

O custeio alvo em serviços hospitalares públicos: estudo no serviço de transplante hepático do Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará (HUWC/UFC)

Marcos Antonio Barbosa de Lima (UFC) - marcosb2004@uol.com.br

Maria da Gloria Arrais Peter (UFC) - gloria@arrais.com

Marcus Vinicius Veras Machado (UFC) - marcus@acep.org.br

Ana Maria Fontenelle Catrib (Unifor) - catrib@unifor.br

Anelise Florencio de Meneses (UFC) - anelisefm@gmail.com

Resumo:

Os hospitais universitários federais, por serem centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área da saúde, pesquisa e ensino, possuem uma elevada estrutura de custos fixos, carecendo, portanto, de instrumentos que propiciem o gerenciamento desses custos. Dentre as estratégias de gestão de custos, tem-se o custeio alvo como instrumento de gerenciamento estratégico de custos e planejamento de lucros, abrangendo a redução de custos em todo o ciclo de vida do produto ou serviço, exigindo, ainda, a integração de todas as áreas da organização. Desta forma, o objetivo geral deste estudo é analisar as implicações da utilização do custeio alvo em hospitais universitários federais como ferramenta de gestão estratégica de custos. Para tanto, definiu-se a realização de uma pesquisa de abordagem qualitativa, tendo como principal estratégia o estudo de caso, realizado no serviço de transplante hepático do Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará, complementada pela pesquisa bibliográfica e documental. Foram utilizados como instrumentos de coleta de dados questionário, entrevistas e observação direta dos processos e atividades. Foi, também, realizada análise de conteúdo dos relatórios contábeis da entidade objeto de estudo. A utilização do custeio alvo no hospital objeto do estudo permitiu a identificação do gap de aproximadamente 6%, bem como a possibilidade de redução desse gap em cerca de 70%, utilizado com os conceitos de engenharia de valor, contribuindo para a melhoria da qualidade do serviço prestado e evidenciando a percepção da qualidade por parte dos usuários destes hospitais.

Palavras-chave: *Custeio Alvo. Gestão Estratégica de Custos. Hospital Universitário.*

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

O custeio alvo em serviços hospitalares públicos: estudo no serviço de transplante hepático do Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará (HUWC/UFC)

Resumo

Os hospitais universitários federais, por serem centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área da saúde, pesquisa e ensino, possuem uma elevada estrutura de custos fixos, carecendo, portanto, de instrumentos que propiciem o gerenciamento desses custos. Dentre as estratégias de gestão de custos, tem-se o custeio alvo como instrumento de gerenciamento estratégico de custos e planejamento de lucros, abrangendo a redução de custos em todo o ciclo de vida do produto ou serviço, exigindo, ainda, a integração de todas as áreas da organização. Desta forma, o objetivo geral deste estudo é analisar as implicações da utilização do custeio alvo em hospitais universitários federais como ferramenta de gestão estratégica de custos. Para tanto, definiu-se a realização de uma pesquisa de abordagem qualitativa, tendo como principal estratégia o estudo de caso, realizado no serviço de transplante hepático do Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará, complementada pela pesquisa bibliográfica e documental. Foram utilizados como instrumentos de coleta de dados questionário, entrevistas e observação direta dos processos e atividades. Foi, também, realizada análise de conteúdo dos relatórios contábeis da entidade objeto de estudo. A utilização do custeio alvo no hospital objeto do estudo permitiu a identificação do *gap* de aproximadamente 6%, bem como a possibilidade de redução desse *gap* em cerca de 70%, utilizado com os conceitos de engenharia de valor, contribuindo para a melhoria da qualidade do serviço prestado e evidenciando a percepção da qualidade por parte dos usuários destes hospitais.

Palavras-chave: Custeio Alvo. Gestão Estratégica de Custos. Hospital Universitário.

Área temática: Gestão estratégica de custos

1 Introdução

Os Hospitais Universitários (HUs) são unidades de saúde, capazes de prestar serviços altamente especializados, com qualidade e alta tecnologia à população, sendo importantes centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área da saúde.

No Brasil, de acordo com Chioro (2004), os hospitais universitários e de ensino, municipais, estaduais e federais, disponibilizam o equivalente a 10,3% dos leitos ofertados, chegando a mais de 39 mil leitos para o Sistema Único de Saúde (SUS). Respondem ainda por mais de 12% das internações hospitalares e por cerca de 4,8 mil leitos de UTI da rede pública de saúde, sendo 25,6% do total. São responsáveis por 37,56% dos procedimentos de alta complexidade realizados no país, o que acarreta custos elevados de operação.

De acordo com o Ministério da Educação e Cultura (MEC, 2009), existem 46 hospitais federais que são enquadrados como HUs ligados às Universidades Federais. De acordo com o MEC, os HUs apresentam grande heterogeneidade quanto à capacidade instalada, incorporação tecnológica e abrangência no atendimento, desempenhando um papel de destaque na comunidade onde estão inseridos. Esses hospitais respondem pela formação de praticamente todos os estudantes da área da saúde de nível superior, de boa parte dos médicos residentes do País, além de sediar muitos cursos de pós-graduação em senso estrito e amplo.

São também responsáveis por boa parte dos projetos cadastrados na Comissão Nacional de Ética em Pesquisa, demonstrando sua relevância também nesse campo.

Com o destacado papel dos Hospitais Universitários na assistência de alta complexidade e a crescente demanda por financiamento público, surgem desafios a serem enfrentados na dimensão e complexidade da sociedade brasileira, entre os quais está a utilização de um instrumento de gestão estratégica de custos que torne mais eficiente o consumo dos recursos. Assim, pode-se afirmar que a eficiência administrativa em hospitais está relacionada ao melhor uso dos recursos disponíveis, fazendo com que um instrumento de gestão estratégica de custos seja de suma importância para que se atinja tal eficiência.

Assim, o foco do presente trabalho é a discussão de custos em hospitais universitários federais como ferramenta de gestão, tendo como objeto de estudo o serviço de transplante hepático de um hospital universitário federal, orientando-se pela seguinte questão: quais as implicações da utilização do custeio alvo na gestão de custos dos serviços hospitalares em hospitais universitários federais?

Os pressupostos da pesquisa são: (1) o Custeio Alvo é recomendável em situações em que exista pouca ou nenhuma possibilidade de gestão dos preços (receitas), restando, como opção, concentrar esforços na gestão dos custos; (2) o processo de Custeio-alvo pode ser aplicado, com sucesso, em hospitais universitários federais.

O objetivo geral desse estudo é analisar as implicações da utilização do custeio alvo em hospitais universitários federais como ferramenta de gestão estratégica de custos, tendo como objetivos específicos: (1) verificar as metodologias de gestão de custos utilizadas pelos hospitais universitários federais; (2) identificar a estrutura de custos do serviço de transplante hepático de um hospital universitário federal; (3) verificar a percepção dos usuários do serviço de transplante hepático acerca dos atributos que agregam ou não valor para estes; e (4) averiguar a aplicabilidade do processo de custeio alvo no serviço de transplante hepático de um hospital universitário federal.

Definiu-se, como metodologia, uma pesquisa de abordagem qualitativa, tendo como principal estratégia o estudo de caso, desenvolvido no serviço de transplante hepático do Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará, complementado pela pesquisa bibliográfica e documental. Utilizou-se como instrumentos de coleta de dados: questionário, entrevistas, observação direta dos processos e atividades. Foi, também, realizada análise de conteúdo dos relatórios contábeis da entidade objeto do estudo.

O trabalho está organizado em cinco seções. Na primeira seção foi caracterizada a questão da pesquisa do estudo, os objetivos, e a metodologia empregada na pesquisa. A segunda seção compreende uma revisão bibliográfica com ênfase no custeio alvo. A terceira seção refere-se à metodologia de pesquisa utilizada no trabalho, concentrando-se no método do estudo de caso. Na quarta seção são verificados os resultados obtidos na pesquisa. E, finalmente, as conclusões são apresentadas.

2 Custeio Alvo

O custeio alvo, custeio-meta ou *target costing* é um instrumento de gerenciamento estratégico de custos e planejamento de lucros que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência, ou seja, inicia pelos estágios de planejamento e desenvolvimento, segue pela fase de produção e continua por todo o ciclo de vida do produto, exigindo, ainda, a integração de todas as áreas da entidade. Foi originalmente criado pelos japoneses, nos anos 1960, baseado na ideia americana denominada engenharia de valor.

Sakurai (1997, p. 52), diz que o custeio alvo

é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge-se esse alvo concentrando os esforços integrados de todos os departamentos da empresa, tais como marketing, engenharia, produção e contabilidade.

Sakurai (1997) considera o custeio alvo um processo, no entanto, em outro momento, o mesmo autor se refere ao custeio alvo como um método. Atkinson et al. (2000, p. 679) também afirmam que o custeio alvo é um método “de planejamento de custo que enfoca os produtos com processos discretos de fabricação e ciclos de vida dos produtos razoavelmente curtos”. Afirmam, ainda, que o custeio alvo é usado durante o estágio de PD&E (pesquisa, desenvolvimento e engenharia).

Monden (1999, p. 27) explica que o custeio alvo:

incorpora a administração do lucro em toda empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto. Especificamente, esses esforços em toda empresa incluem (1) planejar produtos que tenham a qualidade de agradar ao consumidor, (2) determinar os custos-alvo (inclusive custos de investimento alvo) para que o novo produto gere o lucro-alvo necessário a médio ou longo prazos, dadas as condições de mercado correntes, e (3) promover maneiras de fazer com que o projeto do produto atinja os custos-alvo, ao mesmo tempo em que satisfaça as necessidades do consumidor por qualidade e pronta-entrega.

Em relação à definição de Sakurai, a definição proposta por Monden é mais abrangente, tendo em vista que trata o custeio alvo como um processo de administração dos lucros em toda a empresa. Revela preocupação com o consumidor do produto, destaca a necessidade de avaliação do resultado obtido com o produto a médio e longo prazo e salienta que as condições de mercado em que o produto está inserido afetam seu custo.

Os autores Scarpin (2000) e Hansen (2002) trazem uma definição de custeio alvo mais abrangente que as de Sakurai (1997) e Monden (1999), tendo em vista que ampliam o uso do custeio para produtos novos e produtos reprojetados. No entanto, na definição de Hansen (2002), faz-se necessário ressaltar que o custeio alvo é um processo de gerenciamento de custos e não de preços, uma vez que o custeio alvo inicia a partir de um dado preço. Observa-se, ainda, a influência do mercado sobre o preço de venda, a satisfação dos clientes e o custo de propriedade do consumidor.

Uma discussão existente na literatura apresentada por Camacho (2004) relaciona-se com o conceito de custo alvo. Uma corrente apresentada pelo autor (CAMACHO, 2004) considera o custo alvo como sinônimo de “custo máximo admissível” e possui como defensor Martins (2003, p. 224), que define custo alvo como “o custo máximo admissível de um produto para que, dado o preço de venda que o mercado oferece, consiga-se o mínimo de rentabilidade que se quer”.

Outra corrente de pensamento apresentada por Camacho (2004) é a que considera o custo alvo como a diferença entre o custo máximo admissível e o custo estimado. Rocha (1999 *apud* Camacho 2004, p. 19) é um defensor desse pensamento ao definir que:

Custo alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o consumidor, o preço alvo e as margens objetivadas para cada elo da cadeia.

Sakurai (1997) afirma que, conceitualmente, existem três passos iniciais para o desenvolvimento do custeio alvo, que são estes:

- 1) Planejar novos produtos concentrando-se na satisfação do cliente.
- 2) Determinar o custeio alvo de conformidade com a política estratégica da empresa, e viabilizá-lo em custos factíveis.
- 3) Atingir o custo alvo usando engenharia de valor ou outras técnicas de redução de custos.

Horngren, Datar e Foster (2000) citam quatro passos que devem ser seguidos para implementação da metodologia de custeio alvo com vistas no alcance do custo-alvo:

- 1) desenvolver produtos que satisfaçam às necessidades de potenciais consumidores;
- 2) escolher um preço-alvo baseado no valor aceito pelo consumidor e nos preços dos concorrentes e no lucro;

3) obter o custo-alvo por unidade pela subtração da lucratividade, margem, desejada do preço-alvo fixado no passo anterior;

4) efetuar análise de valor para alcançar o custo-alvo.

Para reduzir custos, ou o *gap* - diferença entre o custo real e o custo-alvo -, e alcançar o custo-alvo, este faz uso da engenharia de valor (EV), que, para Monden (1999, p.168), “constitui-se na verdadeira essência do custo alvo”.

Monden (1999, p. 68) define EV como “esforços organizados no sentido de implementar uma análise funcional de produtos e/ou serviços para atingir, com confiabilidade, todas as funções requeridas ao menor custo de ciclo de vida possível”.

Hornngren, Datar e Foster (2000, p. 306) afirmam que EV “é a avaliação sistemática de todos os aspectos das atividades da cadeia de valor, com o objetivo de simultaneamente reduzir custos e atender às necessidades do consumidor”.

O processo de EV consiste em examinar cada componente de um produto para determinar se seu custo pode ser reduzido enquanto mantém a funcionalidade e o desempenho. O projeto do produto pode mudar, os materiais usados na produção podem ser substituídos ou os processos de fabricação podem requerer reprojeção, no entanto a qualidade dos produtos não pode ser reduzida.

Na seção seguinte apresenta-se a metodologia utilizada na pesquisa para se alcançar os objetivos propostos.

3 Metodologia da Pesquisa

A presente pesquisa tem abordagem qualitativa, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema na tentativa de compreender os detalhes com significados e características situacionais demonstradas por quem foi entrevistado (RICHARDSON; PERES, 2008).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica, documental e de campo, sendo utilizada a estratégia de estudo de caso, desenvolvido no serviço de transplante hepático do Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará. Para Yin (2005), a decisão de utilização de uma determinada estratégia de pesquisa é apoiada pelas seguintes condições: tipo de questão de pesquisa proposta; extensão de controle que o pesquisador tem sobre eventos comportamentais efetivos; e, grau de enfoque em acontecimentos contemporâneos em oposição a acontecimentos históricos.

Para a coleta de dados, foram enviados questionários aos hospitais universitários federais que realizam transplante hepático via correio eletrônico, objetivando identificar a (s) atual (is) ferramenta (s) de gestão de custos utilizados por estes. Foram identificados, por meio do Sistema Integrado de Planejamento Orçamento e Finanças (SIMEC, 2009), que, dos 46 HUs federais, 7 realizam transplante hepático no Brasil, sendo 02 na Região Nordeste, 04 na Região Sudeste e 01 na Região Sul. Entre estes está o hospital objeto do presente estudo.

O Hospital Universitário Walter Cantídio foi escolhido por ser referência de atendimento médico e prestação de serviços na cidade que está instalado e em cidades vizinhas, inclusive nas Regiões Norte e Nordeste do país, destacando-se no transplante hepático, motivo pelo qual este serviço foi a unidade na qual realizou-se o estudo com o processo de custeio alvo.

Foram realizadas entrevistas com as pessoas que influenciam e participam do gerenciamento do hospital: o diretor geral; a diretora administrativa; e, o chefe da unidade de contabilidade e finanças, a fim de identificar o método de custeio utilizado pelo hospital para a determinação dos custos dos serviços prestados, especialmente no serviço de transplante hepático.

Foi, também, entrevistada a enfermeira-chefe do serviço de transplante hepático, tendo em vista a sua experiência profissional nessa área, o que possibilitou o desenho do processo

do serviço de transplante hepático no hospital para a elaboração do roteiro da entrevista, aplicada com os pacientes transplantados no primeiro semestre de 2009.

A entrevista com os pacientes transplantados teve como objetivo identificar a percepção destes quanto aos atributos do serviço de transplante hepático do hospital em estudo.

Dada a característica qualitativa da pesquisa, o uso de entrevistas, questionário e a observação direta permitiu a compreensão das características de gestão do hospital, a identificação da metodologia de custeio utilizada pelos HUs que realizam transplante hepático incluindo-se o hospital do estudo, bem como verificar a opinião dos pacientes do serviço de transplante hepático, atribuindo graus de importância a cada atributo desse serviço. A análise documental possibilitou a identificação do custo do serviço de transplante hepático de acordo com a metodologia adotada pelo hospital objeto do estudo. Os principais resultados da pesquisa são a seguir apresentados.

4 Resultados da pesquisa

O Hospital Universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará (HUWC/UFC) é um centro de referência para a formação de recursos humanos e o desenvolvimento de pesquisas na área da saúde, assim como desempenha importante papel na assistência à saúde do Estado do Ceará, estando integrado ao SUS. Como centro de referência para ensino serve como campo de estágio para os alunos de graduação e de pós-graduação dos cursos de Medicina, Enfermagem e Farmácia da UFC, assim como recebe os alunos da área da saúde de outras universidades do Ceará. Reúne qualificados profissionais, gerando conhecimentos na área de pesquisa clínica, cirúrgica e farmacologia clínica.

De acordo com o Serviço de Arquivo Médico e Estatística (SAME) do HUWC, a instituição possui 238 leitos ativos distribuídos da seguinte forma: 6 leitos UTI Clínica; 7 leitos UTI Cirúrgica; 4 Unidades de isolamento; 4 Hospitais Dia (Clínica Médica); 103 leitos Clínicas Médicas; e 114 leitos Clínicas Cirúrgicas, sendo 24 pediátricas.

O HUWC/UFC possui sistema de contabilidade de custos e utiliza o custeio por absorção como método de custeio. Em virtude disso, identificou-se o custo do transplante hepático de doador falecido de acordo com os dados coletados no questionário e a análise documental realizada nos relatórios do setor de contabilidade do HUWC/UFC, demonstrado na tabela 1.

Tabela 1 – Custo do transplante hepático do HUWC/UFC

CUSTOS	CUSTO MÉDIO MENSAL
CUSTOS DIRETOS	162.856,75
PESSOAL	25.070,29
Enfermagem	3.556,58
Médico	21.513,71
MATERIAL	49.885,48
Medicamentos	44.209,80
Material médico hospitalar	5.616,78
Material de limpeza	28,05
Gêneros alimentícios	30,85
GERAL	87.900,98
Serviço médico terceirizado	87.631,08
Serviço de terceiros	269,90
CUSTOS INDIRETOS	346,35
Energia elétrica	295,29
Água	51,06
TOTAL CUSTOS DIRETOS + INDIRETOS	163.203,10
TOTAL DE RATEIOS RECEBIDOS	41.817,48

CUSTOS	CUSTO MÉDIO MENSAL
TOTAL CUSTOS DIRETOS + INDIRETOS + RATEIOS	205.020,58
NÚMERO DE LEITOS	4
CUSTO UNITÁRIO	51.255,15

Fonte: Relatório de Contabilidade de custos do HUWC/UFC (2009).

A Tabela 1 apresenta o custo unitário médio do serviço de transplante hepático do HUWC/UFC, que resultou em R\$ 51.255,15. A apuração, realizada de acordo com os dados obtidos da contabilidade de custos do HUWC/UFC foi dividida em custos diretos, indiretos e os rateios recebidos. Os rateios foram recebidos de acordo com o método de custeio adotado pelo hospital, que é o custeio por absorção.

Como foi relatado, o HUWC/UFC já calcula o custo do transplante hepático de doador falecido. De acordo com os dados obtidos na contabilidade do HUWC, a atual margem de contribuição ideal praticada pelo HUWC é de 15%, tendo em vista que a administração necessita cobrir as despesas administrativas e de manutenção, além dos custos do procedimento do transplante hepático, demonstrado na Tabela 1.

Para se atingir o resultado almejado pela administração, aplicando-se a metodologia do custeio alto no serviço do transplante hepático, foi adotada a margem de contribuição de 15%. Assim, com esse percentual definido para o serviço, foi possível calcular a margem e o custo-alvo, conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2 - Cálculo do custo meta do procedimento em reais

Descrição	Valor
Preço Tabela SUS	57.089,41
(-) Margem operacional desejada (Preço x 15%)	8.563,41
(=) Custo-meta	48.526,00

Fonte: Dados do setor de Contabilidade de custos do HUWC/UFC (2009).

Observa-se na tabela 2, que a margem operacional desejada ou margem meta é de R\$ 8.563,41, tendo em vista que o preço praticado pelo HUWC/UFC é o valor pago pelo SUS de R\$ 57.089,41. Obtido o preço alvo - nesse caso o preço da tabela SUS - e a margem alvo, calculou-se o custo meta, ou custo máximo admissível para o serviço de transplante hepático. Assim, o valor de R\$ 48.526,00 representa o custo máximo admissível para que se atinja a margem operacional desejada, enquanto o custo estimado do serviço, demonstrado na Tabela 1, é de R\$ 51.255,15.

Desta forma, observa-se a necessidade de redução do *gap* para que o hospital alcance o custo-alvo calculado. Esta redução é apresentada na tabela 3.

Tabela 3 - Comparação do custo estimado com o custo-alvo do procedimento

Descrição	Valor
Custo-meta (tabela 2)	48.526,00
Custo estimado (tabela 1)	51.255,15
Alvo de redução (gap)	-2.729,15

Fonte: Dados do setor de Contabilidade de custos do HUWC/UFC (2009).

Verificou-se que, de acordo com a tabela 3, o hospital deve reduzir os custos em R\$ 2.729,15 para atingir o custo meta calculado, ou seja, redução de 5,62% dos custos.

Destarte, para reduzir ou mesmo eliminar esta diferença, de acordo com a metodologia do custeio alvo, deve-se decompor o produto ou serviço em necessidades funcionais. Para tanto, utilizou-se a engenharia de valor, conforme enfatizado no referencial teórico.

Para a realização desta etapa foi necessário recorrer à pesquisa realizada com o grupo de 25 pacientes transplantados, cujo objetivo foi verificar o grau de importância atribuído a

cada atributo do serviço oferecido. Os pacientes avaliaram cada atributo, pontuando de 1 a 4, conforme escala de importância a seguir: 4 (muito importante), 3 (importante), 2 (pouco importante) e 1 (dispensável).

Para análise das respostas, obtidas nas entrevistas aplicadas aos paciente transplantados, procedeu-se a tabulação das respostas pelas quantidades dos respondentes, transformando a informação em percentuais, isto é, o percentual de respondentes em cada opção de resposta. Finalmente, obteve-se a média ponderada, fazendo a relação entre o percentual de respondentes em cada opção e o respectivo grau de importância. Os graus de importância dos atributos do transplante hepático estão elencados na tabela 4.

Tabela 4 - Grau de importância dos atributos do transplante hepático

Itens	Grau de importância dos atributos				
	4	3	2	1	Média
1. AMBULATÓRIO DE ATENDIMENTO (PRÉ TRANSPLANTE HEPÁTICO)					
Ter conforto nas instalações	3,04	0,60	0,08	-	3,72
Ter atendimento humanizado pela enfermagem	3,84	0,12	-	-	3,96
Ter atendimento humanizado pelos médicos	3,84	0,12	-	-	3,96
Qualificação da equipe médica	1,28	1,56	0,32	-	3,16
Visita da equipe médica durante o processo de recuperação	3,84	0,12	-	-	3,96
Rapidez na realização dos exames laboratoriais	3,84	0,12	-	-	3,96
Rapidez no resultado dos exames laboratoriais	3,84	0,12	-	-	3,96
Rapidez na realização dos exames de imagem	3,52	0,36	-	-	3,88
Rapidez no resultado dos exames de imagem	3,36	0,48	-	-	3,84
Rapidez no agendamento das consultas	3,20	0,60	-	-	3,80
2. PRÉ-OPERATÓRIO E OPERATÓRIO DO TRANSPLANTE HEPÁTICO					
Recepção e acolhimento	3,36	0,36	-	0,04	3,76
Permissão de acompanhante no processo	3,68	0,24	-	-	3,92
Permissão de alimentação para o acompanhante	2,56	1,08	-	-	3,64
Não sentir dor após a cirurgia	3,68	0,24	-	-	3,92
Não sentir náusea após a cirurgia	3,04	0,72	-	-	3,76
Não ter queimaduras (placa de bisturi/colchão térmico)	3,68	0,24	-	-	3,92
Acesso rápido às informações sobre o paciente	3,36	0,48	-	-	3,84
Retorno progressivo à qualidade de vida e atividades laborais do transplantado	3,52	0,36	-	-	3,88
3. DIÁRIA HOSPITALAR					
Internação em apartamento exclusivo	0,13	0,72	0,48	-	1,33
Permissão de acompanhante, inclusive filhos menores	0,07	0,48	0,08	0,52	1,15
Instalações asseadas e sem a presença de insetos	3,84	0,12	-	-	3,96
Roupas de cama e banho limpas	3,84	0,12	-	-	3,96
Serviço de acompanhamento multiprofissional eficiente e cordial	3,68	0,24	-	-	3,92
Enfermagem eficiente e cordial	3,84	0,12	-	-	3,96
Alimentação	3,20	0,48	-	0,04	3,72
Serviço de manicure e pedicuro	0,32	0,60	0,48	0,48	1,88
Serviço de cabeleireiro	0,48	0,72	0,40	0,44	2,04
Entretenimento	0,96	1,80	0,16	0,08	3,00
Ambiente climatizado	2,08	1,32	-	0,04	3,44
Serviço telefônico	0,64	1,68	0,32	0,12	2,76

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

A partir dos achados quanto ao grau de importância, atribuído pelos pacientes, do serviço de transplante hepático realizado pelo HUWC/UFC, a próxima etapa foi identificar os recursos necessários para atender cada um dos atributos do serviço.

Essa etapa, de acordo com Camacho (2004), não é tão fácil, tendo em vista que, para muitos atributos, são necessários mais de um tipo de recurso e, para estes casos, depois de se

fazer a identificação de todos os recursos necessários, deve-se determinar o percentual de contribuição de cada um destes recursos no atendimento do atributo.

Neste estudo utilizou-se a metodologia adotada por Camacho (2004), ou seja, fez-se uso de uma aproximação baseada na experiência das pessoas que realizavam aquelas atividades. Assim, ressalta-se que a determinação destes percentuais de forma arbitrária pode comprometer os resultados e levar à decisões gerenciais equivocadas.

Foram selecionados 24 atributos que puderam ser relacionados com recursos e seus respectivos custos. Estes atributos foram distribuídos em 3 blocos: os relacionados ao pré-transplante hepático, os relacionados ao pré-operatório e operatório hepático e os relacionados à diária hospitalar, conforme apresentado na tabela 5.

Tabela 5 - Grau de importância relativa (IR) dos recursos necessários para atender o procedimento do transplante hepático

Itens/Atributos	Grau de importância dos atributos para os pacientes		Recursos utilizados	Contribuição do recurso em relação ao atributo (%)	Grau de importância relativa dos recursos (IR) (%)
1. AMBULATÓRIO DE ATENDIMENTO (PRÉ TRANSPLANTE HEPÁTICO)	38,20	42,03%			
Ter conforto nas instalações	3,72	4,09%	Pessoal de enfermagem	45,00	18,92
Ter um atendimento humanizado pela enfermagem	3,96	4,36%	Pessoal médico	45,00	18,92
Ter um atendimento humanizado pelos médicos	3,96	4,36%	Pessoal administrativo	10,00	4,20
Qualificação da equipe médica	3,16	3,48%	Energia elétrica		
Visita da equipe médica durante o processo de recuperação	3,96	4,36%	Depreciação de móveis e utensílios		
Rapidez na realização dos exames laboratoriais	3,96	4,36%	Amortização de softwares		
Rapidez no resultado dos exames laboratoriais	3,96	4,36%			
Rapidez na realização dos exames de imagem	3,88	4,27%			
Rapidez no resultado dos exames de imagem	3,84	4,23%			
Rapidez no agendamento das consultas	3,80	4,18%			
2. PRÉ-OPERATÓRIO E OPERATÓRIO DO TRANSPLANTE HEPÁTICO	26,72	29,40%			
Recepção e acolhimento	3,76	4,14%	Pessoal de enfermagem	5,00	1,47
Permissão de alimentação para o acompanhante	3,64	4,01%	Pessoal administrativo	5,00	1,47
Não sentir dor após a cirurgia	3,92	4,31%	Materiais hospitalares	25,00	7,35
Não sentir náusea após a cirurgia	3,76	4,14%	Medicamentos	60,00	17,64
Não ter queimaduras (placa de bisturi/colchão térmico)	3,92	4,31%	Central de esterilização	5,00	1,47
Acesso rápido às informações sobre o paciente	3,84	4,23%	Energia elétrica		
Retorno progressivo à qualidade de vida e atividades laborais do transplantado	3,88	4,27%	Depreciação de móveis e utensílios		

Itens/Atributos	Grau de importância dos atributos para os pacientes		Recursos utilizados	Contribuição do recurso em relação ao atributo (%)	Grau de importância relativa dos recursos (IR) (%)
	25,96	28,57%			
3. DIÁRIA HOSPITALAR					
Instalações asseadas e sem a presença de insetos	3,96	4,36%	Pessoal de limpeza	60,00	2,61
			Material de limpeza	35,00	1,53
			Água	5,00	0,22
Roupas de cama e banho limpas	3,96	4,36%	Serviço de roupa	100,00	4,36
Serviço de acompanhamento multiprofissional eficiente e cordial	3,92	4,31%	Pessoal médico	100,00	4,31
Enfermagem eficiente e cordial	3,96	4,36%	Pessoal de enfermagem	100,00	4,36
Alimentação	3,72	4,09%	Serviço de nutrição	100,00	4,09
Entretenimento	3,00	3,30%	Depreciação de móveis e utensílios	100,00	3,30
Ambiente climatizado	3,44	3,79%	Depreciação de móveis e utensílios	100,00	3,79
TOTAL	90,88	100,00%			100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Cabe destacar que o grau de importância relativa do atributo foi obtido, percentualmente, pela divisão do “grau de importância do atributo para os pacientes” pelo total dos graus de importância dos atributos para os pacientes entrevistados.

O grau de importância relativa revela, sob a ótica dos pacientes, em termos proporcionais, o quanto o atributo é importante dentro de um conjunto de atributos de um determinado serviço, no caso do presente estudo, o serviço de transplante hepático.

O grau de importância relativa do recurso (IR) foi obtido através multiplicação do grau de importância relativa do atributo pelo percentual de contribuição de cada recurso. Para exemplificar, demonstra-se o IR dos medicamentos que foi resultante da multiplicação de 29,40% (grau de importância em %) por 60% (contribuição do recurso utilizado), sendo obtido 17,64% de IR. Após ter sido calculado o grau de importância relativa do recurso, calcula-se o Custo Relativo (CR) do recurso e o respectivo Índice de Valor (IV).

Destaca-se que o Custo Relativo (CR) de um recurso demonstra o quanto o recurso representa em relação ao custo total dos recursos, enquanto o IV (Índice de Valor) é obtido pela divisão do IR pelo CR e representa a relação entre a importância relativa de um recurso e seu custo relativo.

Quando o Índice de Valor (IV) é maior que 1, significa que o Custo Relativo (CR) do recurso analisado é menor que o seu grau de importância relativa (IR), do contrário, ou seja, IV menor que 1, retrata que o CR é maior que o IR. O ideal é que o IV seja o mais próximo de 1, o que revela uma situação de equilíbrio entre os atributos do produto e seu respectivo custo.

Na tabela 6 são apresentados os Custos Relativos (CR) e os Índices de Valor (IV) dos recursos analisados do HUWC/UFC

Tabela 6 - Custo Relativo (CR) e Índice de Valor (IV) dos recursos do HUWC/UFC

CUSTOS	CUSTO MÉDIO MENSAL	CR (%)	IR (%)	IV
CUSTOS DIRETOS	162.856,75	-	-	-
PESSOAL	25.070,29	-	-	-
Enfermagem	3.556,58	1,73	24,75	14,27
Médico	21.513,71	10,49	23,23	2,21

CUSTOS	CUSTO MÉDIO MENSAL	CR (%)	IR (%)	IV
MATERIAL	49.885,48	-	-	-
Medicamentos	44.209,80	21,56	17,64	0,82
Material médico hospitalar	5.616,78	2,74	7,35	2,68
Material de limpeza	28,05	0,01	1,53	111,83
Gêneros alimentícios	30,85	0,02	4,09	271,78
GERAL	87.900,98	-	-	-
Serviço médico terceirizado	87.631,08	42,74	23,23	0,54
Serviço de terceiros	269,90	0,13	0,00	-
CUSTOS INDIRETOS	346,35	-	-	-
Energia elétrica	295,29	0,14	0,00	-
Água	51,06	0,02	0,22	8,83
TOTAL CUSTOS DIRETOS + INDIRETOS	163.203,10	-	-	-
RATEIOS RECEBIDOS	41.817,48	-	-	-
Áreas comuns	308,78	0,15	0,00	-
Centro Est. Acad. E Prof. Saúde (CEAPS)	150,66	0,07	0,00	-
Centrais Administrativas	613,73	0,30	5,67	18,94
Central de Esterilização	315,51	0,15	1,47	9,55
Comissão de risco sanitário	95,43	0,05	0,00	-
CPD	14,42	0,01	0,00	-
Engenharia clínica	28,05	0,01	0,00	-
Escritório da qualidade	301,37	0,15	0,00	-
Farmácia central	3.576,18	1,74	17,64	10,11
Gasoterapia	1,91	0,00	0,00	-
Laboratório de manipulação	0,10	0,00	0,00	-
Manutenção predial	55,49	0,03	0,00	-
Mecanografia	54,64	0,03	0,00	-
Núcleo gestor	412,28	0,20	0,00	-
Núcleo hospitalar	28,66	0,01	0,00	-
Postos - clínica cirúrgica	22.567,40	11,01	5,67	0,52
Postos - clínica médica	1.916,14	0,93	5,67	6,07
Quimioterapia (Manipulação)	2,06	0,00	0,00	-
Serviço Conv. Proc. Contas	2.915,59	1,42	0,00	-
Serviço de contabilidade geral/custos	764,01	0,37	0,00	-
Serviço de controle patrimonial	115,04	0,06	0,00	-
Serviço de desenvolvimento de RH	68,36	0,03	0,00	-
Serviço de lavanderia, rouparia	312,79	0,15	4,36	28,58
Serviço de nutrição e dietética	884,18	0,43	4,09	9,48
Serviço de ouvidoria	14,20	0,01	0,00	-
Serviço de transporte	94,61	0,05	0,00	-
Serviço de vig. E portaria	158,09	0,08	0,00	-
Serviço de zeladoria (limpeza)	730,73	0,36	2,61	7,32
Serviço social	4.741,02	2,31	23,23	10,05
SESMT	0,67	0,00	0,00	-
Unidade de finanças	481,87	0,24	0,00	-
Unidade de pessoal	93,51	0,05	0,00	-
TOTAL CUSTOS DIRETOS + INDIRETOS + RATEIOS	205.020,58	100,00	-	-
NÚMERO DE LEITOS	4	-	-	-
CUSTO UNITÁRIO	51.255,15	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Do exposto na Tabela 6, observa-se que existem recursos, tais como medicamentos (0,82), serviço médico terceirizado (0,54) e postos - clínica cirúrgica (0,52), com IV menor que 1, ou seja, os Custos Relativos (CR) são maiores que os graus de importância relativa que os pacientes atribuem aos recursos. Na tabela 7 são apresentados os recursos aos quais os

pacientes atribuem IV maior que 1. O IV maior do que 1 significa que os recursos possuem o custo relativo menor do que a respectiva importância relativa.

Tabela 7 - Recursos com IV maior que 1

CUSTOS	CUSTO MÉDIO MENSAL	CR (%)	IR (%)	IV
Enfermagem	3.556,58	1,73	24,75	14,27
Médico	21.513,71	10,49	23,23	2,21
Material médico hospitalar	5.616,78	2,74	7,35	2,68
Material de limpeza	28,05	0,01	1,53	111,83
Gêneros alimentícios	30,85	0,02	4,09	271,78
Água	51,06	0,02	0,22	8,83
Centrais Administrativas	613,73	0,30	5,67	18,94
Central de Esterilização	315,51	0,15	1,47	9,55
Farmácia central	3.576,18	1,74	17,64	10,11
Postos - clínica médica	1.916,14	0,93	5,67	6,07
Serviço de lavanderia, rouparia	312,79	0,15	4,36	28,58
Serviço de nutrição e dietética	884,18	0,43	4,09	9,48
Serviço de zeladoria (limpeza)	730,73	0,36	2,61	7,32
Serviço social	4.741,02	2,31	23,23	10,05

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

A tabela 7, apresenta os recursos que trazem grandes benefícios para os usuários do serviço cujo gasto é relativamente baixo, não sendo, portanto, objeto de redução de custos. Entretanto, entende-se que, caso não comprometam a margem de ganho da instituição, os gastos nestes recursos podem ser aumentados, dado o elevado grau de importância que os pacientes atribuíram a estes.

Considerando que os recursos com IV maior que 1 não serão alvo de redução, é necessário trabalhar no processo de eliminação do *gap*, que, de acordo com a Tabela 3, foi de R\$ 2.729,15, observando os demais recursos e utilizando a Engenharia de Valor (EV).

Primeiramente, apresentam-se na Tabela 8 os recursos que não puderam ser relacionados com um atributo específico na Tabela 6.

Tabela 8 - Recursos que não puderam ser relacionados com um atributo específico

CUSTOS	CUSTO MÉDIO MENSAL	CR (%)	IR (%)	IV
CUSTOS DIRETOS	269,90	-	-	-
Serviço de terceiros	269,90	0,13	0,00	-
CUSTOS INDIRETOS	295,29	-	-	-
Energia elétrica	295,29	0,14	0,00	-
TOTAL CUSTOS DIRETOS + INDIRETOS	565,19	-	-	-
RATEIOS RECEBIDOS	6.159,80	-	-	-
Áreas comuns	308,78	0,15	0,00	-
Centro Est. Acad. E Prof. Saúde (CEAPS)	150,66	0,07	0,00	-
Comissão de risco sanitário	95,43	0,05	0,00	-
CPD	14,42	0,01	0,00	-
Engenharia clínica	28,05	0,01	0,00	-
Escritório da qualidade	301,37	0,15	0,00	-
Gasoterapia	1,91	0,00	0,00	-
Laboratório de manipulação	0,10	0,00	0,00	-
Manutenção predial	55,49	0,03	0,00	-
Mecanografia	54,64	0,03	0,00	-
Núcleo gestor	412,28	0,20	0,00	-
Núcleo hospitalar	28,66	0,01	0,00	-

CUSTOS	CUSTO MÉDIO MENSAL	CR (%)	IR (%)	IV
Quimioterapia (Manipulação)	2,06	0,00	0,00	-
Serviço Conv. Proc. Contas	2.915,59	1,42	0,00	-
Serviço de contabilidade geral/custos	764,01	0,37	0,00	-
Serviço de controle patrimonial	115,04	0,06	0,00	-
Serviço de desenvolvimento de RH	68,36	0,03	0,00	-
Serviço de ouvidoria	14,20	0,01	0,00	-
Serviço de transporte	94,61	0,05	0,00	-
Serviço de vig. E portaria	158,09	0,08	0,00	-
SESMT	0,67	0,00	0,00	-
Unidade de finanças	481,87	0,24	0,00	-
Unidade de pessoal	93,51	0,05	0,00	-
TOTAL CUSTOS DIRETOS + INDIRETOS + RATEIOS	6.724,99	100,00	-	-

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Na Tabela 8, pode-se observar que os recursos se referem aos rateios recebidos de outros centros de custos e que, de acordo com a opinião dos pacientes entrevistados, não foram relacionados diretamente com aqueles atributos. Ressalta-se que não significa a ausência de relação entre estes, mas que essa relação não foi percebida, acreditando-se que o grau de importância esteja bem próximo de zero.

Desta forma, optou-se por verificar os recursos com Custos Relativos (CR) mais relevantes, conforme apresentado na tabela 9.

Tabela 9 - Recursos com Custo Relativo (CR) mais relevante

CUSTOS DIRETOS	CUSTO MÉDIO MENSAL	CR (%)	IR (%)	IV
Salários Médicos UFC	21.513,71	10,49	23,23	2,21
Medicamentos	44.209,80	21,56	17,64	0,82
Serviço médico terceirizado	87.631,08	42,74	23,23	0,54
Postos - Clínica Cirúrgica	22.567,40	11,01	5,67	0,52

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Observa-se, na análise da Tabela 9, que os recursos apresentados representam 85,80% do custo médio mensal do transplante, e que, somente o serviço médico terceirizado representa 42,74%, destacando-se que para este recurso utilizou-se o mesmo IR obtido para o Pessoal Médico.

Constata-se, ainda, que dentre os recursos, apresentados na Tabela 9, medicamentos, serviço médico terceirizado e postos - clínica cirúrgica estão com Índice de Valor (IV) menor do que 1, ou seja, possuem custos relativos maiores que a importância relativa atribuída pelos pacientes. Porém, o recurso medicamentos está com IV mais próximo de 1 do que os demais, revelando que os recursos serviço médico terceirizado e os postos - clínica cirúrgica devem ter seus custos decompostos e analisados objetivando a redução destes, e, conseqüentemente, o aumento do IV para o mais próximo possível de 1.

Diante do exposto, ao se analisar os dados da contabilidade de custo do HUWC/UFC, verificou-se que o serviço médico terceirizado é composto pelo gasto com a prestação de serviço que oferta mão-de-obra médica, tanto na captação, quanto no próprio transplante hepático. O gasto por transplante hepático é de R\$ 10.000,00, e por captação de fígado o valor é de R\$ 1.170,00, além da cobrança de uma complementação por atividade ambulatorial de R\$ 2.150,00 por mês. Assim, o HUWC/UFC, para que possa reduzir o *gap*, deverá renegociar o valor dessa prestação de serviços, no entanto entende-se que a redução pode ocorrer com a não cobrança da complementação por atividade ambulatorial, tendo em vista que todo o

acompanhamento do paciente é realizado dentro das instalações ambulatoriais do HUWC/UFC.

Para o item postos - clínica cirúrgica, considerando que os valores que constam no custo do transplante hepático foram recebidos por meio de rateio, optou-se por verificar a composição dos custos diretos desse item. O setor de contabilidade de custos do HUWC/UFC informou que esse centro de custos foi criado para registrar os materiais, os medicamentos, o pessoal e demais gastos comuns aos diversos serviços que utilizam o centro cirúrgico do HUWC/UFC. Requisitam-se os insumos necessários para o centro cirúrgico e é feito através de rateio a divisão para os serviços que fazem uso do setor. Assim, para analisar como este item poderia reduzir custos, foi necessário identificar os custos diretos com pessoal, material, medicamentos, gêneros alimentícios, material de limpeza, rouparia e limpeza. O que mais se destacou foi o pessoal com 55,58%, em média, do total de custos, no entanto entende-se que a redução desse valor pode ser realizada com a redistribuição dos colaboradores no posto.

Esta redistribuição, de acordo com a direção de enfermagem, pode envolver os profissionais que ficam em outros postos, o que representa uma contagem menor de horas de cada profissional, refletindo uma redução média, de acordo com a contabilidade de custos do HUWC/UFC, de 10% no custo mensal. Assim, proporcionalmente, a redução que o serviço de transplante hepático sofre, com esta redução, é de R\$ 2.256,74, ou seja, R\$ 22.567,40 X 10%.

Após descritas as alternativas encontradas para a redução do custo, elaborou-se nova estimativa dos custos, apresentada na tabela 10, para averiguar se o custo-alvo foi atingido.

Tabela 10 – Novo Custo do transplante hepático do HUWC/UFC

CUSTOS	CUSTO MÉDIO MENSAL
CUSTOS DIRETOS	160.706,75
PESSOAL	25.070,29
Enfermagem	3.556,58
Médico	21.513,71
MATERIAL	49.885,48
Medicamentos	44.209,80
Material médico hospitalar	5.616,78
Material de limpeza	28,05
Gêneros alimentícios	30,85
GERAL	85.750,98
Serviço médico terceirizado	85.481,08
Serviço de terceiros	269,90
CUSTOS INDIRETOS	346,35
Energia elétrica	295,29
Água	51,06
TOTAL CUSTOS DIRETOS + INDIRETOS	161.053,10
TOTAL DE RATEIOS RECEBIDOS	39.560,74
TOTAL CUSTOS DIRETOS + INDIRETOS + RATEIOS	200.613,84
NÚMERO DE LEITOS	4
CUSTO UNITÁRIO	50.153,46

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Conforme apresentado na Tabela 10, as principais reduções dos custos foram representadas pelo valor do serviço médico terceirizado que passou de R\$ 87.631,08 para R\$ 85.481,08, ou seja, uma redução de 2,5 % do custo, e nos rateios recebidos que passaram de R\$ 41.817,48 para R\$ 39.560,74, ou seja, uma redução de 5,7%.

Diante do exposto, uma nova comparação entre o Custo Estimado e o Custo Máximo Admissível, para verificar a existência de *gap* ou não, foi calculada, apresentada na tabela 11.

Tabela 11 - Nova Comparação do custo estimado com o custo-alvo do procedimento

Descrição	Valor
Custo-alvo (tabela 2)	48.526,00
Custo estimado (tabela 11)	50.153,46
Alvo de redução (<i>gap</i>)	-1.627,46

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Observa-se na análise da Tabela 11 que, ainda, existe um *gap* a ser eliminado de R\$ 1.627,46. No entanto, o mesmo poderá ser eliminado, à medida que a administração do HUWC/UFC analisar os demais recursos com maiores custos, dentre os quais têm-se: a substituição de medicamentos e materiais médicos por outro de menor custo, desde que não comprometa a qualidade do serviço, a mudança de processos, e a redução da mão-de-obra. Vale ressaltar que o processo para eliminação do *gap* poderá ser feito e refeito quantas vezes for necessário para que se possa alcançar ou superar o custo-alvo.

5 Conclusões

Os Hospitais Universitários possuem um destacado papel na assistência de alta complexidade e com a crescente demanda por financiamento público surgem desafios a serem enfrentados, entre os quais está a utilização de um instrumento de gestão estratégica de custos que torne mais eficiente o consumo de seus recursos. A eficiência administrativa em hospitais está relacionada ao melhor uso dos recursos disponíveis, portanto, um instrumento de gestão estratégica de custos é de suma importância para que se atinja tal eficiência. Assim, o objetivo desta pesquisa é analisar as implicações da utilização do custeio alvo em hospitais universitários federais como ferramenta de gestão estratégica de custos.

Considera-se que os objetivos da pesquisa foram alcançados, pois foi possível: (1) identificar, por meio, dos questionários enviados aos HUs federais que realizam transplante hepático, que os mesmos se utilizam de sistema de custos para atender às necessidades da administração quanto à tomada de decisões, sendo o custeio por absorção o método de custeio adotado por estes; (2) verificar que o HUWC/UFC, hospital objeto do estudo, possui sistema de contabilidade de custos, utilizando-se a metodologia do custeio por absorção para o cálculo de seus custos, inclusive do serviço de transplante hepático; (3) identificar os atributos que agregam valor aos pacientes transplantados do HUWC/UFC, sendo ferramenta importante no processo do custeio alvo quando da eliminação ou redução do *gap*; (4) averiguar a possibilidade de redução do *gap* dos custos do serviço de transplante hepático, que no estudo foi de R\$ 2.729,15 (5,62%).

Por meio da análise proporcionada pelo uso da engenharia de valor, foi possível sugerir medidas com vistas a eliminação do *gap*, obtendo-se uma redução projetada de aproximadamente 70%. Assim, com base nos resultados da pesquisa, confirmaram-se os pressupostos levantados, evidenciando-se que, para o hospital em estudo, o custeio alvo é recomendado, tendo em vista que a instituição possui pouca ou nenhuma influência sobre suas receitas, tendo como alternativa concentrar esforços na gestão dos custos. Evidenciou-se, ainda, que o processo de custeio alvo pode ser aplicado num serviço de um hospital universitário, podendo ser expandido para outros serviços estratégicos ou, mesmo, para a organização como um todo. A utilização do custeio alvo nesses hospitais pode reduzir custos, não alterando a qualidade do serviço prestado e, tampouco, prejudicando a percepção de qualidade do serviço por parte dos seus usuários.

Outras pesquisas semelhantes poderão ser realizadas com o mesmo objetivo em hospitais públicos de outros portes ou especialidades médicas específicas para verificar se condições análogas são detectadas e que ratifiquem as conclusões aqui obtidas ou, então, as refutem.

Referências

AKTINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Ministério da Educação e Cultura. **Hospitais Universitários**. Disponível em: <2010http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12267&ativo=513&Itemid=512> Acesso em: 01 nov. 2009.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Custeio Alvo em serviços hospitalares – um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

CHIORO, Arthur. Hospitais de Ensino: uma resposta estrutural à crise. **Boletim ABEM**, Rio de Janeiro, p. 8-9, set./out., 2004.

HANSEN, Jens Eric. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. 2002. 211f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

HORNGREN, C.; DATAR, S.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos**. v. 1. Rio de Janeiro: Editora S.A, 2000.

MARTINS. Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas: 2003.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo alvo e custo kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, . **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SAKURAI, Michihau. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo : Atlas, 1997.

SCARPIN, Jorge Eduardo. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. 2000. 159f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), UNOPAR, Londrina, 2000.

SIMEC. Sistema Integrado de Planejamento Orçamento e Finanças. Disponível em: <<http://simec.mec.gov.br/>>. Acesso em 15 nov. 2009.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso**. 3. Ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.