



## **Apuração do custo da diária de internação hospitalar: Um estudo de caso na fundação hospitalar São Lourenço-SC**

### **Resumo**

A presente pesquisa foi elaborada com o objetivo de apurar o custo de uma diária de internação hospitalar por meio dos métodos ABC e Absorção em um hospital do Oeste de Santa Catarina, sendo o Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC). A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa. Após identificar os centros de custos e seus custos, estruturaram-se dois sistemas de custeio, em que um apresenta características do Custeio por Absorção e o outro, do Custeio Baseado em Atividades. Os custos diretos não diferem entre os dois métodos estudados, pois foram alocados de forma direta. Para fins de cálculo de custos, foi necessário reclassificar algumas contas e considerá-las como custo, devido à atividade fim da instituição, os quais estavam contabilizados como despesas. Após o término das apurações, pôde-se observar uma variação considerável de valores entre os métodos de custeio aplicados, sendo que, pelo custeio absorção, as Clínicas Médica, Pediátrica e Obstetrícia apresentaram custos maiores que os apresentados pelo ABC, enquanto a Clínica Cirúrgica apurou maior custo no ABC. As diárias da Pediatria e Obstetrícia tiveram valores bem próximos. A diária da Clínica Médica apresentou um custo de 7,9% superior no absorção em relação ao ABC. Já a Clínica médica apurou diária de R\$ 332,36 no absorção e R\$ 486,19 no ABC, ou seja: 46,28% maior no ABC. Considerando a sistemática de apuração de custos do método ABC, o qual utiliza vários direcionadores e a frequência com que eles ocorrem, apresenta um custo mais acurado, fornecendo informações mais precisas para a gestão de custos.

**Palavras-chave:** Custeio por absorção; Custeio ABC; Custo diária hospitalar.

**Linha Temática:** Contabilidade Gerencial

### **1 Introdução**

O mundo globalizado está em constante mudança e diariamente surgem novos desafios no mercado competitivo. A mudança, o volume e o acesso instantâneo à informação tornam a satisfação do cliente um desafio contínuo. Tendo em vista que o objetivo de qualquer instituição é a eficácia e qualidade conjunta com a redução de custos, uma boa gestão de custos é fundamental para a continuidade das instituições. O segredo seria encontrar as falhas e adotar melhorias, com vistas em agradar o cliente, agregando satisfação a um preço adequado.

Para tanto, é necessário implantar controle de custos, os quais auxiliam na geração de informações diversas, fundamentais no processo de gestão de custos e tomadas de decisões. Assim, os métodos adotados para custeio nas organizações, além do aspecto contábil, também fomentam as decisões organizacionais, isto é, são fontes geradoras de informações para a gestão (Martins, Portulhak & Voese, 2015; Afonso, Wernke & Zanin, 2017). Por isso, uma gestão de custos eficaz é fundamental para a aplicação de um preço final justo e para a tomada de decisões (Souza & Scatena, 2014). Destaca-se que a utilização de custos para



tomada de decisões deve ocorrer em todas as organizações, independente destas serem com fins ou sem fins lucrativos, sob pena de descontinuidade.

A atual situação do sistema da saúde é precária. A apuração dos custos hospitalares é um processo delicado (Oliveira, 2016). Segundo Rocha (2004), em uma pesquisa realizada no ano de 2004, são oito os fatores que mais dificultam o processo de implantação de custos na área hospitalar, sendo: falta do escopo do projeto, falta de participação da direção, utilização de consultores, resistência cultural, falta de conhecimento para usar as informações, divisão funcional arraigada e sem visão de processo, necessidade de uso de um *software* e necessidade de treinamento. Abbas (2001) destaca que somente 1% dos hospitais possuem administração profissional, que conta com um administrador hospitalar capacitado.

Além disso, alguns fatores, como o grande volume de serviços oferecidos e de pessoal envolvido nas atividades, bem como a depreciação dos equipamentos que por vezes não é contabilizada, pode levar a resultados equivocados na mensuração dos custos dos serviços, pois, muitas vezes, alguns detalhes passam despercebidos, assim como alguns valores não são capturados. Para Correio e Leoncine (2014), mesmo diante da importância do bom sistema e aplicação dos custos hospitalares, a grande maioria destas instituições não utilizam uma gestão que se enquadra e que seja útil para oferecer informações necessárias à tomada de decisão. Assim sendo, a busca pelo menor custo sem afetar a qualidade e a funcionalidade dos serviços é um objetivo permanente das empresas que buscam obter vantagens no mercado (Santos, Leal & Silva, 2014).

Embora o objetivo da gestão de custos seja a eficiência e a redução dos gastos, na área hospitalar o processo é diferente e mais complexo que nos demais, uma vez que é preciso prestar serviços de qualidade primordialmente, pois, não se trata de um produto ou serviço qualquer, trata-se de saúde das pessoas. O desempenho de sistema hospitalar depende, fundamentalmente, da maneira como os diferentes setores se ajustam, trabalham e se completam (Campos & Marques, 2013).

Dentro desse contexto, o estudo busca resposta para a questão: Quais as diferenças no custo da diária de internação hospitalar entre os métodos ABC e Absorção? O objetivo deste estudo é apurar o custo de uma diária de internação hospitalar por meio dos métodos ABC e Absorção em um hospital do Oeste de Santa Catarina.

O estudo justifica-se pela importância e relevância de utilizar mais de um método de custeio para que se possa comparar um ao outro, de forma que possibilite avaliar quais os seus efeitos, bem como analisar se todos os procedimentos estão sendo mensurados de maneira correta. Ressalta-se que é primordial para a saúde de uma instituição ter conhecimento dos custos dos processos e alocá-los de maneira correta, ou então da forma que melhor se encaixa, levando em conta o possível risco operacional que a instituição possa correr, por estar tendo uma aplicação de custos equivocada.

## 2 Revisão de Literatura

A Contabilidade de Custos é uma ciência importante para a vitalidade e crescimento de qualquer organização. Neste tópico, foi abordada uma breve revisão do conceito da Contabilidade de Custos, dando ênfase a dois métodos de custeio, sendo eles, Custeio por Absorção e ABC. Além disso, foi apresentada a questão da Gestão de Custos em Unidades Hospitalares.



## 2.1 Contabilidade de custos

A Contabilidade de Custos é definida como a ciência que estuda, analisa e dispõe os custos às atividades/produtos. O objetivo é apurar o custo dos produtos ou serviços vendidos e controlar os estoques. Leone (2000, p. 19) define Contabilidade de Custos como “[...] o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão”.

Vários são os métodos de custeio existentes para a mensuração dos custos. Com base em um estudo bibliométrico, elaborado por Santos et al. (2014), comumente, os mais utilizados pelas entidades são: Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC e Custeio por Unidade de Esforço de Produção (UEP). Cada método de custeio possui suas peculiaridades e pode trazer benefícios ou não a uma instituição, pois ele varia em cada entidade conforme o seu ramo de atividade, suas necessidades e particularidades.

O que difere os métodos de custeio é a forma de alocação dos custos indiretos. Os custos indiretos, normalmente, são um problema para as organizações devido à dificuldade da sua distribuição. A questão central é saber quanto e quão indireto é um custo em relação a um determinado serviço (Struett, 2007).

Os custos diretos são facilmente alocáveis aos objetos de custos, não precisando passar pelas atividades (Campos & Marques, 2013). Segundo Martins et al. (2015), os métodos adotados para custeio nas organizações, além do aspecto contábil, fomentam as decisões organizacionais, isto é, são fontes geradoras de informações para a gestão.

O custeio por absorção, também conhecido por Custeio Integral, todos os custos de produção são alocados aos produtos ou serviços prestados. Inicialmente, classificam-se os custos em indiretos e diretos, em que ambos são “absorvidos” pelos produtos (acumulados) durante o processo de produção (Camargos & Gonçalves, 2004).

No Custeio por Absorção, os custos diretos são diretamente alocados ao produto e os custos indiretos são rateados a cada produto, com base em algum direcionador. Os direcionadores são a forma como os custos incorridos serão alocados aos objetos de custeio, que nada mais são que os objetos a quem se procura atribuir os custos (Gonçalves, Ferreira & Alemão, 2014). Por exemplo, usar as horas-máquinas trabalhadas, como base de rateio dos custos incorridos na produção de determinado produto, em certo período.

Segundo Mauss e Souza (2008), o Custeio por Absorção é alvo de críticas, pois se argumenta que o rateio dos custos indiretos pode distorcer a informação de custos nos serviços, podendo aumentar indevidamente um em detrimento da redução de outro.

Conforme estudo de Souza e Scatena (2014), cerca de 43,50% das organizações utilizam o Custeio por Absorção, sendo assim, é um dos sistemas mais utilizados, pois ele permite a apuração por centro de custos, além de atender aos requisitos da legislação e os princípios contábeis. Claro, ele precisa estar sendo alocado da forma correta, caso contrário, trará problemas financeiros à instituição como qualquer outro método.

O ABC se caracteriza por dividir organização em atividades e não em centros de custos. O termo rateio, utilizado no Custeio por Absorção, é substituído pelo termo Rastreamento. Este é feito para alocar os recursos às atividades e utiliza direcionadores de atividades de custos. Para o custo do produto, somam-se os custos diretos e indiretos. Atividade é definida como ação desenvolvida dentro da entidade que é responsável pelo consumo de recursos (Abbas, Grejo, Pavão & Veloso, 2016).





No custeio ABC, os custos são atribuídos inicialmente às atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos (Maher, 2001). O objetivo principal do ABC é a alocação dos gastos indiretos aos bens e serviços produzidos, proporcionando um controle mais apurado dos gastos da organização e melhor suporte nas decisões gerenciais (Cardoso, Mário & Aquino, 2007).

Em organizações hospitalares, o ABC pode apresentar as seguintes vantagens: fornecimento de informações de custos mais exatas que representem a realidade; demonstração de vantagens em se produzir todos os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização e estudo de tendências e comparação de custos por diagnóstico, por atendimento médico ou por pacientes de diferentes planos de saúde (Campos & Marques, 2013).

Mesmo atendendo aos requisitos da legislação, este método de custeio é pouco utilizado nas organizações em geral, devido à complexibilidade da sua aplicação. Segundo Abbas et al. (2016), o custeio ABC acaba se tornando um custo mais elevado, uma vez que demanda a aplicação de controles internos bem elaborados e exige profissionais altamente qualificados para sua gestão, além do tempo e do volume de informações. Porém, ele possibilita uma melhor visualização dos custos dos produtos/serviços.

## 2.2 Gestão de custos em instituições hospitalares

Com o crescimento significativo que a indústria hospitalar teve nos últimos tempos, é importante preocupar-se com os gastos e o nível de eficácia dos atendimentos. Quanto melhor o entendimento dos custos, maiores as chances de melhoria dos processos. Controlar e reduzir custos, formar o preço de venda dos serviços e arquitetar a estrutura operacional, entende-se, são extremamente necessários para o bom funcionamento de qualquer organização, inclusive, o hospital (Correio & Leoncine, 2014). A incorporação tecnológica, a negociação por protocolos médicos (pacotes), novos medicamentos, concorrência entre os tomadores de serviços tornam a mensuração de custos fundamental para a sobrevivência de uma instituição hospitalar (Carnielo, 2011).

A gestão de custos é vista como um instrumento necessário às instituições hospitalares com a finalidade de melhorar o desempenho da organização e de redefinir prioridades na utilização dos recursos disponíveis (Martins et al., 2015). A busca por mecanismos de controles que forneçam subsídios para uma adequada análise de processos e, por consequência, as tomadas de decisões pautadas numa gama maior de informações têm sido meta de diferentes instituições (Campos & Marques, 2013).

Com base nestes objetivos, estudos buscam aplicar métodos de custeamento em instituições hospitalares que sejam convenientes para cada organização, de forma a oferecer maior entendimento sobre como os custos são alocados, ao mesmo tempo que oferecem estratégias de redução de custos, funcionalidade e eficiência dos processos (Santos et al., 2014).

Conforme Santos et al. (2014), a gestão de custos nas organizações hospitalares permite comparar desempenho e objetivos, além de analisar possibilidades de redução de custos e evidenciar ineficiências de serviços e processos.

Segundo Souza e Scatena (2014), um dos elementos fundamentais para a apuração de custos é a existência de um sistema de apuração e controle de custos. Ou seja, inicialmente é preciso ter um controle dos custos gerais, preferencialmente informatizado, para, posteriormente, ser possível a separação e distribuição dos custos diretos e indiretos.



Ao alocar custos, principalmente os indiretos, pode haver subjetivismo que podem provocar distorções no custo dos produtos/serviços, fator que pode expor a organização a riscos. Os riscos podem ser provocados por fatores externos ou pela própria entidade. A relação entre custos, risco e informação é importante para o entendimento do setor saúde (Gonçalves et al., 2014).

A administração de risco é a aplicação de estratégias para evitar ou reduzir os custos gerados pelos riscos. As análises e a administração de riscos incluem, além de pesquisa e identificação de suas fontes, a estimativa de sua probabilidade e a avaliação dos seus efeitos; o planejamento de estratégias e de procedimentos de seu controle; e a aplicação otimizada dessas estratégias, em face da incerteza (Pereira, 2006).

Segundo Pereira (2006), a necessidade de desenvolver análises de riscos é um dos aspectos fundamentais no gerenciamento das empresas prestadoras de serviços. Desta forma, é necessário, além do controle de custos, ter um planejamento para eventuais perdas que possam acontecer no decorrer dos processos.

Campos e Marques (2013) ressaltam que, para que um hospital possa atingir excelência na prestação de seus serviços, é fundamental que se realizem constantes investimentos, melhore sua estrutura física, até que tecnologicamente os materiais e equipamentos e invista na qualificação de seus colaboradores.

É evidente que os equipamentos utilizados nos ambientes hospitalares são extremamente caros e requerem uma manutenção constante. Ter uma manutenção preventiva é imprescindível, pois o gasto com manutenção é menor que o gasto com novos investimentos (Correio & Leoncine, 2014). Mesmo assim, é preciso ter uma reserva para novas aquisições, também porque novas tecnologias estão sempre em ascensão. Com certeza, este fator, aliado à mão de obra de alto custo, enaltece os valores e, conseqüentemente, o preço final dos serviços prestados.

Gonçalves et al. (2014, p. 129) defendem que a sustentabilidade financeira no setor da saúde “[...] pode ser medida por meio da relação entre os recursos pagos e os gastos da prestação do atendimento ao usuário, essa medida de sustentabilidade representaria a medida do risco operacional do setor.” Quanto mais próxima for a relação entre os custos e despesas, maior é o risco de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro.

De acordo com Abbas et al. (2016), as organizações hospitalares, além da relevância dos métodos de custeio, são consideradas empresas complexas e, de acordo com Porter (2007), envolvem uma variedade de atividades e desafios, além de sofrer com as intensas pressões do mercado, altos custos que envolvem os seus serviços, o que cria a necessidade de implementar um método de custeio que auxilie a gestão para a tomada de decisão.

Campos e Marques (2013) relatam que os sistemas de pagamentos, as informações sobre custos reais, o volume de serviço e as características dos prestadores e compradores de serviços de saúde afetam e dificultam a fixação de preços.

Para Falk (2001), os elementos indispensáveis para a existência de um sistema de apuração de custos são: folha de pagamento, registro contábil, controle de inventário e consumo, faturamento e contas a receber, prontuário médico, controle de demanda de pacientes. “Todos esses elementos geram dados para o sistema de apuração de custos hospitalares, o qual poderá gerar informações que irão orientar as decisões estratégicas.” (Falk, 2001, p. 125).



Beulke e Bertó (2008) dividem o sistema de apuração dos custos em dois grupos: componentes monetários e componentes físicos. Os componentes monetários seriam: materiais, pessoal, depreciação, custos gerais e custos de comercialização. Os materiais são todos os utilizados pelo hospital, desde medicamentos até materiais de limpeza. Estas movimentações devem ser monitoradas com muita atenção. O componente pessoal é todo e qualquer gasto com pessoal, salários e seus encargos. A depreciação envolve o controle e avaliação patrimonial da instituição. Os custos gerais são os demais custos e despesas envolvidos, como serviços de terceiros, energia elétrica, telefone, água. Os custos de comercialização são aqueles envolvidos no processo da prestação dos serviços, que comumente acontecem em instituições privadas. Os componentes físicos são a quantidade de materiais movimentados, o montante de trabalho por procedimento e o número de internações, exames, atendimentos.

Resta verificar como todos esses componentes monetários e físicos são processados para que finalmente seja possível o conhecimento dos custos dos serviços (Souza & Scatena, 2014).

### 2.3 Estudos correlatos

Campos e Marques (2013) objetivaram calcular os custos com base nas atividades do centro cirúrgico de um hospital privado e fazer uma comparativa com a remuneração oferecida por diferentes planos de saúde. Foi utilizada uma abordagem sistêmica como suporte ao desenvolvimento do custeamento. A abordagem e o custeamento foram aplicados em todos os centros de custos do hospital estudado. Concluiu-se que os reembolsos pagos pelo SUS ficaram abaixo dos valores custeados e houve variação entre os reembolsos dos planos privados. Os resultados sugerem que os planos de saúde precisam de maior atenção, pois trabalham com metodologias não convergentes na formação das suas tabelas de remuneração.

O estudo de Correio e Leoncine (2014) tem como objetivo apresentar o cálculo dos custos do procedimento hospitalar parto cesárea em seis unidades hospitalares que utilizam o método de custeio das seções homogêneas. Tal custo é obtido através da soma de custos das seções homogêneas mais o custo dos materiais e dos medicamentos. As variações nos dados apurados se dão principalmente ao perfil de atendimento, ociosidade, compra equivocada de materiais e custo de pessoal. Desta forma, percebe-se que a determinação do custo por procedimento é necessário para estabelecer o valor de cada procedimento médico hospitalar, verificar as vantagens de fechar pacotes, verificar a rentabilidade dos procedimentos e confrontar com o valor faturado.

Gonçalves et al. (2014) visaram compreender os repasses financeiros do Governo Federal aos hospitais públicos em contraponto aos seus gastos, focando a relação entre os gastos e os recursos financeiros repassados pelo Sistema Único de Saúde, refletindo o risco operacional do setor. Foram revisados os 25 procedimentos mais utilizados pelos consumidores da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais comparados aos valores definidos pela tabela do SUS evidenciando o risco operacional.

Souza e Scatena (2014) defendem que a apuração dos custos em hospitais é um processo complexo, em virtude da complexibilidade e a multiplicidade dos serviços e profissionais envolvidos nos processos. O estudo elaborado buscou apresentar os resultados com abordagem quantitativa, descrevendo os passos metodológicos percorridos para apuração





do custo do paciente-dia ou diária de internação, acompanhando os resultados. Observou-se a importância das informações no processo de apuração dos custos e a importância da informação produzida pela contabilidade na gestão dos hospitais públicos. Com a pesquisa foi possível obter o custo da diária de internação de um paciente e comparar a receita obtida.

O estudo de Dornelles e Gasparetto (2015) tem como objetivo mostrar o mapeamento e redesenho de um processo de faturamento de uma organização hospitalar catarinense. Foi elaborado um fluxograma como sugestão de implementação de melhorias, a fim de evitar as rupturas que geravam atrasos no atendimento, as atividades desnecessárias, o não recebimento de planos de saúde e também de clientes, que possibilitou a melhoria do desempenho financeiro, além da satisfação dos colaboradores e clientes.

Abbas et al. (2016) têm como objetivo analisar pesquisas sobre os temas ABC e TDABC publicadas na literatura brasileira e internacional na área de contabilidade entre os anos de 1995 e 2015 em organizações hospitalares. Percebeu-se que o Congresso Brasileiro de custos destacou maior número de publicações voltadas a custeio ABC, tendo como auge o período entre 2003 e 2005, e os setores que tiveram maior foco nas publicações foram a ginecologia e obstetrícia e a maternidade. Em relação ao TDABC, esse método é pouco explorado pela literatura nacional e internacional contábil.

Rodrigues, Diniz e Rodrigues (2016) enfatizam que as unidades hospitalares precisam ter uma Engenharia Clínica que promova a avaliação, manutenção e aquisição de materiais e equipamentos eletromédicos, a fim de evitar prejuízos promovendo manutenção periódica e aproveitamento. O objetivo foi identificar na literatura nacional e internacional, a importância da Engenharia Clínica na redução de gastos e na melhoria da qualidade hospitalar. Nos resultados foi possível observar que há pouca participação da Engenharia Clínica nas decisões de compra, além de haver uma deficiência na equipe e um mercado produtivo incoerente com as necessidades.

### 3 Procedimentos Metodológicos

O presente estudo apresenta os resultados de uma pesquisa aplicada à uma Fundação Hospitalar na região Amnoroeste de Santa Catarina. A Fundação Hospitalar é uma entidade privada, mantida com recursos próprios, municipais e convênio público e privado. A pesquisa caracteriza-se como descritiva e tem como objetivo apurar o valor de custo da diária da instituição, buscando obter resultados que permitam a mensuração dos custos que envolvem este processo, para, posteriormente, serem comparados os métodos de custeio por absorção e ABC a fim de avaliar quais são as vantagens ou desvantagens da sua utilização.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, pois é embasada na interpretação dos custos obtidos nos resultados do estudo. De acordo com Gil (2002), o estudo de caso se caracteriza pelo profundo e exaustivo estudo de um ou mais objetos, de forma que permite o amplo e detalhado conhecimento sobre determinado objeto.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa. Os estudos denominados qualitativos se caracterizam por descrever a complexibilidade de um problema e fazer uma análise, de maneira mais profunda. Segundo Gil (2002, p. 133), “[...] a análise qualitativa é menos formal que a análise quantitativa, pois na pesquisa qualitativa os passos são relativamente mais complexos que na pesquisa quantitativa.” A análise qualitativa



depende de vários fatores, como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação.

Para este estudo de caso, foram aplicados dois métodos de custeio, o Custeio por Absorção e o ABC, pois o levantamento feito em artigos relacionados à gestão de custos hospitalares possibilitou identificar que estes são os métodos comumente mais utilizados por estas instituições. O objetivo de tal aplicação é analisar qual sistema se aplica melhor à instituição, visando sugerir um possível controle de custos à instituição, de forma a melhorar o desempenho das atividades, se necessário, e buscando a redução de custos.

O objeto de custo é o valor da diária de internação hospitalar, ou seja, o custo médio do paciente-dia. Como a instituição é privada, o custo da diária é calculado com os custos ligados diretamente ao paciente no ambiente, desta feita, gastos com exames, farmácia, consultas e demais serão desconsiderados no processo, pois são cobrados à parte. Atualmente, o hospital não conta com um sistema de apuração de custos informatizado, a mensuração dos custos é feita manualmente. Foram usadas como base as informações referentes ao ano de 2016, em que as informações foram coletadas e analisadas entre setembro e outubro de 2017, por meio de demonstrações contábeis, informações da administração e controles internos da instituição.

#### 4 Análise e Interpretação Dos Resultados

Nesta seção apresenta-se os resultados dos cálculos de custeio propostos neste estudo, por meio de tabelas elaboradas através do *software* Excel. Inicialmente, os custos foram classificados em diretos e indiretos. Os custos diretos são aqueles que estão ligados diretamente ao número de atendimentos, à atividade de serviço principal e podem ser fixos ou variáveis, enquanto os custos indiretos são rateados à atividade com base em algum direcionador.

O hospital conta com atendimento emergencial e internação, além de serviços de consultas e exames. A pesquisa focou no processo de internação em setores. Assim, a Tabela 1 demonstra a classificação dos gastos ligados ao custo da diária de internação, em diretos e indiretos, no período analisado.

**Tabela 1 - Custos diretos e indiretos da diária de internação hospitalar**

Custos dos serviços prestados		
	Custos R\$	Classificação
Pessoal e serviços próprios	1.095.874,69	Custo Direto
Pessoal e serviços de terceiros	168.227,31	Custo Direto
Banco de sangue	5.028,95	Custo Indireto
Coleta de lixo	22.364,21	Custo Indireto
Gêneros alimentícios	62.336,43	Custo Direto
Impressos e material exp.	26.000,95	Custo Indireto
Materiais de limpeza	42.796,00	Custo Indireto
Materiais de lavanderia	7.417,69	Custo Indireto
Roupas e similares	6.313,23	Custo Indireto
Impostos, taxas e contrib.	37.965,42	Custo Indireto
Água	4.868,37	Custo Indireto
Depreciação do imobilizado	228.563,09	Custo Indireto
Energia elétrica	58.963,63	Custo Indireto
Frete e carretos	3.276,68	Custo Indireto
Gás e extintor	7.045,00	Custo Indireto
Instalações	20217,08	Custo Indireto





Internet	845,64	Custo Indireto
Locação de impressora, máq.	7.320,80	Custo Indireto
Manutenção de máq. equip.	28.892,45	Custo Indireto
Materiais, móveis, peças	6.632,72	Custo Indireto
Seguros	4.554,68	Custo Indireto
Serviços de dedetização, imuniz.	2.000,00	Custo Indireto
Programas de informática	26.402,53	Custo Indireto
<b>Total de custos diretos</b>	<b>1.326.438,43</b>	
<b>Total de custos indiretos</b>	<b>547.469,12</b>	
<b>Totalizador geral</b>	<b>1.873.907,55</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante da Tabela 1, é possível observar a classificação dos gastos envolvidos no processo, sendo que, os custos com pessoal e serviços próprios, pessoal e serviços de terceiros e os gêneros alimentícios são diretos e os demais, indiretos. Após a coleta dos dados foi realizada a reclassificação de algumas contas, pois, ao observar o balanço patrimonial, foi verificado que haviam contas analíticas lançadas em contas sintéticas equivocadas para fins de cálculo de custos. Isso aconteceu com as seguintes contas: material de expediente, coleta de lixo, manutenção de máquinas e equipamentos, serviços de dedetização, material de manutenção, locação de impressoras e serviço de medicina e segurança do trabalho. Todas as contas mencionadas encontravam-se no grupo de despesas, porém, compõem o valor de custo. Em relação à internet, existem duas redes, sendo que uma delas é disponibilizada aos pacientes. Esta rede foi parcialmente considerada como custo, até porque é um diferencial que a instituição oferece. Do valor total, foi considerado 25% como custo. Em discussão com a administração, algumas contas lançadas como despesas precisaram ser consideradas como custo.

Para os posteriores cálculos, análise e interpretação, foram coletados dados do balanço referente ao exercício de 2016, dos balancetes mensais, da demonstração de resultados, da estatística de internações 2016, do controle de leitos e controles internos fornecidos pela administração. Em relação às internações, foi necessário fazer uma proporção, levando em conta que os quartos possuem um, dois, três, quatro ou cinco leitos, de forma a usar uma média das ocupações. Os dados coletados foram analisados no período de setembro a outubro de 2017.

O Custeio por Absorção pode apresentar resultados distorcidos se comparado aos outros métodos de custeio, especialmente por alocar os custos indiretos por meio de rateios, muitas vezes, usando uma única base. Para Campos e Marques (2013), todos os métodos de custeio apresentam limitações na função de mensurar os custos e tais dificuldades são oriundas da dificuldade de alocar os custos indiretos de forma objetiva, aos produtos ou serviços, produzidos ou realizados, durante o período da sua ocorrência.

A Tabela 2 demonstra os resultados do Custeio por Absorção aplicado aos centros de custos da Fundação Hospitalar.

**Tabela 2 - Diária da internação hospitalar - Custeio por Absorção em centro de custos**

Absorção por setores					
Descrição custo	Saldo 2016	Clínica médica	Clínica pediátrica	Clínica cirúrgica	Clínica obstétrica
Água	4.868,37	3.630,89	534,64	356,26	346,58
Banco de sangue	5.028,95	3.750,65	552,28	368,01	358,01



Coleta de lixo	22.364,21	16.679,51	2.456,04	1.636,58	1.592,09
Depreciação do imobilizado	228.563,09	170.465,19	25.100,78	16.725,88	16.271,24
Energia elétrica	58.963,63	43.975,81	6.475,38	4.314,86	4.197,58
Frete e carretos	3.276,68	2.443,79	359,84	239,78	233,26
Gás e extintor	7.045,00	5.254,25	773,68	515,54	501,53
Impostos, taxas e contribuições	37.965,42	28.315,08	4.169,36	2.778,25	2.702,73
Impressos e material exp.	26.000,95	19.391,83	2.855,42	1.902,71	1.850,99
Instalações	20.217,08	15.078,15	2.220,24	1.479,45	1.439,24
Internet	845,64	630,69	92,87	61,88	60,20
Locação de impressora, máq.	7.320,80	5.459,94	803,97	535,72	521,16
Manutenção de máquinas equip.	28.892,45	21.548,35	3.172,97	2.114,30	2.056,83
Materiais de lavanderia	7.417,69	5.532,21	814,61	542,81	528,06
Materiais de limpeza	42.796,00	31.917,79	4.699,85	3.131,74	3.046,62
Materiais, móveis, peças	6.632,72	4.946,76	728,40	485,37	472,18
Programas de informática	26.402,53	19.691,33	2.899,52	1.932,09	1.879,58
Roupas e similares	6.313,23	4.708,49	693,32	461,99	449,43
Seguros	4.554,68	3.396,94	500,19	333,30	324,24
Serviços de desinfestação imuniz.	2.000,00	1.491,62	219,64	146,36	142,38
<b>Total de custos indiretos</b>		<b>408.309,26</b>	<b>60.123,02</b>	<b>40.062,91</b>	<b>38.973,93</b>
Internações por setor		7.124	1.049	699	680
<b>Total custos indiretos por internação - setor</b>		<b>57,31</b>	<b>57,31</b>	<b>57,31</b>	<b>57,31</b>
Gêneros Alimentícios	62.336,43	46.491,28	6.845,78	4.561,68	4.437,69
Pessoal e serviços próprios	1.095.874,69	732.122,57	125.348,89	160.388,70	78.014,53
Pessoal e serviços de terceiros	168.227,31	100.466,02	23.474,71	27.310,60	16.975,98
<b>Total custos diretos</b>	<b>1.326.438,43</b>	<b>123,40</b>	<b>148,40</b>	<b>275,05</b>	<b>146,22</b>
<b>Total custos diretos e indiretos - absorção setores</b>		<b>180,71</b>	<b>205,71</b>	<b>332,36</b>	<b>203,53</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 2, é possível identificar que, através da aplicação do Custeio por Absorção, alocado aos centros de custos, e, o valor da diária de internação do paciente foi de R\$ 180,71 para clínica médica; R\$ 205,71 clínica pediátrica; R\$ 332,36 clínica cirúrgica e R\$ 203,53 para clínica obstetrícia no ano de 2016. A base utilizada para o rateio dos custos indiretos, foi o número de internação em cada centro de custos, o que ocasionou um custo indireto de R\$ 57,31 na diária de cada Clínica. Os custos diretos foram alocados de forma direta, sendo: Gêneros alimentícios, foi atribuído o mesmo valor para cada diária. Justifica-se o mesmo valor para o centro de custos de pediatria, pois geralmente há um acompanhante com o paciente. O custo do pessoal e serviços próprios, seguiu a alocação de cada funcionário, independente de sua função (médico, enfermeiros, anestesistas, etc). O mesmo ocorreu com o pessoal e serviços de terceiros. Assim sendo, o menor custo da diária ocorreu na clínica médica (R\$ 180,71) e o maior na Clínica Cirúrgica, onde geralmente ocorre os procedimentos mais complexos, necessitando o envolvimento de uma equipe maior.

O instrumento de rateio utilizado para alocação dos custos foi o número de internações do ano de 2016, levando em conta a representatividade em relação aos custos totais, sendo que o número de internações foi de 9.552, sendo: 7.124 na Clínica Médica; 1.049 na Clínica Pediátrica; 699 na Clínica Cirúrgica e 680 na Clínica Obstetrícia. Tais dados foram fornecidos pela administração, através de um controle interno realizado pela instituição. Segundo Gonçalves Et al. (2014), o Custeio por Absorção é, entre os métodos de custeio, o mais utilizado nas instituições hospitalares, especialmente no setor público, porém, é alvo de



muitas críticas, já que pode ter como característica aumentar ou reduzir o custo dos produtos ou serviços, em consequência do aumento ou diminuição de outros.

Desta forma, optou-se por apurar o custo pelo Custeio Baseado em Atividades (ABC), utilizando-se direcionadores de custos de recursos num primeiro estágio e direcionadores de custos de atividades em um segundo estágio para alocar os custos indiretos para as atividades e, posteriormente ao objeto de custeio que é o custo da diária hospitalar, conforme apresentado na Tabela 3.

**Tabela 3 - Diária de internação hospitalar – Custeio Baseado em Atividades**

ABC Atividades					
Descrição custo	Saldo ac. 2016	Clínica médica	Clínica pediátrica	Clínica cirúrgica	Clínica obstetrícia
Água	4.868,37	3.630,90	534,63	356,27	346,57
Banco de sangue	5.028,95	3.750,65	552,28	368,01	358,01
Coleta de lixo	22.364,21	5.591,05	5.591,05	5.591,05	5.591,05
Impressos e material expediente	26.000,95	19.391,83	2.855,42	1.902,71	1.850,99
Materiais de limpeza	42.796,00	23.468,61	6.902,83	8.283,04	4.141,52
Materiais de lavanderia	7.417,69	3.998,41	476,27	1.552,42	1.390,58
Instalações	20.217,08	11.086,79	3.260,82	3.912,98	1.956,49
Roupas e similares	6.313,23	4.708,49	693,32	461,99	449,43
Impostos, taxas e contribuições	37.965,42	28.315,08	4.169,36	2.778,25	2.702,73
<b>Depreciação do imobilizado</b>	<b>228.563,10</b>				
Deprec. Instalações	440	241,29	70,97	85,16	42,58
Deprec. aparelhos cirurgia	22.418,40	0,00	0,00	22.418,40	0,00
Deprec. instrumentos cirúrgicos	79.321,46	0,00	0,00	79.321,46	0,00
Deprec. Móveis	71.888,56	53.615,38	7.894,80	5.260,69	5.117,69
Deprec. Utensílios	1.325,63	988,67	145,58	97,01	94,37
Deprec. colchões, roupas e similares	1.555,13	1.159,84	170,78	113,8	110,71
Depreciação equipamentos hospitalares	51.613,92	38.494,30	5.668,24	3.777,02	3.674,36
Energia elétrica	58.963,63	43.975,81	6.475,38	4.314,86	4.197,58
Fretes e carretos	3.276,68	2.443,79	359,84	239,78	233,26
Gás e extintor	7.045,00	5.416,46	807,23	344,33	476,98
Internet	845,64	630,69	92,87	61,88	60,2
Locação de impressora, máquinas	7.320,80	5.459,94	803,97	535,72	521,16
Manutenção de máquinas equipamentos	28.892,45	21.548,35	3.172,97	2.114,30	2.056,83
Materiais, móveis, peças, utensílios	6.632,72	3.637,30	1.069,79	1.283,75	641,88
Seguros	4.554,68	3.396,94	500,19	333,3	324,24
Serviços de dedetização imunização	2.000,00	1.491,62	219,64	146,36	142,38
Programas de informática	26.402,53	19.691,33	2.899,52	1.932,09	1.879,58
<b>Total custos indiretos</b>		<b>306.133,52</b>	<b>55.387,77</b>	<b>147.586,66</b>	<b>38.361,18</b>
Internações por setor		7.124	1.049	699	680
<b>Custos indiretos internação – setor</b>		<b>42,97</b>	<b>52,80</b>	<b>211,14</b>	<b>56,41</b>
Gêneros alimentícios	62.336,43	46.491,28	6.845,78	4.561,68	4.437,69
Pessoal e serviços próprios	1.095.874,69	732.122,57	125.348,89	160.388,70	78.014,53
Pessoal e serviços de terceiros	168.227,31	100.466,02	23.474,71	27.310,60	16.975,98
<b>Total custos diretos</b>	<b>1.326.438,43</b>	<b>121,29</b>	<b>153,16</b>	<b>276,48</b>	<b>153,57</b>
<b>Total custos diretos e indiretos ABC</b>		<b>166,37</b>	<b>201,20</b>	<b>486,19</b>	<b>202,63</b>

Fonte: Dados da pesquisa.





Por meio da Tabela 3 é possível observar que os resultados obtidos foram diferentes nos setores. Isso acontece porque os custos são alocados aos serviços com base em direcionadores de atividades. No caso do estudo em questão não foi possível coletar todos os dados necessários, de forma que alguns custos precisaram ser direcionados com base no número de internações, direcionador mais indicado, neste caso específico, pois no momento da coleta dos dados, algumas informações do passado não estavam registradas. Na clínica médica, foi apurado um valor de custo de R\$ 166,37, enquanto que na clínica pediátrica o valor foi R\$ 201,20. Na clínica obstetrícia o custo foi de R\$ 202,62. A clínica cirúrgica foi a de maior custo, no valor de R\$ 486,19, fato que se deve à depreciação dos instrumentos e equipamentos utilizados nos procedimentos cirúrgicos, que agregam alto valor de custo, além de maior frequência da ocorrência de direcionadores nesta atividade.

A grande diferença de valor entre os resultados do custeio ABC e do Custeio por Absorção se justifica pelo fato de que no ABC os valores são distribuídos por meio de um maior número de direcionadores, portanto, o custo indireto é melhor trabalhado em sua alocação. Desta forma, um custo que pertence a uma única atividade não é distribuído às outras atividades, assim agregando o valor que realmente pertence à atividade. Na clínica cirúrgica, é onde se vê a maior diferença de valores, em que ficou em R\$ 332,36 e R\$ 486,19 no Custeio por Absorção e ABC, respectivamente.

Um dos fatores responsáveis, diga-se o maior responsável, pelo aumento significativo do valor da diária na clínica cirúrgica é a depreciação. Neste sentido, o custo com depreciação de equipamentos e materiais cirúrgicos, no custeio ABC, é direcionado totalmente à clínica cirúrgica, pois é o setor que faz uso destes equipamentos. No Custeio por Absorção, o custo com depreciação é rateado igualmente aos setores, alinhando, assim, os custos e tornando o valor distribuído entre os serviços.

A Tabela 4 demonstra os direcionadores utilizados para o cálculo do custeio ABC.

**Tabela 4 - Direcionadores**

<b>Custo</b>	<b>Direcionador</b>
Água	m <sup>3</sup>
Aparelhos cirurgia	clínica cirúrgica
Coleta de lixo	Coletas
Demais custos	Internações
Depreciação de instalações	m <sup>2</sup>
Energia elétrica	Kw
Gás e extintor	Refeições
Instalações	m <sup>2</sup>
Instrumentos cirúrgicos	clínica cirúrgica
Lavanderia	kg roupa
Limpeza	m <sup>2</sup>
Manutenção máquinas	Quartos

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 4 apresenta os direcionadores de recursos utilizados na elaboração dos cálculos. Estes direcionadores foram escolhidos com base nas informações disponíveis, nas especialidades relacionadas e nos centros de custos. A utilização do Método ABC pode auxiliar a gestão dos custos nos hospitais. Aplicado na mensuração dos procedimentos médicos permite sua quantificação, criando unidades de medidas homogêneas, com



terminologias usualmente utilizadas por profissionais ligados à área médica e proporciona uma melhor compreensão dos custos por parte desses (Campos & Marques, 2013).

A Tabela 5 apresenta os resultados obtidos para fins de comparação.

**Tabela 5 - Comparativo entre os custeios**

	Clínica médica	Clínica pediátrica	Clínica cirúrgica	Clínica obstetrícia
Absorção por centro custos	180,71	205,71	332,36	203,53
ABC	166,37	201,20	486,19	202,63

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante da Tabela 5, é possível perceber que o Custeio por Absorção e o ABC têm uma variação considerável, porém, não tão expressiva, com exceção à atividade cirúrgica, conforme mencionado anteriormente.

Os valores que mais influenciaram para os custos finais foram os que apresentaram maior saldo, como impostos, depreciações, energia elétrica etc. Acerca das vantagens, o ABC apresenta os custos de forma mais minuciosa, garantindo, automaticamente, maior precisão e confiabilidade.

No caso da Fundação Hospitalar em estudo, o custeio que se mostrou mais eficiente foi o ABC, porque apura um custo mais acurado, pois utiliza vários direcionadores para o rastreamento dos custos indiretos às atividades de atendimento, possibilitando, assim, a formação de um preço mais justo.

De acordo com Correio e Leoncine (2014), o setor da saúde passa por um momento em que é necessário lidar com o avanço das tecnologias, com o aumento da idade média da população, com busca pela qualidade e eficiência, e estes fatores são responsáveis por exigir que exista uma gestão de custos que garanta, além do preço justo, a sobrevivência diante da competitividade.

## 5 Conclusões e Pesquisas Futuras

As instituições hospitalares encontram-se em contínuo crescimento nos últimos tempos, o que promoveu a ascensão de estudos voltados a elaborar métodos com vistas em controlar e reduzir custos, ao mesmo tempo que visam aumentar a eficácia dos processos. Estas organizações devem ser geridas com austeridade, necessitando manter um planejamento interno, uma boa gestão, bem como controle de custos e despesas e suas respectivas receitas.

Desta forma, além de ter como foco o bem estar e a saúde das pessoas, precisa ter rentabilidade ou superávit para permanecer atuante em um mercado competitivo. Para que qualquer entidade tenha continuidade, é necessário que haja um bom controle de custos. Sendo assim, o presente estudo foi elaborado com o propósito de calcular o custo da diária de internação hospitalar por meio de dois métodos de custeio (Custeio por Absorção e o ABC), efetuando-se um comparativo de custos entre ambos..

Assim sendo, calculou-se o custo do paciente-dia em uma Fundação Hospitalar da região Amnoroeste do Estado de Santa Catarina, com vistas a avaliar qual dos métodos de custeio aplicados melhor se encaixa na instituição. Para tanto, foram coletados todos os custos ligados à diária de internação hospitalar, por meio das demonstrações contábeis, bem como das informações da administração. Posteriormente, os cálculos foram elaborados, caracterizando a pesquisa como descritiva e qualitativa, uma vez que visa mensurar os valores por meio de um estudo detalhado sobre o tema.



Conforme apresentado na Tabela 2, o custo da diária de internação hospitalar com base no Custeio por Absorção apresentou a menor diária no centro de custo Internação hospitalar (R\$ 180,71) e o maior custo R\$ 332,36 na Clínica Cirúrgica. O resultado foi obtido por meio da alocação dos custos diretos aos centros de custos de forma direta e o rateio dos custos indiretos com base no número de internações em cada centro de custos.

Na Tabela 3, encontra-se o valor do custo da diária de internação hospitalar calculada por meio do ABC, que, no ano de 2016, foi de R\$ 166,37 na clínica médica, R\$ 201,20 na clínica pediátrica, R\$ 486,19 na clínica cirúrgica e R\$ 202,63 na clínica obstetrícia. Percebe-se uma variação de valores entre as diárias das Clínicas, sendo que a maior diferença volta-se ao atendimento cirúrgico.

Percebe-se que no custeio ABC as diárias das Clínicas: Médica, Pediátrica e Obstetrícia apresentaram valor menor que os apurados pelo absorção, enquanto houve um valor maior na Clínica cirúrgica (Tabela 5).

Destaca-se como principal fator gerador de custos aos setores do ABC, a depreciação dos instrumentos e aparelhos cirúrgicos. A depreciação neste método de custeio aloca os custos minuciosamente. Em contrapartida, no custeio ABC, estes gastos são distribuídos aos setores que realmente consomem os recursos, tendo-se um critério mais elaborado do que o Custeio Absorção.

Analisando os custos com vistas a oferecer melhorias à instituição, destaca-se a vantagem de adotar o método de ABC. Desta forma, a instituição terá os custos melhor acurados, permitindo que possa ser cobrado um valor justo por cada área de atendimento, garantindo rentabilidade sobre os custos reais, automaticamente, gerando maior confiabilidade a garantindo a continuidade da instituição.

Como considerações finais, uma gestão de custos eficiente é essencial para a saúde de uma instituição, independentemente do ramo a que pertença. A competitividade atingiu a todos os setores, especialmente com a facilidade do acesso à informação. Para manter-se aquecido no mercado, faz-se necessário controlar a gestão e objetivar lucro, já que instituição nenhuma sobrevive com prejuízos. Portanto, o ideal é manter uma boa gestão, capaz de avaliar o desempenho que a entidade vem obtendo, para, no caso de tomada de decisão, optar pelo melhor caminho.

A gestão de custos em instituições hospitalares ainda não é uma realidade, mas deve ser aplicada e gerida com rapidez. Como qualquer aprimoramento, gera custo, porém, os resultados são vistos em curto ou longo prazo. Em contrapartida, proporciona um gerenciamento das informações.

Recomenda-se para futuras pesquisas calcular o custo de ociosidade dos leitos e demais clínicas, por meio de outros métodos de custeio, tais como o TDABC. Outra Lacuna que poderia ser explorada, é um estudo comparativo entre os custos efetivos apurados pela Fundação Hospitalar e os repasses feitos pelo SUS e por outros convênios de saúde, considerando os atrasos nos repasses por parte dos órgãos públicos.

## Referências





Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. 155 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Abbas, K., Grejo, L. M., Pavão, J. A., & Veloso, C. N. (2016). Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) em organizações hospitalares: uma análise descritiva da literatura nacional e internacional. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 5(2), 24-38.

Afonso, P., Wernke, R. , & Zanin, A. (2017) . Managing the cost of unused capacity: an integrative and comparative analysis of the ABC, TDABC an UEP methods. In: 15 *Conference of International Institute of Costs*, Lyon, France: ISEOR, 15.

Beulke, R., & Bertó, J. D. (2008). *Gestão de custos e resultados na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. 4. ed. São Paulo: Saraiva.

Camargos, M. A., & Gonçalves, M. A. (2004). Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. In: *ENANPAD - Encontro Nacional da Associação dos Cursos De Graduação Em Administração*, 15. Anais... Florianópolis.

Campos, D. F., & Marques, I. C. P. (2013). Custeamento ABC numa organização hospitalar: um estudo comparativo do custo de cirurgias eletivas com valores remunerados por planos de saúde. *Revista Economia & Gestão*, 13(33), 128-158.

Cardoso, R. L., Mário, P. C., & Aquino, A. C. B. (2007). *Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos*. São Paulo: Atlas.

Carnielo, M. T. (2011). Gestão de custos: pensando questões relevantes na definição de custos hospitalares. *Gestão e Tecnologia Hospitalar*, 5, 34-36.

Correio, K. A., & Leoncine, M. (2014). Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 11(1), 1-11.

Dornelles, T. S., & Gasparetto, V. (2015). Gerenciamento de processos: estudo em uma organização hospitalar catarinense. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 4(2), 57-72.

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

Gil, A.C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.



Gonçalves, M. A., Ferreira, B. P., & Alemão, M. M. (2014). Risco operacional no setor saúde: financiamento pelo SUS paralelo aos gastos na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais. *Revista Gestão & Tecnologia*, 14(1), 124-148.

Leone, G. G. S. (2000). *Curso de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

Longo, E., Silva, C. T. B., Lótice, K. M., & Saggin, R. (2008). Custo das internações hospitalares pelo Sistema Único de Saúde (SUS) do Hospital Cristo Redentor baseado no método de custeio por atividade (ABC). 2008. In: *Seget - Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*. Anais... Resende-RJ. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/artigos2008.php?pag=62>>. Acesso em: 5 set. 2017.

Maher, M. (2001). *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.

Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2008). *Gestão de custos aplicados ao setor público*. São Paulo: Atlas.

Martins, D. B., Portulhak, H., & Voese, S. B. (2015). Gestão de Custos: um diagnóstico em Hospitais Universitários Federais. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 12(3), 59-75.

Oliveira, D. F. (2016). A implantação de um Sistema de Gestão de Custos no Hospital Universitário pela Ebserh: um estudo de caso com utilização do PMBOK. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 13(3), 122-139.

Pereira, J. M. (2006). Gestão do risco operacional: uma avaliação do novo acordo de capitais – Basiléia II. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 6(1), 103-124.

Porter, M. E (2007). *Repensando a saúde: estratégias para melhorar a qualidade e reduzir custos*. Tradução de Cristina Bazan. Porto Alegre: Bookman.

Rocha, V. L. (2004). *Dificuldades de implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares*: estudo de caso em um hospital de Florianópolis. 115 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Rodrigues, T. A., Diniz, I. A., & Rodrigues, L. A. (2016). Manutenção preventiva com foco na redução de custos em unidades hospitalares: uma revisão integrativa da literatura. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 13(2), 55-66.

Santos, M. E. D., Leal, E. A., & Silva, D. A. (2014). Produção científica em gestão de custos em hospitais: uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 11(1), 42-57.



Souza, P. C., & Scatena, J. H (2014). Apuração do custo da diária de internação hospitalar: um estudo de caso. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 11(2), 123-135.

Struett, M. A. (2007). Aplicação do Custeio Baseado em Atividades: estudo de caso em um laboratório de análises clínicas. *FCV Empresarial*, 1, p. 27-52.