente pelos centros de custos.

O Quadro nove (9) apresenta a divisão dos custos de acordo com a característica de apropriação ao serviço prestado

Quadro 9 - Classificação dos Custos utilizados na instituição

<b>CUSTOS</b>	<b>APROPRIAÇÃO</b>
Medicamentos	Direto
Materiais Médicos	Direto
Mão de Obra	Direto/Indireto
Material de Expediente	Indireto
Material de Higiene e Limpeza	Indireto
Alimentos	Indireto
Manutenção	Indireto
Depreciação	Indireto
Telefones / Internet	Indireto
Serviço de Terceiros	Direto/Indireto
Água	Indireto
Energia Elétrica	Indireto

Fonte: Elaborado pelo Autor

Destaca-se que determinados custos indiretos são comuns a todos os departamentos da instituição, como é o caso da energia elétrica e da água. Outros, no entanto, possuem relação com seus centros de custos e, neste caso, compõem diretamente a parcela de custos da unidade.

Os gastos inerentes às atividades administrativas representam despesas de acordo com a teoria verificada. É importante conhecê-los para que não se confundam com os custos. Entretanto, para apuração pelo método de custeio por absorção, este tipo de gasto somente é aplicado na apuração do resultado do exercício.

Em síntese, as despesas devem ser repassadas aos centros de custos administrativos. Os custos serão transferidos aos serviços de acordo com a incidência, ou seja, os custos diretos ingressam o montante de custos de cada serviço separadamente, os custos indiretos, por não haver como mensurar

precisamente como os recursos foram consumidos em cada produto ou serviço serão adotados critérios de rateio.

#### 4.3.1.2.2 Unidades de Produção do Centro de Custo

Considerando que cada centro de custo dentro da instituição representa analogicamente uma organização individual, responsável pelo fornecimento “comércio” de produtos e serviços entre os centros custos, deve-se partir do princípio que cada centro tenha uma unidade de produção.

A unidade de produção representa a nomenclatura que será atribuída ao produto do centro de custo. Para instituição em estudo este produto pode se apresentar de forma física ou não. No Quadro dez (10) estão relacionados os centros de custos propostos anteriormente com suas respectivas unidades de produção definidas.

Quadro 10 – Unidades de Produção dos Centros de Custos

<b>Centro de Custo</b>	<b>Unidades de Produção</b>
Centro Cirúrgico	Hora Cirúrgica
Centro Obstétrico	Paciente-dia
Clínica Hospitalar	Paciente-dia
Clínica Psiquiátrica	Paciente-dia
Urgência e Emergência	Atendimento
Nutrição e Dietética	Refeições
Higienização	Área M <sup>2</sup> Limpa
Lavanderia	Quilo Roupas Lavadas
Costura	Metro de Costura
Raio-X	Exames

Fonte: Elaborado pelo Autor

Determinadas unidades de produção apresentam a uniformidade nos serviços ofertados, porém algumas não possuem esta característica porque seus serviços possuem diferenças qualitativas e quantitativas que são significativas. Neste caso, faz-se necessário a adoção de uma forma de mensuração das diferentes unidades produzidas.

Diante disso, durante as análises realizadas, foi possível constatar que os produtos fornecidos pelo centro de custo nutrição e dietética são diversificados. Mesmo tendo como unidade produtiva a refeição, não é possível afirmar que o gasto para elaboração do café da manhã seja o mesmo dispensado para o almoço ou jantar.

Para apurar os custos dos diferentes tipos de refeições será adotado como critério o tempo gasto para produzi-las. Hipoteticamente, imaginou-se que o tempo total dispensado para fazer as refeições durante um dia seja dez horas e que o custo total médio por dia esteja em torno de R\$ 700,00. De acordo com entrevistas realizadas com profissionais do referido setor foi possível saber quanto tempo de fato é consumido para produzir cada refeição. Com base nestas informações é possível obter o custo unitário dos diferentes tipos de refeições conforme o Quadro onze (11) abaixo.

Quadro 11 – Apuração dos Custos das Refeições

Tempo Produção Total por dia: 10h (1)	Custo médio total por dia: R\$ 700 (2)
Custo Produção Hora: (2) / (1) = R\$ 70 (3)	

Refeições	Tempo Produção-hora (4)	Custo de Produção (3)*(4) = (5)	Qtd Média Servida/dia (6)	Custo Unitário (5)/(6)
Café da Manhã	2	R\$ 140	45	R\$ 3,11
Almoço	3	R\$ 210	50	R\$ 4,20
Lanche	1	R\$ 70	15	R\$ 4,67
Jantar	4	R\$ 280	45	R\$ 6,22

Fonte: Elaborado pelo Autor

Verifica-se a importância de analisar criteriosamente a adoção das unidades de produção. Aquelas que apresentam uniformidade da carga de custo são consideradas unidades simples, entretanto aquelas conforme o exemplo anterior, que diferenciam seus gastos unitários, são chamadas de medidas ponderadas e, deverão ser tratadas de acordo com suas particularidades.

#### 4.3.1.3 Critérios de Rateio

Nesta etapa trata-se especificamente sobre os repasses dos custos indiretos aos departamentos e das transferências dos montantes de custos entre os centros de custos, a isto é dado o nome de rateio. Posteriormente será possível conhecer o custo dos serviços prestados.

Como se sabe os custos indiretos não são facilmente atribuídos aos centros de custos ou produtos, não significa dizer que devido a esta característica serão desconsiderados. Pelo contrário, a estes custos será dispensada atenção especial visto que a adoção de critérios de rateio sem rigor pode levar a dados divergentes da realidade, altamente prejudiciais a gestão empresarial.

No Quadro doze (12) estão relacionados os critérios de rateio para os custos indiretos comuns da organização abordados anteriormente.

Quadro 12 – Critérios de Rateio dos Custos Indiretos

<b>Custos Indiretos</b>	<b>Critério de Rateio</b>
Energia Elétrica	Ponto de Tomada e Luz
Manutenção	Tempo de Serviço
Serviço de Terceiros	Tempo de Serviço
Telefones / Internet	Número de Ramais/Pontos de uso de internet

Fonte: Elaborado pelo Autor

Realizado o rateio dos custos indiretos, citados anteriormente, tido como comuns a todos os departamentos, acrescido da parcela dos custos indiretos diretamente alocáveis aos departamentos, é possível obter o custo total em cada centro de custo.

Os custos decorrentes da atividade das unidades de apoio representam custos indiretos. De modo que ao final da prestação de seus serviços todos seus custos são repassados aos centros de custos produtivos. No Quadro treze (13) estão relacionados os critérios de rateio para transferências de custos entre as unidades de apoio e produtivas

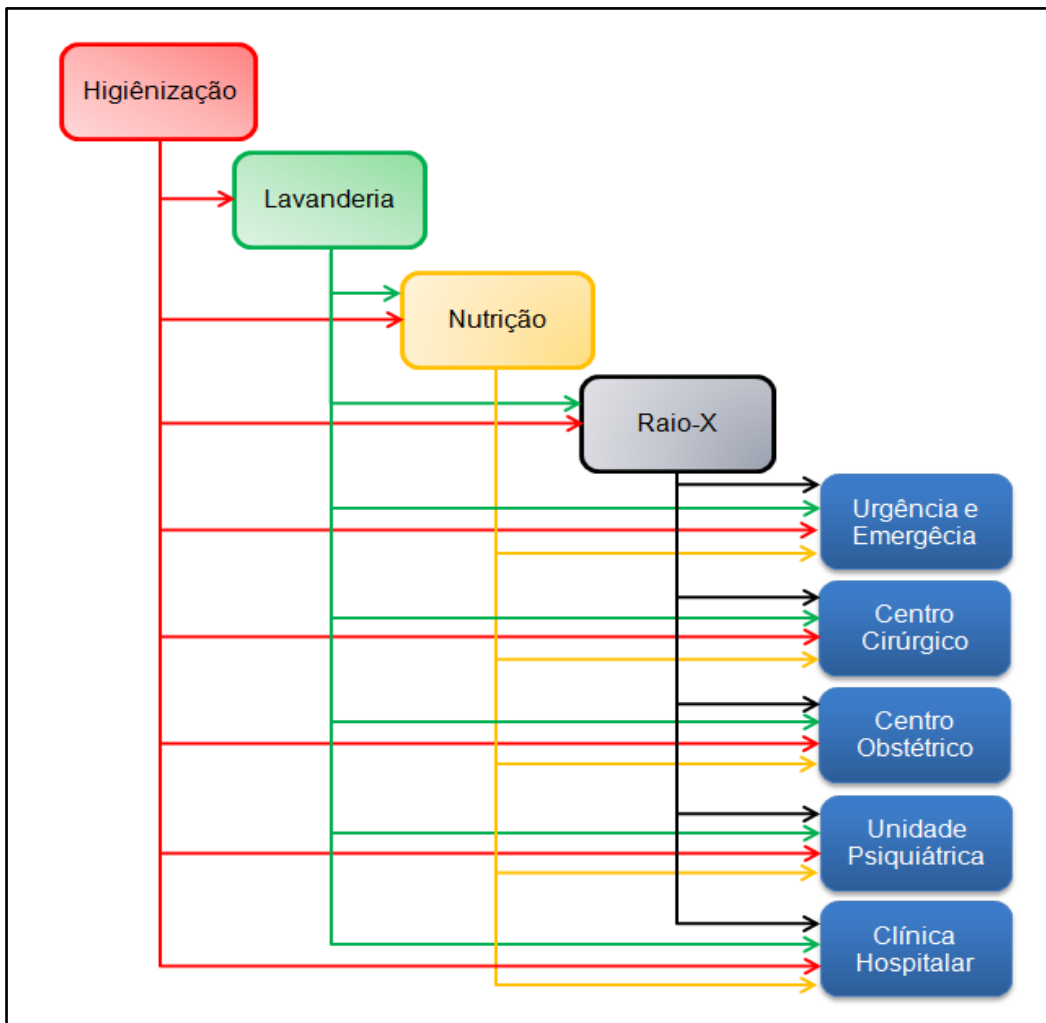
Quadro 13 – Rateio dos Custos dos Centros de Custos de Apoio

Centro de Custo	Critério de Rateio
Raio - X	Exames Realizados
Nutrição e Dietética	Refeições fornecidas
Higienização	Área limpa m <sup>2</sup>
Lavanderia	Quilo de roupa fornecido

Fonte: Elaborado pelo autor

Para realização deste segundo passo será adotado método que consiste em hierarquizar os departamentos conforme Figura quatro (4).

Figura 4 – Distribuição dos Custos entre os Departamentos



Fonte: Elaborado pelo Autor

A hierarquização contribui na passagem dos custos indiretos alocados nos centros de custos, evitando que estes ingressem novamente os custos do departamento que já tenha tido seus gastos repassados a outra unidade, caso contrário haveria um círculo vicioso complexo e complicado de ser finalizado.

Mediante as informações apuradas, compreendem o custo total dos centros de custos produtivos seus custos indiretos devidamente alocados e o montante de custos indiretos recebidos dos centros de custo que lhe prestaram serviço.

#### 4.3.1.4 Coleta de Dados

Buscou-se verificar quais os itens que compõe cada grupo de custo e como estes são alocados e distribuídos para formação do custo da rubrica de acumulação de custos criada. Com isto foi realizado ampla coleta de dados com diversos profissionais da entidade visando validar as informações apresentadas a seguir.

Nos tópicos anteriores foram elencados os recursos utilizados na instituição para prestação do serviço. Observou-se que em determinados itens há somente uma unidade de recurso, como exemplo a energia elétrica, a água. Outros, no entanto, possuem diversas unidades de custo que necessitam ser mensuradas.

Em análise foi constatado que os recursos consumidos com materiais médicos, mão de obra, material de expediente, materiais de higiene e limpeza, manutenção e serviços de terceiros representam os custos que não possuem uniformidade de consumo. O Quadro catorze (14) a seguir apresenta a composição destes custos.

Quadro 14 – Composição dos Custos da Organização

<b>COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS</b>
<b>Mão de Obra</b>
Salários Contribuições Férias 13ª Salário

Continua...

## Conclusão

<b>COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS (Cont.)</b>
<b>Materiais Médicos</b>
Seringas Aglhas Outros
<b>Medicamentos</b>
Comprimidos Soluções
<b>Serviços de Terceiros</b>
Exames externos a pacientes Manutenção Preventiva Outros
<b>Materiais de Higiene e Limpeza</b>
Baldes, Vassouras, Rodos Produtos de Limpeza Outros
<b>Manutenção</b>
Lâmpadas Cabos elétricos Outros
<b>Materiais de Expediente</b>
Papéis Caneta Outros

Fonte: Elaborado pelo autor

Para obtenção destas informações foram realizados levantamentos e entrevistas com os responsáveis pela gestão destes gastos na organização. Assim foi possível compreender quais são os principais recursos consumidos no processo, sua representatividade, além de permitir analisar sua participação no montante de custos de cada conta de custo.

Considerando todas as etapas desenvolvidas anteriormente, com base no conhecimento obtido, é possível encontrar o custo dos produtos. Para isto, de acordo com a teoria estudada, são necessários que sejam somados todos os custos diretos e também os indiretos. O Quadro quinze (15) demonstrará a estrutura para apuração do custo do serviço prestado. Ao fim será encontrado o custo dos departamentos e posteriormente dos serviços prestados.



Quadro 15 – Modelo de Apuração do Custo Unitário

<b>APURAÇÃO DO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO</b>				
<b>Custos diretos alocados aos serviços</b>	<b>Nº</b>	<b>Composição</b>	<b>Descrição</b>	
	1	Medicamentos	Medicamentos disponibilizados aos pacientes	
	2	Materiais Médicos	Materiais médicos disponibilizados aos pacientes.	
	3	Mão de Obra	Profissionais que atuam diretamente na prestação do serviço.	
	4	Serviços de Terceiros	Exames e procedimentos realizados por outros prestadores de serviço.	
<b>Total Custos Diretos = 1 + 2 + 3 + 4</b>			Custos alocados diretamente ao serviço prestado.	
<b>Custos indiretos apurados em cada Centro de Custos</b>	<b>Medido em Centro de Custos</b>		Custo relacionado com o CC não necessita de rateio para alocação	
	<b>Nº</b>	<b>Composição</b>		
	1	Mão de Obra	Profissionais de gerência de CC Produtivos ou que atuam nos CC de Apoio	
	2	Material de Expediente	Materiais requisitados ao almoxarifado por CC	
	3	Material de Higiene e Limpeza	Materiais requisitados ao almoxarifado por CC	
	4	Alimentos	Processados pelo CC Nutrição e Dietética	
	5	Manutenção	Manutenções realizadas no CC	
	6	Depreciação	Perda estimada de valor de bens dos CC	
	<b>Comuns entre os centros (Com rateio 1)</b>			Custos não destacado em CC (rateio para apuração em cada unidade)
	<b>Nº</b>	<b>Composição</b>		
	7	Mão de Obra	Profissionais que atuam em todos os departamentos	
	8	Telefone/Internet	Gastos com telefone e internet nos CC	
	9	Água	Consumo de água nos CC	
	10	Energia Elétrica	Consumo de Energia Elétrica nos CC	
<b>Total Custos Indiretos = 1+2+3+4+5+6+7+8+9+10</b>				
<b>Custos dos CC de Apoio (rateio 2)</b>	1	Custos de Lavanderia	Custo Total de CC a transferir a Unidades de Apoio e Produtivas	
	2	Custo de Higienização	Custo Total de CC a transferir a Unidades de Apoio e Produtivas	
	3	Custos de Exames de Imagem	Custo total de CC a transferir a Unidades Produtivas	
	4	Custos de Nutrição/Alimentação	Custo total de CC a transferir a Unidades Produtivas	
<b>Repasse dos Custos dos CC de apoio aos CC Produtivos (Rateio 3)</b>				
<b>Custo Total CC Produtivo = Total de Custos Indiretos + Custos Indiretos do Rateio 3</b>				
<b>Custo unitário indireto = Custo Total CC Produtivo ÷ Unidade de Produção definida</b>				
<b>Custo Unitário Total = Custo Direto + Custo Unitário Indireto</b>				

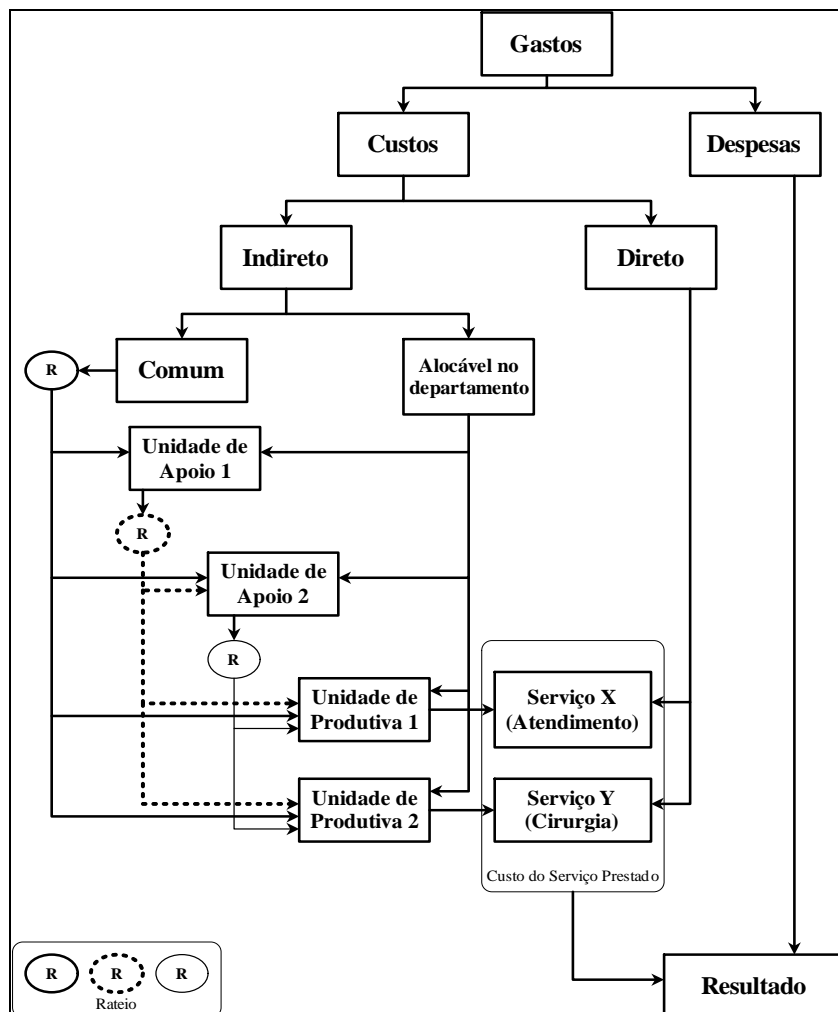
Fonte: Adaptado de (BRASIL.MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013)

A estrutura desenvolvida permite orientar a apuração de custos na entidade, servindo como instrumento norteador para a organização de processos, além de fomentar nos gestores da entidade a importância não somente do conhecimento sobre resultados, mas também dos custos.

4.3.1.5 Cálculos, esquema de apuração do custo

Para que seja possível alcançar o custo do produto final, neste caso do serviço prestado, torna-se necessário o processamento de cálculos de apropriação que devem possuir critério metodológico claro e defensável. Assim, conforme as etapas apresentadas anteriormente foi formulado o esquema geral de apuração dos custos da organização exposto a seguir na Figura cinco (5).

Figura 5 – Esquema de Apuração de Custos



Fonte: Adaptado de Martins (2010, p. 74)

Concluído a passagem de custos entre departamentos, resta transferir os custos indiretos totais que agora se encontram somente nas unidades produtivas para os produtos. A forma adotada para esta transferência se dará novamente por rateio considerando a unidade de produção do centro de custo produtivo definido anteriormente no Quadro dez (10).

#### 4.3.1.6 Produção de Relatórios e Análise das Informações

A gestão de custos em qualquer organização representa uma base expressiva de conhecimento sobre o processo produtivo, movimentação e consumo de recursos. Estes fatores estão intrinsecamente relacionados à tomada de decisões em boa parte das questões dentro do ambiente empresarial.

A conclusão do trabalho de controle e apuração de custos está fundamentada na produção de relatórios. Todas as informações obtidas devem ser processadas de acordo com o desenvolvimento das etapas citadas. Os relatórios formulados devem levar em consideração exclusivamente as informações pontuadas para que não haja excesso nem falta de informação.

Após a fase de produção dos relatórios, inicia-se a análise das informações de custos que auxiliarão traçar os rumos da organização. Por meio da análise das informações obtidas durante o estudo foi possível conhecer amplamente a organização, propondo-se um método de custeio que fornecerá respostas a diversas questões sobre:

- Organização do processo;
- Consumo de recursos;
- Organização dos centros de custos;
- Custo de cada centro de custo;
- Custo dos produtos;

Visto que a entidade não possui tratamento definido para o controle de custos acredita-se que o presente estudo caracteriza-se como uma introdução da contabilidade de custos dentro da instituição. O aperfeiçoamento e a aplicação das técnicas apresentadas poderão contribuir ainda mais com o desenvolvimento da

organização. Além de, promover a criação de uma base conceitual de custos voltada exclusivamente ao ambiente hospitalar.

Salienta-se que a instituição calcula os custos de sua atividade, em cumprimento as exigências legais, e para isto utiliza os relatórios de consumo da instituição baseado nos centros de custos existentes que de acordo com o exposto não possuem regras claras de existência e apuração. Dessa forma verifica-se que o estudo auxiliará a contabilidade fiscal além de ressaltar sua aplicação gerencial, propósito deste trabalho.

As instituições hospitalares representam organizações complexas, tanto pela diversidade de profissionais envolvidos quanto pela variedade de operações realizadas. Para apuração e controle dos gastos é imprescindível o uso da tecnologia da informação. Segundo os gestores da organização a entidade busca aprimorar seus processos e a qualidade das informações tendo por principio a adoção de recursos computacionais. Observa-se que a atenção dispensada permitirá a integração com o estudo desenvolvido estimulando a aplicação do mesmo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sociedades que objetivam lucro utilizam diversas ferramentas contábeis para gerenciar o negócio. Dessas ferramentas muitas têm por base o custo ou voltam-se exclusivamente para os custos ocorridos durante o processo. Nas instituições sem fins lucrativos acontece o inverso. Poucas ferramentas contábeis são usadas e relativamente pouco se conhece sobre os custos.

A importância da contabilidade de custos para qualquer empresa não está condicionada unicamente a função de informar a administração sobre os gastos da entidade. Antes de servir a gestão, auxiliando a tomada de decisão, a contabilidade de custos aplicada corresponde a um instrumento de aprendizado, controle e aprimoramento dos processos produtivos.

Com o uso da contabilidade de custos é possível conhecer amplamente como os gastos são consumidos nos processos, determinar ineficiências, avaliar gerências, conhecer como cada recurso compõe o custo do serviço prestado. Cabe salientar que as informações sobre custos devem ser divulgadas a toda organização visando o engajamento cada vez maior dos envolvidos no processo.

O trabalho desenvolvido contribui para compreensão dos custos relacionados à prestação de serviço de uma entidade hospitalar localizada no município de Urussanga que, por caracterizar-se como instituição filantrópica, carece de recursos financeiros, materiais e humanos.

Acredita-se que os objetivos traçados pelo presente estudo foram alcançados de forma satisfatória e que todo conhecimento obtido possibilitou o aperfeiçoamento acadêmico e profissional. Os métodos e conceitos definidos neste trabalho serão apresentados à instituição para que, valendo-se deste, possa aplicá-los e verificar a efetividade dos resultados.

Como sugestão a estudos futuros, recomenda-se aplicação da proposta prevista neste trabalho com foco no aprofundamento dos estudos de custos em prestadoras de serviço de saúde, promovendo a consolidação de um sistema de apuração de custos voltado para hospitais, contribuindo com a melhoria e desenvolvimento deste ambiente responsável pela perpetuação da vida.

## REFERÊNCIAS

- APPOLINÁRIO, Fabio. **Metodologia da Ciência**: Filosofia e prática da pesquisa. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006. 209 p.
- BEULKE, Rolando.; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2006. 390 p.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**: Aplicação em Empresas Modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm)>. Acesso em 11 de abr. 2015.
- BRASIL.MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Introdução a Gestão de Custos em Saúde**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, v. 2, 2013.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**: Com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 533 p.
- \_\_\_\_\_. **Gestão de Custos e Formação de Preços**: Com aplicações na Calculadora HP 12C e Excel. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.551 p.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 162 p.
- DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 191 p.
- \_\_\_\_\_. **Custos**: Uma Abordagem Prática. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p.
- LA FORGIA, Gerard M.; COUTTOLENC, Bernard F. **Desempenho Hospitalar no Brasil**: Em busca da Excelência. São Paulo: Singular, 2009. 446 p.
- LEONE, George. Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**: Contém ABC. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 457 p.
- MACHADO, Maria Machado Bitencourt. **Entidades Beneficentes de Assistência Social**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009. 178 p
- MARCONI, Maria de Andrade.; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 2008. 277 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 364 p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 208 p.

MENDONÇA, Franklin. Gestão da saúde para o próximo governo. **Visão Hospitalar**, Brasília, n. 9, p. 35-38, Outubro 2014.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde. **Tabnet Datasus**. Disponível em: <[http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/cnes/tipo\\_estabelecimento.htm](http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/cnes/tipo_estabelecimento.htm)>. Acesso em: 19 Abril 2015.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: Planejamento, Controle e Gestão na Economia Globalizada**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 384 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de.; PEREZ JR., José Hernadez. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 314 p.

RIBEIRO, Osni. Moura. **Contabilidade de Custos Fácil**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Savaira, 2002.

RITTA, Cleyton de Oliveira; ALVES, Rosimere. **Contabilidade de Gestão**. Criciúma: Unesc, 2013.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de Custos**. 6<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 246 p.