

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

ZORAIA LUCAS SEIXAS

**APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC NA MATERNIDADE DO
HOSPITAL DO SUL DE SANTA CATARINA.**

CRICIÚMA, DEZEMBRO DE 2011

ZORAIA LUCAS SEIXAS

**APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC NA MATERNIDADE DO
HOSPITAL DO SUL DE SANTA CATARINA.**

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

Orientadora Prof.^a Ma. Andréia Cittadin

CRICIÚMA, DEZEMBRO DE 2011

ZORAIA LUCAS SEIXAS

**APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC NA MATERNIDADE DO
HOSPITAL DO SUL DE SANTA CATARINA.**

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

Criciúma, 05 de Dezembro de 2011

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Prof^a. Ma. Andréia Cittadin

Examinador 1: Me. Cleyton de Oliveira Ritta

Examinador 2: Prof. Esp. Marcelo Salazar

**Dedico este trabalho a Deus, autor de
minha vida, que me dá forças...**

AGRADECIMENTOS

À Deus, por ter me concebido o dom da vida e por estar presente em todos os momentos de minha caminhada; dando-me orientação, sabedoria, capacitação e muita paciência para concluir mais esta etapa em minha vida.

A minha família, ao meu saudoso e amado pai, Zidemar e minha amada mãe, Celita, amores incondicionais, que nas horas difíceis, tiveram muita paciência para me ouvir e me incentivar no decorrer dessa caminhada.

Ao meu namorado Junior pela paciência nos momentos de stress e cansaço que os estudos me causaram, pelo amor e companheirismo, e principalmente entre todas as pessoas, minha filha **Alyce**, nos momentos de fraquezas e cansaço foi pensando nela e com a força de Deus, que continuei nesta jornada que hoje consegui chegar ao fim.

A minha orientadora, mestre e amiga Andréia Cittadin, pela sua dedicação, atenção, pelas horas cedidas no seu ambiente de trabalho, para me auxiliar no desenvolvimento deste trabalho, meu sincero agradecimento.

Aos mestres que transmitiram seus conhecimentos e ensinamentos durante todo período do curso e no desenvolvimento deste estudo, minha sincera gratidão.

As minhas amigas Mariéle, Silvia e Samara, pelos momentos bons e também pelos momentos de grande dificuldade dos quais enfrentamos juntos, apoiando umas as outras para chegarmos juntos ao final de mais esta etapa.

RESUMO

SEIXAS, Zoraia Lucas. APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC NA MATERNIDADE DO HOSPITAL DO SUL DE SANTA CATARINA. 2011 54 p. Orientado(a); Andréia Cittadin. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarina - UNESC. Criciúma-SC

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar por meio de estudo de caso a aplicação do método de custeio ABC na maternidade do Hospital do sul de Santa Catarina e delinear o custo real atribuído ao setor da maternidade em relação ao custo total do Hospital do sul de Santa Catarina. A importância desse instrumento de custeio faz-se necessário para tomada de decisões dos gestores que tem em suas mãos as responsabilidades de atribuir o destino dos recursos oriundos do governo, já que o hospital tem sua receita proveniente de convênios, particulares e principalmente do Sistema Único de Saúde(SUS). Este trabalho terá uma pesquisa descritiva complementada por um estudo de caso realizado no setor da maternidade do Hospital do sul de Santa Catarina, no mês de janeiro de 2011, já que este setor tem uma grande movimentação mensal. Para a realização da pesquisa utilizou-se de dados da entidade e com a análise dos dados coletados, conclui-se que o método de custeio ABC é o mais indicado para se obter informação necessária para o rastreamento dos custos e auxiliar na tomada de decisão por parte dos gestores no que diz respeito à redução e controle dos custos hospitalares.

Palavras-chave: Método ABC, controle de custos, tomada de decisão.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1.....	19
FIGURA 2.....	20
FIGURA 3.....	21
FIGURA 4.....	22
FIGURA 5.....	23
FIGURA 6.....	26
FIGURA 7.....	33
FIGURA 8.....	34
FIGURA 9.....	35
FIGURA 10.....	36

LISTA DE TABELA

TABELA 1	39
TABELA 2.....	42
TABELA 3	43
TABELA 4	45
TABELA 5	45
TABELA 6	46
TABELA 7	48
TABELA 8	48
TABELA 9.....	49

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	36
QUADRO 2	38
QUADRO 3	41
QUADRO 4	41
QUADRO 5	44
QUADRO 6	46
QUADRO 7	47

SUMÁRIO

1-INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema e Problema	11
1.2 Objetivos da Pesquisa	12
1.3 Justificativa	12
1.4 Metodologia	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	15
2.1 Contabilidade de Custos	15
2.1.1 Nomenclatura de Custos	16
2.1.2 Classificação de Custos	19
2.2 Métodos de Custeio	22
2.2.1 Custeio por Absorção	22
2.2.2 Custeio Variável ou Direto	24
2.2.3 Custeio Baseado em Atividades.....	25
2.3 Entidade Hospitalar	26
2.3.1 Gestão de Custos Hospitalares.....	28
2.3.2 Finalidade da informação de custos no setor hospitalar	30
3 ESTUDO DE CASO	31
3.1 Características da organização em estudo e da maternidade.....	31
3.2 Proposta de alocação dos custos baseado no método ABC.....	33
3.2.1 Etapa 1- descrição do procedimento -parto.....	34
3.2.2 Etapa 2- identificação das atividades	36
3.2.3 Etapa 3-definição dos direcionadores de recursos e cálculo de custo das atividades referentes aos partos	39
3.2.4 Etapa 4-Cálculo do custo do parto normal e cesáreo.....	49
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo aborda-se inicialmente o tema e o problema do estudo. Na seqüência, evidenciam-se os objetivos gerais e específicos da pesquisa e expõe-se a justificativa, tanto em termos teóricos como práticos. Por último, apresenta a metodologia utilizada para a realização do trabalho

1.1 Tema e Problema

Atualmente no Brasil existe a preocupação em relação à saúde da população, pois os recursos destinados as unidades de saúde públicas estão defasados e não cobrem os custos com as atividades hospitalares.

O governo federal é responsável em repassar para os hospitais públicos os recursos oriundos do Sistema Único de Saúde (SUS) que são distribuídos pelos governos estaduais. Existem, também, outras fontes de rendas que são os convênios com planos de saúde e atendimentos particulares. No entanto, estas receitas não são suficientes para cobrir os gastos das atividades hospitalares.

Diante desta situação surge a preocupação dos gestores destas entidades em monitorar e reduzir os custos e despesas, minimizar os desperdícios e otimizar o uso dos recursos. Observa-se que a contabilidade de custos pode contribuir com a gestão hospitalar, pois é um instrumento que serve para o planejamento e controle e auxilia na tomada de decisão gerencial.

Os hospitais, geralmente, utilizam os métodos de custeio tradicionais, dos quais não se tem informações necessárias para delinear o custo real de cada atividade ou procedimento. Este fato dificulta a tomada de decisões em relação ao planejamento de ações no que se refere ao controle e redução dos gastos.

O uso de um método de custeio mais adequado pode auxiliar no gerenciamento de custos e na formação de preços dos serviços prestados. Possibilita, também, a análise de desempenho de cada ala ou setor hospitalar.

Diante disso, surge a seguinte questão de pesquisa: Como delinear um método de custeio fundamentado no ABC (*Activity Based Costing*) para a maternidade do Hospital do sul de Santa Catarina?

1.2 Objetivos Da Pesquisa

O objetivo geral deste estudo consiste em apresentar uma proposta de custeio fundamentada no ABC (*Activity Based Costing*) para a maternidade do Hospital do sul de Santa Catarina.

Os objetivos específicos deste estudo são:

- Descrever as principais atividades realizadas na maternidade do hospital pesquisado;
- Identificar os direcionadores de recursos e os custos por atividade;
- Desenvolver uma metodologia fundamentada no ABC para os procedimentos de parto normal e parto Cesário realizados na maternidade no mês de janeiro de 2011 do hospital de estudo.

1.3 Justificativa

Nos métodos tradicionais de custeio, principalmente o custeio por absorção, não é possível a identificação dos custos indiretos aos produtos e serviços com precisão. Isto dificulta o cálculo dos custos e compromete a gestão dos recursos financeiros e das atividades realizadas.

A aplicação do método de custeio ABC permite a alocação dos custos indiretos de forma mais adequada. Com isso é possível verificar o desempenho das áreas e gerenciar o consumo dos recursos com vistas à redução dos custos e melhoria dos resultados.

Nas instituições hospitalares esta situação não é diferente, tendo em vista a complexidade das atividades desenvolvidas. Segundo Ching (2001, p.38),

os gestores da área de saúde não podem considerar apenas a viabilidade econômica de suas atividades ou procedimentos como um único direcionador para tomada de decisão. Devem levar em consideração alguns critérios econômicos como a importância social para a população e clientela atendida, contribuição para a pesquisa e educação científica.

Diante disso, a realização desta pesquisa justifica-se, principalmente porque tem como foco um hospital da rede pública. Esta entidade realiza diversos tipos de atendimentos, como por exemplo, os serviços prestados na maternidade e precisa atender toda a população da região em que está inserida.

Em termos teóricos este estudo contribui com as pesquisas de gestão de custos aplicadas às entidades hospitalares. Observa-se que ainda é escasso os referencias que tratam deste assunto, já que a maioria dos autores trata da contabilidade de custo voltada para o processo produtivo industrial.

A contribuição prática desta pesquisa refere-se à disponibilização de informações sobre os custos das atividades realizadas na maternidade do hospital em estudo, o que pode auxiliar na gestão desta entidade.

Com o conhecimento dos custos reais dos atendimentos e serviços prestados, gestores podem monitorar e avaliar o desempenho deste setor e assim administrar o uso dos recursos disponíveis, investirem em melhorias e aparelhos que possam contribuir para um atendimento de qualidade à população.

1.4 Metodologia

Para alcançar os objetivos deste trabalho foi necessário delinear os procedimentos metodológicos que nortearam sua realização. Assim, quanto aos objetivos da pesquisa este trabalho caracteriza-se como descritivo. De acordo com Cervo e Bervian (2002, p.45), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.”

Este tipo de pesquisa implica na observação de um fenômeno e utiliza técnicas padronizadas de coleta de dados. Deste modo, este estudo busca descrever as atividades realizadas na maternidade do Hospital Regional do sul de Santa Catarina e apresentar uma proposta de custeio baseado no método ABC para este setor.

Em relação aos procedimentos, utilizou-se pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Segundo Gil (2008), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Portanto, foram usados livros, artigos e outros materiais publicados.

O estudo de caso, de acordo com Gil (1996, p. 58),

é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

O estudo de caso foi realizado no Hospital Regional do sul de Santa Catarina, com o objetivo de identificar e descrever as atividades e procedimentos realizados na maternidade e os respectivos custos.

Quanto aos instrumentos de coleta de dados realizou-se entrevista e pesquisa documental. De acordo com Cervo e Bervian (1996, p. 46), “a entrevista não é simples conversa. É conversa orientada para um objetivo definido: recolher, por meio do interrogatório do informante, dados para a pesquisa.”

A entrevista foi realizada com enfermeira responsável, para descrever os procedimentos e rotinas da maternidade, auxiliando no mapeamento das atividades realizadas neste setor.

Para Marconi e Lakatos (2002, p. 62),

a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.

Nesta pesquisa utilizou-se como documentação: prontuários, planilhas de gastos com de funcionários e demais custos referentes ao período do estudo de caso. Segundo Santos (2004, p.30) são fontes documentais: tabelas, estatística, relatórios de empresas, documentos informativos arquivados em repartições publicas, [...], hospitais, sindicatos, etc.”

Em relação à análise dos dados empregou-se a tipologia qualitativa. De acordo com Oliveira (1999, p. 117),

as pesquisas que se utilizam a abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuição no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Desta forma, este estudo enquadra-se como descritivo realizado mediante pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Como instrumento de coleta de dados utilizou-se entrevista e pesquisa documental e a análise ocorreu de forma qualitativa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordados o conceito e o histórico da contabilidade de custos, as terminologias e a classificação utilizada nesta área.

Em seguida, apresentam-se os métodos de custeio, com ênfase no ABC. Por último, expõem-se as particularidades da gestão de custos na área hospitalar.

2.1 Contabilidade de Custos

Atualmente a contabilidade de custos é considerada como o centro de informações gerenciais, é utilizada como ferramenta para tomada de decisão, controle e planejamento das empresas. Observa-se, segundo Ching (2001, p.14), que a contabilidade de custos

nasceu da contabilidade financeira e teve seu início nas empresas, na primeira década do século XX para atender a demanda externa de informações para relatórios financeiros. Privilegiavam-se as informações de custos para a avaliação de estoques e para apuração do resultado da empresa.

Conforme Martins (2003, p.23), “a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques da indústria, pois esta tarefa era fácil na empresa da era do mercantilismo”. Crepaldi (2002) elucida que a contabilidade de custos desenvolveu-se com a revolução industrial, e teve que se adaptar à nova realidade econômica, com o surgimento das máquinas e a conseqüente produção em grande escala.

Leone (1995) salienta que a partir da Primeira Guerra Mundial, por meio do aumento da competitividade, as informações de custos passaram a auxiliar no processo decisivo na gestão das organizações, principalmente em função do controle dos custos das operações.

Segundo Oliveira e Perez Jr (2007, p.3), “com o advento das operações produtivas de larga escala, surgiu a necessidade de maior ênfase na contabilidade voltada aos interesses dentro da unidade competitiva e ao uso de registros como meio de controle administrativo das empresas”.

Para Martz (1978, p. 124)

a contabilidade de custos tem como função primordial: a determinação de custos e lucros para período contábil; o cálculo dos valores de inventário; auxílio e participação na elaboração e execução de orçamentos; estabelecimento de métodos e procedimentos que permitam controle, e se possível, redução ou melhoria de custos; dispor para a administração com informações relacionadas aos processos produtivos.

Nota-se que a contabilidade de custos surgiu para avaliar os estoques e apurar o resultado nas indústrias. Possui funções de caráter gerencial, que são: auxílio no controle e na tomada de decisão.

Segundo Oliveira e Perez Jr.(2007, p. 12), “controle de custos significa, após conhecer dada realidade, comparar essa realidade com algo que se esperava analisar as possíveis diferenças, identificar as causas e, se possível, tomar decisões com vista em eliminar ou reduzir tais diferenças”. Na tomada de decisão gerencial é preciso ter conhecimento dos custos dos produtos e serviços prestados, para a fixação de preço de venda, cálculo da lucratividade de produtos, seleção de *mix* de produtos, entre outros.

2.1.1 Nomenclatura de Custos

Na contabilidade de custos existem termos que devem ser compreendidos para aplicar adequadamente os princípios desta área, que são: gasto, custo, despesa, investimento, desembolso, perda e desperdício. Na sequência, apresentam-se estas terminologias detalhadamente.

a) Gasto: para Ching (2001, p.16), este termo é definido como “sacrifício financeiro que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer. Assim, temos gastos com mão-de-obra, gastos com honorários, gastos na compra de um imobilizado etc.”.

Ferreira (2007, p. 24) considera que,

só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento. Assim, pode-se considerar o gasto como sacrifício financeiro para obter um produto ou serviço ou qualquer outro bem, independentemente da finalidade.

Martins (2003, p. 24) entende por gasto “a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade (desembolso), sacrifício este representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente em dinheiro).”

De acordo com Crepaldi (2004), gasto é o termo genérico que pode representar tanto um custo com uma despesa. São exemplos de gastos: gastos com mão de obra, compra de imobilizado, salários, entre outros.

b) Investimento: Martins (2003 p.25) conceitua investimento como sendo o “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período(s).”

Para Crepaldi (2004, p. 21), “investimento é todo gasto para aquisição de ativo, com finalidade de obtenção de benefícios a curto, médio ou longo prazo”.

Podem ser classificados como investimentos: máquinas e equipamentos hospitalares, pois a entidade obterá retorno do uso desses equipamentos.

c) Desembolso: Ferreira (2007, p.18) conceitua desembolso como “pagamento resultante da aquisição de bens ou de serviços.” Logo, este termo é atribuído a saída de dinheiro da empresa e difere do termo gasto, pois pode acontecer no mesmo período, antes, ou após do acontecimento. Um exemplo é o pagamento das compras a vista e a prazo.

d) Custo: Martins (2003, p.25) define custo como “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.”

Para Ferreira (2007, p. 15),

o custo só existe durante o processo de produção do bem ou serviço. Assim, enquanto o produto está em fase de fabricação, os valores agregados na sua produção são tratados como custos. Os gastos posteriores à produção, necessários a administração e comercialização do produto, não são custos, e sim despesas.

Oliveira e Perez Jr. (2007) apontam alguns exemplos de custos incorridos na prestação de serviços, tais como: materiais ou peças (utilizados na prestação dos serviços), mão de obra produtiva ou dos departamentos diretamente ligados à prestação dos serviços, mão de obra dos departamentos não produtivos ou

auxiliares da produção, gerência e supervisão de serviços prestados e custos gerais da prestação dos serviços.

e) Despesa: Ching (2001, p.16) conceitua despesa como “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Conforme Oliveira e Perez Jr. (2007, p. 20), “despesas são gastos ocorridos nas áreas administrativas, financeiras e comerciais, ou seja, fora da fábrica, com o objetivo de gerar receitas ou manter a atividade geradora de receitas.” Como exemplo tem-se a comissão do vendedor que é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. (MARTINS, 2003).

f) Perda: Para Martins (2003, p. 26) perda consiste em um “bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.” Segundo Wernke (2005), as perdas abrangem as ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa.

Oliveira e Perez Jr. (2007, p. 23) acrescentam que perdas “são gastos anormais ou involuntários que não geram receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorrem”. Por exemplo, tem-se material com prazo de validade vencido, vazamento de materiais líquidos, entre outros.

g) Desperdício: Para Oliveira e Peres Jr. (2007, p. 37) são os “gastos incorridos no processo produtivo ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade e quantidade de bens, serviços ou receitas geradas.” Como exemplo, cita-se: a estocagem e manutenção dos estoques desnecessários, retalho recorrentes de defeitos de fabricação, entre outros.

Para melhor entendimento sobre as nomenclaturas de custos apresenta-se a Figura1.

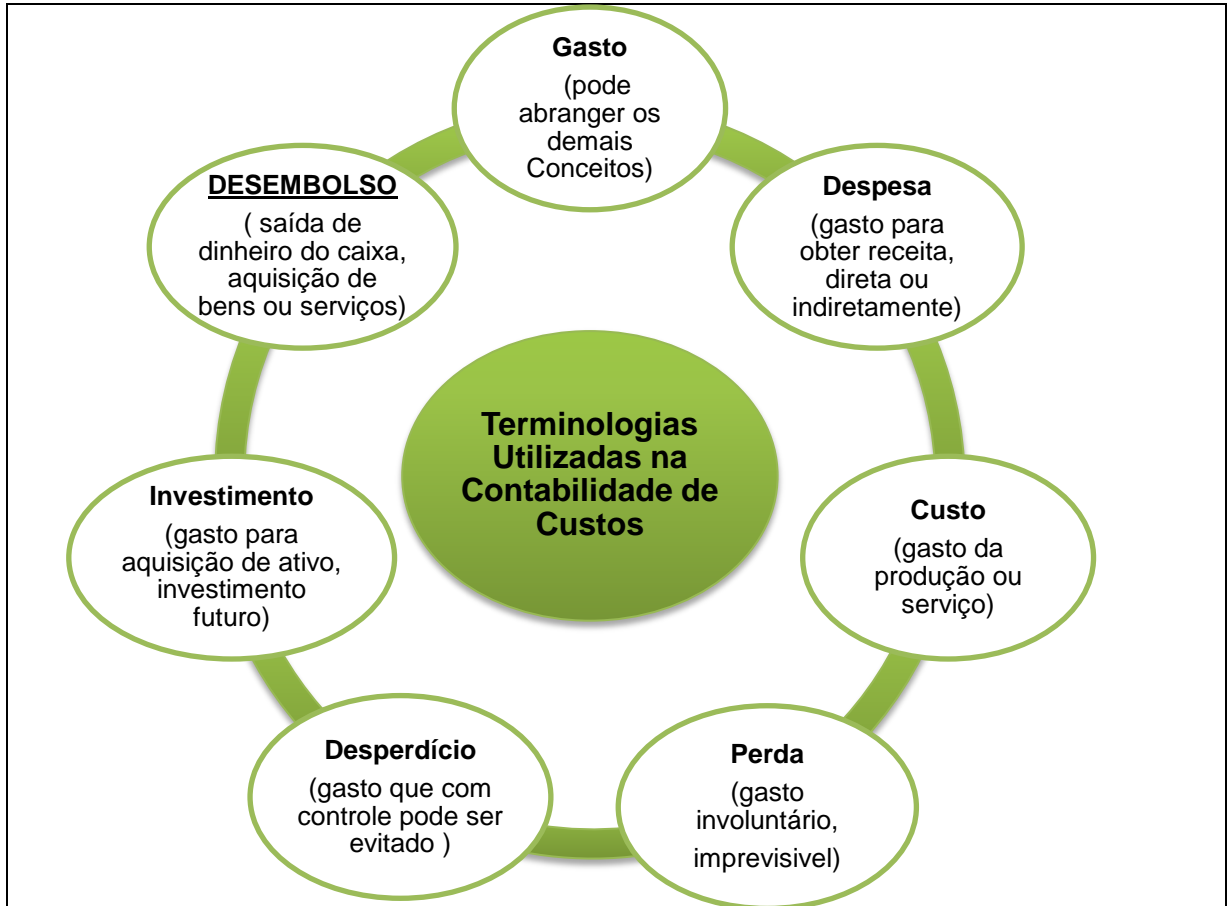


Figura 1: Síntese das Definições Básicas Utilizadas na Contabilidade de Custos

Fonte: Adaptado de Wernke (2005)

Por meio do exposto, percebe-se que custo e despesa não têm o mesmo significado, porque custo são os gastos diretamente relacionados com a produção, já despesa é um gasto para geração de receitas. Os gastos referentes à perda não são previsíveis; enquanto os desperdícios são falhas intencionais ou não no processo produtivo, que com o controle podem ser visualizados e eliminados. Os investimentos são gastos para aquisição de ativos para a obtenção de benefícios seja a curto, médio ou longo prazo.

2.1.2 Classificação de Custos

Os custos podem ser classificados quanto a: A) identificação e B) ao volume produzido. Para melhor entendimento sobre as classificações de custos e suas respectivas categorias, apresenta-se a Figura 2.

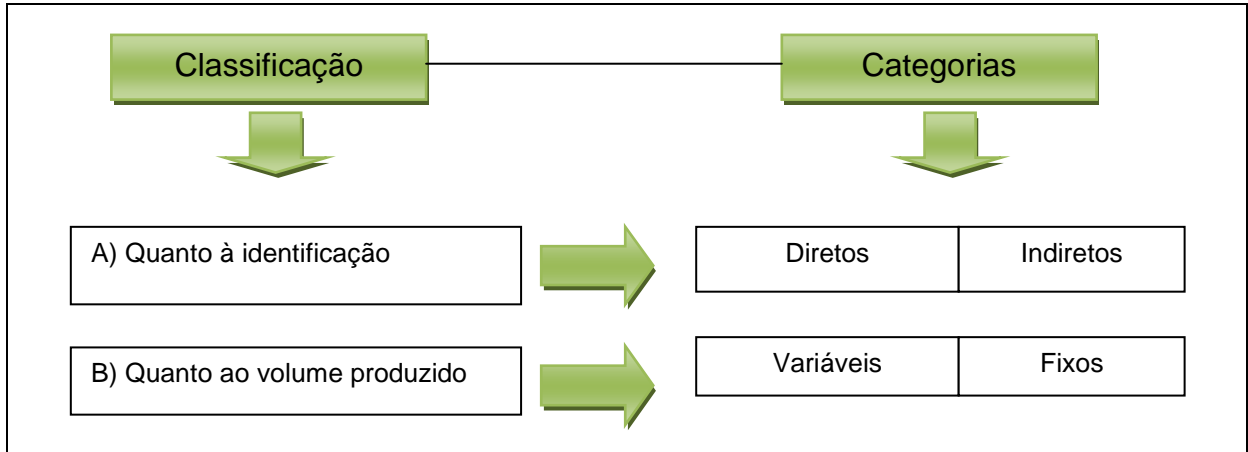


Figura 2: Principais classificações de custos.

Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p.13)

Neste estudo, apresenta-se a classificação dos custos em relação à sua identificação e quanto ao volume produzido.

a) Quanto à Identificação aos Produtos.

Conforme Oliveira e Perez Jr.(2005), os custos classificam em relação aos produtos em diretos e indiretos. Os Custos diretos: podem ser quantificados e identificados aos produtos ou serviços e valorizados com relativa facilidade. Por exemplo: mão de obra direta e materiais diretos.

Por sua vez, os Custos indiretos, não são perfeitamente identificados, necessitam da utilização de algum critério de rateio para sua alocação. Como exemplo, tem-se mão de obra indireta, materiais indiretos, depreciação.

b) Quanto ao volume produzido.

Conforme Oliveira e Perez Jr.(2005), os gastos seguem uma classificação quanto às variações no volume das atividades produtivas e das vendas que são os:

A) Custos fixos que permanecem constantes independente do volume de produção ou prestação de serviço, como exemplo salários e encargos sociais.

B) Os Custos semifixo ou semivariáveis são classificados em função do que seja mais relevante e de acordo com o critério de cálculo, tem-se, por exemplo, tarifas públicas, como água, telefone, geralmente com a taxa mínima mais a variação.

C) Custos variáveis: mantém relação direta com o volume de produção ou serviço. Como por exemplo: a matéria prima, mão de obra direta.

Para melhor entendimento sobre a classificação quanto à identificação aos produtos e ao volume produzido, apresenta-se a Figura 3.

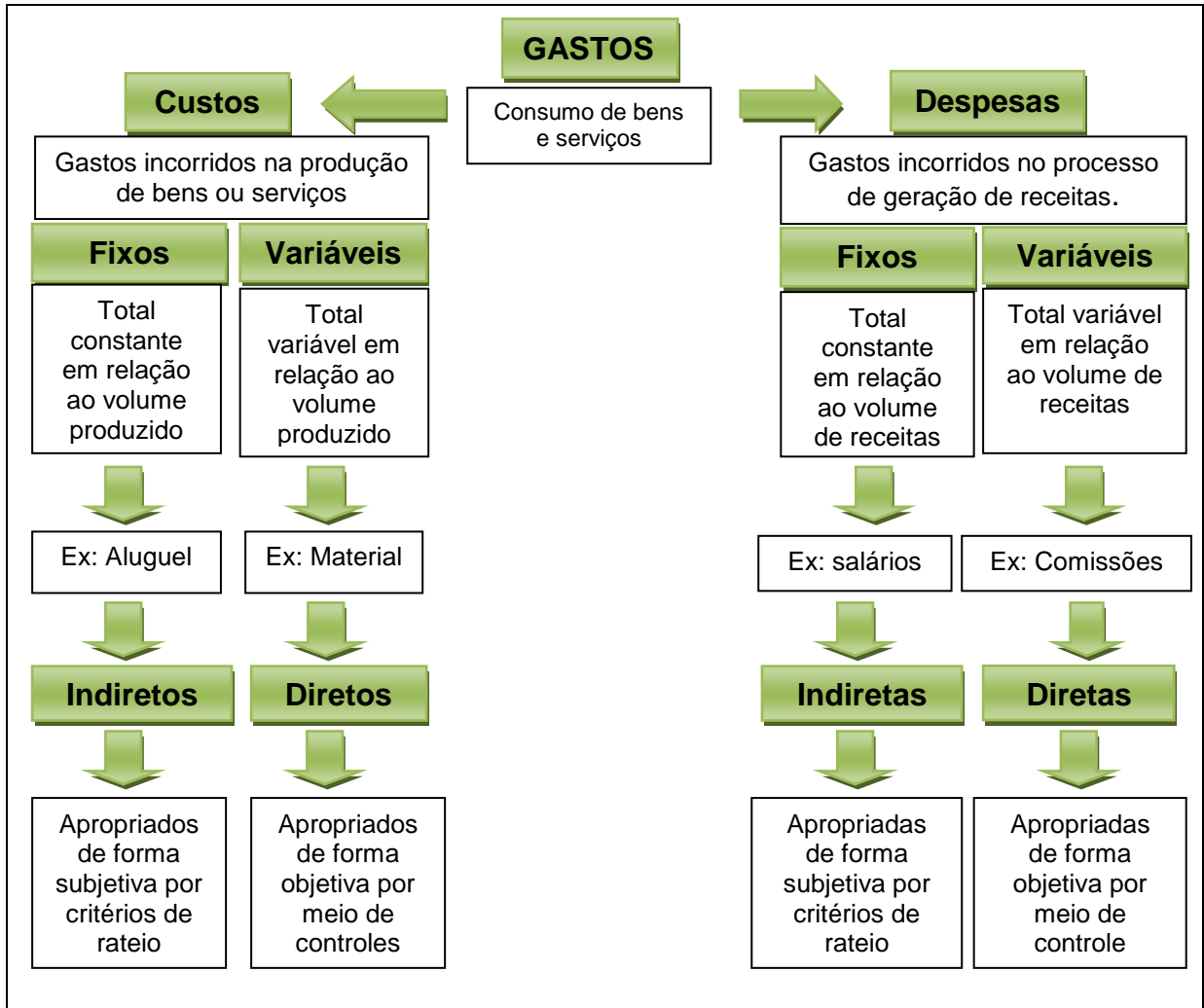


Figura 3: Classificação de gastos.

Fonte: Adaptado Oliveira e Perez Jr. (2000).

Após apresentar os conceitos, nomenclatura e classificação de custos, expõem-se os principais métodos de custeio utilizados.

2.2 Métodos de Custeio

Métodos de custeios são procedimentos, técnicas ou direcionadores utilizados para apropriação e apuração dos custos. Para Ching (2001), custeio significa forma de apropriação de custos. Wernke (2005) complementa esse

conceito ao definir o método de custeio como forma de atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço.

Custeio ou custeamento, segundo Crepaldi (2004, p. 223) “são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos à acumulação e apuração dos custos”.

Neste tópico, são abordados os principais métodos de custeio por absorção, variável e ABC – Custeio Baseado em Atividades, o qual é objeto de estudo deste trabalho.

2.2.1 Custeio por Absorção

No custeio por absorção todos os custos referentes ao processo de produção do período são inseridos aos produtos por meio de rateios.

Oliveira e Perez Jr. (2007, p. 114) explicam que,

no custeio por absorção, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos. Os custos diretos, por meio da apropriação direta, enquanto os custos indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateio.

Este método é um dos métodos mais utilizados, pois, está associado diretamente com os princípios contábeis. Segundo Martins (2003, p. 37), “o custeio por absorção é o método derivado dos princípios contábeis geralmente aceitos.”

Conforme figura 4 abaixo detalha-se um fluxograma de uma empresa de prestação de serviços pelo custeio por absorção.

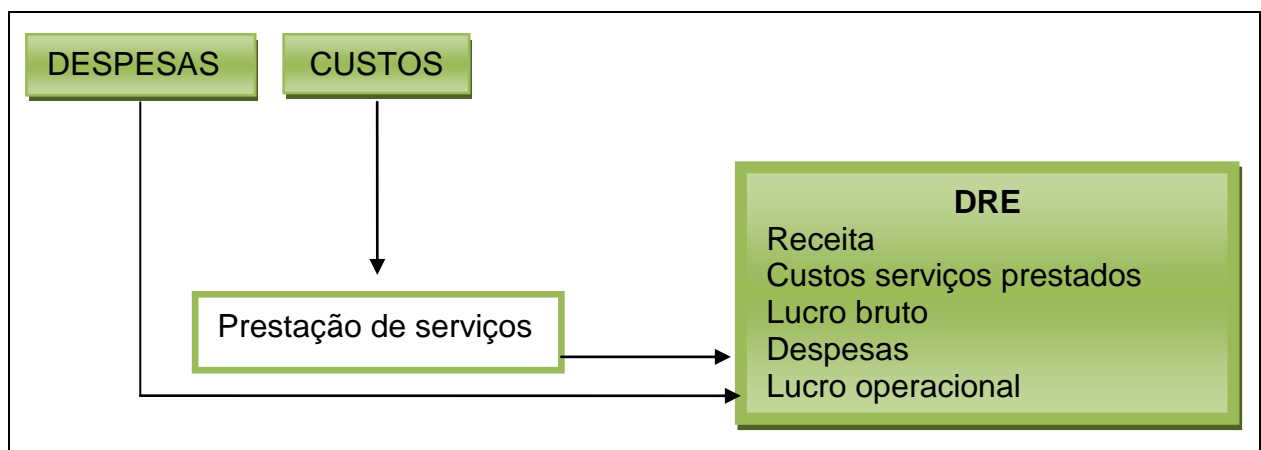


Figura 4: Custeio por Absorção

Fonte: Adaptado de Martins (2003, p.38).

Crepaldi (2004, p. 223) acrescenta que custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e, é no Brasil adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal”.

Segundo Oliveira e Perez Jr. (2007, p. 115), neste método “as despesas são contabilizadas aos resultados do período, enquanto os custos somente são lançados ao resultado na parte correspondente aos produtos vendidos, permanecendo o restante como estoque”.

A Figura 5 mostra a sistemática do método de custeio por absorção.

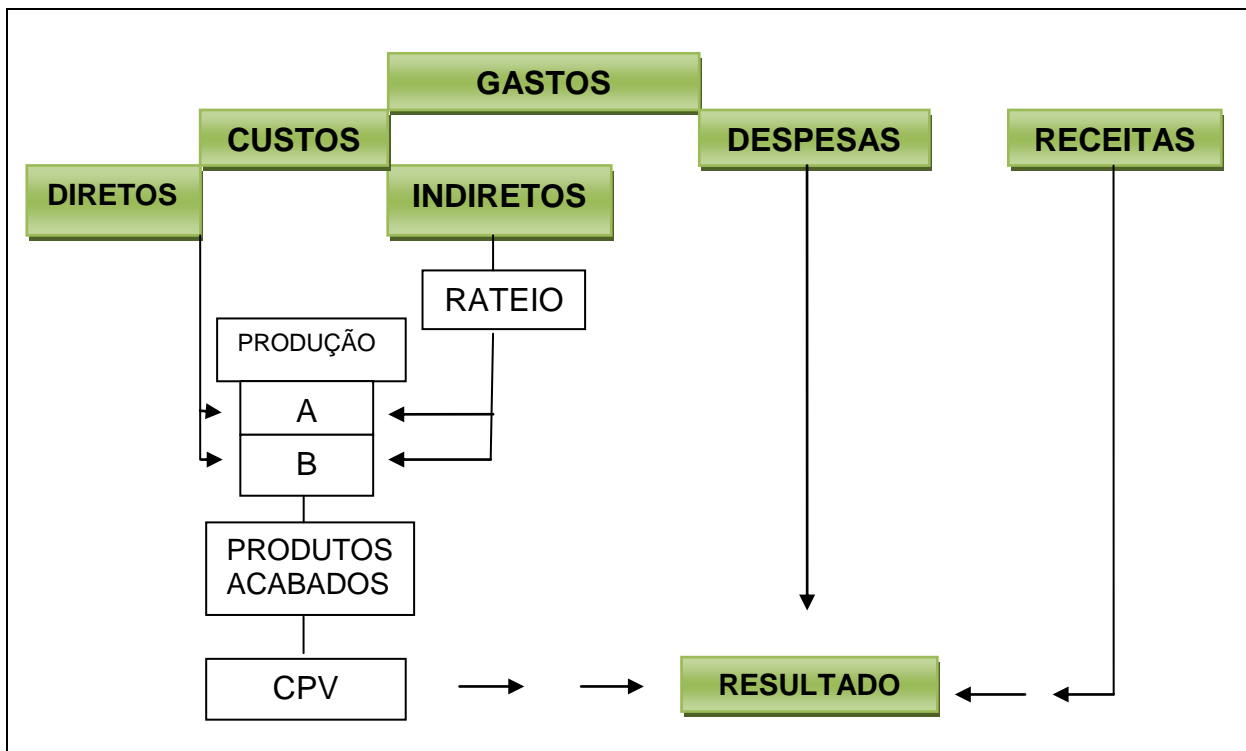


Figura 05: Fluxo global dos custos e despesas no custeio por absorção.

Fonte: Oliveira e Perez Jr. (2007, p. 114).

Nota-se que neste método todos os custos são apropriados aos produtos. Os diretos são alocados diretamente e os indiretos por meio de rateio. Já as despesas são alocadas no resultado.

No método de absorção os custos indiretos são alocados diretamente no resultado com as demais despesas.

2.2.2 Custeio Variável ou Direto

O custeio variável ou direto considera apenas os gastos variáveis e trata os custos fixos de forma diferenciada.

Conforme Martins (2003, p. 198) o custeio variável somente:

só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, os custos variáveis.

Para Crepaldi (2004, p.227), este “custeio basea-se basicamente na separação dos gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção/venda”.

De acordo com Ching (2001, p. 32-33),

esse método apropria todos os custos variáveis, quer diretos e indiretos, mas tão-somente os variáveis. Ele ignora a parcela fixa do custo indireto de fabricação, tratando-a como despesa do período e indo diretamente para o resultado.

Megliorini (2007, p.113) aponta alguns motivos que levam os gestores a utilizar o custeio variável para auxiliar na tomada de decisões:

identificar os produtos que contribuem mais para a lucratividade da empresa; determinar os produtos que podem ter suas vendas incentivadas ou reduzidas e aqueles que podem ser excluídos da linha de produção; identificar os produtos que proporcionam maior rentabilidade quando existem fatores que limitam a produção (gargalos), permitindo o uso mais racional desses fatores; definir o preço dos produtos em condições especiais, por exemplo, para ocupar eventual capacidade ociosa; decidir entre comprar e fabricar; determinar o nível mínimo de atividades para que o negócio passe a ser rentável; e definir, em uma negociação com o cliente, o limite de desconto permitido.

Entretanto, Ching (2001) expõe algumas desvantagens desse método, que são: sua simples aplicação é vista como desvantagem, porque desconsidera alguns custos semi-variáveis e a separação destes em parcelas fixas e variáveis; e também subavaliação do custo do produto para efeito de estoques.

Além das desvantagens já citadas, este não segue os princípios contábeis da competência e da confrontação e não é aceito pela legislação brasileira. No custeio variável, os custos fixos são lançados diretamente no resultado do período, ocasionando um imposto de renda a pagar à menor, por este motivo que a legislação brasileira não aceita este fato, devido ao recolhimento de tributos serem maiores pelo custeio por absorção. (WERNKE, 2005).

2.2.3 Custeio Baseado em Atividades

De acordo com Oliveira e Perez Jr (2007, p. 185), “o custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) 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”.

De acordo com Nakagawa (2001, p.21), o método ABC,

Além de mensurar com exatidão os eventos, objetos e transações de uma empresa, a contabilidade deverá preocupar-se também com a importância da informação gerada, ou seja, com sua representatividade para o tomador de decisões. Espera-se que a mensuração através do ABC seja capaz de motivar os gestores a tomarem decisões que privilegiem as atividades cujos desempenhos tenham como objetivo criar valor para os clientes e otimizar o lucro para os investidores

O ABC identifica os custos aplicados na produção, levando em consideração os gastos utilizados para a realização de determinado produto ou atividade. “É um sistema de custeio que analisa as atividades desenvolvidas pela empresa, atentando-se aos gastos indiretos, visto que, os custos primários não apresentam falhas de custeio em relação ao produto”. (Oliveira e Perez Jr, 2005, p. 87).

Ching (1997, p. 41) complementa que “o ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumos dos recursos”.

O custeio baseado em atividades tem algumas semelhanças com o custeio por absorção, entretanto o que difere o ABC deste método refere-se a redução das distorções provocadas pelo sistema de rateio dos custos indiretos.

Para que alocação dos custos e despesas indiretos, o método de custeio ABC utiliza alguns critérios de rateio ou direcionamento que tenham alguma relação com os gastos que estão sendo distribuídos aos produtos. (Wernke, 2005).

Portanto, no ABC a alocação dos custos indiretos aos bens ou serviços ocorre por meio de direcionadores de acordo com as atividades desenvolvidas na produção dos produtos ou serviços. Esses direcionadores, segundo Martins (2003, p.104) podem ser:

- A) Direcionadores de Recursos: que vão determinar a ocorrência de uma atividade;
- B) Direcionadores de Atividades: vão identificar como os produtos e/ou serviços consomem as atividades.

No ABC, o pressuposto fundamental é o de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas pelos produtos ou serviços.

Nakagawa (2001, p. 39) destaca que,

no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma e se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

A Figura 6 da mostra a sistemática do ABC.

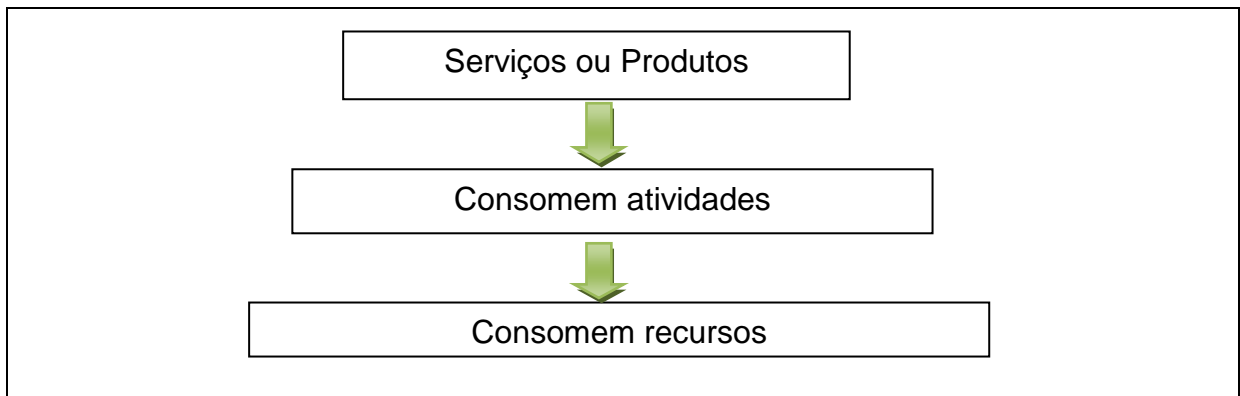


Figura 6: Visão de Custos ABC.

Fonte: Falk (2001, p. 101).

Verifica-se que o ABC é caracterizado em pela identificação das atividades relevantes e pela definição dos direcionadores para a melhor distribuição dos recursos. Posteriormente, os custos das atividades são alocados aos produtos e serviços conforme o consumo. (Ching, 1997).

Primeiramente são evidenciadas as atividades, quais são os custos que essas atividades consomem e os recursos que são utilizados.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), os sistemas ABC são desenvolvidos com base em uma série de etapas seqüenciais. A partir de algumas adaptações, desenvolveu-se uma metodologia para alocação de gastos aos processos na maternidade de uma entidade hospitalar, sendo objetos de estudo os partos normais e cesáreos, realizados no mês de janeiro de 2011, de acordo com os passos que seguem:

A) Etapa 1- Identificar atividades e processos por departamento, desenvolver o dicionário de atividades: no desenvolvimento de um sistema ABC, identifica inicialmente as atividades executadas.

Nesta etapa são identificadas as atividades que ocorrem em cada função e quais procedimentos. A identificação das atividades é fundamental para mensurar os custos para estes atendimentos, as atividades e processos neles executados.

B) Etapa 2 - determinar quanto à organização está gastando em cada uma de suas atividades (atribuir custo a cada atividade): o sistema ABC desenha um mapa que pode incluir desde despesas relativas a recursos até atividades. Para isso, utilizam geradores de custos de recursos que associam os gastos e as despesas, conforme informações da entidade. (Kaplan e Cooper, 1998).

Para Kaplan e Cooper (1998, p.101),

os recursos são à base de custo para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado;

C) Etapa 3 - identificar produtos, serviços e clientes da organização (identificar os objetos de custos);

D) Etapa 4 - selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização (alocar custos das atividades aos objetos de custos).

Para Kaplan e Cooper (1998, p.109), “a ligação entre atividades e objetos de custos como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade”.

2.3 Entidade Hospitalar

A definição de um hospital também é apresentada por Mirshawka (1994), como sendo parte integrante de uma organização médica e social, objetivamente criada para proporcionar a população assistência médica curativa e preventiva.

Cunha (1982) descreve que a palavra hospital é proveniente do latim *hospitium*, e faz menção a pessoa convidada ou a hóspede.

O hospital em estudo é uma entidade de economia filantrópica, na qual não visa lucro. Por isso que, ao contrário de outras entidades, visa à prevenção,

manutenção ou restabelecimento da saúde. Seu propósito é prestar serviços e atendimento de qualidade ao paciente.

A complexidade dos hospitais vai desde o relacionamento entre profissionais, médicos, auxiliares e técnicos em enfermagem e outros até atendimentos de emergência, tratamentos, internações e atendimentos ambulatoriais, também atendimento de fornecedores e clientes, de níveis sociais variados. (MARTINS, 2000).

O hospital é uma das organizações mais complexas. Devido às tarefas variadas exigem da direção preparação integral, capacitação, liderança, raciocínio lógico, bom senso, habilidade, iniciativa, autoridade, serenidade, sensatez, gestão de custos, orçamentos e acima de tudo ética. (NAKAGAWA, 2001).

2.3.1 Gestão de Custos Hospitalares

A instituição hospitalar pela complexidade das atividades exige que se obtenham informações suficientes para gerenciar os processos, para cumprir com seus compromissos financeiros com terceiros e também com seus colaboradores além de cumprir seu papel de disponibilizar serviços de qualidade à população. Por esse motivo que essas entidades têm procurado novas formas de gerenciamento em relação ao monitoramento e redução dos custos.

De acordo com Martins (2002, p. 23),

os hospitais vêm passando por grandes transformações para que seus serviços sejam resolutivos, qualitativos e de baixo custo. Essas transformações são conseqüências de processos tecnológicos e científicos na área médica que, aliados à globalização, obrigam todos a adotar uma estratégia de excelência hospitalar ou correrem o risco de não se perpetuarem.

Segundo Ching (2001 p. 34), a utilidade da mensuração dos custos hospitalares é útil para:

- a) atendimento de seu comportamento quanto aos diversos níveis de volume seja de paciente/dia, exames de laboratório, etc.;
- b) identificar e elaborar estratégias eficazes da contenção de custos;
- c) conhecer a rentabilidade dos diversos procedimentos e serviços;
- d) identificar a rentabilidade dos diversos grupos de fontes pagadoras sejam particulares, sejam seguradoras, empresas de autogestão, convênios, etc.;
- e) ajudar no estabelecimento de tabelas de preços diferenciadas para cada grupo de fonte pagadora;

f) comparar e determinar a correta alocação dos recursos entre os diversos serviços de um mesmo hospital.

A gestão dos custos hospitalares representa um importante instrumento de gestão, que tem os seguintes objetivos: A) demonstrar os resultados que exijam correção; B) auxiliar na determinação do preço de venda; subsidiar as decisões de investimentos de infra-estrutura; C) definir os volumes de estoques de materiais e equipamentos necessários. (MARTINS, 2000).

De acordo com Falk (2001, p. 15), “os sistemas de apuração de custos passaram a ser considerados como o componente de sistema de informações financeira mais importante para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas das instituições hospitalares”.

A gestão de custos hospitalares como qualquer outro ramo empresarial, vem crescendo, pois o interesse entre os gestores de obter informações precisas sobre o real custo também aumentou.

2.3.2 Finalidade da Informação de Custo no Setor Hospitalar

As informações sobre os custos na instituição hospitalar, como em qualquer outro ramo de atividade, são imprescindíveis, pois auxiliam os gestores na tomada de decisões.

Segundo Falk (2001), o foco da contabilidade de custos em hospitais é de minimizar os custos a fim de aumentar a receita obtida. Apurar o custo real gasto pelo paciente com tecnologias incorporadas à prestação de serviços de saúde e atendimento, auxilia não só na gestão, mais também na manutenção e controle.

Para Ching (2001), a informação de custos é útil, no setor hospitalar, quando possibilita o entendimento de seu comportamento, a identificação e a elaboração de estratégias de contenção de custos, o conhecimento da rentabilidade dos diversos procedimentos e serviços, a identificação da rentabilidade dos diversos grupos de fontes pagadoras, o estabelecimento de tabelas de preços diferenciadas, a comparação e a determinação de correta alocação dos recursos entre os diversos serviços de um mesmo hospital.

O método de custeio por atividade é um opção para monitorar e reduzir os desencontros e arbitrariedade no que se refere aos rateios efetuados por métodos tradicionais. (MARTINS 2006).

Por isso, oferece níveis mais elevados de detalhamento do processo de prestação de serviço hospitalar do que nos sistemas tradicionais de custos. Tem a característica de perceber o uso dos recursos durante o atendimento, em consequência auferindo o custo de cada paciente com maior precisão. (BITTENCOURT, 1999).

3 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, inicialmente, caracteriza-se a instituição hospitalar na qual foi realizado o estudo e apresenta-se o fluxo dos processos referentes à maternidade.

Na sequência, descrevem-se as atividades e apresentam-se os recursos pertinentes aos procedimentos realizados nos setores: centro obstétrico e no alojamento conjunto. Além disso, expõem-se os direcionadores selecionados para a alocação dos recursos às atividades e sua respectiva distribuição.

Por último, mediante à aplicação do método de custeio ABC, efetua-se a distribuição dos custos das atividades para os objetos de estudo, que são: parto normal e parto cesáreo.

3.1 Caracterização da Organização em Estudo e da Maternidade

O Hospital Regional do sul de Santa Catarina iniciou suas atividades em julho de 1986, tendo como administradora uma entidade filantrópica, sediada em São Paulo, que permaneceu à frente do hospital até 31 de dezembro de 1990. Em seguida, o HRA foi dirigido pelas seguintes entidades:

- De 1º de janeiro de 1991 até 13 de fevereiro de 1991 uma Fundação Hospitalar sediada em Araranguá;
- De 14 de fevereiro de 1991 até 25 de março de 1991; Fundação Hospitalar do estado de Santa Catarina;
- De 10 de abril de 1991 a 27 de novembro de 1992 administrada pela Prefeitura Municipal;
- De 28 de novembro de 1992 a 23 de fevereiro de 1995 por uma Associação Beneficente.
- Após 23 de fevereiro de 1995 foi entregue ao Estado e fechado, sendo reaberto ao público em 04 de abril de 1995. A partir desta data teve como mantenedora uma instituição de ensino superior, a qual estará à frente da administração até abril de 2012, quando ocorrerá o término do contrato.

Esta entidade hospitalar localiza-se no Sul de Santa Catarina e atende os 15 municípios que integram a Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense (AMESC).

Atualmente, o quadro de funcionários é constituído por 330 colaboradores, distribuídos nas áreas de enfermagem, serviços de apoio e administração. Os médicos que prestam serviços ao hospital não fazem parte do quadro de funcionários, pois são terceirizados.

A entidade possui 126 leitos ativados e enquadra-se como de médio porte, em relação ao número e leitos e diversidade no atendimento. O Hospital Regional do sul de Santa Catarina é classificado como hospital geral, sendo referência regional por prestar atendimento médico hospitalar em várias especialidades. Dispõe de profissionais como: cirurgião geral, cirurgião plástico, infectologista, ortopedista e traumatologista, anestesista, ginecologista e obstetra, pediatra, cardiologista, nefrologista, oncologista, neurologista, cirurgião pediátrico, radiologista, cirurgião gastroenterologista, urologista, oftalmologista e fisioterapeuta.

Os atendimentos são realizados nas modalidades particular, pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e pelos convênios: Fundação de Seguridade Social para aposentados e pensionistas (GEAP), Correios, Unimed, Instituto Teológico de Santa Catarina (ITESC), Sul América, Saúde São José, Bradesco. Destaca-se que, em média, 92% dos atendimentos são realizados pelo SUS.

É uma instituição de direito privado sem fins lucrativos, presta serviços de atendimento emergencial, consultas eletivas, internação médica, cirurgias eletivas, exames de raios-x, ECG (eletro-cardio-grama), ultrassonografias, tomografias e endoscopia.

Devido à complexidade das atividades hospitalares optou-se em realizar o estudo na maternidade, contemplando os procedimentos: a) parto normal e b) parto cesáreo. Onde também são realizados outros procedimentos e atendimentos tais como: Curetagem (aborto espontâneo retido), tratamentos clínico a gestantes, entre outros. Estes procedimentos não são o foco principal deste estudo.

A estrutura física da maternidade do Hospital Regional do sul de Santa Catarina está dividida nos seguintes setores: centro obstétrico e alojamento conjunto. O centro obstétrico contempla sala de parto, berçário, sala de espera e

posto de enfermagem. O alojamento conjunto é composto por 16 quartos, totalizando 28 leitos.

No centro obstétrico o quadro de pessoal é composto por 6 técnicos em enfermagem e 1 enfermeira, um corpo clínico com 9 obstetras, 3 pediatras e 2 anestesistas. No alojamento conjunto tem-se 9 técnicos de enfermagem e 1 enfermeira, além dos médicos obstetras e pediatras que realizam as visitas diárias.

3.2 Proposta de Alocação dos Custos Baseada no Método ABC

Para aplicar a metodologia de custeio ABC é preciso seguir algumas etapas. Assim, neste estudo efetuaram-se os seguintes passos:

- **1ª etapa:** descrição do fluxo dos processos para o procedimento “parto”;
- **2ª etapa:** identificação das atividades;
- **3ª etapa:** definição dos direcionadores de recursos e cálculo do custo das atividades referentes aos partos;
- **4ª etapa:** cálculo do custo dos partos normal e cesáreo.

Destaca-se que as informações sobre os procedimentos para realização do parto foram obtidas por meio de entrevistas com a enfermeira chefe, além da observação das rotinas existentes no setor.

Além disso, cabe esclarecer alguns termos técnicos que foram mencionados nesta pesquisa em relação à gestante, tais como: parturiente, quando está em fase de trabalho de parto; e puérpera quando já realizou o parto. O recém nascido foi denominado de RN.

A Figura 7 demonstra uma síntese de como são os procedimentos para realização dos partos.

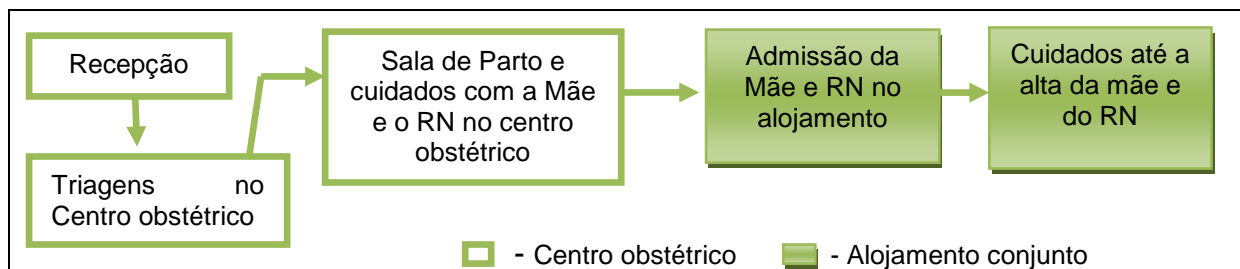


Figura 7: Resumo do Fluxo do Processo Parto

Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se que procedimento em estudo contempla desde a preparação da parturiente para o parto até os cuidados com a mãe e o RN e respectiva alta. No tópico que segue, estes processos são descritos detalhadamente.

3.2.1 Etapa 1 - Descrição do Procedimento Parto

Os processos referentes ao evento “parto” são realizados no centro obstétrico e alojamento conjunto. O procedimento inicia com a triagem, na qual os profissionais (médico obstetra e equipe de enfermagem) examinam a parturiente com a finalidade de verificar se está ou não em trabalho de parto e avaliam suas condições físicas e a do feto. No caso afirmativo, a parturiente é encaminhada para o centro obstétrico, onde diante dos resultados e exames ocorre a preparação para o parto, que poderá ser normal ou cesáreo.

A Figura 8 apresenta o fluxo da triagem.

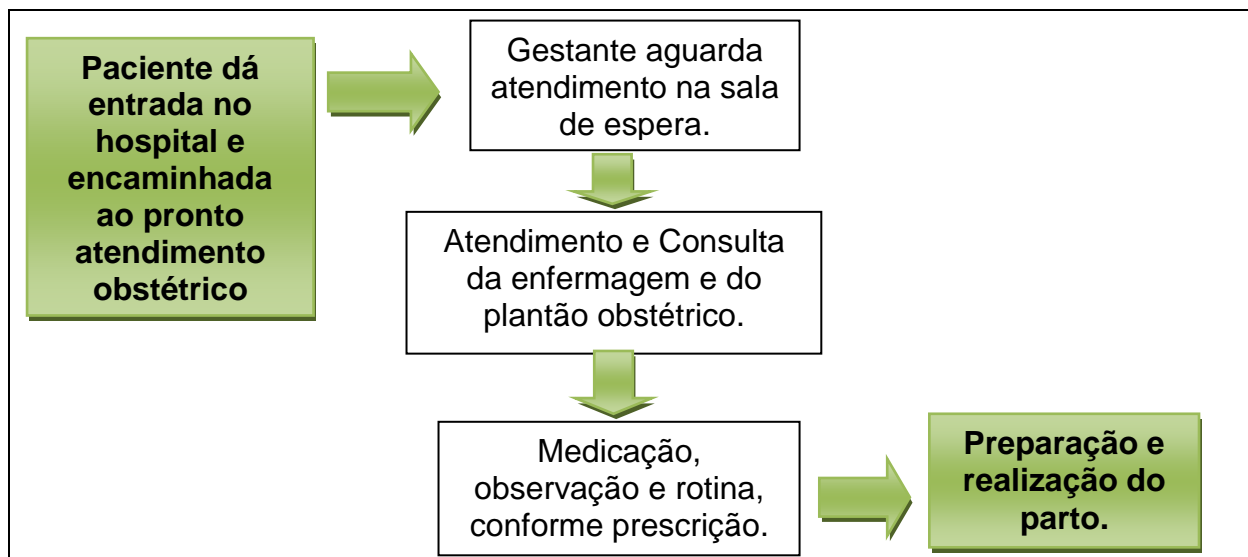


Figura 8: Fluxo da Triagem

Fonte: Elaborado pela autora

No centro obstétrico, após a triagem, ocorre a fase expulsiva do parto. Salienta-se, que neste estudo apenas o parto normal sem complicações e parto cesáreo, foram objetos de estudo.

No parto normal sem episiotomia e sem laceração, que é quando não é necessário realizar nenhum corte ou quando há rompimento de tecido involuntário, o que reduz o tempo de sua realização e o volume de materiais e medicamentos utilizados. No parto cesáreo, há necessidade de intervenção cirúrgica, seja por falha na indução ou incapacidade da parturiente.

A Figura 9 apresenta o processo de parto propriamente dito.

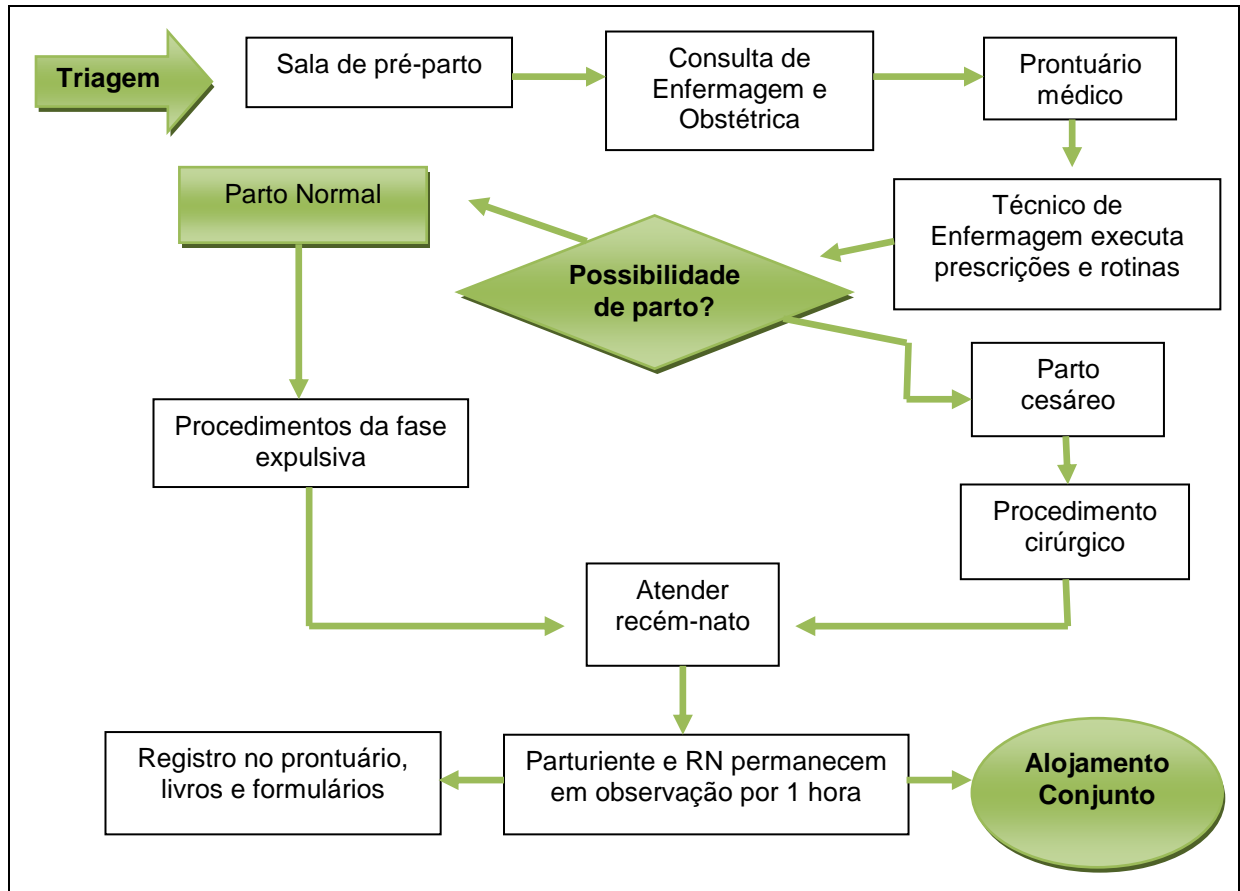


Figura 9: Fluxo dos Processos Referentes ao Parto no Centro Obstétrico

Fonte: Elaborado pela autora

No centro obstétrico inicia-se a preparação para o parto. Nesta etapa é a parturiente é medicada e ocorre sua higienização; são efetuados exames, quando solicitado pelo médico obstetra; e se a opção for parto cesáreo, ocorre o preparo da anestesia.

Depois de realizado parto, seja parto normal ou cesáreo, são efetuados os primeiros atendimentos ao RN e pós-parto da mãe, no qual os dois permanecem em observação. No caso de parto cesáreo, a puérpera fica em observação até passar o efeito da analgesia e conseguir ter sensibilidade em todos os membros.

Na sequência ocorre a transferência da puérpera e do RN para o alojamento conjunto. A Figura 10 expõe o fluxo deste processo.

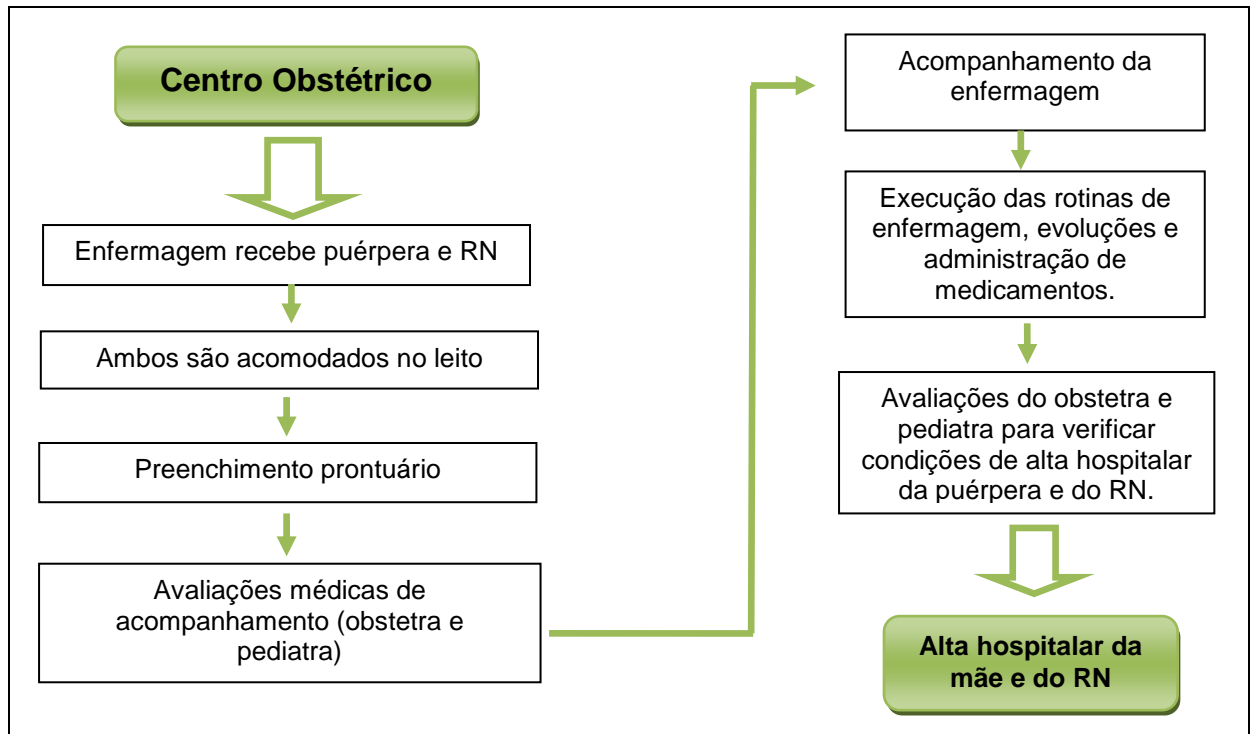


Figura 10: Fluxo dos Processos Referentes ao Parto no Alojamento Conjunto

Fonte: Elaborado pela autora

Finalizado o parto, a mãe e o RN ficam internados e em observação por um período de 24 horas, para os partos normais, e 48 horas para os partos cesáreos, no setor de alojamento conjunto. Neste estudo não foram considerados partos com complicações que necessitam de permanência maior que as habituais.

3.2.2 Etapa 2 - Identificação das Atividades

Após apresentar os processos relacionados ao parto, descrevem-se as atividades realizadas em cada um destas fases. Para facilitar o entendimento, primeiramente, apresentam-se as atividades referentes ao parto efetuadas no centro obstétrico. O Quadro 1 expõe estas atividades.

Atividades	Descrição
Recepção	<ul style="list-style-type: none"> Enfermagem - efetua o registro de internação e encaminha a parturiente para sala de parto.
Triagem	<ul style="list-style-type: none"> Enfermagem - recebe parturiente, coleta dados (vacinação, informações relacionadas a gestação e a gestante, exames realizados, carteira de pré natal) e verifica contrações. Médico - avalia paciente, observa e decide se será realizado parto normal ou cesáreo.

Preparação e realização do parto	<ul style="list-style-type: none"> • A paciente é preparada para o parto - ocorre a higienização e medicação. Se for efetuado parto cesáreo ocorre o preparo da anestesia. • Nesta etapa, de período expulsivo ou em período operatório, são envolvidos médicos obstetras, anestesista (se parto cesáreo), pediatra e equipe de enfermagem.
Recuperação pós parto e cuidados com RN	<ul style="list-style-type: none"> • Enfermagem – efetua as atividades de aspirar (retirar secreção), higienizar, vestir parturiente, administrar medicação, observar e evoluir no prontuário. • Se for parto cesáreo, realiza a limpeza, observação e cuidados com ferida operatória. • Observar a recuperação da paciente (sensibilidade dos membros, caso tenha feito anestesia) e primeiras horas de vida RN. • Pediatra - examinar RN orienta sobre os primeiros cuidados, prescrever e evolui no prontuário.
Encaminhar paciente para o alojamento conjunto	<ul style="list-style-type: none"> • A paciente e o RN são encaminhados para o setor de acomodação. • Efetua-se a limpeza e higienização da sala de parto.

Quadro 1: Relação das Atividades Realizadas no Centro Obstétrico

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que para realização do procedimento “parto” são efetuadas as atividades referentes à recepção e triagem da parturiente, e encaminhamento à sala de parto para receber os primeiros cuidados pelo pessoal de enfermagem, como por exemplo: medicação e higiene. Além disso, é realizada a avaliação das condições da parturiente, pelo médico, para decidir o tipo de parto que será feito.

Na atividade de preparação e realização do parto são envolvidos os médicos: obstetra, anestesista (se parto cesáreo) e pediatra e equipe de enfermagem, os quais efetuam as atividades associadas ao parto e aos primeiros cuidados com o RN.

Após o período de recuperação e observação da puérpera são realizadas as atividades relacionadas com o processo de admissão da mãe e RN no alojamento conjunto e respectivos cuidados até a alta hospitalar. O Quadro 2 descreve as atividades efetuadas no alojamento conjunto.

Atividades	Descrição
Admissão da mãe e do RN	Enfermagem - recebe e acomoda a puérpera e RN no alojamento conjunto.
Avaliação Diária	Enfermagem - realiza a avaliação a cada 8 horas de internação.
	Médico obstetra – efetua a avaliação diária da puérpera.
	Médico pediatra – efetua a avaliação diária do RN.
Evolução e Prescrição	Enfermagem – realiza a evolução da enfermagem e registra a administração da prescrição médica no prontuário.
	Médio obstetra – efetua a evolução clínica e prescrição médica no prontuário.
	Médico pediatra – efetua a evolução clínica e prescrição médica no prontuário.
Cuidados e Orientações de Alta	Enfermagem – orienta a puérpera sobre cuidados com pós parto e RN. Entrega as documentações para registro do RN, carteira de vacinação e registro de alta hospitalar.
	Médio obstetra - orienta a puérpera quanto cuidados com pós parto e prescreve sua alta hospitalar.
	Médico pediatra - orienta a puérpera quanto aos cuidados com RN e prescreve alta hospitalar do RN.

Quadro 2: Relação das Atividades Realizadas no Alojamento Conjunto

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que as atividades efetuadas no alojamento conjunto são executadas tanto pelos médicos, obstetra e pediatra, como pelo pessoal de enfermagem.

3.2.3 Etapa 3 - Definição dos Direcionadores de Recursos e Cálculo do Custo das Atividades Referentes aos Partos.

Após a descrição das atividades realizadas no centro obstétrico e alojamento conjunto apresentam-se os recursos consumidos nestes setores e os respectivos direcionadores utilizados.

Ressalta-se que os dados referentes aos recursos consumidos foram coletados em janeiro de 2011, junto à contabilidade do hospital de estudo, sendo que neste período foram realizados 102 partos. Destes 45 foram partos normais e 57 partos cesáreos.

a) Centro Obstétrico

A Tabela 1 mostra os recursos consumidos no centro obstétrico.

Recursos	Valor Total Centro Obstétrico
Honorários dos médicos obstetras	34.584,55
Honorário dos médicos anestesistas	18.600,00
Honorários dos médicos pediatra	12.438,00
Salários e encargos enfermagem	26.193,77
Farmácia	2.321,60
Material hospitalar (kits)	4.274,68
Higiene e lixos hospitalares	3,69
Manutenção de equipamentos.	597,80
Aluguel de equipamentos	76,59
Depreciações	349,85
Material de expediente	177,33
Total	99.617,86

Tabela 1- Recursos Consumidos no Centro Obstétrico

Fonte: Dados da pesquisa

No período pesquisado o valor total de recursos consumidos no centro obstétrico foi de R\$ 96.617,86. Destaca-se que o valor dos honorários médicos é estabelecido conforme contrato firmado entre o Hospital e equipe médica. Sendo que estes equivalem a:

- Obstetras: R\$ 50,05/hora, trabalham em escala de 24 h;
- Anestesista: R\$ 25,00/hora, ficam de sobreaviso 24 h;
- Pediatra: R\$ 18,00/ hora, ficam de sobreaviso 24 h.

Considerando que o mês de janeiro tem 31 dias e que os dias têm 24 horas, tem-se um resultado mensal de 744 h/mês, ou seja, o valor das horas

recebidas em janeiro/2011 pelos médicos obstetras foi de R\$ 37.237,20 (soma entre atendimentos realizados no centro obstétrico e alojamento conjunto). Como os obstetras prestam serviços tanto no centro obstétrico como no alojamento conjunto, calculou-se a quantidade de horas em que estes ficam no centro obstétrico e o tempo que realizam as visitas no alojamento conjunto.

Por meio de dados levantados, constatou-se que os médicos obstetras permanecem de plantão, em média, 691 horas no centro obstétrico e o restante, equivalente 53 horas mensais, são gastos com visitas às puérperas no alojamento. Portanto, das 744 horas mensais 691 horas referem-se ao tempo disponível no centro obstétrico e correspondem ao valor é de R\$ 34.584,55.

A mesma metodologia de cálculo foi realizada para verificar os honorários dos médicos pediatras no centro cirúrgico e alojamento conjunto. Sendo que o tempo dedicado ao plantão no centro cirúrgico equivale 691 horas e R\$ 12.438,00. O restante foi alocado no alojamento conjunto. Ressalta-se que os honorários dos anestesistas foram alocados integralmente no centro obstétrico, uma vez que realizam atividades somente neste setor.

Os valores dos salários e encargos da equipe de enfermagem já são distribuídos por centro de custos pela contabilidade do Hospital de estudo e referem-se ao valor dos salários e encargos acrescido pelos seguintes benefícios: prêmio assiduidade de 6,67% sobre o salário base; quinquênio de 5 ou 10% sobre o salário base para funcionários com mais de 5 anos de registro; insalubridade de 40% sobre o salário mínimo vigente.

Para efeito deste estudo foram alocados somente parte dos recursos referentes aos honorários médicos e salários e encargos. Como a equipe médica e de enfermagem recebe por plantões de 24 horas, entende-se que o valor gasto efetivamente com os partos equivale ao tempo destinado a este procedimento.

O Quadro 3 expõe os direcionadores de recursos selecionados para apropriar os honorários médicos e da equipe de enfermagem às atividades referentes ao procedimento parto no centro obstétrico.

Recursos	Direcionadores	Atividades
Honorários dos médicos obstetras	Tempo/nº de horas	<ul style="list-style-type: none"> • Triagem, • Preparação e realização do parto, • Liberação para alojamento conjunto.
Honorário dos médicos anestesistas	Tempo/nº de horas	<ul style="list-style-type: none"> • Preparação e realização do parto.
Honorários dos médicos pediatra	Tempo/nº de horas	<ul style="list-style-type: none"> • Preparação e realização do parto, • Recuperação pós parto e cuidados com RN, • Liberação para alojamento conjunto.
Salários e encargos enfermagem	Tempo/nº de horas	<ul style="list-style-type: none"> • Recepção, • Triagem, • Preparação e realização do parto, • Recuperação pós parto e cuidados com RN, • Liberação para alojamento conjunto.

Quadro 3 - Direcionadores de Recursos (honorários médicos e salários e encargos) do Centro Obstétrico

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que neste estudo utilizou-se uma média de duração de cada atividade, pois as pacientes reagem de maneiras diferentes, algumas evoluem para o parto mais facilmente, enquanto outras demoram um pouco mais. Assim, não é possível obter o tempo exato de cada atividade.

O quadro 4 demonstra o tempo médio em horas para as atividades realizadas pelos médicos e equipe de enfermagem no centro obstétrico.

Recursos	Tempo Total (horas)	Tempo Recepção (horas)	Tempo Triagem (horas)	Tempo Prep. e Real. do parto (horas)	Tempo Recuperação o pos parto e cuidados RN (horas)	Tempo Liberação p/ alojamento (horas)
Honorários médicos obstetras	691		51	96,50		17
Honorários médicos anestesista	744			95		
Honorários médicos pediatra	691			17	68	17
Salários e encargos enfermagem	744	17	58,5	140	68	17

Quadro 4: Tempo em Horas por Atividade no Centro Obstétrico

Fonte: Levantamento da pesquisa.

Os dados referentes aos demais recursos consumidos no centro obstétrico foram obtidos com a contabilidade do Hospital de estudo, que efetua a distribuição por centro de custos.

A tabela 2 apresenta os recursos do centro obstétrico consumidos para realização das atividades referentes aos partos.

Recursos	Valor Total	Recepção	Triagem	Preparação e Realização do parto	Recuperação pós parto e cuidados RN	Encaminhar paciente para o alojamento conjunto	Total
Honorários dos médicos obstetras	34.584,55		2.552,55	4.829,83		850,85	8.233,23
Honorário dos médicos anestesistas	18.600,00			2.375,00			2.375,00
Honorários dos médicos pediatra	12.438,00			306,00	1.224,00	306,00	1.836,00
Salários e encargos enfermagem	26.193,77	598,51	2.059,59	4.928,94	2.394,05	598,51	10.579,61
Farmácia	2.321,60			1.816,00			1.816,00
Mat.hospitalar (kits)	4.274,68			3.150,00			3.150,00
Higiene e lixos hospitalares	3,69					3,69	3,69
Manut. Equip. (esterilização)	597,80					597,80	597,80
Aluguel de equip. (0 ²)	76,59			76,59			76,59
Depreciações	349,85			349,85			349,85
Material de expediente	177,33			177,33			177,33
Total	99.617,86	598,51	4.612,14	18.009,53	3.618,05	2.356,85	29.195,09

Tabela 2: Alocação dos Recursos do Centro Obstétrico para as Atividades Referentes ao Parto

Fonte: Dados levantados na pesquisa

Nota-se que do valor total dos honorários dos médicos e equipe de enfermagem foram alocados somente os valores proporcionais as horas

efetivamente para as atividades realizadas aos partos realizadas no centro obstétrico.

Dos gastos totais da farmácia que foi de R\$ 2.321,60, alocou-se apenas os valores inerentes ao consumo para a atividade de Preparação e Realização dos Partos.

A Tabela 3 demonstra os medicamentos efetivamente gastos para a preparação e realização dos partos.

Tipos de Parto	Quantidade de prescrições	Valor unitário da medicação	Valor total	Quantidade de vacina	Valor unitário da vacina	Valor Total	Total da Farmácia
Parto normal	45	6,00	270,00	5	86,00	430,00	700,00
Parto Cesário	57	6,00	342,00	9	86,00	774,00	1.116,00
Total	102		612,00	14		1.204,00	1.816,00

Tabela 3: Consumo de Medicamentos para Preparação e Realização dos Partos

Fonte: Dados da pesquisa

As medicações prescritas para a preparação e realização dos partos correspondem, em média, R\$ 6,00 por kit, que é composto por medicamentos administrados no atendimento à gestante e posteriormente ao RN. Multiplicando este valor pelo número de partos realizados tem-se um total de R\$ 612,00 no período em estudo. Algumas parturientes com tipagem sanguínea de RH negativo precisam fazer uma vacina, a media de valor desta é de R\$ 86,00. Neste período 14 pacientes fizeram uso desta vacina, sendo 9 foram parto cesárea e 5 parto normal.

Observa-se que do total dos recursos consumidos na farmácia alocou-se para a atividade de Preparação e Realização dos Partos o valor de R\$ 1.816,00, o restante refere-se aos demais procedimentos realizados no centro cirúrgico, como por exemplo: a curetagem.

A mesma situação acontece com o recurso “material hospitalar”, que consiste em kits para partos composto por luvas e demais materiais hospitalares. Considerando que o valor médio do kit parto normal é de R\$ R\$ 13,00 e que foram efetuados 45 partos normais tem-se o total de R\$ 585,00 para esta modalidade.

Para o parto cesáreo o kit é de R\$ 45,00, multiplicado por 57 partos cesáreos o total consumido corresponde a R\$ 2.565,00. Assim, do valor total gasto

no período alocou-se para a atividade Preparação e Realização dos Partos R\$ 3.150,00, que equivale à quantidade de partos realizados em janeiro de 2011.

Os demais recursos foram consumidos integralmente pelas atividades de: Encaminhar Paciente para o Alojamento (higiene e lixo hospitalar e manutenção de equipamentos/esterilização); Preparação e Realização dos Partos (aluguel de equipamentos, depreciação e material de expediente).

Após alocar os recursos para as atividades realizadas no centro obstétrico, apresenta-se a distribuição dos custos das atividades deste setor para os dois tipos de partos.

Salienta-se que para alocar os custos com honorários médicos e salários e encargos da equipe de enfermagem utilizou-se como direcionador o tempo gasto para cada tipo de parto. O Quadro 5 evidencia estes tempos.

Atividades realizadas	Tipos de Partos	Obstetras	Anestesista	Pediatras	Enfermagem
Recepção	PN				10 min.
	PC				10 min.
Triagem	PN	30 min.			40 min.
	PC	30 min.			30 min.
Preparação e Realização dos partos	PN	40 min.		10 min.	60 min.
	PC	70 min.	100 min.	10 min.	100 min.
Recuperação pós parto e cuidados com RN	PN			40 min.	40 min.
	PC			40 min.	40 min.
Encaminhar paciente para o alojamento conjunto	PN	10 min.		10 min.	10 min.
	PC	10 min.		10 min.	10 min.

Quadro 5: Tempo das Atividades Realizadas no Centro Obstétrico Utilizado para Realizar os Partos

Fonte: Dados da pesquisa

Para os demais recursos consumidos pelas atividades do centro obstétrico, utilizou-se como direcionador a quantidade de partos realizados no período, sendo 45 partos normais e 57 partos cesáreos.

A Tabela 4 demonstra a apropriação dos custos das atividades para os dois tipos de partos.

Atividades	Custo das Atividades	Parto Normal	Parto Cesário
Recepção	598,51	264,05	334,46
Triagem	4.612,14	2.182,33	2.429,82
Preparação e Realização dos partos	18.009,53	5.678,05	12.331,48
Recuperação pós parto e cuidados com RN	3.618,05	1.596,20	2.021,85
Encaminhar paciente para o alojamento conjunto	2.356,85	1.039,79	1.317,07
Total	29.195,09	10.760,42	18.434,68

Tabela 4 - Apropriação dos Custos das Atividades do Centro Obstétrico para os partos

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que do total dos recursos consumidos pelas atividades realizadas no centro obstétrico, R\$ 10.760,42 correspondem aos partos normais e R\$ 18.434,60 aos partos cesáreos.

b) Alojamento Conjunto

A Tabela 5 mostra os recursos consumidos no setor alojamento conjunto no período pesquisado.

Recursos	Valor Total Consumido no Alojamento Conjunto
Honorários dos médicos obstetras	2.652,65
Honorários dos médicos pediatra	954,00
Salários e encargos da enfermagem	18.977,70
Material de Higiene e limpeza	9,27
Material de expediente	108,13
Farmácia	3.090,00
Manutenção de equipamentos	21,29
Nutrição e dietética	50,00
Depreciação	57,24
Total	25.920,28

Tabela 5: Recursos Consumidos no Alojamento Conjunto

Fonte: Dados da pesquisa

Para encontrar o valor dos honorários médicos dos obstetras e pediatras utilizou-se o mesmo critério do centro obstétrico, uma vez que o plantão realizado por estes profissionais abrange este dois setores.

Assim, do total de 744 horas recebidas pelos médicos obstetras em janeiro de 2011, constatou-se que 53 horas são destinadas as atividades realizadas no alojamento conjunto, correspondendo a R\$ 2.652,65. O mesmo ocorre com os honorários dos médicos pediatras, ou seja, das 744 horas mensais, 53 equivalem às atividades efetuadas no alojamento conjunto, representando R\$ 954,00.

Para alocar estes recursos às atividades foi utilizado como direcionador o tempo em horas. Em relação aos salários e encargos da enfermagem, também, fez-se uso do tempo como direcionador.

O Quadro 6 demonstra o tempo médio em horas para as atividades realizadas pelos médicos e equipe de enfermagem no alojamento conjunto.

Atividades	Tempo dos médicos obstetras	Tempo dos médicos pediatra	Tempo equipe enfermagem
Admissão da mãe e do RN			25,50
Avaliação Diária	18,90	18,90	25,50
Evolução e Prescrição	17,00	17,00	25,50
Cuidados e Orientações de alta	17,00	17,00	25,50
Total	52,90	52,90	102,00

Quadro 6: Tempo em Horas por Atividade no Alojamento Conjunto

Fonte:Dados da pesquisa

Os dados referentes aos demais recursos consumidos no alojamento conjunto foram obtidos com a contabilidade do hospital de estudo, que efetua a distribuição por centro de custos.

A Tabela 6 expõe a alocação dos recursos para as atividades realizadas no setor alojamento conjunto inerentes aos partos.

Recursos	Valor Total	Admissão da mãe e do RN	Avaliação Diária	Evolução e Prescrição	Cuidados e Orientação de Alta
Honorários dos obstetras	2.652,65		947,73	852,46	852,46
Honorários dos pediatras	954,00		340,84	306,58	306,58

Salários e encargos enfermagem	18.977,70	1.196,61	8.386,19	8.386,19	1.008,72
Material de Higiene e limpeza	9,27				9,27
Material de expediente	108,13		108,13		
Farmácia	3.090,00			3.090,00	
Manutenção de equipamentos	21,29				21,29
Nutrição e dietética	50,00				50,00
Depreciação	57,24				57,24
Total	25.920,28	1.196,61	9.782,89	12.635,22	2.305,55

Tabela 6: Alocação dos Recursos do Alojamento Conjunto para as Atividades Referentes ao Parto

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme destacado anteriormente os recursos referentes aos honorários dos médicos obstetras, pediatras e equipe de enfermagem foram apropriados de acordo com o tempo gasto em cada atividade efetuada no alojamento conjunto.

Uma vez apropriados os recursos às atividades, a próxima etapa é verificar como as atividades são consumidas pelos objetos de custeio, definindo-se os direcionadores de atividades.

Para distribuir os custos das atividades efetuadas no alojamento conjunto foram utilizados mais de um tipo de direcionador. Para os honorários médicos e salários e encargos da equipe de enfermagem utilizou-se como direcionador o tempo gasto para cada tipo de parto.

O Quadro 7 demonstra tempo (em minutos) para apropriar os recursos às atividades realizadas no alojamento.

Atividades	Tipos de Partos	Tempo dos médicos obstetras	Tempo dos médicos pediatras	Tempo da equipe de enfermagem
Admissão da mãe e do RN	PN			15
	PC			20
Avaliação Diária	PN	10	10	80
	PC	12	12	160
Evolução e Prescrição	PN	10	10	80
	PC	10	10	160
Cuidados e Orientações de Alta	PN	10	10	15
	PC	10	10	15

Quadro 7: Tempo das Atividades Realizadas no Alojamento por Tipos e Partos

Fonte: Dados da pesquisa

Os valores referentes à farmácia foram distribuídos aos partos pelo número de prescrição. A Tabela 7 apresenta o consumo deste recurso.

Tipos de Partos	Quantidade de Prescrições	Valor unitário da medicação	Valor Total
Parto normal	45	18,00	810,00
Parto Cesário	114	20,00	2.280,00
Total	159		3.090,00

Tabela 7: Consumo de Medicamentos no Alojamento Conjunto

Fonte: Dados da pesquisa.

Cabe destacar que a puérpera e o RN permanecem internados em recuperação por um dia nos partos normais e por dois dias nos partos cesáreos. Além disso, o valor da medicação difere em relação aos tipos de partos. Logo, o gasto com farmácia totalizou R\$ 3.090,00 no período pesquisado, sendo que R\$ 810,00 refere-se aos partos normais e R\$ 2.280,00 aos partos cesáreos (57 partos x 2 dias x valor da medicação).

Os demais recursos consumidos pelas atividades do alojamento conjunto foram distribuídos de acordo com a quantidade de partos realizados, uma vez que seus totais não eram muito significativos.

A Tabela 8 expõe esta distribuição.

Atividades	Valor das atividades	Parto Normal	Parto Cesáreo
Admissão da mãe e do RN	1.196,61	445,02	751,59
Salários e encargos enfermagem	1.196,61	445,02	751,59
Avaliação Diária	9.782,89	2.932,49	6.850,40
Honorários obstetras	947,73	376,08	571,65
Honorários pediatras	340,84	135,26	205,59
Salários e encargos enfermagem	8.386,19	2.373,45	6.012,74
Outros	108,13	47,70	60,43
Evolução e Prescrição	12.635,22	3.694,79	8.940,43
Honorários obstetras	852,46	376,08	476,37
Honorários pediatras	306,58	135,26	171,32
Salários e encargos enfermagem	8.386,19	2.373,45	6.012,74
Farmácia	3.090,00	810,00	2.280,00

Cuidados e Orientações de Alta	2.305,55	1.017,16	1.288,40
Honorários obstetras	852,46	376,08	476,37
Honorários pediatras	306,58	135,26	171,32
Salários e encargos enfermagem	1.008,72	445,02	563,69
Outros	137,80	60,79	77,01
Total	25.920,28	8.089,46	17.830,82

Tabela 8: Apropriação dos Custos das Atividades do Alojamento Conjunto para os Partos

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que do total dos custos das atividades realizadas no alojamento conjunto, R\$ 8.089,46 referem-se aos partos normais e R\$ 17.830,82 aos partos cesáreos.

3.2.4 Etapa 4 - Cálculo do Custo dos Partos Normal e Cesáreo

Após efetuar a alocação dos recursos para as atividades referentes aos partos aos setores do centro obstétrico e alojamento conjunto e da distribuição dos custos das respectivas atividades aos objetos de estudo: parto normal e cesáreo.

A Tabela 9 apresenta o custo total e unitário de cada parto.

Custos das Atividades	Parto Normal R\$	Parto Cesáreo R\$
Centro Obstétrico	10.760,42	18.434,68
Alojamento	8.089,46	17.830,82
Custo Total	18.849,87	36.265,50
Custo Unitário	418,89	636,24

Tabela 9: Custo dos Partos Normal e Cesáreo

Fonte: Dados da pesquisa

Após a utilização do método de custeio ABC foi possível calcular o custo dos eventos parto normal e cesáreo. Verifica-se que o custo total do parto normal é de R\$ 18.849,87 e representa um valor unitário de R\$ 418,89, uma vez que foram realizados 45 partos no período pesquisado.

Para os partos cesáreos tem-se o custo total de R\$ 36.265,50, o que representa o valor unitário de R\$ 636,24, considerando os 57 partos efetuados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo consistiu em delinear um sistema de custos, fundamentado no *Activity Based Costing*, para o setor de maternidade de uma organização hospitalar que possa dar suporte ao seu processo de gestão.

Por meio de um estudo de caso, desenvolveu-se um sistema de custos, alicerçado no Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing – ABC*), para o setor de maternidade de uma organização hospitalar. Para isso, descreveu-se o processo básico do parto, as atividades desenvolvidas e os direcionadores para apropriar os recursos às atividades e destas, aos objetos de custeio.

Entende-se que, com o uso do ABC, podem-se obter informações relevantes ao controle e à tomada de decisão, pois nesse método tem-se o foco no custo das atividades. Salienta-se, ainda, que com o ABC é possível identificar como a organização está consumindo seus recursos e quais são os causadores de custos, tendo como pressuposto que os recursos são consumidos pelas atividades e que os bens/serviços consomem estas atividades.

O ABC fornece aos administradores hospitalares informações para decisões estratégicas, como a eliminação de desperdícios. Dessa forma, através da redução de gastos, a instituição hospitalar poderá otimizar seus recursos.

Um dos principais fatores para o aumento dos custos é o tempo de parto e pré-parto que varia de acordo com a gestante, pois cada gestante é diferente da outra, umas evoluem para o parto normal mais facilmente, outras levam horas e por fim, às vezes, por falha na indução ou dilatação, é optado por parto cesariano.

Cabe ressaltar, que quanto maior o tempo do paciente fica em observação ou internada maior a utilização de materiais, medicamentos, anestésicos, gases, entre outros, gerando mais custos para a entidade. Cabe salientar que o desenvolvimento do método foi somente para dois dos vários serviços prestados que acontece no hospital objeto de estudo.

Destaca-se também que o valor total recebido pelos médicos plantonistas, seja obstetra, pediatra ou anestesista, é por todos os serviços prestados por eles, não só os relacionados aos partos, mais também aos demais serviços tais como curetagem, atendimento emergência, tratamentos clínicos as gestantes e outros.

A metodologia proposta se restringe ao setor da maternidade da organização hospitalar estudada. Assim sendo, recomenda-se a exploração do gerenciamento baseado na atividade para os demais setores do hospital. Para melhor gerenciamento dos custos, tendo como base parâmetros e diretrizes fundamentadas no método ABC e conhecimento para uma aplicação eficaz e satisfatória.

Observa-se que neste estudo foram alterados a nome e as informações relacionadas à instituição, mencionadas durante o trabalho apresentado para proteção e respaldo da mesma.

Referências

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: makron Books,1996.

CHING, H.Y. **Manual de Custos de Instituições de Saúde**. Sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

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

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GOMES, A. M. **Enfermagem na unidade de terapia intensiva**. 2 ed. São Paulo: EDU, 1988.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Um enfoque administrativo**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1995.

MARTZ, A; CURRY, O.J FRANK, G.W. **Contabilidade de Custos**. 2. ed. V 1. São Paulo: Atlas 1978.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.