

# Controladoria, Gestão de Custos e Finanças

Marcos William Kaspchak Machado  
(Organizador)



**Atena**  
Editora

Ano 2018

**Marcos William Kaspchak Machado**

(Organizador)

# **Controladoria, Gestão de Custos e Finanças**

Atena Editora

2018

2018 by Atena Editora

Copyright © da Atena Editora

**Editora Chefe:** Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

**Diagramação e Edição de Arte:** Geraldo Alves e Natália Sandrini

**Revisão:** Os autores

### Conselho Editorial

- Prof. Dr. Alan Mario Zuffo – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto – Universidade Federal de Pelotas  
Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília  
Profª Drª Cristina Gaio – Universidade de Lisboa  
Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Profª Drª Daiane Garabeli Trojan – Universidade Norte do Paraná  
Prof. Dr. Darllan Collins da Cunha e Silva – Universidade Estadual Paulista  
Profª Drª Deusilene Souza Vieira Dall’Acqua – Universidade Federal de Rondônia  
Prof. Dr. Eloi Rufato Junior – Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Prof. Dr. Fábio Steiner – Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul  
Prof. Dr. Gianfábio Pimentel Franco – Universidade Federal de Santa Maria  
Prof. Dr. Gilmei Fleck – Universidade Estadual do Oeste do Paraná  
Profª Drª Girlene Santos de Souza – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia  
Profª Drª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionele delle Figlie de Maria Ausiliatrice  
Profª Drª Juliane Sant’Ana Bento – Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense  
Prof. Dr. Jorge González Aguilera – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
Profª Drª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins  
Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte  
Profª Drª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Profª Drª Raissa Rachel Salustriano da Silva Matos – Universidade Federal do Maranhão  
Prof. Dr. Ronilson Freitas de Souza – Universidade do Estado do Pará  
Prof. Dr. Takeshy Tachizawa – Faculdade de Campo Limpo Paulista  
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará  
Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior – Universidade Federal de Alfenas  
Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande  
Profª Drª Vanessa Lima Gonçalves – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

#### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)

M149c Machado, Marcos William Kaspchak.  
Controladoria, gestão de custos e finanças [recurso eletrônico] /  
Marcos William Kaspchak Machado. – Ponta Grossa (PR): Atena  
Editora, 2018.

Formato: PDF  
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader  
Modo de acesso: World Wide Web  
Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7247-022-3  
DOI 10.22533/at.ed.223182712

1. Controladoria. 2. Empresas – Contabilidade. 3. Empresas -  
Finanças. I. Título.

CDD 658.15

**Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422**

DOI O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de  
responsabilidade exclusiva dos autores.

2018

Permitido o download da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos  
autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

[www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br)

## APRESENTAÇÃO

O livro “Controladoria, Gestão de Custos e Finanças” publicado pela Atena Editora tem o objetivo de trazer tópicos relacionados a aplicação das ferramentas de gestão contábil e controladoria no ambiente de negócios e gestão pública. Este volume apresenta, em seus 21 capítulos, um conjunto de pesquisas nas áreas temáticas de contribuições teóricas à gestão de custos, estudos de caso aplicados ao ambiente de negócios e custos na gestão pública.

A área temática de contribuições teóricas à gestão de custos mostra o contexto atual do desenvolvimento da ciência contábil e análises multidisciplinares relacionadas à política econômica.

Na sequência os estudos de caso apresentam um conjunto de aplicações da gestão de custos em ambientes de agronegócios, indústrias de transformação, construção civil, prestadores de serviços e em instituições bancárias. Essa diversidade setorial mostra a relevância da gestão de custos na melhoria e controle dos processos gerenciais.

A terceira área aborda a aplicação de ferramentas de gerenciamento de custos e processos gerenciais em setores de prestação de serviço público. A abrangência das áreas temáticas permitirá ao leitor o entendimento da evolução dos processos de controladoria e sua vasta aplicabilidade dentro dos ambientes públicos e privados.

Os processos de controladoria ultrapassam o caráter puramente técnico e assumem um papel de destaque para o sistema de gestão empresarial, englobando rotinas de controle operacional e de auxílio à sociedade.

Aos autores dos capítulos, ficam registrados os agradecimentos do Organizador e da Atena Editora, pela dedicação e empenho, que tornaram realidade esta obra que retrata os recentes avanços científicos do tema.

Por fim, espero que esta obra venha a corroborar no desenvolvimento de conhecimentos e auxilie os estudantes, pesquisadores e gestores na imersão em novas reflexões acerca dos tópicos relevantes na área de controladoria e gestão de custos.

Boa leitura!

Marcos William Kaspchak Machado

## SUMÁRIO

### I. CONTRIBUIÇÕES TEÓRICAS

<b>CAPÍTULO 1</b> .....	<b>1</b>
CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA DO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS	
<i>Samanta de Oliveira Silveira</i>	
<i>Nayana de Almeida Adriano</i>	
<i>Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino</i>	
<i>Clayton Robson Moreira da Silva</i>	
<i>Joelma Leite Castelo</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827121</b>	
<b>CAPÍTULO 2</b> .....	<b>15</b>
BOURDIEU E AS RELAÇÕES DE PODER EM ORGANIZAÇÕES COOPERATIVAS DE CRÉDITO	
<i>Rina Xavier Pereira</i>	
<i>Alexandre Peres Mandaji</i>	
<i>Leonardo Fernando Cruz Basso</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827122</b>	
<b>CAPÍTULO 3</b> .....	<b>31</b>
REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO: AS ETAPAS DO TESTE DE IMPAIRMENT	
<i>Angela Maria Haberkamp</i>	
<i>Alexandre André Feil</i>	
<i>Adriano José Azeredo</i>	
<i>Iandara Kremer</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827123</b>	
<b>CAPÍTULO 4</b> .....	<b>46</b>
INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NO GERENCIAMENTO DE RESULTADOS EM COMPANHIAS ABERTAS	
<i>Nayara Silveira Fernandes</i>	
<i>Ivanir Rufatto</i>	
<i>Angela Paula Muchinski Bonetti</i>	
<i>Geovanne Dias de Moura</i>	
<i>Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827124</b>	
<b>CAPÍTULO 5</b> .....	<b>61</b>
DESEMPENHO LOGÍSTICO DO BRASIL NO MERCADO INTERNACIONAL: ANÁLISE DO ÍNDICE LPI	
<i>Camila Lima Bazani</i>	
<i>Janser Moura Pereira</i>	
<i>Edvalda Araujo Leal</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827125</b>	
<b>CAPÍTULO 6</b> .....	<b>84</b>
INFLUÊNCIA DA P&D NO DESEMPENHO DE EMPRESAS: ANÁLISE DO BLOCO ECONÔMICO G 20	
<i>Tiago Francisco de Camargo</i>	
<i>Antonio Zanin</i>	
<i>Fabio José Diel</i>	
<i>Citânia Aparecida Pilatti Bortoluzzi</i>	
<i>Elton Zeni</i>	
<i>Moacir Francisco Deimling</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827126</b>	

## II. ESTUDOS DE CASO APLICADOS

<b>CAPÍTULO 7</b> .....	<b>100</b>
A GESTÃO DA CADEIA PRODUTIVA DO SETOR VITIVINÍCOLA NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E INTERNACIONAL: ESTUDO BIBLIOMÉTRICO	
<i>Ana Cláudia Lara</i> <i>Odilon Luiz Poli</i> <i>Sady Mazzioni</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827127</b>	
<b>CAPÍTULO 8</b> .....	<b>117</b>
COMPORTAMENTO DOS CUSTOS EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS NA PRODUÇÃO DE SOJA DO ESTADO DO MATO GROSSO	
<i>Arthur Rezende Geneiro</i> <i>Mônica Aparecida Ferreira</i> <i>Hugo Leonardo Menezes de Carvalho</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827128</b>	
<b>CAPÍTULO 9</b> .....	<b>132</b>
UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO EM EMPRESA CALÇADISTA DA SERRA GAÚCHA	
<i>Estevo Mateus Olesiak</i> <i>Vanessa Heckler Marquesini</i> <i>Juliane de Castilhos Spanholi</i> <i>Marcos Antonio de Souza</i> <i>Débora Gomes Machado</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827129</b>	
<b>CAPÍTULO 10</b> .....	<b>150</b>
GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA E MATERNIDADE DE RONDONÓPOLIS – MT	
<i>José Ribeiro Viana Filho</i> <i>Sofia Ines Niveiros Filho</i> <i>Isis Augusta Araújo Pássari</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271210</b>	
<b>CAPÍTULO 11</b> .....	<b>171</b>
GESTÃO DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE NAS ORGANIZAÇÕES DO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI-BA	
<i>Debora Pereira Gonçalves Santos</i> <i>Tania Ferreira dos Santos Bomfim</i> <i>Deise Pereira Gonçalves Santos</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271211</b>	
<b>CAPÍTULO 12</b> .....	<b>186</b>
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES DA RETAGUARDA OPERACIONAL DE UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA	
<i>Ritiele Marcia Kovalski Schreiber</i> <i>Euselia Paveglío Vieira</i> <i>Jorge Oneide Sausen</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271212</b>	

**CAPÍTULO 13..... 206**

CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESA MULTISSETORIAL: DISCUSSÕES EM UMA UNIDADE DE NEGÓCIOS

*Wéverton Rezende Alves*  
*Marli Auxiliadora da Silva*  
*Marcus Sérgio Satto Vilela*  
*Renata Mendes de Oliveira*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271213**

**CAPÍTULO 14..... 223**

A IMPLANTAÇÃO DE CONTROLE DE CUSTOS EM UMA CONCESSIONÁRIA DE SANEAMENTO BÁSICO: O CASO DA COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS DO RIO DE JANEIRO (CEDAE)

*Isabelle Martelleto Silberman*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271214**

**CAPÍTULO 15..... 242**

SOCIAL DISCLOSURE: CRIAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE VALOR ADICIONADO POR INSTITUIÇÕES BANCÁRIAS NO BRASIL

*Leonardo dos Santos Bandeira*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271215**

**CAPÍTULO 16..... 252**

ALINHAMENTO ENTRE POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO EM IES PRIVADAS GAÚCHAS

*Juliane de Castilhos Spanholi*  
*Silvana Cristina da Silva Model*  
*Marcos Antonio de Souza*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271216**

**III. CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA**

**CAPÍTULO 17..... 273**

ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

*Gilvane Scheren*  
*Sady Mazzioni*  
*Odilon Luiz Poli*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271217**

**CAPÍTULO 18..... 292**

GERENCIAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS: UMA ANÁLISE EXPLORATÓRIA DO MAPEAMENTO DE PROCESSOS NO SETOR PÚBLICO

*Mathäus Marcelo Freitag Dallagnol*  
*Olivia Prado Schiavon*  
*Vanessa de Quadros Martins*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271218**

**CAPÍTULO 19..... 308**

MÉTODOS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA POLÍCIA MILITAR DE SANTA CATARINA (PMSC)

*Jacqueline Benta Ferreira*  
*Sérgio Murilo Petri*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271219**

**CAPÍTULO 20 ..... 326**

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: SISTEMA DE CUSTOS NO DNIT BASEADA NA MODELAGEM DO SAP R/3

*Gabriel Jesus de Souza*

*Kledison Coelho Leite*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271220**

**CAPÍTULO 21 ..... 339**

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE SOCIAL E DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO FUNDO NACIONAL DE HABITAÇÃO DE INTERESSE SOCIAL: UM PANORAMA DA SITUAÇÃO ATUAL NAS REGIÕES DO BRASIL

*Artur Angelo Ramos Lamenha*

*Silene Mayara Nunes da Silva*

*Alan Barbosa Costa*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271221**

**SOBRE O ORGANIZADOR ..... 354**

## GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA E MATERNIDADE DE RONDONÓPOLIS – MT

### **José Ribeiro Viana Filho**

Universidade Federal de Mato Grosso - Campus Universitário de Rondonópolis – Departamento de Ciências Contábeis – Rondonópolis Mato Grosso

### **Sofia Ines Niveiros Filho**

Universidade Federal de Mato Grosso - Campus Universitário de Rondonópolis – Departamento de Ciências Contábeis – Rondonópolis Mato Grosso

### **Isis Augusta Araújo Pássari**

Universidade Federal de Mato Grosso - Campus Universitário de Rondonópolis – Departamento de Ciências Contábeis – Rondonópolis Mato Grosso

**RESUMO:** A complexidade hospitalar exige gestão estratégica e competente no controle e redução de custos. Desta forma, estabelecer um sistema de custos é fundamental e necessário, não apenas para fins fiscais, mas, sobretudo, quanto ao processo da tomada de decisão. O sistema de custos é a coleta, classificação e organização de dados no que se refere aos custos de serviços e produtos da organização, de forma a transformar tais informações em relatórios de dados estatísticos e padronizados. A implantação de um sistema de custos em hospitais é um processo demorado, em virtude de sua complexidade, pois um hospital possui múltiplos serviços e profissionais atuando simultaneamente, além de um amplo volume de dados que precisam ser coletados. Neste trabalho foi apresentada a implantação de um

sistema de custos no hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis, no Estado de Mato Grosso, analisando a importância e contribuição para o processo decisório dos gestores. O sistema divide os centros de custos em: produtivos, auxiliares, administrativos e de terceiros, totalizando 95 centros de custos. O foco do trabalho foi nos centros de custos produtivos (24), onde foram apurados os custos dos mesmos e detalhados os custos totais unitários de 4 destes. O resultado apontou que o custo por paciente na UTI Adulto Geral totalizou R\$ 1.533,65; na UTI Neonatal de R\$ 934,48; na Ala C – Materno Infantil foi de R\$ 884,95 e o Centro Cirúrgico totalizou R\$ 491,77 por paciente. Recomenda-se acompanhar a implementação do sistema e a ampliação da pesquisa, agregando componentes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Centro de Custos. Custos Hospitalares. Gestão de Custos. Hospitais.

**ABSTRACT:** The hospital complexity requires strategic and competent management in controlling and reducing costs. In this way, establishing a cost system is fundamental and necessary, not only for tax purposes, but, above all, for the decision-making process. The cost system is the collection, classification, and organization of data regarding the costs of services and products of the organization in order to transform such information into statistical and

standardized data reports. The implementation of a cost system in hospitals is a time-consuming process because of its complexity, since a hospital has multiple services and professionals acting simultaneously, in addition to a large volume of data that needs to be collected. In this work, the introduction of a cost system was presented at the Santa Casa de Misericórdia e Maternidade Hospital, in Rondonópolis, State of Mato Grosso. This institution implemented the system dividing cost centers into: productive, auxiliary, administrative and third-party services, totaling 95 cost centers. The focus of the work was on the productive cost centers (24), where they were calculated their costs and detailed the total unit costs of 4 of these. The result showed that the cost per patient in the General Adult ICU totaled R \$ 1,533.65; in the Neonatal ICU of R \$ 934.48; in the C - Maternal Infant Ward was R \$ 884.95 and the Surgical Center totaled R \$ 491.77 per patient. It is recommended to follow the implementation of the system and the extension of the research, adding components.

**KEYWORDS:** Cost Center. Hospital Costs. Costs Management. Hospital

## 1 | INTRODUÇÃO

O cenário atual da saúde em nosso país preocupa, sobremaneira, o momento presente. Carvalho (1993) destacou algumas consequências dos fatores que compõem o caos na saúde: (i) aumento da demanda, (ii) agravamento da demanda em questões de desemprego, miséria, pobreza e fome gerando mais doenças e agravando as existentes; (iii) encarecimento da assistência: incorporação desordenada de equipamentos, medicamentos e especialização precoce e errônea dos profissionais de saúde; e (iv) queda real do financiamento em proporção às necessidades sentidas e acumuladas. O sistema de saúde brasileiro atualmente se encontra em difíceis condições financeiras. Com o aumento da demanda da população por atendimentos em saúde, surge a concorrência das empresas que prestam esse serviço.

O Ministério da Saúde, em sua Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde, no terceiro artigo, descreve que é direito do cidadão ter atendimento adequado, com qualidade, sempre que necessário, tendo garantido, entre outros fatores, informações sobre o seu estado de saúde, incluindo nestas, as informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou. (BRASIL, 2011). A avaliação da saúde assume um papel de destaque, exigindo que os gestores enfrentem novos desafios na busca contínua da eficiência e eficácia das atividades, garantindo competitividade e qualidade dos serviços prestados à população. As questões de melhoria do desempenho econômico da organização, também são parte das exigências dos gestores, onde uma adequada gestão de custos auxilia o processo de tomada de decisões. Segundo Martins (2010) a Contabilidade de Custos é uma ferramenta eficiente de auxílio no desempenho da missão gerencial.

Percebe-se que a Contabilidade de Custos não visa somente atender à exigência legal da mensuração de estoques, assim como não está relacionada somente às

empresas industriais, mas é empregada em outros ramos de atividades, como nas instituições prestadoras de serviços, que utilizam da Contabilidade de Custos como forma de controle de processos internos e externos e como ferramenta de auxílio às tomadas de decisões. (KUDLAWICZ; CORBARI, 2016).

Os hospitais são empresas prestadoras de serviços de saúde e objetivam manter atendimento de qualidade aos seus usuários. Sendo assim, é necessário um sistema adequado de custos para auxiliar nas decisões estratégicas, possibilitando um serviço de maior confiabilidade.

O foco deste trabalho é o estudo de uma organização hospitalar em função da complexidade de suas atividades devido ao grande número de procedimentos que realiza em seus pacientes. Borges (2005) conclui que a área hospitalar precisa modernizar-se para otimizar o retorno de seus investimentos, essa modernização perpassa, necessariamente, pelo controle e redução dos custos, elaboração correta dos preços dos serviços prestados e arquitetar solidamente a sua estrutura operacional.

Diante do exposto pretende-se investigar a seguinte questão: **qual a importância da implantação do sistema de custeio por absorção no Hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis para a gestão?**

O objetivo geral deste trabalho é acompanhar a implantação do sistema de custos no Hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis.

As empresas, mesmo prestadoras de serviço em saúde, buscam criar uma vantagem competitiva sustentável para sobreviver em um ambiente de maior acirramento da concorrência. A vantagem competitiva caracteriza-se pela criação de valor para o cliente a um custo igual ou mais baixo do que aqueles oferecidos pelos competidores.

Os custos na área de saúde são relevantes, pois envolvem aspectos relacionados aos gastos públicos na área, aos problemas de financiamento desses gastos, etc. Em razão da contribuição da gestão de custos na tomada de decisão nas entidades hospitalares, uma adequada aplicação dos custos pode proporcionar a redução dos mesmos e uma otimização de recursos.

O trabalho é relevante para a instituição, pois se espera que o resultado possa ser útil ao processo de gestão de seus custos, contribuindo para o alcance de eficiência no uso dos recursos, assim como para a sociedade, que clama por atendimento de qualidade.

## 2 | REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Contabilidade de Custos

Com o tempo a contabilidade de custos passou a ser uma fundamental para auxiliar no controle e tomada de decisão nas organizações. (CREPALDI, 2012; MARTINS, 2010). Ou seja, desempenha um papel importante, sendo considerado

um valioso instrumento de gestão. A contabilidade de custos estuda os investimentos necessários para que se produza um bem de venda ou de serviços. (SÁ, 2006; IUDICIBUS, 1991). Neste trabalho foca a utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta de auxílio à gestão hospitalar.

O termo gasto trata-se de um sacrifício financeiro necessário para obter um produto e/ou serviço. Os gastos podem ser classificados como custo, despesa ou investimento. Pode-se dizer que o gasto só se transforma em um custo quando utilizado para produzir um bem ou prestar um serviço. (MARTINS, 2010; LEONE, 2000).

Para Viana Filho (2001, p. 32):

Nas unidades hospitalares, os custos estão representando os gastos com pessoal utilizados na prestação de serviços, consumo de medicamentos, de materiais médico - hospitalares, de gêneros alimentícios, de materiais radiológicos, com a utilização da lavanderia, as depreciações dos equipamentos e instalações, dentre outros.

Desse modo, em um hospital, pode-se entender como custos os gastos incorridos para obter a prestação de um serviço como, por exemplo, o custo com antibióticos para dar alta a um paciente.

Os custos são classificados quanto ao produto e quanto ao volume de produção. Quanto ao produto, podem ser classificados em diretos ou indiretos. Os custos diretos são aqueles que estão diretamente ligados a um determinado produto, linha de produto, departamento ou centro de custo. Os custos diretos não precisam ser submetidos a critérios de rateio, pois são apropriados diretamente aos produtos fabricados. Os custos indiretos são aqueles que não são identificados diretamente nos produtos e serviços. Ou seja, há a necessidade de serem devidamente alocados, através de critérios de rateio. (LEONE, 2000).

Quanto ao volume de produção ou venda, os custos podem ser classificados em custos fixos ou variáveis. O que é levado em consideração para classificar em um ou outro é a relação entre o valor total do custo no período e o volume de produção. Os custos fixos são aqueles que não sofrem alterações influenciadas pelo volume de produção, ou seja, independem do nível de atividade. Por sua vez, os custos variáveis são aqueles que estão ligados ao nível de produção da empresa, portanto, sofrem alterações influenciadas pelo volume de produção. (MARTINS, 2010).

## 2.2 Sistemas de custeio

Custeio significa apropriação de custos. Os sistemas de custeio referem-se às formas como os custos são registrados e transferidos dentro da empresa. É o fundamento da Contabilidade de Custos ligado à decisão de como deve ser mensurado o custo do produto. (CREPALDI, 2012).

A escolha do sistema de custeio adotado pela empresa se dá através do tipo de informação que a gerência espera obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

Entre os métodos de custeio tradicionais, tem-se o custeio por absorção, o custeio variável (ou direto) e o custeio baseado em atividades.

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, à produção do período. Ou seja, o custeio por absorção traz os custos variáveis e fixos somados para o custo do produto, seja ele em elaboração ou acabado. (CREPALDI, 2012).

O custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. No Brasil, é adotado pela legislação comercial e legislação fiscal, porém, como ferramenta de gestão, nem sempre pode ser útil, pois possibilita distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços. (MARTINS, 2010).

O custeio variável, ou custeio direto, é um método de custeio que consiste na apropriação de todos os custos variáveis: diretos ou indiretos para os produtos; enquanto os custos fixos considerados despesas. Este método não é permitido pela legislação fiscal, portanto serve somente para fins gerenciais. (CREPALDI, 2012).

Este método não é aceito na elaboração de relatórios contábeis, pois fere o Princípio Fundamental da Competência. Assim, não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco, porque antecipa a despesa, porém, a empresa pode utilizá-lo para efeito interno. (MARTINS, 2010).

O custeio baseado em atividades ou ABC foi desenvolvido com o objetivo de “reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. (MARTINS, 2010, p. 87). Este sistema identifica as atividades, rateia os custos às atividades e estas para os produtos ou serviços finais. Os benefícios do uso deste sistema são: diminuir o desperdício e aumentar a produtividade; maior organização; reduzir custos e implementar o programa de qualidade total sem impacto na linha operacional; implementar um sistema de pagamento por desempenho; e elaborar um orçamento baseado no desempenho. (CREPALDI, 2012).

Desse modo, o ABC é um sistema de custeio baseado nas atividades que a empresa realiza durante o processo de fabricação de seus produtos. É um método complexo e muito oneroso. O grande objetivo desse método de custeio é criar informações para decisão visando melhorar a competitividade das empresas.

### **2.3 Gestão de custos e tomada de decisões**

As empresas têm como grande desafio encontrar maneiras de se tornarem competitivas no mercado. Uma maneira de obter uma vantagem competitiva é através da gestão estratégica de seus custos. As empresas não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam. (MARTINS, 2010).

Quando a empresa não tem uma gestão eficaz, pode cobrar valores que não condizem com a realidade. As informações fornecidas pela Contabilidade de Custos são extremamente úteis para o auxílio gerencial.

A Contabilidade de Custos tem um papel importante no processo de tomada de decisão, pois surge como coletora e relatora de dados relevantes para que a mesma seja tomada. É fundamental que o processo de tomada de decisão esteja em proporcionalidade com o processo de gestão, ou seja, que os resultados esperados de uma tomada de decisão estejam de acordo com os resultados planejados pela empresa.

Atualmente a Contabilidade de Custos passa a ser um instrumento fundamental e necessário para os gestores das instituições hospitalares, principalmente no processo de tomada de decisão. Pesquisas realizadas apresentam a precariedade nessas organizações sobre o assunto, como Abbas (2001), Olibeira (2016) e Abbas; Lezana; Menezes (2002).

Grande parte das organizações hospitalares não fazem uso de nenhum sistema de custos que auxilie nas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos (ABBAS, 2001). Os custos dos hospitais brasileiros apresentam muitas deficiências. A minoria se preocupa com custos, e a grande maioria aumenta a tabela de preços, independentemente da análise real do custo hospitalar. Uma diária no exterior é em média U\$ 90 dólares, enquanto aqui no Brasil, em um bom hospital, a diária chega a U\$ 500 dólares. (OLIVEIRA, 2016). Com o melhor entendimento do processo de consumo dos custos, o hospital pode ser reembolsado pelos serviços realmente prestados. O sistema de saúde ideal é aquele com o qual paga-se pelo que se usa e se usa apenas o necessário. (ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002)

## 2.4 Custos Hospitalares

As organizações hospitalares são complexas, pois envolvem um rol de diversos serviços tais como hospedaria, higiene local e de vestuário, alimentação, atendimento aos pacientes, entre outros. As instituições hospitalares devem conhecer a realidade de suas operações empresariais para que possam contribuir com informações úteis para a tomada de decisão. Kudlawicz e Corbari (2016) expõem que os hospitais possuem características que divergem de outras instituições, pois seu foco principal é a saúde do paciente e, para isso, possuem uma infinidade de procedimentos a serem realizados tornando-se complexas as alocações dos custos.

Os Hospitais como empresa prestadora de serviços médicos, realizam diariamente diversos procedimentos de natureza hospitalar para atender um paciente, a instituição precisa estar preparada para realizar os procedimentos distintos e necessários para ajudar à melhora desde consultas, exames e até mesmo medicação e atividades curativas. (MATOS, 2002).

Na pesquisa de Cabral (2007) reafirma a importância das ações realizadas para atender e melhorar a saúde do paciente, destacando que a função primordial de um hospital é prestar assistência à saúde da população de uma determinada região, ou seja, possui grande influência social afinal, todas as pessoas são passíveis de sofrer

algum tipo de moléstia em sua saúde.

Neste contexto, as entidades hospitalares precisam prestar serviços eficazes aos necessitados de serviços de saúde. Os sistemas de controle e gestão de custos resultam em maior eficiência, pois com o controle dos gastos pode-se aumentar o número de atendimentos, sua qualidade e sua quantidade. (KUDLAWICZ; CORBARI, 2016).

Para Martins, D. (2000, p. 18):

Custos hospitalares é parte integrante do processo administrativo e proporciona à administração hospitalar o registro dos custos da produção médica; custos por paciente; custos da diária por paciente; custos especiais que auxiliam nas decisões de vendas, nos métodos de produção médica, nos procedimentos de compras, nos planos financeiros de investimentos e financiamentos e também na concretização das funções administrativas.

Desta forma observa-se que implementar um sistema de custos hospitalar é fundamental para otimizar as operações e como elemento estratégico na gestão. Sua boa gestão por meio de técnicas modernas de produção e administração de recursos humanos e financeiros maximiza seus lucros. O controle de custo em um hospital visa determinar e analisar o custo total dos serviços prestados a cada paciente.

### **3 | METODOLOGIA DA PESQUISA**

#### **3.1 Classificação Metodológica da Pesquisa**

Quanto aos objetivos esta pesquisa é descritiva, pois foram coletados dados no Hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis, e após essa coleta, se realizou o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos mesmos. (BEUREN, 2010).

No que se refere aos procedimentos, foi feita uma análise das informações mais explícitas do sistema de custos da Instituição, explanando os dados para auxiliar os gestores na tomada de decisões, sendo assim um estudo de caso. (GIL, 2010) A amostra da pesquisa é caracterizada como não probabilística, visto que foi numa empresa onde se utilizaram critérios de conveniência para a seleção da mesma. (MARCONI; LAKATOS, 2009).

Por fim, quanto à abordagem do problema a pesquisa é caracterizada como qualitativa e quantitativa. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois através da coleta de dados são desenvolvidos conceitos e ideias sobre o processo de implantação do sistema de custos no hospital. Esta pesquisa também tem caráter quantitativo, pois são utilizadas ferramentas estatísticas para obter a análise dos dados. (BEUREN, 2010; MARTINS THEOPILO, 2009).

### 3.2 Apresentação da Instituição

Fundada em 1971, a Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis caracteriza-se como um hospital privado, sem fins lucrativos, com certificação de filantropia, sendo referência para diversos municípios da região Sul do Estado de Mato Grosso, de acordo com o Plano Diretor Regional (PDR), proporcionando assistência integral à saúde da população sul mato-grossense.

Os dados da controladoria indicam que o hospital possui em média de 800 funcionários registrados e conta com parceiros e voluntários que colaboram com doações, que são revertidas para a aquisição de equipamentos e reformas para melhorias das instalações da instituição, buscando benefícios para os pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS).

De acordo com os dados disponibilizados na Santa Casa, atualmente o hospital dispõe de 236 leitos ativos, sendo 20 leitos de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) neonatal, 10 leitos de UTI pediátrica, 19 leitos de UTI adulto e 2 centros cirúrgicos. Mais de 120 prestadores de serviços estão cadastrados no hospital para atuar em diversas especialidades, como ginecologia, obstetrícia, cardiologia, pediatria, neonatologia, cirurgia geral, vascular, mastologia, oncologia, cirurgia plástica, buco maxilo, otorrinolaringologista, oftalmologia, proctologia, gastroenterologia, infectologia, cabeça e pescoço, urologia, etc. São atendidos em média 1.800 pacientes/mês, entre procedimentos cirúrgicos, atendimentos de internação e ambulatoriais.

A instituição abrange diversos setores, porém o foco deste trabalho é o setor de custos, que é responsável por gerar os cálculos da apuração de custos e resultados, conferir e analisar os relatórios dos centros de custos, fazer conferência dos lançamentos e das dispensações dos estoques, apresentar os custos para administração, analisar os custos dos procedimentos e custos dos pacientes, atualizar os rateios periodicamente, elaborar o orçamento e encaminhar os relatórios de análise de custos para os gestores, assim, auxiliando nas tomadas de decisões gerenciais. Este setor está sob a assessoria das empresas RC Consultoria e a Planisa, empresas especializadas para o segmento saúde. O sistema utilizado para apuração de custos é um sistema terceirizado, denominado “MV2000”.

### 3.3 Procedimentos dos centros de custos e critérios de rateio/produção

O hospital está implantando um sistema de custeio por centro de custo. Centros de custos são espaços físicos onde se geram custos. Eles são criados conforme a necessidade da empresa em visualizar seus custos separadamente.

Os centros de custos da Santa Casa são subdivididos da seguinte forma: centros de custos produtivos, centros de custos auxiliares, centros de custos administrativos e centros de custos de terceiros.

### 3.3.1 Centros de custos produtivos

Os centros de custos produtivos são aqueles que influenciam na produção e na comercialização dos serviços da empresa, gerando receitas. Segundo Martins, D. (2000, p. 26) “Departamentos produtivos são aqueles pelos quais os pacientes transitam e que são geradores de receitas, tais como UTI, Centros Cirúrgicos, Radiologia e outros.”.

O quadro a seguir evidencia os centros de custos produtivos da Santa Casa e seus respectivos critérios de rateio/produção.

CENTRO DE CUSTO	CRITÉRIO DE RATEIO/PRODUÇÃO
Ala E1 – Apartamento e Enfermaria	Pacientes-Dia
Ala E2 – Enfermaria	Pacientes-Dia
Ala B (Enfermaria Oncologia)	Pacientes-Dia
Ala C (Materno Infantil)	Pacientes-Dia
Ala D – Obstetrícia Clínica	Pacientes-Dia
Pediatria	Pacientes-Dia Pediatria
Unidade Intermediária Neonatal	Pacientes-Dia Cuidados Intermediários Neonatal
UTI Adulto Geral	Pacientes-Dia UTI Adulto
UTI Cardiológica	Pacientes-Dia UTI Cardiológica
UTI Neonatal	Pacientes-Dia UTI Neonatal
UTI Pediátrica	Pacientes-Dia UTI Pediátrica
Centro Ambulatorial	Horas de Centro Ambulatorial
Centro Obstétrico	Horas de Centro Obstétrico
Centro Cirúrgico	Horas de Centro Cirúrgico
Pronto Atendimento Obstétrico	Atendimentos de Pronto Atendimento (PA) – Obstetrícia
Ambulatório de Ginecologia e Mastologia	Consultas Ambulatoriais Médicas
Mamografia	Exames de Mamografia
Raios X	Exames de Raios X
Ultrassonografia	Exames de Ultrassonografia
Tomografia	Exames de Tomografia
Serviço de Apoio à Diagnose e Terapia (SADT) – Externos	Não Operacional
Sala de Pequenas Cirurgias	Inativo (Ativo até agosto/2016)
Unidade Canguru	Pacientes-Dia Cuidados Intermediários Neonatal
Banco de Leite	Consultas Ambulatoriais Banco de Leite
Psicologia Assistencial	Sessões de Psicologia

Quadro 1: Centros de custos produtivos e critérios de rateio/produção

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

### 3.3.2 Centros de custos auxiliares

Os centros de custos auxiliares são aqueles que apoiam diretamente os centros

de custos produtivos. Para Ching (2010, p. 30): “Os centros de custos auxiliares reúnem os setores assistenciais de apoio às atividades-fins.”

Em seguida apresentam-se os centros de custos auxiliares da Santa Casa e seus respectivos critérios de rateio/produção.

CENTRO DE CUSTO	CRITÉRIO DE RATEIO/PRODUÇÃO
Almoxarifado	Nº de Itens Movimentados – Almoxarifado
Sala de Fracionamento de Doses	Nº de Itens Dispensados Sala de Fracionamento
Farmácia Central	Nº de Itens Movimentados – Farmácia
Farmácia Centro Cirúrgico I	Nº de Itens Movimentados – Farmácia Sat. – Centro Cirúrgico (CC)
Farmácia Centro Cirúrgico II	Nº de Itens Movimentados – Farmácia Sat. CC – 02 Andar
Lactário	Produtos Lactário (ml) x Peso
Cozinha/Refeitório	Nº de Refeições Servidas x Peso
Nutrição e Dietética	% de Custos Diretos (70% Cozinha e 30% Lactário)
Gestão do Serviço de Arquivo Médico e Estatístico (SAME) /Digitalização	Nº de Prontuários Movimentados
Serviço Social	Atendimentos de Serviço Social
Gerência de Enfermagem	Nº de Pessoal de Enfermagem (técnicos + auxiliares + enfermeiros)
Quarto das Mães	UTI Neonatal e Intermediária
Centro Esterilização – Central de Materiais Esterilizados (CME)	Volumes Esterilizados x Peso
Serviço de Controle de Infecção Hospitalar (SCIH)	% de Atuação SCIH/Centro de Controle de Infecção Hospitalar (CCIH)
Lavanderia e Rouparia	Kg de Roupas Sujas
Costura	% de Custos Diretos
Higienização/PGRS	Área (m <sup>2</sup> ) x Nível de Criticidade
Hotelaria Hospitalar	% de Atuação Hotelaria
Usina de Oxigênio	Consumo Oxigênio (m <sup>3</sup> )
Grupo Gerador	Potência Instalada (kw/h)
Manutenção e Reparos	Nº de Ordem de Serviço (O.S.) da Manutenção
Portaria	Área (m <sup>2</sup> )
Necrotério	Nº de Óbitos
Suprimentos e Logística	Nº de Colaboradores da farmácia e almoxarifado
Recepção Maternidade	Quantidade Produzida (SUS e Convênio São Francisco)
Recepção Particular – Internação	Quantidade Produzida (Demais convênios e particulares)
Tecnologia da Informação (TI)	Horas Trabalhadas – TI
Telefonia	Valor do Tarifador
Compras	Nº de Itens comprados por setor
Centro de Imagem – Administrativo	Quantidade Produzida dos exames Tomografia (TOMO), Ultrassonografia (US), Raio X
Repousos	% custos diretos para os setores produtivos
Farmácia CC 1º Andar	Nº de Itens Movimentados Farmácia Satélite
Sala de Estoque Farmácia	Nº de itens Movimentados
Áreas Comuns	Área (m <sup>2</sup> )

Quadro 2: Centros de custos auxiliares e critérios de rateio/produção.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

### 3.3.3 Centros de custos administrativos

Os centros de custos administrativos são os setores que executam atividades de caráter administrativo da empresa. De acordo com Ching (2010, p. 29): “Os centros de custos administrativos agregam as despesas relativas às atividades da administração central e de apoio.”.

O quadro abaixo destaca os centros de custos administrativos da Santa Casa e seus respectivos critérios de rateio/produção.

CENTRO DE CUSTO	CRITÉRIO DE RATEIO/PRODUÇÃO
Educação Permanente em Saúde	Nº de Colaboradores
Tesouraria	% de Custos Diretos
Faturamento	Nº de Itens Faturados
Financeiro	% de Custos Diretos
Psicologia Organizacional	Nº de Colaboradores
Segurança e Medicina do Trabalho	Nº de Colaboradores
Controladoria	% de Custos Diretos
Cadastro	Nº de Itens Cadastrados
Contabilidade	% de Custos Diretos
Gestão de Contas	Nº de Prontuários Auditados
Gerência Gestão de Pessoas	Nº de Colaboradores
Departamento Pessoal	Nº de Colaboradores
Comunicação	% de Custos Diretos
Custos/Orçamento	% de Custos Diretos
Patrimônio	Nº de Itens Patrimoniados
Sala de Treinamento	Nº de Colaboradores
Superintendência Executiva	Nº de Colaboradores
Relações Institucionais	% de Custos Diretos
Diretoria Clínica/Técnica	% de Custos Diretos

Quadro 3: Centros de custos administrativos e critérios de rateio/produção

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

### 3.3.4 Centros de custos de terceiros

Os centros de custos de terceiros são aqueles que não possuem vínculo voltado para a produção da empresa, ou seja, são empresas terceirizadas que executam serviços que não são realizados pelos próprios funcionários da instituição.

O próximo quadro ressalta os centros de custos de terceiros e seus respectivos critérios de rateio/produção.

CENTRO DE CUSTO	CRITÉRIO DE RATEIO/PRODUÇÃO
Agência Transfusional	Bolsas Transfundidas
Audiologia/Teste da Orelhinha	Exames de Fonoaudiologia
Laboratório Unidos	Exames de Análises Clínicas
Laboratório Sérgio Matos	Exames de Anatomia Patológica
Laboratório Célula	Exames de Anatomia Patológica

Nutec	Não Operacional
6º Andar – Obras	Não Operacional
5º Andar – Rede Cegonha/Obras	Não Operacional
Lanchonete	Não Operacional
Ressonância Magnética	Não Operacional
Sala de Vacina	Não Operacional
Unimed	Não Operacional
Unimed Infantil	Não Operacional
Hemodinâmica	Não Operacional
Pronefron	Não Operacional
Ecocardiograma	Exames de Ecocardiográfica
Cartório	Nº de Atendimentos Registro
Tesouraria Médica	Não Operacional

Quadro 4: Centros de custos de terceiros e critérios de rateio/produção

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

### 3.3.5 Relatórios de rateios por centro de custo

Conforme os critérios de rateio demonstrados anteriormente, apresenta-se a seguir os relatórios de rateios nos seguintes centros de custos produtivos: Ala C – materno infantil, centro cirúrgico, UTI adulto geral e UTI Neonatal I. Os demais centros de custos estão localizados no relatório “Rateios por Centro de Custo”. O mês de referência para a apresentação dos valores numéricos é junho/2016.

Neste trabalho se apresenta os custos de alguns centros de custos, utilizando um critério de maiores valores gastos, devido à quantidade de centros e o critério de rateio ser basicamente igual para todos, para poder apresentar o custo unitário médio, ou o mais próximo deste.

Rateando os custos fixos e dividindo pela quantidade estabelecida nos critérios de rateio, teremos o custo médio. Dividindo os custos diretos pelo critério teremos o custo direto médio, e somando estes teremos os custos médios totais por paciente/procedimento.

Lembrando que os custos diretos variam de acordo com o tipo de tratamento, paciente, idade, medicamento, etc. Neste caso o hospital soma cada custo direto realizado e acrescenta o custo médio fixo unitário para ter o custo total.

## 4 | DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 Centro de custo: Ala C – Materno Infantil

A Ala C – Materno Infantil é o local destinado para internação de crianças com idade até 13 anos. Apresenta-se a seguir valores absorvidos pela Ala C – Materno Infantil, conforme o seu devido rateio, de acordo com as tabelas disponibilizadas no

tópico “Centros de custos e critérios de rateio/produção”.

Almoxarifado	R\$ 897,52
Área Comum	R\$ 10,18
Cadastro	R\$ 560,69
C. Cirúrgico Rpa – Est. Emerg.	-
Centro Esterilização – CME	R\$ 2.332,95
Comunicação	R\$ 878,06
Contabilidade	R\$ 5.624,26
Costura	R\$ 2.513,05
Cozinha	R\$ 8.477,06
Custos/Orçamentos	R\$ 1.146,77
Departamento Pessoal	R\$ 19.618,99
Diretoria Clínica/Técnica	R\$ 1,73
Farmácia Central	R\$ 6.988,62
Farmácia Centro Cirúrgico I	R\$ 7,93
Farmácia Centro Cirúrgico II	-
Financeiro	R\$ 4.112,93
Gerência de Enfermagem	R\$ 3.529,78
Gestão de Contas	R\$ 5.833,35
Grupo Gerador	R\$ 4.666,83
Higienização/PGRS	R\$ 6.205,04
Inativo – Farmácia	-
Lactário	R\$ 13.229,04
Lavanderia e Rouparia	R\$ 6.636,02
Manutenção E Reparos	R\$ 213,39
Patrimônio	R\$ 3.126,51
Portaria	R\$ 5.465,50
Psicologia Assistencial	R\$ 1.057,98
Psicologia Organizacional	R\$ 1.781,18
Quarto das Mães da Neonatal	-
Recepção Maternidade	R\$ 8.521,87
Recepção Particular	R\$ 4.191,63
Repousos	R\$ 1.683,87
Sala de Treinamento	R\$ 758,39
SAME/Digitalização	R\$ 8.043,65
Serviço Social	R\$ 2.228,45
Segurança e Medicina do Trabalho	R\$ 51,69
Superintendência Executiva	R\$ 23.151,20
Tecnologia da Informação	R\$ 20.254,04
Telefonia	R\$ 2.319,01
Tesouraria	R\$ 2.281,69
Usina de Oxigênio	-
TOTAL DE RATEIOS DOS CUSTOS FIXOS INDIRETOS	R\$ 178.400,81
CUSTO PRIMÁRIO + PRODUTO DIRETO	R\$ 318.943,07
CUSTO OPERACIONAL FINAL	R\$ 497.343,88

Tabela 1: Rateios da Ala C – Materno Infantil. Competência: 06/2016.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

O custo primário mais produto direto são aqueles que foram destinados diretamente para a Ala C, como os salários do pessoal que trabalha nesse setor, por exemplo. Houve um total de rateios de R\$ 178.400,81. O custo operacional final é a soma do custo primário e dos produtos diretos e do total de rateios, cujo produto é R\$ 497.343,88.

No mês de junho de 2016, na Ala C – Materno Infantil, foram internados 562 pacientes/dia, tendo apenas 1 óbito. O próximo quadro demonstra a apuração do custo unitário por pacientes da Ala C– Materno Infantil.

CUSTOS	VALOR	PACIENTES	CUSTO UNITÁRIO
FIXOS INDIRETOS	R\$ 178.400,81	562	R\$ 317,44
DIRETOS	R\$ 318.943,07	562	R\$ 567,51
TOTAL	R\$ 497.343,88	562	R\$ 884,95

Tabela 2: Apuração do custo unitário da Ala C – Materno Infantil.

Fonte: Elaborado pelos autores

Através da divisão do valor dos custos fixos indiretos pela quantidade de pacientes que foram internados obteve-se um custo unitário de R\$ 317,44. Os custos diretos foram divididos pela quantidade de pacientes e obteve-se o valor de R\$ 567,51 de custo unitário. O custo unitário total da Ala C – Materno Infantil foi de R\$ 884,95 por pacientes/dia.

#### 4.2 Centro de custo: Centro Cirúrgico

O Centro Cirúrgico é o conjunto de áreas e instalações que permitem a realização de cirurgias nas melhores condições para os pacientes. Em seguida, apresentam-se os rateios do centro cirúrgico da Santa Casa.

Almoxarifado	R\$ 8.279,53
Área Comum	-
Cadastro	R\$ 291,44
C. Cirúrgico Rpa – Est. Emerg.	R\$ 67,99
Centro Esterilização – CME	R\$ 13.997,68
Comunicação	R\$ 456,41
Contabilidade	R\$ 2.923,45
Costura	R\$ 2.513,05
Cozinha	R\$ 13.390,66
Custos/Orçamentos	R\$ 596,08
Departamento Pessoal	R\$ 10.197,81
Diretoria Clínica/Técnica	R\$ 0,90
Farmácia Central	R\$ 2.791,03
Farmácia Centro Cirúrgico I	R\$ 32.924,36
Farmácia Centro Cirúrgico II	-
Financeiro	R\$ 2.137,87
Gerência de Enfermagem	R\$ 1.834,76
Gestão de Contas	R\$ 3.032,13

Grupo Gerador	R\$ 2.425,78
Higienização/PGRS	-
Inativo – Farmácia	R\$ 130,42
Lactário	-
Lavanderia e Rouparia	R\$ 31.870,65
Manutenção E Reparos	R\$ 156,46
Patrimônio	R\$ 1.625,14
Portaria	R\$ 2.840,93
Psicologia Assistencial	R\$ 549,93
Psicologia Organizacional	R\$ 925,84
Quarto das Mães da Neonatal	-
Recepção Maternidade	R\$ 4.429,61
Recepção Particular	R\$ 2.178,78
Repousos	R\$ 875,27
Sala de Treinamento	R\$ 394,20
SAME/Digitalização	R\$ 4.181,03
Serviço Social	R\$ 1.158,33
Segurança e Medicina do Trabalho	R\$ 51,69
Superintendência Executiva	R\$ 12.033,83
Tecnologia da Informação	R\$ 10.527,91
Telefonia	R\$ 1.205,41
Tesouraria	R\$ 1.186,01
Usina de Oxigênio	R\$ 12.633,11
TOTAL DE RATEIOS	R\$ 186.815,46
CUSTO PRIMÁRIO + PRODUTO DIRETO	R\$ 165.784,36
CUSTO OPERACIONAL FINAL	R\$ 352.599,83

Tabela 3: Rateios do centro cirúrgico. Competência: 06/2016.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

Houve um total de rateios de R\$ 186.815,46. O custo operacional final obteve-se o valor de R\$ 352.599,83, pois ocorreu a soma entre o valor do total de rateios e o valor do custo primário mais produto direto.

Foram realizadas um total de 717 cirurgias, em diversas especialidades, sendo 220 cirurgias de pequeno porte, 373 de médio porte e 124 de grande porte, estas informações foram extraídas do relatório nomeado como “0093 - Centro Obstétrico”, porém, no período referido esse centro de custo era chamado de Centro Cirúrgico, pois não existia ainda o Centro Obstétrico, quando foi criado este, o Centro Cirúrgico foi apenas renomeado. O quadro a seguir demonstra a apuração do custo unitário do centro cirúrgico.

CUSTOS	VALOR	PACIENTES	CUSTO UNITÁRIO
FIXOS INDIRETOS	R\$ 186.815,46	717	R\$ 260,55
DIRETOS	R\$ 165.784,36	717	R\$ 231,21
TOTAL	R\$ 352.599,83	717	R\$ 491,77

Tabela 4: Apuração do custo unitário do centro cirúrgico.

Fonte: Elaborado pelos autores.

No quadro acima houve a apuração do custo unitário por paciente no Centro Cirúrgico. O custo unitário indireto foi de R\$ 260,55, pois foi dividido o valor do custo pelos 717 pacientes que realizaram cirurgias. O custo unitário direto foi de R\$ 231,21, totalizando um custo unitário total de R\$ 491,77 pacientes/dia para o Centro Cirúrgico.

O centro cirúrgico é composto de 7 salas, sendo 5 para cirurgias e 2 para repouso. O controle de custos é elaborado em função do tempo de cada cirurgia e no mês de junho foram gastos 56.135 minutos, que equivale a 935,58 horas. Considerando as 5 salas de cirurgia, a média de cada sala foi de 187,12 horas/mês, ou seja, a média de 6,24 horas/dia.

O controle dessas cirurgias pelo tamanho (pequena, média ou grande) independe da sala disponível, por isso não foi possível precisar o custo pelo tamanho da cirurgia.

#### 4.3 Centro de custo: UTI Adulto Geral

A UTI Adulto Geral é uma estrutura hospitalar composta de equipamentos de monitoração contínua, capazes de oferecer suporte para os adultos em estado grave, que necessitam de internação em regime de cuidados intensivos. A UTI é uma etapa fundamental para o avanço terapêutico. Apresenta-se a seguir os rateios da UTI Adulto Geral.

Almoxarifado	R\$ 1.209,604
Área Comum	R\$ 11,13
Cadastro	R\$ 246,81
C. Cirúrgico Rpa – Est. Emerg.	-
Centro Esterilização – CME	R\$ 6.998,84
Comunicação	R\$ 386,51
Contabilidade	R\$ 2.475,74
Costura	R\$ 2.513,05
Cozinha	R\$ 5.840,92
Custos/Orçamentos	R\$ 504,80
Departamento Pessoal	R\$ 8.636,08
Diretoria Clínica/Técnica	R\$ 0,76
Farmácia Central	R\$ 11.097,29
Farmácia Centro Cirúrgico I	R\$ 1,06
Farmácia Centro Cirúrgico II	-
Financeiro	R\$ 1.810,47
Gerência de Enfermagem	R\$ 1.553,77
Gestão de Contas	R\$ 2.567,78
Grupo Gerador	R\$ 2.054,29
Higienização/PGRS	R\$ 6.784,63
Inativo – Farmácia	-
Lactário	-
Lavanderia e Rouparia	R\$ 9.774,75
Manutenção E Reparos	R\$ 30,42
Patrimônio	R\$ 1.376,26
Portaria	R\$ 2.405,86
Psicologia Assistencial	R\$ 465,71

Psicologia Organizacional	R\$ 784,06
Quarto das Mães da Neonatal	-
Recepção Maternidade	R\$ 3.751,24
Recepção Particular	R\$ 1.845,11
Repouso	R\$ 741,22
Sala de Treinamento	R\$ 333,83
SAME/Digitalização	R\$ 3.540,73
Serviço Social	R\$ 980,94
Segurança e Medicina do Trabalho	R\$ 103,38
Superintendência Executiva	R\$ 10.190,92
Tecnologia da Informação	R\$ 8.915,62
Telefonia	R\$ 1.020,80
Tesouraria	R\$ 1.004,38
Usina de Oxigênio	R\$ 10.698,43
TOTAL DE RATEIOS	R\$ 112.657,24
CUSTO PRIMÁRIO + PRODUTO DIRETO	R\$ 140.395,51
CUSTO OPERACIONAL FINAL	R\$ 253.052,74

Tabela 5: Rateios da UTI Adulto Geral. Competência: 06/2016.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

O quadro acima demonstra os rateios da UTI Adulto Geral, sendo que apresentou um custo direto de R\$ 140.395,51. Houve um total de rateios de R\$ 112.657,24. O custo operacional final totalizou R\$ 253.052,74.

No mês de junho de 2016, na UTI Adulto Geral, foram internados 165 pacientes/dia e ocorreram 12 óbitos. O tabela 6 apresenta a apuração do custo unitário da UTI Adulto Geral.

CUSTOS	VALOR	PACIENTES	CUSTO UNITÁRIO
FIXOS INDIRETOS	R\$ 112.657,24	165	R\$ 682,77
DIRETOS	R\$ 140.395,51	165	R\$ 850,88
TOTAL	R\$ 253.052,74	165	R\$ 1.533,65

Tabela 6: Apuração do custo unitário da UTI Adulto Geral.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Neste quadro foi apurado o custo unitário por paciente na UTI Adulto Geral. Os custos unitários foram obtidos através da divisão dos custos pelos 165 pacientes que foram internados. O custo unitário fixo indireto foi de R\$ 682,77, já o custo unitário direto foi de R\$ 850,88, totalizando um custo unitário total de R\$ 1.533,65 pacientes/dia para a UTI.

#### 4.4 Centro de custo: UTI Neonatal I

A UTI Neonatal é o local reservado para tratamento de bebês recém-nascidos que apresentam algum risco de vida e para todos os bebês que nascem prematuros, ou seja, antes das 37 semanas de gestação. O bebê prematuro permanece dentro

de uma incubadora, um equipamento capaz de proporcionar um ambiente com uma temperatura constante, simulando a barriga da mãe para o recém-nascido. Os bebês têm alta quando estão estáveis em suas condições clínicas. Apresenta-se a seguir os rateios da UTI Neonatal I.

Almoxarifado	R\$ 1.164,39
Área Comum	R\$ 3,22
Cadastro	R\$ 260,81
Centro Esterilização – CME	R\$ 5.599,07
Comunicação	R\$ 408,44
Contabilidade	R\$ 2.616,16
Costura	R\$ 2.513,05
Cozinha	R\$ 6.152,94
Custos/Orçamentos	R\$ 533,43
Departamento Pessoal	R\$ 9.125,91
Diretoria Clínica/Técnica	R\$ 0,80
Farmácia Central	R\$ 10.903,23
Farmácia Centro Cirúrgico I	R\$ 144,14
Financeiro	R\$ 1.913,16
Gerência de Enfermagem	R\$ 1.641,90
Gestão de Contas	R\$ 2.713,42
Grupo Gerador	R\$ 2.170,81
Higienização/PGRS	R\$ 1.960,38
Lactário	R\$ 6.153,58
Lavanderia e Rouparia	R\$ 4.738,91
Manutenção E Reparos	R\$ 21,73
Patrimônio	R\$ 1.454,32
Portaria	R\$ 2.542,31
Psicologia Assistencial	R\$ 492,13
Psicologia Organizacional	R\$ 828,53
Quarto das Mães da Neonatal	R\$ 3.646,94
Recepção Maternidade	R\$ 3.964,00
Recepção Particular	R\$ 1.949,76
Repousos	R\$ 783,27
Sala de Treinamento	R\$ 352,77
SAME/Digitalização	R\$ 3.741,56
Serviço Social	R\$ 1.036,58
Superintendência Executiva	R\$ 10.768,94
Tecnologia da Informação	R\$ 9.421,30
Telefonia	R\$ 1.078,70
Tesouraria	R\$ 1.061,34
Usina de Oxigênio	R\$ 11.305,23
TOTAL DE RATEIOS	R\$ 115.167,14
CUSTO PRIMÁRIO + PRODUTO DIRETO	R\$ 10.903,23
CUSTO OPERACIONAL FINAL	R\$ 263.525,67

Tabela 7: Rateios da UTI Neonatal I. Competência: 06/2016.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

O custo primário mais produto direto da UTI Neonatal I atingiu o valor de R\$ 148.358,53. Os rateios totalizaram R\$ 115.167,14. Portanto, o custo operacional final é de R\$ 263.525,67. A UTI Neonatal teve um total de 282 pacientes/dia no mês de junho de 2016 e não ocorreu nenhum óbito. A tabela 8 expõe a apuração do custo unitário da UTI Neonatal I.

CUSTOS	VALOR	PACIENTES	CUSTO UNITÁRIO
FIXOS INDIRETOS	R\$ 115.167,14	282	R\$ 408,39
DIRETOS	R\$ 148.358,53	282	R\$ 526,09
TOTAL	R\$ 263.525,67	282	R\$ 934,48

Tabela 8: Apuração do custo unitário da UTI Neonatal I.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os custos fixos indiretos no mês de junho totalizaram R\$ 115.167,14, os custos diretos totalizaram R\$ 148.358,53, e o custo total foi de R\$ 263.525,67. Todos os custos foram divididos pelos 282 pacientes que foram internados e obteve-se o custo unitário de R\$ 408,39 para os fixos indiretos, R\$ 526,09 para os custos diretos e R\$ 934,48 foi o custo unitário total deste centro de custo.

## 5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo acompanhar a implantação do sistema de custos, analisando a sua evolução, bem como descrever a importância de um sistema de custos em um hospital e apurar os custos dos centros de custos produtivos, que são aqueles que geram receitas.

A principal razão de um sistema de custos é servir de subsídio para a tomada de decisão. A classificação em centros de custos, o acompanhamento mensal das despesas por centro de custo, os procedimentos de rateio e a emissão de relatórios têm por fim informar os gestores a respeito do desempenho econômico dos vários setores dentro do hospital.

A implantação do sistema de custos na Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis iniciou-se em 2015, conforme a necessidade de ter um controle dos custos hospitalares e para fornecimento de informações para fins de decisões. O processo de implantação ainda está em andamento, porém já é possível observar muitos resultados positivos.

Uma das maiores dificuldades encontradas foi a resistência de alguns colaboradores na entrega de relatórios e lançamentos corretos, dificultando o resultado. Porém, atualmente esse processo já está sendo feito corretamente.

Atualmente a instituição está apenas apurando o custo por setor. Neste trabalho, especifica-se somente os principais, por existirem muitos centros de custos. Todos os setores estão nos custos, e o sistema trouxe benefícios para todos eles, pois permite

uma tomada de decisão mais assertiva. Os gestores começaram a ter uma nova visão de gerenciamento de seus respectivos setores.

Após a realização dos levantamentos de custos diretos e indiretos (através dos critérios de rateio), observaram-se os custos totais por paciente, arrolados a seguir em ordem decrescente: Na UTI Adulto Geral o custo fixo indireto foi de R\$ 682,77, já o custo direto foi de R\$ 850,88, totalizando um custo unitário total de R\$ 1.533,65 pacientes/dia para a UTI; A UTI Neonatal obteve-se o custo unitário de R\$ 934,48 sendo R\$ 408,39 para os custos fixos indiretos e R\$ 526,09 para os custos diretos; O custo unitário total da Ala C – Materno Infantil foi de R\$ 884,95 por pacientes/dia, composto por custos fixos indiretos de R\$ 317,44 e custos diretos no valor de R\$ 567,51 e o Centro Cirúrgico totalizou um custo unitário total de R\$ 491,77 por paciente, sendo que o custo indireto R\$ 260,55 e o custo unitário direto de R\$ 231,21.

Recomenda-se em futuras pesquisas verificar a apuração de receitas, analisarem o custo por procedimento e o custo exato por paciente, pois não foi possível mensurá-los nesta pesquisa. Sugere-se também, comparar os custos com os de outros hospitais da região.

## REFERÊNCIAS

- ABBAS, Katia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Florianópolis, 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.
- ABBAS, Katia; LEZANA, Alvaro Guillermo Rojas, MENEZES, Emílio Araújo. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Rev. FAE**, Curitiba, v.5, n.2, p.77-97, maio/ago. 2002. Disponível em: <<https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/download/472/367>>. Acesso em: 17 Jul. 2017.
- BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. - 3. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.
- BORGES, Fermina Mendonça. **Análise do Custo da Infecção do Sítio Cirúrgico Após Cirurgia Cardíaca**. 2005. 99f. *Tese (Doutorado em Ciências)* – Escola Paulista de Medicina, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, 2005.
- BRASIL. Ministério da Saúde. **Carta dos direitos dos usuários da saúde**. – 3. ed. – Brasília: Ministério da Saúde, 2011. Disponível em: <<http://www.use.ufscar.br/direitos-e-deveres-dos-usuarios/carta-direitos-usuarios>>. Acesso em: 06 ago. 2016.
- CABRAL, Leane Lima Dias. **Qualidade Percebida dos Serviços Hospitalares: Uma Avaliação Utilizando o Método dos Fatores Críticos de Sucesso e a Escala Servqual**. Dissertação de Mestrado-UFPE. Recife, 2007.
- CARVALHO, Gilson de Cassia Marques. O momento atual do SUS... a ousadia de cumprir e fazer cumprir a lei. **Saude soc.** [online]. 1993, vol.2, n.1, pp.9-24. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0104-12901993000100003>>. Acesso em: 06 jul. 2017.
- CHING, Hong Yuh. **Manual de Custos de Instituições de Saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. – 6. ed. - São Paulo: Atlas,

2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4.ed.–São Paulo:Atlas, 1991.

KUDLAWICZ, Claudineia; CORBARI, Ely Célia. **Custos na prestação de serviços: Uma aplicação do custo por departamento em uma organização hospitalar**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23., 2016. Porto de Galinhas. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/886/886>>. Acesso em: 06 jul. 2017.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2009.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICA PARA CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**. 2. ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2009.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de Custos Hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. São Paulo: Editora STS, 2002.

OLIVEIRA, Cícero de. **O hospital do futuro no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ciahospitalar.com.br>>. Acesso em: 11 set. 2016.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

VIANA FILHO, José Ribeiro. **A Utilização de Sistemas de Custos nas Entidades Hospitalares Integrantes da Associação dos Hospitais da Paraíba, na Cidade de João Pessoa**. 136 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2001.

Agência Brasileira do ISBN  
ISBN 978-85-7247-022-3

