

Implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira De Serviços Hospitalares - EBSE RH

Diego Farias Oliveira (UFAL) - fariasoliveira@gmail.com

Rodrigo Antônio Gomes da Silva (UFAL) - rodrigoagomes1982@gmail.com

Altair Campos (Instituição - a informar) - altair.campos@uol.com.br

ELYROUSE CAVALCANTE DE OLIVEIRA (UFAL) - elyrouse@gmail.com

Resumo:

A implementação do sistema de custos em hospitais é um processo intrincado, em virtude da complexidade inerente à própria organização que tem em sua envergadura uma multiplicidade de serviços e profissionais gerando simultaneamente um volume expressivo de dados que necessitam ser capturados e processados. Este trabalho apresenta os resultados da implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares. Assim, são apresentados os resultados desse estudo de caso com abordagem qualitativa e quantitativa, descrevendo objetivamente os passos metodológicos percorridos para a apuração da implementação do sistema de custos acompanhados dos resultados. Ficou evidente a importância da implementação do sistema de custos no processo de apuração de custos hospitalares e também a importância da informação produzida pela contabilidade na gestão do hospital. Através da pesquisa, foi produzida uma informação de grande importância, mas que os gestores da unidade não dispunham, ou seja, o custo da diária de internação de um paciente e adicionalmente apresentou-se a comparação desse custo com a receita obtida.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos. Gestão de custos. Gestão hospitalar. EBSE RH.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira De Serviços Hospitalares - EBSEH

Resumo

A implementação do sistema de custos em hospitais é um processo intrincado, em virtude da complexidade inerente à própria organização que tem em sua envergadura uma multiplicidade de serviços e profissionais gerando simultaneamente um volume expressivo de dados que necessitam ser capturados e processados. Este trabalho apresenta os resultados da implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares. Assim, são apresentados os resultados desse estudo de caso com abordagem qualitativa e quantitativa, descrevendo objetivamente os passos metodológicos percorridos para a apuração da implementação do sistema de custos acompanhados dos resultados. Ficou evidente a importância da implementação do sistema de custos no processo de apuração de custos hospitalares e também a importância da informação produzida pela contabilidade na gestão do hospital. Através da pesquisa, foi produzida uma informação de grande importância, mas que os gestores da unidade não dispunham, ou seja, o custo da diária de internação de um paciente e adicionalmente apresentou-se a comparação desse custo com a receita obtida.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Gestão de custos. Gestão hospitalar. EBSEH.

Área Temática: Custos aplicado ao Setor Público.

1 Introdução

O Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA) é um órgão de apoio acadêmico da Universidade Federal de Alagoas (UFAL), e desenvolve ações abrangendo as áreas de ensino, pesquisa, assistência e extensão. Por ser um hospital-escola, dispõe como atividade primordial a formação e capacitação de recursos humanos aliada a uma assistência integral em saúde, fatores que vem contribuindo para o fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS) no Estado de Alagoas. Trata-se do único hospital de ensino público federal em Alagoas, reconhecido pelos diversos segmentos da sociedade como uma instituição de referência não somente por sua área física e corpo clínico, mas também pelo alto nível de formação (BRASIL, 2014).

O HUPAA tem como missão proporcionar formação profissional prática, produzir conhecimento e prestar assistência em saúde à comunidade com ênfase em excelência, humanização e compromisso social, tendo como visão ser referência regional em formação prática profissional, em assistência de média e alta complexidade e na produção de conhecimento.

Com a criação do Programa de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF) no âmbito do SUS, em 2004, foi definida uma nova política de gestão e financiamento para os hospitais universitários federais, que influenciou a instituição realizar diversas mudanças em seu perfil assistencial, levando a

organização focar em procedimentos de média e alta complexidade e na sistemática de financiamento, a partir da pactuação de metas vinculadas à produção e desempenho gerencial. Visto que, tendo O SUS como o principal agente financiador, reembolsando o HUPAA com base em uma lista de procedimentos e preços, a tabela SUS, que é aprovada pelo Ministério da Saúde, com isso a receita do HUPAA é uma variável dependente da regulamentação do governo federal, sendo o principal meio de gestão o controle dos gastos e a redução dos custos administrativos a fim de equalizar as receitas com as despesas (SOUZA, 2013).

A criação da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), criada pela Lei n.º 12.550 de 15/12/2011, e subsequente adesão de hospitais universitários e congêneres, tem como diretrizes a modernização da gestão, a reestruturação da força de trabalho, a reestruturação física e tecnológica e a qualificação da gestão orçamentária e financeira. O alcance dos objetivos que derivam dessas diretrizes dependerá de um conjunto de ações pactuadas entre a EBSERH e o hospital. Entre elas, incluem-se o reordenamento dos serviços assistenciais, a seleção e contratação de pessoal e a implantação de uma nova arquitetura organizacional.

Dessarte, a capacidade de atendimentos ambulatoriais, laboratoriais e cirúrgicos, dos recursos materiais, equipamentos, medicamentos e dos materiais em geral, além da mão de obra qualificada e a estrutura predial, são fatores que delimitam a capacidade deste hospital em captar recursos (CAMPOS, 2007). Logo, achar um equilíbrio entre a necessidade de recursos materiais e financeiros com os recursos disponíveis é um desafio presente e constante neste hospital universitário. Segundo La Forgia e Couttolenc (2009), o sistema de saúde hospitalar brasileiro ainda enfrenta limitações relativas à qualidade da atenção prestada à incorporação de novas tecnologias, à gestão dos recursos e à distribuição equitativa dos serviços a todos os usuários.

As limitações de recursos fazem com que os hospitais procurem manter suas atividades dentro de padrões razoáveis logo, prestam serviços, pois precisam captar recursos, porém devido à circunstância não levam em consideração o percentual de rentabilidade dos serviços. Dessa forma, conhecer, planejar, analisar e controlar os custos tornam-se atividades indispensáveis à eficiência do processo de gestão e sobrevivência da organização. Assim, a ausência de um sistema de custos eficiente faz com que a alta administração careça de informações quanto ao consumo dos recursos utilizados na atividade hospitalar (MARTINS, 2002).

Visto que é impossível gerenciar o que não conhece, pois, se o hospital não conhece quanto custam os procedimentos e atendimentos realizados dentro de sua estrutura operacional, não terá bases sólidas para questioná-los junto ao SUS. Apesar dos hospitais públicos serem subfinanciados, são elementos chave do sistema de saúde pública no Brasil e consomem cerca de 70% dos gastos públicos com a saúde (LA FORGIA E COUTTOLEN, 2009). O que reforça a importância do conhecimento dos processos operacionais no sistema de custos, para maximização dos resultados.

Nesta perspectiva, o presente trabalho tem por objetivo apresentar o processo de implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares. A fim de garantir a qualidade dos serviços de saúde prestados pelos hospitais é necessário estabelecer padrões e critérios de qualidade, além de indicadores de desempenho para cada um dos processos internos.

Portanto, o HUPAA necessita de ferramentas que disponibilizem sistemas de modelos de custeamento e de precificação dos serviços prestados, informações para controle, análise, avaliação de desempenho e tomadas de decisões financeiras. Visto

que faz-se necessário o conhecimento do hospital como um todo, pois a aplicação inadequada dos recursos disponíveis e o controle ineficiente dos custos dificultam a prestação ineficiente dos serviços, comprometendo a qualidade que poderá resultar em custos mais elevados.

Por fim, esta pesquisa está organizada em cinco seções. Começando com esta introdução, em seguida a revisão teórica, como forma de dar suporte ao desenvolvimento da temática, em que foram feitas considerações sobre conceitos de custos e despesas, centro de custos, acumulação de custos, método de custeio, critério de atribuição dos custos indiretos e classificação dos custos. A terceira seção explora a metodologia adotada. A quarta seção mostra o exame dos resultados por meio da análise da implementação do sistema de custos no HUPAA. Na quinta e última seção engloba as considerações finais oriundas deste trabalho.

2 Referencial teórico

Diante do desprovimento das informações sobre custos no recinto deste hospital, houve a necessidade de estruturar um sistema a fim de verificar o custo de operação. Na medida em que a principal pergunta foi: quais os objetos de custo desejam-se mensurar? Segundo Ching (2010, p.8) “qualquer coisa de que se deseja medir o custo ou que necessite de uma medida de custo separado é um objeto de custos”. Dessarte, um objeto de custo pode ser fornecedor, linha de produtos, departamento, projeto, processo de negócio ou conjunto de atividades que realiza (SOUZA E SCATENA, 2014). Segundo La Forgia e Couttolenc (2009), a ausência de informações confiáveis é um dos problemas das organizações de saúde e dificulta os esforços para melhorar a qualidade e a eficiência da prestação de serviços.

Visto que, acabar com o mito medição absoluta, de precisar medir tudo, pois como qualquer entidade que pretende medir tudo acaba não medindo nada. Nossa pretensão foi da alta seletividade, medindo apenas o que é importante para o hospital, na medida em que o custo da informação necessita ser factível, ou seja, não deve ser maior que a informação gerada.

A primeira etapa consiste em classificar e separar os custos das despesas, de acordo com a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor, define custos como gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços, gasto como o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço, desembolso como pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço e investimento como corresponde ao gasto levado para o ativo em função de sua vida útil, sendo todos os bens e direitos adquiridos nele registrados.

Dessarte, Alonso (1999, p.44) define que “a despesa é qualquer gasto da organização pública, medida num dado período. É o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão de governo”. No caso do HUPAA não existe uniformidade na apuração dos gastos, considerando todos os gastos como itens de custos, independente da localização de sua atualização. No setor público, ainda segundo Alonso (1999) a separação dos custos e das despesas pode ser, até certo ponto, desconsiderada, levando em conta sua utilização gerencial, todos os gastos decorrentes da produção dos serviços podem ser considerados como itens de custos.

À medida que, segundo Miranda Filho (2003, p. 44) “O sistema de custos busca agregar novas informações, de caráter gerencial, ao conjunto já existente de informações fornecidas pela Contabilidade Pública”. Atentar-se para o comportamento muito regular dos custos ao longo de um período pode indicar falta de ganho e conhecimento na execução da rotina (GONÇALVES et al., 2010).

No custeio por absorção todos os custos, diretos e indiretos, são alocados aos produtos. O custeio hospitalar por absorção pressupõe que a causa de custos é função do volume de procedimentos médicos produzidos. Nessa lógica, os custos diretos são apropriados diretamente aos procedimentos médicos prestados, ao passo que os indiretos são rateados conforme determinadas bases (CHING, 2010). Nesse contexto, o HUPAA é dividido em centros de custos e eles refletem departamentos especializados da administração, ambulatório, laboratório, nutrição, lavanderia etc.

A gestão de custos nas organizações requer informações que possibilitem o controle, a análise e a tomada de decisões de forma adequada. Para que isso seja possível, as informações geradas pelo sistema de custos devem ser confiáveis e apropriadas para a finalidade a que se propõem. É fundamental que o sistema de custos seja amparado por um modelo conceitual consistente e robusto, dimensionado para seu propósito e dotado de critérios que possibilitem o tratamento dos dados de forma a assegurar a produção de informações para auxiliar, efetivamente, nos processos de tomada de decisão e controle. Neste sentido, este trabalho apresenta os elementos mínimos necessários a se conhecer e compreender o modelo conceitual do sistema de informações de custos a ser desenvolvido e implementado no HUPAA pela EBSEH.

Na medida em que os recursos a serem analisados neste trabalho são os inputs, entradas, das atividades, necessários para desenvolver os projetos, bens e serviços dos hospitais, registrados em contas contábeis específicas pelo SIAFI, tais como energia elétrica, materiais, máquinas e equipamentos etc. Embora todos os recursos utilizados façam parte do custo dos bens e serviços, nem sempre o HUPAA é responsável pela compra nem pelo pagamento pela aquisição integral de todos os recursos, há casos como, por exemplo de cessões feita pela Universidade Federal de Alagoas, Instituição de Ensino Superior (IES), vinculado a este Hospital Universitário.

Contudo, segundo Dallora (2007), os gestores possuem baixo conhecimento sobre os conceitos de custos hospitalares. Além disso, as informações de custos disponibilizadas são pouco aproveitadas, não são bem compreendidas e, segundo os respondentes, não representam a realidade da área (BONACIM E ARAUJO, 2010).

3 Metodologia

A presente pesquisa é do tipo descritiva, cujo método é o estudo de caso. A pesquisa descritiva abrange a descrição, registro, análise e interpretação da natureza atual ou processos dos fenômenos, utiliza muito a comparação e o contraste. Na modalidade estudo de caso realiza-se um estudo exaustivo de algum caso específico, de pessoa ou instituição, para analisar as circunstâncias específicas que o envolvem.

Diante das atuais dificuldades e desafios enfrentados pelo sistema público de saúde é iminente a necessidade de gerir melhor os custos de forma a otimizá-los. Este trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa realizada no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA), em Alagoas na cidade de Maceió. O HUPAA tem sua estrutura composta por 239 leitos, conta ainda 4 alas ambulatoriais destinadas às consultas e procedimentos em diversas especialidades médicas, e ainda nas áreas de enfermagem, nutrição, odontologia, serviço social e psicologia. Destaca-se que apesar de existir Ambulatório e Residência Médica em Psiquiatria, este Hospital não possui leitos de internação nesta área e tem como referência a rede de leitos do Estado de Alagoas.

Na análise documental, avaliou-se as demonstrações contábeis do HUPAA por meio do SIAFI, além das planilhas de custos e de faturamento, bem como as tabelas de preços referenciais pelo SUS.

Neste estudo está sendo empregado referencial teórico, bem como visitas técnicas com aplicação de entrevistas aos gestores das áreas e ainda a utilização de um questionário como roteiro para obtenção dos dados.

Esta abordagem apoia-se fundamentalmente em um processo de comunicação junto aos operadores deste hospital e este processo baseia-se na utilização de algumas técnicas complementares, tais como entrevistas e observação in loco. As entrevistas buscam identificar objetivos gerais e eventuais restrições dos sistemas e são realizadas visando obter o máximo de informações.

Na observação in loco, procura-se a imersão na rotina de trabalho da organização, buscando entender e verificar as principais atividades realizadas. Na observação objetiva-se identificar quais atividades são automatizadas, quem são os potenciais usuários, quais tarefas eles querem realizar com a ajuda do novo sistema, dentre outras coisas.

4 Resultados

A primeira fase foi o Diagnóstico da Situação Atual, na qual identificamos a situação atual do HUPAA, bem como os respectivos propósitos de uso das informações de custos, pois o estudo das informações dos custos possibilita análise, buscando a homogeneização das saídas, entradas e processos ou dos principais centros de custos do hospital. Atentar-se que esta ferramenta de gestão, por si só não tem valor nenhum.

Na medida em que as principais ações desta etapa se resumem em:

- a) Identificação pormenorizada das necessidades do HUPAA, bem como das informações requeridas pelos diversos gestores, para fins de controle e tomada de decisão, assim como dos relatórios gerenciais que podem ser gerados pelo sistema de custos.
- b) Compreensão, por meio de visitas presenciais, da situação atual quanto ao processo de identificação, mensuração, registro e reporte dos custos e resultados.
- c) Análise crítica dos sistemas de acumulação de custos, dos métodos de custeio e dos critérios de valoração dos custos em uso e possíveis de serem utilizados.
- d) Elaboração centros de custos.
- e) Discussão e validação objeto de custeio e dos propósitos de uso das informações de custos.

O processo de gestão dos custos é complexo, devido à diversidade de departamentos, atividades e procedimentos. É importante salientar que o atendimento é realizado a um número de pacientes diferenciados, cada um com a sua particularidade, que demandam procedimentos e gastos, exigindo uma estrutura previamente preparada para atendê-los conforme as suas necessidades diversas (CAMPOS, 2007).

Um dos elementos fundamentais para a apuração de custos é a existência de um sistema de apuração e controle de custos (SOUZA E SCATENA, 2014). Segundo Tanaka et al. (2001, p.45) “para calcular os custos das atividades ou procedimentos é necessário existir um controle contábil, por meio da organização e da sistematização dos custos, com o registro dos gastos por setor ou serviço”. Para que seja possível o levantamento dos dados necessários à apuração e gestão de custos, faz-se necessário a existência na organização de um sistema de informação, baseado na sua maioria na Tecnologia da Informação.

A eficiência na gestão de custos, fazer mais com menos, pois um sistema de custo hospitalar é uma ferramenta de gestão, este sistema de custos é um “mensageiro”. Na medida em que, a farmácia do HUPAA encontrava-se

desorganizada, sendo refletido pelo sistema de custos, tornando-se necessário que estes movimentos precisam ser integrados e sinérgicos. O que se constatava no HUPAA eram os setores como um conjunto de “caixinhas” com pouca comunicação entre si.

De acordo com o Programa Nacional de Gestão de Custos, em seu estágio atual, adota a metodologia de custeio por absorção para a apuração de custos. Assim as etapas de implementação do sistema de Custeio por Absorção no HUPAA foi organizada em seis passos conforme figura 1:

Figura 1 - Implementação do sistema de custos



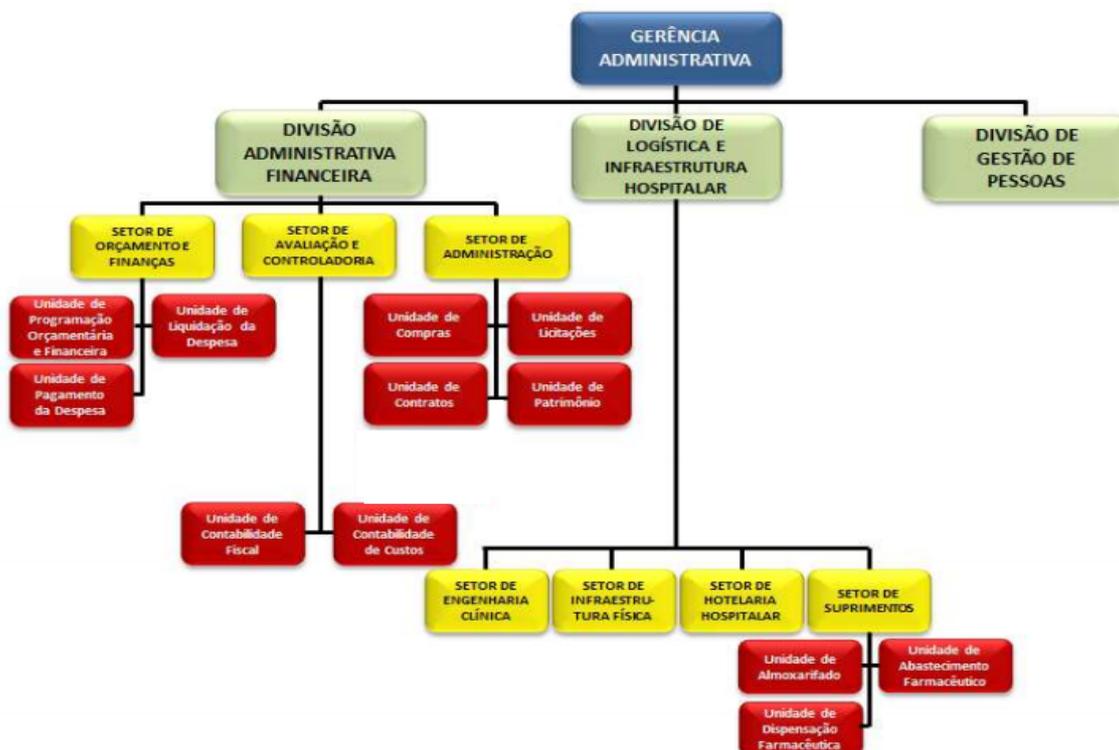
Fonte: Elaborada pelos autores conforme a partir dos dados da pesquisa.

Dessarte, o primeiro passo da primeira etapa da implementação do sistema de custos, foi analisar os centros de custos, departamentos, na medida em que é uma manifestação da especialização necessária em estruturas hierárquicas. Visto que o departamento ou centro de custos é uma unidade mínima administrativa, caracterizada por ter uma estrutura de custos homogênea, por estar centrada em um único local e por oferecer condições de coleta de dados de custos, ou seja, tudo aquilo ou algo que mereça atenção do gestor, pois com base na departamentalização estão cometidas menos injustiças e diminuídas as chances de erros maiores (MARTINS, 2010).

Os centros de custos transferem gastos entre si, quanto à forma de fazê-lo por meio de percentuais ou por meio de produtos e/ou serviços prestados. No método de custeio por absorção, o produto final absorve todos os custos envolvidos no processo de produção. O procedimento médico e o paciente atendido assumem todos os custos do HUPAA.

Na medida em que as unidades organizacionais de acordo com organograma da EBSEH, correspondem ao agrupamento do custo do hospital, sendo as gerências, divisões, setores e demais unidades, conforme ilustramos pela figura 2 do organograma funcional da Gerência Administrativa.

Figura 2 - Organograma Gerência Administrativa.



Fonte: Relatório de Gestão HUPAA (2014).

Serão considerados tanto os custos efetivamente pagos pela EBSEH quanto aqueles que não representam gasto ou desembolso para o HUPAA, por exemplo: doações, cessões etc. A atribuição do custo dos recursos aos centros de responsabilidade devem ser realizadas pelo critério de quem gerencia sua contratação e aquisição, ou seja, quem consome, utiliza, o recurso. O valor dos custos deve levar em conta um período que permita a normalização de acidentalidades e sazonalidades, nesse caso adotamos de doze meses.

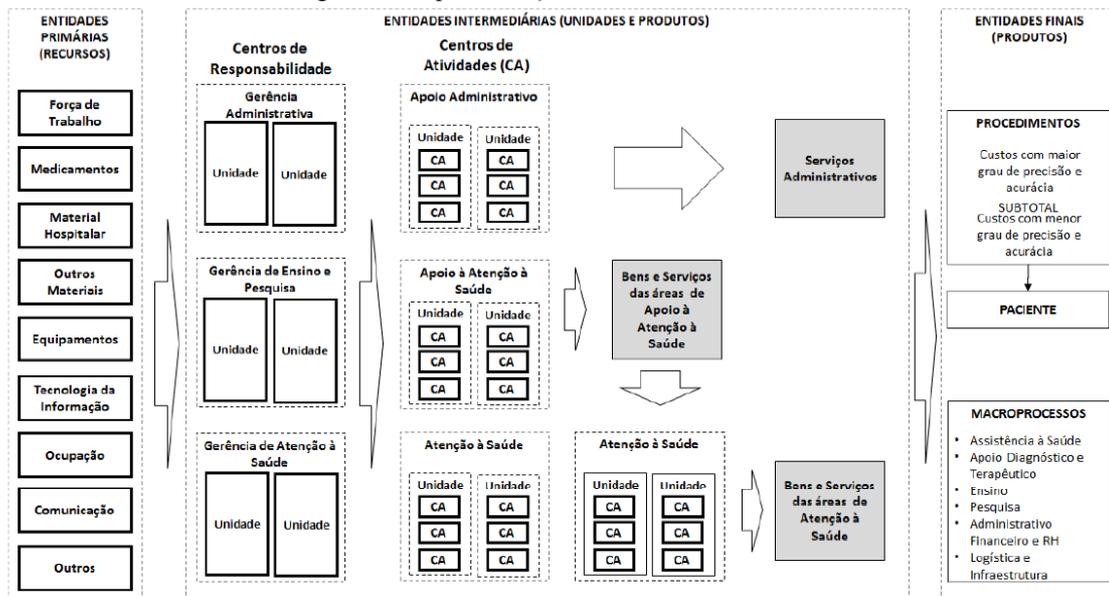
Entidades intermediárias objeto de custeio são centros de responsabilidade e os centros de atividades, bem como seus respectivos bens e serviços gerados. Nesse sentido, deverão ser considerados todos os níveis organizacionais da estrutura dos hospitais e os centros de atividades, bem como os bens e serviços ofertados pelas respectivas unidades. Centros de responsabilidade (CR) são as unidades organizacionais estabelecidas no organograma, em seus cinco níveis: (i) superintendência (o hospital como um todo), (ii) gerências, (iii) divisões, (iv) setores e (v) unidades. Os custos devem ser atribuídos a eles a partir dos menores níveis, ou seja, das unidades. A entidade da estrutura organizacional que será a base para o agrupamento dos custos é a denominada no organograma como unidade.

À medida que, a forma de transferência de custos se dá segundo o método *top down*, ou seja, os custos são repassados dos centros de custos meio para os centros de custos fins e finalmente aos procedimentos, terminando o ciclo de processo de transferência. Visto que, todos os recursos devem ser registrados, necessariamente, em uma unidade, de modo que o custo do nível imediatamente superior corresponderá à soma do nível imediatamente abaixo. Para efeito de acumulação de custos, cada nível hierárquico deve possuir, no mínimo, uma unidade a ele associada; no caso de níveis em que não haja pelo menos uma unidade específica no organograma, uma

“unidade virtual” deverá ser criada para receber custos. Assim, a soma dos custos de todas as unidades de determinado nível forma o custo do respectivo nível.

Para fins do processo de custeio, cada centro de responsabilidade (CR) será dividido em subunidades, denominadas centros de atividades (CA); todo centro de responsabilidade (CR) deverá contar com ao menos um centro de atividades (CA). Os centros de atividades (CA) devem possuir estrutura de custos homogênea, ou seja, devem ser constituídos por elementos (recursos) cujo custo seja determinado ou influenciado pelo mesmo fator, que será sua base de alocação; ou, ainda, deve agregar atividades afins ou homogêneas, cujo produto possa ser identificado objetivamente, conforme figura 3.

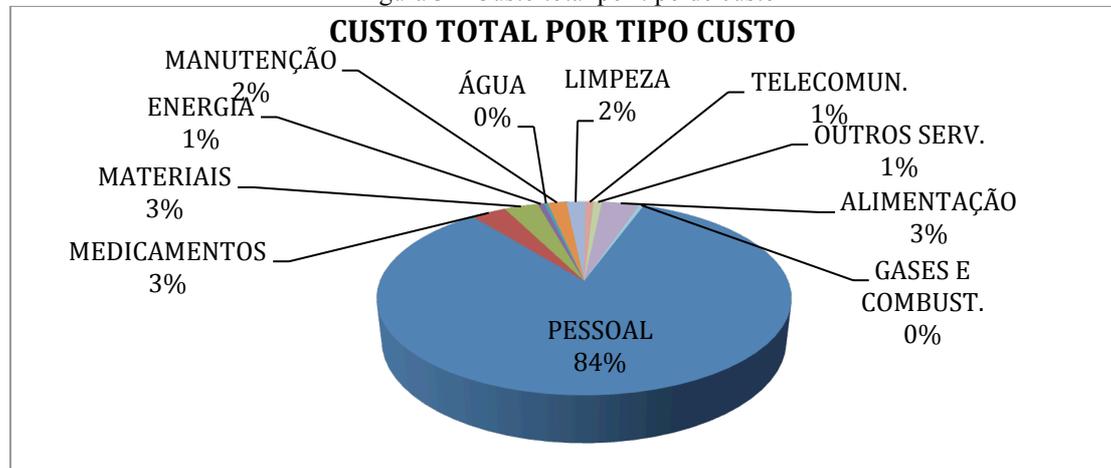
Figura 3 - Implementação do sistema de custos



Fonte: FIPECAFI/CMS-Lab

O modelo utilizado foi do Custeio Pleno, também conhecido por Custeio por Absorção Total ou Integral. Ele se caracteriza pela apropriação de todos os custos e despesas às entidades finais objeto de custeio, ou seja, são apropriados aos bens e serviços todos os custos e despesas diretos e indiretos, fixos e variáveis, incluindo os relativos à administração geral e financeira. Conforme ilustrado na figura 4, os gastos com pessoal do HUPAA representa, 84% dos gastos totais deste hospital.

Figura 3 – Custo total por tipo de custo



Fonte: Elaborada pelos autores conforme a partir dos dados da pesquisa

Dessarte os requisitos para funcionamento do sistema: Dados fidedignos; Bons controles para coleta e registro de dados; Controle dos processos; Colaboradores capacitados; Treinamento contínuo; Melhoria do processo de gestão; Mudança de cultura; Uniformização de processos e de linguagem.

5 Conclusões

O Hospital vivencia dificuldades intrínsecas e extrínsecas, principalmente, as de comunicação, devido ao volume de colaboradores e a logística; diversidade de departamentos e de classes profissionais; carência de recursos; a limitação de controle mais acurado dos materiais e medicamentos; limitação de recursos financeiros; e a demanda excessiva.

As dificuldades supra, retardam o processo de conhecimento, planejamento, análise e controle dos custos. Nesta perspectiva, a pesquisa procura subsidiar os gestores do hospital com informações relevantes sobre os custos dos serviços prestados, como suporte a tomada de decisões.

Estes fatores tornam a gestão dos custos uma atividade complexa. A cabo deve-se levar em consideração que o Hospital desenvolve concomitantemente diversificadas atividades de farmácia, hotelaria, lavanderia, manutenção, restaurante, laboratoriais de análises clínicas e patológicas, de ultra-sonografia, ambulatoriais e operatórias, de radiologia e de escola, além de prestar serviços a usuários distintos que necessitam de ajuste diferenciado e individual.

Referências

- ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2011. 155 f. Dissertação (Mestrado), UFSC, Florianópolis, 2001.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 50, n.1, p.37-63, jan./mar. 1999.
- BAUMGARTNER, R. R. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – Activity Based Costing na acurácia de custos na área hospitalar, especialmente na unidade de terapia intensiva**. 1998. 108 f. Dissertação (Pós-graduação em Ciências Financeiras e Contábeis). PUC, São Paulo, 1998.
- BEULKE, R.; BERTO, D. J. **Gestão de custos e resultados na saúde: hospitais clínicas, laboratórios e congêneres**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BITTENCOURT, O. N. S. **O emprego do método de custeio baseado em atividades (ABC) como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar**. 1999. Dissertação (Pós-graduação em Administração). UFRS, Porto Alegre, 1999.
- BONACIM, C. A.; ARAUJO, A. M. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: A experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n. 44, p.903-931, jul./ago. 2010.
- BOTELHO, E. M. **Metodologia e apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão: um estudo de caso no Hospital Universitário Clemente Faria**. 2000. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração Financeira). UFMG, Belo Horizonte, 2000.
- BRASIL. **Lei n.º 12.550 de 15 de dezembro de 2011**. Autoriza o Poder Executivo a criar a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12550.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

_____. **Decreto n.º 7.082 de 27 de janeiro de 2010.** Institui o Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais- REHU. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7082.htm>.

Acesso em: 21 jul. 2015.

_____. **Lei n.º 8.080 de 19 de setembro de 1990.** Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

_____. **MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Relatório de Gestão de 2014.** Disponível em: <http://www.ebserh.gov.br/documents/221436/333593/Relat%C3%B3rio+de+Gest%C3%A3o_2014_FINAL_30.03.2015.pdf/f73baa95-ff65-41e2-8d1c-6e655e7862f8>.

Acesso em: 21 jul. 2015.

_____. **MINISTÉRIO DA SAÚDE. Introdução à gestão de custos em saúde, 2013.** Disponível em:

<http://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/introducao_gestao_custos_saude.pdf>.

Acesso em: 21 jul. 2015.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Contabilidade e Finanças/USP**, São Paulo, v.19, n. 47, p. 19-30, maio/ago. 2008.

CAMPOS, A. A. **Análise dos Custos da Cirurgia Bariátrica em comparação aos recursos financeiros repassados pelo Sistema Único de Saúde (SUS): estudo de caso em um Hospital Universitário na cidade de Maceió/AL.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 14. 2007, João Pessoa, Paraíba, Anais, 2007, 1 CD-Rom.

CASTELAR, R. M.; MORDELET, P.; GRABOIS, V. **Gestão hospitalar: um desafio para o hospital brasileiro.** Éditions École Nationale de La Santé Publique. Versão brasileira, 1995.

CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC).** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DALLORA, M. E. L. V. **Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino.** 2007. Dissertação (Mestrado em Saúde na Comunidade) USP, Ribeirão Preto, 2007.

_____. BONACIM, C. A. G.; TANAKA, C. S. F.; SILVA, L. Gestão de custos aplicada a hospitais universitário – absorção versus ABC: a experiência do HCFMRP-USP. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11. 2007, Porto Seguro, Bahia, Anais, 2004. DORNELLES, J. C. **A utilização do sistema de custeio por absorção para avaliar custos da atenção básica de saúde reformulações e aprimoramentos metodológicos.** 2000. Tese (Doutorado) Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2000.

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

_____. **Tecnologias de informação para gestão de custos e resultados no hospital: considerações e dica para implementação de um modelo brasileiro.** São Paulo: Atlas, 2008.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial.** 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas.** São Paulo: Atlas, 2007.

GONÇALVES, M. A.; AMORIM, C. A.; ZAC, J. I.; ALEMÃO, M. M.; COSTA, M. R. T. **Gestão Hospitalar: a aplicabilidade do sistema ABC em um bloco cirúrgico.**

Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde, v.11 n.2, p. 73-86, 2010.

KUWABARA, C. C. T. **Avaliação do sistema de informação: estudo de caso de um hospital público**. 2003. 239 f. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Estadual Maringá, Maringá, 2003.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar brasileiro: em busca da excelência**. São Paulo: Singular, 2009.

LIMA, C. R. M. **Activity based costing para hospitais**. 1997. Dissertação (Pós-graduação em Administração). FGV-Eaesp, São Paulo, 1997.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. Tese (doutorado) FEA/USP, São Paulo, 2002.

MARTINS, A. C. B.; CHAVES, J. G.; ALEMÃO M. M. Implantação do sistema de custos na FHEMIG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, n.4, p. 50-61, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, V. F. **Desenvolvendo um modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços**. 2002, 117 f. Dissertação (Pós-graduação em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MATOS, A. J. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. 3ª ed. São Paulo: STS, 2008.

MIRANDA FILHO, C. R. **Sistema de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional: o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. 2003. Dissertação (Mestrado em administração), UFBA, Salvador, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2015.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos fácil**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTOS, M. E.; MARTINS, V. F.; LEAL, E. A. Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares: Um estudo na cidade de Uberlândia MG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, 10(1), 3-17, 2012.

SOUZA, A. A. **Gestão financeira e de custos em hospitais**. São Paulo: Atlas, 2013.

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. Apuração do custo da diária de internação hospitalar: um estudo de caso. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.11 n.2, p. 123-135, 2014.