

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS**  
**IMOBILIARIAS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**INGRID OLIVEIRA ARAUJO**

**GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES:** Um estudo de caso  
no Hospital Aquiles Lisboa, Maranhão.

**SÃO LUÍS**

**2022**

INGRID OLIVEIRA ARAUJO

**GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES:** Um estudo de caso  
no Hospital Aquiles Lisboa, Maranhão.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, Administração e Ciências Imobiliárias da Universidade Federal do Maranhão – UFMA, como partes dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Telma Maria Chaves  
Ferreira da Silva

**SÃO LUÍS**

**2022**

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).  
Diretoria Integrada de Bibliotecas/UFMA

Araujo, Ingrid Oliveira.

GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES : Um estudo de caso no Hospital Aquiles Lisboa, Maranhão / Ingrid Oliveira Araujo. - 2022.

46 f.

Orientador(a): Telma Maria Chaves Ferreira da Silva.  
Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2022.

1. Custos Hospitalares. 2. Gerenciamento. 3. Gestão de Custos. I. Chaves Ferreira da Silva, Telma Maria. II. Título.

*Dedico este Trabalho a minha mãe, Lídia Galhardo, por todo esforço, dedicação e apoio em cada momento da minha vida, a minha filha Maria Luiza Araujo que é o motivo de todas as minhas lutas, aos meus irmãos Hugo, Leticia e Maria Júlia e sobrinhos Enzo e Elias, que amo tanto e aos meus avós Francisco, Tereza e Júlia (in memoriam).*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que me deu força, coragem e sabedoria para chegar até aqui, sempre guiando meus passos, e nunca permitindo que eu perca a fé, pois mesmo quando tudo parecia que não daria certo, em momento algum permitiu que eu desistisse dos meus objetivos, me fortalecendo diante dos obstáculos.

A minha rainha Lídia Galhardo, pois com lágrimas nos olhos posso mencioná-la como meu exemplo de mulher, pois és é o alicerce da minha vida. Obrigada pelo colo nos dias de choro, pelos incentivos, pelos puxões de orelha, pela preocupação e dedicação comigo e principalmente com nossa Malu, pois sempre estive ao meu lado diante das dificuldades encontradas no decorrer deste percurso. E sabemos que não foi fácil! Pela compreensão pois em muitas vezes que estive ausente em momentos familiares, devido à correria do dia-a-dia, trabalho e universidade, a senhora sempre esteve ali me aconselhando a não desestimar diante dos problemas.

Ao meu pai Raimundo José Araujo, que mesmo distante sempre deixou em evidência o seu orgulho, admiração e seu amor por mim.

A minha filha Maria Luiza que mesmo tão pequena, sempre foi tão inteligente, esperta e compreensiva, pois quando entrei neste curso ainda era um bebezinho e no decorrer desses 7 anos de luta, me dediquei ao seu crescimento, tentando sempre dar o meu melhor, conciliando a benção de ser mãe, mesmo que solo, com as demais múltiplas funções que fui adquirindo nesse trajeto, pois só tendo muito amor imensurável para conseguir administrar tudo isso sem pirar, mas, é esse sorriso lindo que me motiva a persistir em busca diária pelo nosso melhor.

Ao Regicleyson Maranhão pelas madrugadas em claro, revisando diversas vezes a mesma coisa, pela paciência que teve comigo, pela orientação, pelo apoio, pela participação, pela compreensão e pela dedicação, mas, sobretudo, por acreditar em mim, no meu trabalho, na minha capacidade mesmo quando eu desabava em lágrimas.

Ao meu tio e patrão Claudio Magno que é um dos maiores incentivadores do meu êxito pessoal e profissional, pois sempre frisou a importância do meu bem estar, da minha formação, sempre me aconselhando e até mesmo brigando pra eu não desistir, pois sei que ele sempre está ali pra me estender a mão e não medirá esforços para me ajudar no que foi preciso.

Aos meus irmãos Hugo Leonardo, Letícia e Maria Júlia, pelo apoio, incentivo a nunca desistir, fortalecendo a minha lutar e alcançar essa etapa na minha vida, eles são fundamentais nesta

conquista.

A minha orientadora, Prof.<sup>a</sup> Telma Chaves, por toda paciência e até os sermões, pela colaboração em concluir este trabalho, sempre esteve à disposição para tirar minhas dúvidas. Aos demais professores da Universidade Federal do Maranhão, pelo conhecimento adquirido no decorrer do curso, contribuíram para meu crescimento pessoal e profissional.

Sou imensamente grata a todos, família, amigos e até mesmo conhecidos, que fazem parte da minha vida e que direta ou indiretamente, contribuíram de alguma forma durante toda essa trajetória árdua que foi o meu percurso acadêmico e para a realização deste trabalho, minha eterna e sincera gratidão!

*“Eu tentei 99 vezes e falhei, mas na centésima tentativa eu consegui, nunca desista de seus objetivos, mesmos que esses pareçam impossíveis, a próxima tentativa pode ser a vitoriosa”.*

(Albert Einstein)

## RESUMO

A gestão de custos é um elemento de grande importância em qualquer instituição hospitalar, pois influencia diretamente no processo decisório. Deste modo, o objetivo geral do presente estudo é identificar de que forma ocorre o gestão de custos no Hospital Aquiles Lisboa. Trata-se de um estudo com aspectos descritivo e exploratório com abordagem qualitativa, tendo como método o estudo de caso, realizado através de estudos bibliográficos e aplicação de questionário aos responsáveis pela administração. Através do questionário e dos resultados obtidos foi possível averiguar que a gestão dos custos não é praticada pela instituição. Contudo, há o interesse de inserção de um sistema na Unidade, porém essa autonomia não cabe a direção do referido hospital, e sim a empresa que realiza o gerenciamento. Como conclusão a pesquisa demonstrou que o hospital, ainda não tem um sistema de custos definido por está em processo de elaboração. Observou-se ainda que mesmo não havendo sistema integrado de gestão de custos a administração do hospital mantém um controle interno dos custos. E que todas as informações de custeio ficam a cargo do órgão gestor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão de Custos; Custos Hospitalares e Gerenciamento.



## **ABSTRACT**

Cost management is an element of great importance in any hospital institution, as it directly influences the decision-making process. Thus, the general objective of this study is to identify how cost management occurs at Hospital Aquiles Lisboa. This is a study with descriptive and exploratory aspects with a qualitative approach, using the case study method, carried out through bibliographic studies and the application of a questionnaire to those responsible for administration. Through the questionnaire and the results obtained, it was possible to verify that cost management is not practiced by the institution. However, there is interest in inserting a system in the Unit, but this autonomy does not belong to the direction of the referred hospital, but to the company that performs the management. As a conclusion, the research showed that the hospital still does not have a defined cost system because it is in the process of being elaborated. It was also observed that even though there is no integrated cost management system, the hospital administration maintains an internal cost control. And that all costing information is the responsibility of the managing body.

**KEYWORDS:** Cost Management; Hospital Costs and Management.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - <i>Organograma do Hospital Aquiles Lisboa</i> . . . . .	35
--	----

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	- Cronograma de desembolso mensal . . . . .	33
----------	---	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Atividades Baseado em Custeio
ABM	Activity Based Management
APAC	Sistema de Captação de Dados
BPA	Boletim de Produção Ambulatorial
CE	Controle de Estoque
CGA	Consumo Gênero Alimentício
CM	Consumo de Materiais
CMD	Consumo de Medicamentos
CPV	Custo dos Produtos e Vendidos
EFPA	Estoques Finais de Produtos Acabados
EMSERH	Empresa Maranhense de Serviços Hospitalares
IADVH	Instituto de Apoio ao Desenvolvimento da Vida Humana
MS	Ministério da Saúde
OMS	Organização Mundial de Saúde
ONGs	Organizações não governamentais
OSCIPs	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
OSs	Organizações Sociais
PPA	Plano Plurianual
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
SES	Secretaria Estadual de Saúde
SISAIH	Sistema Gerador do Movimento das Unidades
SUS	Sistema Único de Saúde
UFMA	Universidade Federal do Maranhão

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	14
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	16
<b>2.1 Organizações hospitalares</b> .....	16
<b>2.2 Contabilidade de custos</b> .....	18
<b>2.3 Estudos anteriores</b> .....	22
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	25
<b>3.1 O hospital Aquiles Lisboa</b> .....	25
<b>3.2 Procedimento metodológico</b> .....	26
<b>4. RESULTADOS E DISCURSÕES</b> .....	29
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	32
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	33
<b>APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO</b> .....	37
<b>APÊNDICE B - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO</b> .....	38
<b>APÊNDICE C – TERMO DE ANUÊNCIA PARA COLETA DE DADOS</b> .....	39
<b>ANEXO A – SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS</b> .....	41
<b>ANEXO B – RELATÓRIO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS</b> .....	44
<b>ANEXO C – UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÃO</b> .....	45

## 1 INTRODUÇÃO

Em uma rede hospitalar, a contabilidade de custos é um instrumento gerencial indispensável para a determinação, o controle e a análise de gastos, e para a tomadas de decisões, permitindo confrontos entre os custos e as despesas dos procedimentos (BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015).

Neste sentido, a gestão de custos é imprescindível para um hospital de assistência à saúde, quer seja ele uma organização pública ou privada. Para tanto, destaca-se a necessidade de um sistema de custeio eficiente mediante o planejamento, as estratégias e o controle em prol do aumento do desempenho produtivo da organização, e assim a avaliação econômica da saúde assume um papel de destaque, exigindo dos gestores o enfrentamento de novos desafios na busca contínua da eficiência e eficácia das atividades, para oferecer à comunidade um serviço de qualidade e acessível à população (VIANA FILHO; PASSARI; NIVEIROS, 2017).

A complexidade do ambiente em que estão inseridas as organizações hospitalares, por conter os mais diversos setores, com os mais diferentes profissionais e com várias prestações de serviços, provoca uma maior demanda e necessidade de suma importância de informações confiáveis para a tomada das decisões. Portanto, sem a utilização de um instrumento seguro de gestão de custos, as organizações não conseguirão sua viabilização operacional, sendo o planejamento fundamental para a sua manutenção e sobrevivência (LEMOS; ROCHA, 2011). Mediante tal importância, destaca-se a questão que norteia o desenvolvimento da pergunta principal deste estudo: *de que forma ocorre o gestão de custos no Hospital Aquiles Lisboa?* Sendo assim, este estudo tem como objetivo geral identificar de que forma ocorre o gestão de custos no Hospital Aquiles Lisboa.

Para atingir tal objetivo geral apresenta-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Verificar se o hospital realiza gestão de custos;
- b) Identificar os meios da aplicação do sistema adotado;
- c) Analisar se as informações produzidas são usadas para fins de controle e aplicadas efetivamente à tomada de decisão.

Portanto, o presente justifica-se pela importância do gerenciamento de custos para os resultados positivos das entidades, destaca-se que a saúde pública é uma preocupação para sociedade e um desafio para os que administram.

A iniciativa de realizar o presente estudo surgiu a partir da observação das atividades administrativas com a atividade hospitalar. Mediante esses fatores surgiu a curiosidade de conhecer como são utilizados o gerenciamento de custos, se é feito o uso da mesma para tomada

de decisões e quais alternativas são usadas para melhorar a eficiência dos resultados.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção destina-se a levantar o embasamento necessário, junto à literatura especializada, abordando sobre a contabilidade de custos além dos estudos anteriores.

### 2.1 Organizações hospitalares

A palavra hospital é de raiz latina (*Hospitalis*) e vem de hospes – hóspedes, porque historicamente, os hospitais tinham por missão as funções a caridade para refúgio, pensão ou instituição das pessoas com necessidades, pessoas idosas e com enfermidades, limitando seu assistencialismo à atenção básica e serviços de tratamento da saúde (MINISTÉRIO DA SAUDE, 2006).

Para a Organização Mundial de Saúde – OMS (2006) uma organização hospital é “é parte integrante de um conjunto integrado de saúde, cuja função é prestar à comunidade completa assistência à saúde maneira preventiva e curativa, englobando serviços irrestritos à família, em seu domicílio e também em centro de formação para os que atuam na esfera da saúde e para estudos e pesquisas biossociais.” Dentre os seus intentos em face da população, as unidades hospitalares tem como funcionalidade a prevenção doenças, decidir sobre serviços assistenciais e vigilância à população cooperando consideravelmente para a educação sanitária e a higiene no âmbito laboral, reestruturar a saúde possibilitando diagnóstico e tratamento curativo das doenças em geral e proporcionar o desenvolvimento de pesquisa e o ensino de graduação, pós-graduação e educação continuada.

A classificação dos hospitais obedece a uma série de critérios, porém apresentar alguns aspectos adotados, seguindo o exposto no Anteprojeto da Lei Orgânica de Assistência Hospitalar, de 1964, que define amparo hospitalar como aquele que tem como fonte o hospital e a instituição para-hospitalar e que colabora para a criação de um completo estado de harmonia física, mental e social do indivíduo.

Segundo Cherubin e Santos (1997) e Gonçalves (1983) a assistência hospitalar pode ser classificada da seguinte forma: Quanto ao regime de propriedade:

- a) Público: administrado por entidade governamental municipal, estadual ou federal;
- b) Particular: pertencente à pessoa jurídica de direito privado;
- c) Privado sem fins lucrativos: beneficentes ou filantrópicos.

Quanto a finalidade ou tipo de assistência:

- a) Geral: assiste pacientes de várias especialidades, tanto clínicas quanto cirúrgicas, podendo ser limitados a grupos etários (como os infantis ou geriátricos) ou grupos da



comunidade (militar), ou ainda apresentar uma finalidade específica (hospital de ensino);

- b) Especializada: assiste predominantemente pacientes com alguma patologia (doença) específica, entre eles estão os psiquiátricos, câncer, HIV, de órgãos, etc.

Quanto ao porte:

- a) Pequeno porte: É o hospital que possui capacidade normal ou de operação de até 50 leitos.
- b) Médio porte: É o hospital que possui capacidade normal ou de operação de 51 a 150 leitos.
- c) Grande porte: É o hospital que possui capacidade normal ou de operação de 151 a 500 leitos.
- d) Capacidade extra: É o hospital que possui capacidade a cima de 500 leitos.

No Brasil, antes da criação do SUS – Sistema Único de Saúde, o contexto da gestão hospitalar era bastante diferente da realidade atual, pois a saúde era considerada ausência de doença, a assistência era centrada no foco médico-hospitalar, a promoção da saúde era tarefa exclusiva do Ministério da Saúde (MS) e todas as ações de saúde eram centralizadas na União, não havendo participação das unidades federativas e dos municípios (ARCARI, 2018).

A criação do SUS foi o maior movimento de inclusão social já visto na história do país e representou uma afirmação política de compromisso do Estado brasileiro para com os direitos dos seus cidadãos, tendo como importante princípio a universalização do acesso às ações e aos serviços de saúde (ARCARI, 2018).

Apesar dos elevados custos destinados a extensa rede hospitalar, financiada, em grande parte, pelos recursos do SUS (Sistema Único de Saúde), o atendimento é fornecido de forma precária a população, a avaliação da produtividade dos gastos hospitalares no âmbito do SUS é extremamente relevante (Proite; Sousa, 2004). No entanto, a análise das atividades da rede hospitalar assim como a verificação dos fatores que podem influenciar o seu desempenho é algo fundamental pois pode colaborar para melhores práticas na gestão hospitalar.

No Maranhão a gestão hospitalar do Estado é dividida em três Macrorregiões de saúde, de acordo com a Resolução CIB nº 64/2018, publicada no Diário Oficial nº 120 de 28/06/2018; são estas a Macro Norte; Macro Sul e Macro Leste, composta por 9, 4 e 6 regiões de saúde, respectivamente (PPA-MA, 2020). Tais serviços de saúde são administradas por organizações sociais e empresas públicas, como exemplo a EMSERH (Empresa Maranhense de Serviços Hospitalares), que a partir de 2015 passou a administrar mais de 70% das unidades de saúde no Maranhão, sendo os demais de responsabilidades da administração direta do Estado e alguns

contratos com Organizações Sociais (OSs), Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) e Organizações Não Governamentais (ONGs) (EMSERH, 2020).

A EMSERH foi criada pela Lei estadual nº. 9.732/12 com o objetivo de implantar políticas públicas com qualidade de um novo conceito em gestão de saúde. Trata-se de uma empresa pública com personalidade jurídica de direito privado com autonomia administrativa, técnica, patrimonial e financeira. Está vinculada ao estado do Maranhão por intermédio da Secretaria de Estado da Saúde (SES). No art. 7 da lei que a criou, a primeira e mais importante fonte de recursos são as doações que lhe são consignadas no orçamento do estado do Maranhão, mediante contrato de gestão de unidades de saúde (CARREIRO; CARREIRO, 2022).

Em conciliação com a política estabelecida pelo Ministério da Saúde e com todas as atividades introduzidas integral e exclusivamente no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS, a EMSERH está inserida no contexto da Rede de Saúde, com o objetivo de incorporação atual e eficiente visão de racionalizar gastos públicos ao mesmo tempo em que busca potencializar um atendimento de qualidade satisfatória à população no que concerne à saúde pública (EMSERH, 2020).

## **2.2 A contabilidade de custos**

De acordo com Martins (2010, p.19) “Até a revolução industrial (século XVIII), quase só existia a contabilidade financeira (ou geral), que, desenvolvida na era mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”. No entanto, a contabilidade pode ser estudada em seu formato macro ou restrito, tendo uma evidente evolução contínua, onde pode ser aplicada em múltiplas atividades econômicas, tais como: comercial, bancária, financeira, fiscal, hospitalar e gerencial, tendo essa última aplicabilidade em todos os ramos de atividade (SOUZA, 2010).

Abbas (2001) menciona que a contabilidade possui a competência para dar bons resultados, independente do ramo da empresas, sejam elas comerciais ou que prestam serviços, como por exemplo, hospitais, lojas, serviços de utilidade pública, institutos educacionais, repartições públicas, utilizando termos adequados e específicos para a características de cada tipo de organização e complementa que a contabilidade de custos é de grande importância para os gestores, uma vez que lhes fornece as informações necessárias que auxiliam o controle e as tomadas de decisões. Para atender a esta necessidade de informação dos gestores, a contabilidade de custos foi evoluindo e buscando adaptar-se à nova realidade das empresas e alcançar resultados mais precisos.

Conceitualmente, Leone (2000, p. 19), define a 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”.

Em referência ao contexto hospitalar, Martins (2010) ressalta sobre a indispensabilidade do uso da contabilidade de custos, pois mediante ao crescimento das instituições e o conseqüente aumento na complexidade da prestação dos serviços, constata-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos são potencialmente úteis para o auxílio da gestão hospitalar, e tal função possui grande importância na maioria das instituições quanto à determinação do resultado do período, proporcionando os registros médico-hospitalar juntamente com os administrativos, tributários e financeiros, possibilitando assim uma melhor análise.

Desse modo, para Madeira e Teixeira (2004), para as organizações hospitalares, pode-se primeiramente considerar três aspectos de custeio: o custeio por absorção que concentra os custos fixos no custo final de cada produto a ser comercializado, o custeio variável é um tipo de custeio que considera como custo de produção apenas as despesas variáveis que foram reportadas em determinado período e o custeio baseado em atividades. Esse destaca que os preços de uma empresa e de determinado produto são motivados pelas ações desempenhadas nela e que essas ações são consumidas por produtos e serviços gerados nessa mesma empresa e esse método vem atualmente ganhando destaque.

De forma mais específica, nas instituições hospitalares, há a necessidade de conhecer o custo por exame, paciente-dia, intervenções e enfermidade. Desse modo, a classificação do custo ou método de custeio vai depender de uma definição prévia de qual é o objeto de custo pretendido (SOUZA, SCATENA, MEDEIROS, 2012).

Madeira e Teixeira (2004) apresentam a organização hospitalar subdividida em várias áreas que podem ser consideradas geradoras e alocadoras de custos e cada área está ligada a um setor do hospital. Desse modo, o hospital pode ser dividido segundo os autores nas áreas médica, administrativa e financeira. Dentro dessas áreas seriam alocados custos para cada setor, como custos com medicamentos para as farmácias, custo com exames nos laboratórios clínicos, custo com pessoal, com os salários dos médicos, dos centros cirúrgicos e assim, os setores financeiros e administrativos seriam geradores de despesas administrativas, bem como, despesas de outras naturezas. Para que se possa manter uma unidade contábil hospitalar harmônica e eficiente, deve-se fazer uso de sistemas contábeis que possibilitam um bom gerenciamento das unidades hospitalares.

O estudo dos conceitos e terminologias de custos é importante para o entendimento da contabilidade de custos e gestão de custos, assim como é, de igual forma importante, o entendimento dos sistemas de informações que os produzem. Para uma compreensão mais acurada dos principais conceitos de custos, é preciso entender o efeito das mutações ou variações patrimoniais (MARTINS, 2010).

Para aplicação dos conceitos relativos a contabilidade de custos faz-se necessário o entendimento de diversas terminologias comumente utilizadas pelos profissionais ligados a área de custos que são que são descritos por Martins (2010). Assim, apresenta-se inicialmente o termo gasto, e esse representa um sacrifício financeiro para a aquisição de bens e serviços, sacrifício esse caracterizado pela entrega ou compromisso de entrega de recursos, geralmente em espécie.

Desembolso - representa a saída de recursos financeiros para aquisição de um bem ou serviço. Vale ressaltar que a saída do recurso financeiro pode antecipar-se a entrada do bem ou serviço. E investimento - Representa a aplicação de recursos em ativos. O investimento é um gasto ativado, dada a sua característica de geração de benefícios, ou seja, é o emprego de recursos com a finalidade de obtenção, direta ou indiretamente, de um lucro, imediato ou futuro.

Para Hendriksen e Breda (2001, p. 235), custo “é medido pelo valor corrente dos recursos econômicos consumidos ou a serem consumidos na obtenção dos bens e serviços a serem utilizados nas operações – ou seja, trata-se de valor de troca”. Portanto, não reduz nem aumenta os lucros no momento de sua ocorrência.

Já as despesas, por definição, reduzem o lucro, representando o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas. Hansen e Mowen (2001, p. 61), entretanto, definem custo como “o valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, sacrificado para produtos e serviços que se espera que tragam um benefício atual ou futuro para a organização”. Os autores utilizam o termo “equivalente em dinheiro”, pois entendem que ativos não-monetários podem ser trocados pelos produtos ou serviços desejados. Para esses autores, os custos são incorridos para a produção de benefícios futuros. Quando os custos são usados na produção de receitas, são ditos expirados, surgindo, daí, o conceito de despesas. A principal distinção entre um custo classificado como despesa ou como um ativo é o tempo.

Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita. Em síntese, a despesa geralmente é previsível e orçada, relacionada a um período e não ao produto ou processo produtivo. Custo, porém, no sentido estrito da palavra,

representa o sacrifício de recursos para a geração de bens e serviços; portanto, não modifica o patrimônio líquido da entidade (MARTINS, 2010).

Quanto a classificação e nomenclatura dos custos de produção são compostos de custos diretos e dos custos indiretos de fabricação. Geralmente estão diretamente ligados ao processo produtivo os custos com matéria-prima, material de embalagem, mão-de-obra direta, entretanto, é possível um custo indireto ser transformado em custo direto, na medida que seja possível quantificar no objeto de custo. É importante ressaltar que, necessariamente, os esforços para realização de uma apuração desse tipo deve obedecer ao critério da relevância, avaliando sempre a relação, custo-benefício (MARTINS, 2010).

A classificação em relação ao objeto de custeio - custos diretos e indiretos é útil para apropriação aos objetos de custeio, cuja finalidade é a realização de análises de rentabilidade, controle de gastos, formação de preço e etc. Considera-se custo direto aquele que pode ser identificado de maneira fácil e mensurado adequadamente ao objeto de custo em causa, ou seja, podem ser quantificados nos portadores finais, quando considerados individualmente (MARTINS, 2010).

Numa definição inversa, entende-se por custo indireto aquele cuja identificação ao objeto de custo é feita de forma indireta, mediante parâmetros estabelecidos previamente, portanto, não podem ser quantificados nos portadores finais. A classificação dos custos em diretos e indiretos diz respeito ao produto fabricado ou serviço prestado, e não à produção como um todo ou aos departamentos da empresa. (MARTINS, 2010)

Em relação ao volume de atividade, custos podem ser classificados em fixos e variáveis, baseados em seu comportamento em decorrência do aumento ou redução do nível de atividade. Bruni e Famá (2002), definem custos fixos como aqueles que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, ainda que o volume de atividade da empresa se modifique, ou, até mesmo, não haja produção. Monden (1999), afirma que os custos fixos não mudam com a taxa operacional de curto prazo.

Custos fixos são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade de produção (KOLIVER, 2002). Podem continuar constantes, independentemente das alterações no nível de atividade, dentro de um intervalo relevante, sempre respeitando a capacidade instalada. Entende-se por intervalo relevante a faixa de atividade em que são válidas as hipóteses sobre a segregação de custos em fixos e variáveis.

Os custos variáveis variam na razão direta das modificações no nível de atividade, que podem ser unidades produzidas ou vendidas, leitos ocupados, exames realizados, horas

trabalhadas, etc. Em termos de planejamento, essa classificação permite ao gestor prever o que acontecerá em sua estrutura de custos em função de variações nos níveis de atividade.

Existem alguns casos de custos classificados como: semifixos ou semivariáveis, por conterem uma parte fixa e outra variável; todavia representam exceções à regra.

### **2.3 Estudos anteriores**

O referencial teórico deste estudo foi baseado em artigos publicados em congressos, revistas publicadas, trabalhos de conclusão de curso (TCC) e livros que discorrem sobre os temas de contabilidade de custos e gestão de custos em organizações hospitalares.

Abbas (2001) realizou uma dissertação sobre Gestão de custos em organizações hospitalares, com propósito de verificar a importância da utilização de um sistema de custos nas empresas do ramo hospitalar. O estudo tratar ainda da importância de acabar com o uso de sistemas tradicionais de contabilidade, pois tais sistemas utilizados impossibilitam as unidades hospitalares encontrarem o custo adequado, para assim começar a utilizar o método ABC (custeio baseado em atividades) evidenciando as vantagens que o mesmo pode trazer para as instituições estudadas e proporcionar um melhor e mais racional rastreamento dos custos indiretos, demonstrando o quão importante é para uma administração profissional, no setor hospitalar, possuir uma visão dinâmica e futurista.

O nível da análise é organizacional e as unidades pesquisadas são hospitais das cidades de Florianópolis – SC e Maringá – PR nas quais, através de entrevistas, foi possível verificar a estrutura e o mecanismo dos sistemas de custos utilizados. E posteriormente, é desenvolvida uma metodologia (pesquisa-ação) de aplicação do método Custeio Baseado em Atividades (ABC) no Setor de Processamento de Roupas do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina.

Com o objetivo semelhante ao estudo anteriormente mencionado, Melo (2004) realizou um estudo de caso sobre Gestão de custos nas organizações hospitalares: um estudo de caso, com o objetivo de verificação dos sistemas de custos adotados por 03 (três) hospitais da cidade de Florianópolis e com o estudo aplicado pôde verificar que os hospitais utilizam métodos de custeios tradicionais (custeio por absoção e RKW), porém ambos os sistemas utilizados não possibilitam os referidos hospitais encontrarem o custo adequado, não proporcionando aos administradores de tais instituições realizarem uma gerenciamento de qualidade de seus custos e, bem como, da instituição.

Outro aspecto com relevância e consideração é a influência de um bom sistema de

custeio utilizado por varias empresas como ferramenta na tomada de decisão com a pretensão de melhorar sua competitividade no mercado e a excelência na gestão hospitalar. Em seu artigo, Santos, Martins e Leal (2012) realizaram sua pesquisa sob a ótica da Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares tendo como campo de estudo na cidade de Uberlândia, estado de Minas Gerais, onde obtiveram os resultados que demonstram que no grupo dos hospitais investigados, foi observada uma aplicação parcial da gestão de custos no processo de tomada de decisão e identificou ainda que os gestores apontaram a necessidade e a importância de ter como ferramenta um sistema de custos para que se possa financiar de forma eficiente e eficaz o processo de decisão e buscar a sustentabilidade econômico-financeira da organização.

Em relação a organização hospitalar da administração pública e sua evolução de acordo com as constantes transformações sociais e assim analisando o ciclo rotativo, enfatizando a importancia do uso de um sistema de gestão de custos como instrumento para que o Estado possa aperfeiçoar os recursos e assegurar um retorno com mais eficiencia e responsabilidade na prestação do serviço ao cidadão, é a base que apontam Blanki, Silva e Oliveira (2015), em seu livro *Sistemas de Custeio na Gestão Hospitalar*, que baseou sua pesquisa em um modelo de custeio que possa ser utilizado como mecanismo de governabilidade pública e contribuir para tornar as organizações hospitalares públicas mais responsáveis, promovendo a implantação de um sistema de custeamento para o setor público, em conformidade com as suas características próprias, apoiado no que existe de metodologia de elaboração do orçamento estatal, e evidenciando a importância de tal implantação, sua viabilidade e o retorno proporcionado à sociedade.

Por outro lado a gestão da saúde atravessa um momento ímpar na sua história, tanto na esfera privada quanto na esfera pública, e que atinge todos os agentes: paciente, médicos, governo, indústria farmacêutica, operadoras de plano de saúde e instituições prestadora de serviço. O sistema de custos hospitalares pode ter variados e diferenciados objetivos. Dentro das organizações de saúde o objetivo de um sistema de custos de um hospital privado, por exemplo, é diferente de uma instituição de saúde gerenciada por Organização Social de Saúde (OSS). E nesse contexto, Lopes e Stadnickt (2013) realizaram uma pesquisa sobre *Gestão de Custos Hospitalares: os principais sistemas de custos utilizados em instituições de saúde*, o artigo tem o objetivo de apresentar os principais sistemas de custos utilizados na gestão de custos hospitalares em instituições públicas e privadas e através deste estudo observaram que a gestão de custos é amplamente valorizada nas organizações privadas, porém não é tratada da mesma forma nas instituições públicas.

Sobre o desempenho organizacional é muito importante que este deve estar relacionado a resultados em todos os sentidos, principalmente o resultado econômico, então, para a obtenção de resultados mais precisos, é necessário um sistema de custos adequado como ferramenta e para uma organização da área da saúde, isso também deve ser uma realidade. Investigar a utilização das informações de custos na tomada de decisões em entidades hospitalares foi o que objetivou o estudo de caso realizado por Santiago, Lopes, Lima e Soares (2007) no artigo:

A utilização das informações de custos por instituições hospitalares: um estudo em hospitais da cidade de natal – RN, onde constatou – se nos resultados obtidos que a informação de custos tem a importância reconhecida para a tomada de decisão e em 80% das entidades pesquisadas existem uma área específica de custos e 20% não tem uma área específica de sistema de custos, alegando estes a utilização de controles rudimentares, no entanto, somente 60% afirmaram trabalhar dentro de um sistema de custos considerado organizado, porém, para ambos os casos a pesquisa ainda visualizou que se tem a intenção se processar melhorias, de modo a aumentar o numero de informações a disposição do processo decisório.

Os estudos selecionados são de grande relevância para constituição da base da elaboração deste trabalho, são em sua maioria pesquisas de campo, com a elaboração de questionários e com análise qualitativa dos dados. No âmbito da gestão de custos hospitalares, são avaliados os vários métodos de custeios adotados pelas instituições hospitalares. Porém, a utilização de um sistema de custeio adequado varia de caso á caso e de características e objetivos diferentes. Na gestão hospitalar maramnhense, destaca-se a escassez de estudos relacionados ao tema, pois não foram encontrados dados ou informações que, por sua vez, pudessem servir como parâmetro para um estudo efetivo sobre o hospital Aquiles Lisboa relacionadas ao sistema de custos hospitalares, portanto, para que sejam feitas conclusões mais concretas seriam necessários mais pesquisas referentes aos temas.



### 3 METODOLOGIA

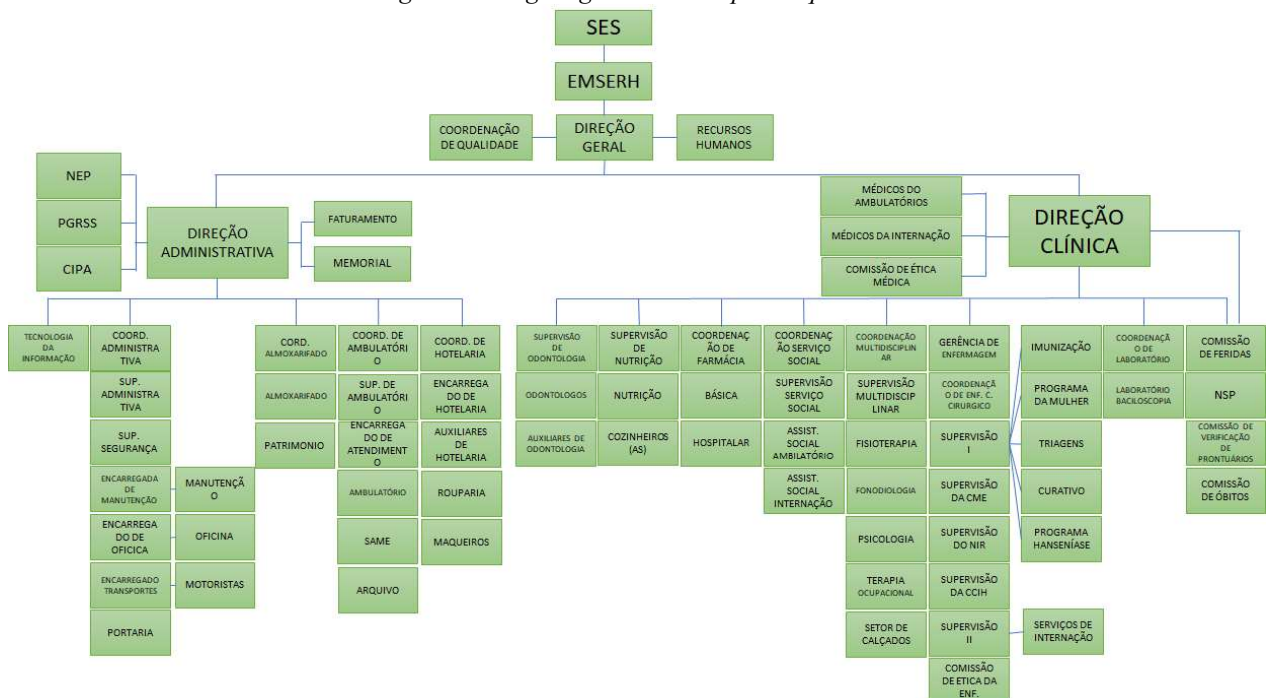
#### 3.1 O Hospital Aquiles Lisboa

A instituição que serviu de objeto de estudo para essa pesquisa é o Hospital Aquiles Lisboa, uma unidade de saúde de média complexidade, possuindo o perfil clínico e cirurgia geral, localizado na área periférica do Itaqui Bacanga em São Luís, especificadamente no bairro da Vila Nova – Ponta do Bonfim. O hospital foi inaugurado em 1990, e é referência regional do tratamento de pacientes portadores de Hanseníase no Maranhão, mas também atualmente é estruturado para receber pacientes com quadro clínico estável, e está situado no antigo Hospital Colônia (criado em 1932, porém finalizado e fundado em 17 de outubro de 1937) (LEANDRO, 2009).

Possui ordenamento jurídico sem fins lucrativos, pois o órgão mantenedor do hospital é a Secretaria do Estado da Saúde do Maranhão - SES, e sendo gerenciado pela Empresa Maranhense de Serviços Hospitalares - EMSERH.

O hospital é administrado por um corpo diretor composto por: direção geral, direção administrativa e direção clínica com formação na área de assistência social, administrativa e médica respectivamente.

Figura 1 – Organograma do Hospital Aquiles Lisboa



**Fonte:** elaboração da autor(a) a partir de dados na instituição (2022)

A responsabilidade do hospital Aquiles Lisboa é garantir o acesso aos serviços de saúde de aos pacientes referenciados pela Regional de Saúde de São Luís, com atendimentos oportunos, diagnósticos e tratamento de pacientes com hanseníase e outras doenças bacterianas,

garantindo o atendimento à população na prestação de serviços de saúde; viabilizar melhorias dos processos de trabalho na área de assistência, gestão de recursos humanos e garantir um atendimento especializado de qualidade nos serviços médico-hospitalares.

Além desses objetivos o corpo diretor tem a responsabilidade de administração e gerenciamentos dos serviços de:

a) internações hospitalares que corresponde às áreas de clínica médica, cirurgia geral/gastroenterologia e unidade de terapia intensiva;

b) serviço ambulatorial que agrega:

- consultas médicas com clínica médica, dermatologia, ginecologia, neurologia, ortopedia, pediatria, reumatologia, endocrinologia, urologia, mastologia e coloproctologia;
- serviços de diagnósticos por imagem com exames de radiologia, exames de ultrassonografia e exame de diagnóstico em cardiologia;
- serviços de laboratório clínico.

Todo esse acervo informativo de dados corresponde uma estimativa de metas para realização de 1.956 procedimentos cirúrgicos, 34.272 consultas com profissionais nível superior, 77.760 consultas médicas clínicas especializadas por ano, 518.400 serviços de apoio diagnósticos e terapêuticos, 3.072 serviços de diagnóstico em cardiologia e 23.280 outros procedimentos ambulatoriais por ano (EMSERH, 2022).

De acordo com os dados disponibilizados, atualmente a estrutura organizacional do complexo hospitalar é composta pela quantidade de 70 leitos na sua totalidade sendo distribuídos em 10 leitos complementares de UTI adulto tipo II, 40 leitos referentes a especialidade cirúrgica geral, 18 referente a especialidade clínica geral e 02 disponíveis para quadro crônicos e em seu quadro funcional constam 505 funcionários.

### **3.2 Procedimento Metodológico**

Quanto a classificação do tipo de pesquisas, este estudo define-se como uma pesquisa de natureza descritiva e exploratória, pois de acordo com Gil (2010) pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”, incluindo assim levantamento bibliográfico e entrevistas. O mesmo autor, ressalta que o estudo descritivo “tem como objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno.”

Quanto ao método da pesquisa utiliza-se uma abordagem qualitativa que possui como

pressuposto análise e interpretação dos dados mais relevantes, e neste sentido, buscou-se conhecer a realidade do hospital em análise de maneira aprofundada (MOREIRA, 2002).

A pesquisa adota como ferramenta o estudo de caso como forma de verificar se o hospital Aquiles Lisboa realiza gerenciamento de custos, identificar os meios da aplicação do sistema adotado e analisar se as informações produzidas são usadas para fins de controle e aplicadas efetivamente à tomada de decisão.

O caso analisa objetivamente, sob a ótica dos respondentes, os principais fatores que determinam as formas de alocação de custos no hospital e possíveis dificuldades diante da complexidade da realidade de uma organização hospitalar de médio porte. Segundo Yin (2005, p.32) “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” e complementa que (p.33) “o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange tudo – com a lógica do planejamento incorporando abordagens específicas à coleta e à análise de dados”.

Para execução do estudo de caso foram utilizadas estratégias de coleta de dados para levantamento das informações sendo elas:

a) A proposição de um questionário de múltipla escolha com perguntas abertas, fechadas opcionais e dicotômicas, dados estes coletados no mês de novembro de 2022, aplicado por meio de visita presencial e elaborado com base na dissertação de mestrado de Abbas (2001) em conjunto com o artigo de Martins e Souza (2019) adaptando-os com questões pertinentes ao tema, onde foram distribuídas em 3 partes, da seguinte forma:

A 1ª parte – **Sistema de Gestão de Custos**: Foi aplicado o questionário à encarregada do faturamento, com o qual procurou-se coletar dados sobre a **Utilização de sistema de gestão de custos**, através das questões apresentadas no ANEXO A, direcionando-se para a identificar se há um sistema de custos implantado e como o mesmo está estruturado.

A 2ª parte – **Relatórios da Contabilidade de Custos**: A aplicabilidade do questionário apresentado no ANEXO B, seguiu com a participação também da encarregada do faturamento, e com isso visou-se obter informações sobre os relatórios elaborados, a sua periodicidade, seus usuários e como é feita a análise pela administração.

A 3ª parte – **Utilização das informações para tomada de decisão**, apresentada em ANEXO C, onde aborda-se um dos aspectos mais importantes do sistema de custos que é: a influência que o uso das informações tem nas decisões tomadas pela administração;

autonomia da mesma em relação à contratação de serviços de terceiros, respostas concedidas diretor administrativo.

b) E por fim para compor a informação documental referente aos dados da estrutura da instituição, utilizou-se dados coletados através do acesso ao portal oficial do CNES – DATASUS. Esse é o departamento de informática do SUS, órgão da Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa do Ministério da Saúde, onde consta informações gerais sobre o perfil socioeconômico do estabelecimento e a obteve-se ainda dados específicos presentes no documento da Proposta de Execução Contratual do Hospital Aquiles Lisboa fornecido pela direção da instituição, que é elaborado anualmente pelo setor de Gestão Hospitalar, juntamente com o setor de Engenharia Clínica da EMSERH, onde apresenta estimativas de valores de prestação de serviços, metas e indicadores de desempenho pré estabelecidas para serem executadas que serão apresentadas no resultado desta pesquisa.

#### 4 RESULTADO E DISCUSSÕES

O presente estudo apresenta a análise dos dados e o resultado da pesquisa, obtidos através do questionário aplicado aos responsáveis pela administração do Hospital Aquiles Lisboa. Para tal, os resultados foram divididos em duas seções: primeiramente, são apresentados os resultados obtidos com a aplicação do questionário para identificação se há um método de custeio utilizado pela instituição, dados do questionário apresentados posteriormente. Em seguida apresenta-se a análise documental tendo como base principal o cronograma de desembolso.

Em relação a 1ª parte do questionário sobre o sistema de gestão de custos (ANEXO A), as perguntas foram destinadas de modo a possibilitar a verificação se o hospital possui sistema de gestão de custos e como o mesmo está estruturado, seja o sistema completo de forma integrada ou mesmo parte do processo.

Após a análise das informações verificou-se que a unidade de saúde não utiliza sistema de gestão de custos para apurar os custos gerais e/ou parciais dos atendimentos. Mesmo não possuindo sistema integrado de gestão de custos, o respondente diz ter um controle interno do consumo de materiais, medicamentos, gênero alimentício e despesas administrativas, sendo a responsabilidade da diretoria por centralizar e consolidar as informações obtidas e a periodicidade da conferência do estoque é realizada mensalmente.

No tocante a 2ª parte do questionário que se destina aos relatórios da contabilidade de custos (ANEXO B), são realizados relatórios técnicos de produtividades por atendimentos e consumos que são analisados pela administração da instituição para fins de informação, acompanhamento e levantamento de dados que são obtidos e repassados para a empresa responsável pelo gerenciamento, possibilitando os mesmos realizarem os repasses financeiros ao estabelecimento de saúde.

Em relação 3ª parte apresentada (ANEXO C), referente a utilização das informações para tomada de decisão, onde os dados que permitirão verificar se os gestores dos hospitais utilizam as informações produzidas pelo sistema de gestão de custos no processo de tomada de decisão, verificou-se com a aplicação das questões que o hospital não possui um sistema orçamentário formal o que interfere na análise das diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentários, entretanto a liderança do mesmo juntamente com a empresa gestora utilizam as informações regularmente com o objetivo de mensurar o percentual de metas e indicadores proposto no plano de trabalho da unidade, segundo portaria SES nº 1.081, de 13.12.2016 (EMSERH, 2022).

Observa-se, também, que as consultas econômicas e financeiras não são feitas pela administração da entidade mas sim pelo setor de compras da entidade administradora (EMSERH), pois os preços dos serviços hospitalares são tabelados de acordo com Ministério da Saúde que usa como parâmetro a taxa de ocupação hospitalar e o tempo médio de permanência hospitalar, que neste caso a regularidade da análise é realizada mensalmente.

Assim, embora o administrador acredite que um bom controle de custos pode auxiliar nas tomadas de decisão da organização, na prática, isso não tem sido utilizado de forma efetiva, embora algumas informações parciais de custos sejam produzidas.

É possível também considerar que a não existência de sistema integrado de gestão de custos seja explicada pelo fato da implantação de sistema de gestão de custos em hospitais ser um processo difícil e complexo, principalmente em virtude da complexidade inerente à própria organização, visto que possui uma multiplicidade de serviços e profissionais atuando simultaneamente, e um volume expressivo de dados que precisam ser capturados e processados.

Em referência a análise do documento disponibilizado obteve-se a Proposta de Execução Contratual do Hospital Aquiles Lisboa, que expõe aspectos específicos da unidade como as características gerais e acesso a informações ao quadro de colaboradores, onde o hospital apresenta atualmente um número de funcionários com 505 no total, dentre as funções com formações superiores, médios, técnicos e fundamental, sendo destes 55 sob responsabilidade dos Recursos Humanos da EMSERH (nomeados, celetistas e/ou contratados temporariamente) e 450 prestadores de serviços pela IADVH (Instituto de Apoio ao Desenvolvimento da Vida Humana), que consistem na empresa de serviços de gestão e capacitação de mão de obra.

Como forma de análise descritiva tal documento apresenta ainda o Cronograma de Desembolso, que é um detalhamento estabelecido pela EMSERH onde consta o plano operativo que serve de apoio para liberação dos recursos, que serão gastos mensalmente, previsto com valores em reais no total de R\$ 4.386.170,81 (quatro milhões, trezentos e oitenta e seis mil, cento e setenta reais e oitenta e um centavos) para a execução dos serviços na instituição.

A utilização desses valores está condicionada ao alcance percentual de  $\geq 85\%$  das metas e indicadores propostos no plano de trabalho da unidade, apresentado na tabela 1.

Tabela 1- Cronograma de desembolso mensal

<b>HOSPITAL AQUILES LISBOA</b>	
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>VALOR MENSAL</b>
<b>1. PAGAMENTO DE PESSOAL</b>	<b>R\$ 324.443,69</b>
<b>2. MATERIAL DE CONSUMO</b>	<b>R\$ 57.000,00</b>
<b>3. MATERIAL MÉDICO-HOSPITALAR/MEDICAMENTOS</b>	<b>R\$ 323.221,74</b>
<b>4. SERVIÇOS DE TERCEIROS</b>	<b>R\$ 2.627.552,83</b>
<b>5. SERVIÇOS ASSISTENCIAIS</b>	<b>R\$ 926.200,00</b>
6.1 Serviço Técnico de Apoio e Acompanhamento	R\$ 127.752,55
<b>VALOR MENSAL</b>	<b>R\$ 4.386.170,81</b>

Fonte: adaptado pelo autor a partir de dados da Proposta de Execução Contratual – EMSERH, 2022

## 5 CONCLUSÃO

Com base nos dados obtidos por esta pesquisa, pode-se concluir que os gestores do hospital Aquiles Lisboa, ainda não tem como prioridade a utilização da gestão de custos como instrumento de produção de informação. Apesar do reconhecimento da sua importância, na prática são produzidas somente informações parciais de custos pela utilização de um controle interno de setores específicos a saber: consumo de materiais, medicamentos, gênero alimentício e despesas administrativas, o qual também é importante, pois poderia, mediante ampliação da abrangência, compor um sistema integrado de gestão de custos.

Quanto aos objetivos específicos desta pesquisa, relativos aos meios da aplicação do sistema, o hospital estudado não possui um sistema de informação de gestão de custo, porém, o mesmo realiza conferência através de elaboração de relatórios mensais, para fins de acompanhamento, baseando-se em metas e indicadores estipulados pela EMSERH a serem atingidos e a partir da análise de tais fatores os dados são utilizados para produção de orçamento mensal da unidade.

Com relação à tomada de decisão, o administrador respondeu que utilizam as informações referentes a custos, ou seja, as todas as informações que são geradas pelos controles internos para a tomada de decisões em conjunto com a EMSERH tendo o devido cuidado para que essas informações sejam produzidas com qualidade a fim de que sejam realmente úteis na tomada de decisão.

Por fim, vale ressaltar que em qualquer instituição hospitalar, a gestão estratégica de custos assume um papel vital e dentro desse cenário há uma importância em determinar um sistema de gestão de custos na entidade hospitalar, porém, vale ressaltar que a apuração de custos é uma tarefa bastante trabalhosa e a opção pelo método de custeio depende da complexidade das operações desenvolvidas.



## REFERÊNCIA

- ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação. Universidade Federal de Santa Catarina, 2001, Florianópolis, Santa Catarina.
- ARCARI, J. **Legislação do Sistema Único de Saúde**. [S. l.], p. 1-13, mar. 2018.
- BLANSKI, Márcia Beatriz Schneider; SILVA, Christian Luiz da; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. **Sistemas de custeio na gestão hospitalar**. Curitiba: Ed. UTFPR, 2015
- BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **DATASUS – ESTABELECIMENTOS**. Disponível em: <https://cnes.datasus.gov.br/pages/estabelecimentos/ficha/atividade/2111302697661> Acesso em: nov./2022.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2002
- CARREIRO, G. S., & CARREIRO, K. da S. (2022). **A Empresa Maranhense De Serviços Hospitalares (EMSERH): A Estratégia do Maranhão para a gestão da saúde pública do Estado**. *Revista Pós Ciências Sociais*, 19(1), 195–220. <https://doi.org/10.18764/10.18764/2236-9473v19n1.2022.9>. Acesso em: nov./2022
- CHERUBIN, N. A.; SANTOS, N. A. **Administração Hospitalar: Fundamentos**. São Paulo: CEDAS, 1997.
- EMSERH. **EMSERH completa 5 anos com a gestão estratégica de equipamentos hospitalares no Estado**. EMSERH, 17 abr. 2020. Disponível em: <http://www.emserh.ma.gov.br/emserh-completa-5-anos-com-a-gestao-estrategica-de-equipamentos-hospitalares-no-estado%EF%BB%BF/>. Acesso em: out./2022.
- EMSERH. **Proposta de execução contratual: Hospital Aquiles Lisboa**. Maranhão: 2022.
- FILHO, J. R. V., PÁSSARI, I. A., & NIVEIROS, S. I. (2017). **Gestão de Custos Hospitalares: Um estudo de caso no Hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis – MT**. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4362> Acesso em: out./2022
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GONÇALVES, E. L.. **O hospital e a visão administrativa contemporânea**. São Paulo: Pioneira, 1983.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M.M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2001. 550p. Tradução de Accounting Theory.
- KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de custos**. Apostila de custos elaborada para o mestrado em

contabilidade do CEPPEV, 2002.

LEANDRO, José Augusto. **A hanseníase no Maranhão na década de 1930: rumo à Colônia do Bonfim.** *História, Ciências, Saúde – Manguinhos*, Rio de Janeiro, v.16, n.2, abr.-jun. 2009, p.433-447.

LEMOS, Vanda Márcia Ferri; ROCHA, Marcius Hollanda Pereira da. **A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades.** In: VII CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 19849354., 2011. Nacional: Latec / Uff, 2011. p. 1 - 16.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, S. D.; STADNICKT, K. T. **Gestão de custos hospitalares: os principais sistemas de custos utilizados em instituições de saúde.** *Maiêutica-Gestão*, v.1, n.1, 2013. Disponível em: <https://publicacao.uniasselvi.com.br/index.php/GESTAO/article/.../173>> Acesso em: nov./2022.

MADEIRA, G. J.; TEIXEIRA, M. F. **Custos hospitalares: uma proposta de implantação.** *Contabilidade Vista e Revista*. v. 3, n. 15, p. 45-61, dez. 2004.

MARANHÃO. **Lei Estadual nº. 9.732 de 19 de dezembro de 2012.** Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/ma/lei-ordinaria-n-9732-2012-maranhao-altera-a-lei-n-9732-de-19-de-dezembro-de-2012-e-da-outras-providencias>. Acesso em: nov./2022.

MARANHÃO. **Portal Da Transparência Da Empresa Maranhense De Serviços Hospitalares O Estado Do Maranhão.** Disponível em: [https://www.google.com/search?q=PORTAL+DA+TRANSPARENCIA+DA+EMSERH&rlz=1C1AZAA\\_pt-BRBR895BR895&oq=PORTAL+DA+TRANSPARENCIA+DA+EMSERH&aqs=chrome..69i57j0i433i512j0i512l2j0i131i433i512j0i433i457i512j0i402l2j0i131i433i512j46i199i291i433i512.13434j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8](https://www.google.com/search?q=PORTAL+DA+TRANSPARENCIA+DA+EMSERH&rlz=1C1AZAA_pt-BRBR895BR895&oq=PORTAL+DA+TRANSPARENCIA+DA+EMSERH&aqs=chrome..69i57j0i433i512j0i512l2j0i131i433i512j0i433i457i512j0i402l2j0i131i433i512j46i199i291i433i512.13434j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8) Acesso em: nov./2022

MARANHÃO. **Portal da Transparência do Governo do Estado. Plano Plurianual, 2019-2020.** Disponível em: <http://www.transparencia.ma.gov.br/transparencia/ppa/> Acesso em: nov./2022

MELO, Renata Bez. **Gestão de custos nas organizações hospitalares: um estudo de caso.** 2004, 83 páginas. Ciências Contábeis.

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

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Programa Nacional de Gestão de Custos: manual técnico de custos – conceitos e metodologia.** Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

MONDEN, Yasuhiro. Tradução de Eduardo D'Ágord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOREIRA, Daniel Augusto. **O método fenomenológico na pesquisa.** São Paulo: Pioneira/Thomson, 2002.

PROITE, A., & SOUSA, M. D. C. S. **Eficiência técnica, economias de escala, estrutura da propriedade e tipo de gestão no sistema hospitalar brasileiro.** Encontro Nacional de Economia, 2004.

RODRIGUES MARTINS, L. G., & SOUZA, P. C. (2019). **Panorama da utilização de sistemas de gestão de custos em hospitais de de Tangará da Serra - MT.** *Revista UNEMAT De Contabilidade*, 8(16).

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*, v. 10, n. 1, 2012.

SANTIAGO, J. S.; LOPES, F. G. S. S.; LIMA, D. H. S.; SOARES, Y. M. A. **A utilização das informações de custos por instituições hospitalares: um estudo em hospitais da cidade de Natal, RN.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14. 5 a 7 dez., João Pessoa, 2007. *Anais...* João Pessoa: Universidade de São Paulo, 2007.

SOUZA, P. C. **Avaliação econômica em saúde aplicada a hospitais.** Mato Grosso: Unemat, 2010.

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. G.; MEDEIROS, L. S. **Análise dos custos com materiais diretos numa organização hospitalar.** *Revista Ingepro – Inovação, Gestão e Produção*, 2012. Disponível em: <[www.ingepro.com.br](http://www.ingepro.com.br)> . Acesso em nov./2022.

YIN. R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3 ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.

# APÊNDICES

**APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO****UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS  
IMOBILIÁRIAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Prezado Sr(a),

Eu, Ingrid Oliveira Araújo, graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão, estou desenvolvendo uma pesquisa de campo de natureza exploratória na área de Gestão de Custos Hospitalares para o meu Trabalho de Conclusão de Curso e pretendo utilizar como objeto de estudos o Hospital Aquiles Lisboa.

Estou engajada nesta pesquisa com o objetivo de obter dados sobre a estrutura do controle de custos da mencionada instituição hospitalar, localizada na cidade de São Luís – MA e assim, apurar como esta instituição atribui o gerenciamento dos serviços prestados.

Portanto, estou conduzindo uma pesquisa aos responsáveis pelo controle gerencial da mesma, que pode ser o gerente do setor médico, financeiro, administrativo, TI, hotelaria, enfermagem, supervisor de compras, contador e/ou diretor administrativo e solicito assim, a colaboração de V. Sa. para esse estudo, no sentido de conceder uma entrevista e fornecimento de dados.

Todas as respostas devem representar a real percepção que tem acerca da contribuição do Controle Gerencial e as mesmas podem ser respondidas por mais de 01 (um) responsável, onde as informações obtidas na entrevista serão consideradas estritamente confidenciais, pois os dados serão analisados de forma agregada, preservando desta forma o sigilo dos entrevistados participantes da pesquisa.

Ressalto ainda que a colaboração de V. Sa. é de suma importância para o sucesso do meu trabalho.

Desde já agradeço.

## APÊNDICE B - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Concordo em participar do estudo que tem como pesquisador responsável o(a) aluno(a) de graduação Ingrid Oliveira Araujo, do Departamento de Ciências Contábeis, Administração e Ciência Imobiliárias, sob a orientação do (a) professor (a) Telma Maria Chaves Ferreira da Silva da Universidade Federal do Maranhão - UFMA Campus Dom Delgado em São Luís - Ma.

Tenho ciência de que o estudo tem em vista realizar a aplicação de questionário com o objetivo de identificar de que forma ocorre o gerenciamento de custos no Hospital Aquiles Lisboa, visando, por parte do(a) referido(a) aluno(a) a realização da sua monografia de conclusão de curso, cujo título é “GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: um estudo de caso do Hospital Aquiles Lisboa, Maranhão.”

Minha participação consistirá em conceder respostas ao questionário que será transcrito. Entendo que esse estudo possui finalidade de pesquisa acadêmica, que os dados obtidos serão divulgados para fins de pesquisa científica e publicados no seu trabalho.

O aluno providenciará uma cópia da transcrição da entrevista para meu conhecimento. Além disso, sei que posso abandonar minha participação na pesquisa quando quiser e que não receberei nenhum pagamento por esta participação.

---

**Assinatura**

## APÊNDICE C – TERMO DE ANUÊNCIA PARA COLETA DE DADOS

Eu, atual representante na qualidade de Diretor Administrativo, do Hospital Aquiles Lisboa, autorizo a realização da pesquisa intitulada “GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: um estudo de caso no Hospital Aquiles Lisboa, Maranhão”, a ser conduzida sob a responsabilidade do pesquisador e graduanda Ingrid Oliveira Araujo nas dependências desta instituição e declaro que conheço os objetivos e procedimentos da pesquisa acima mencionada e que a instituição apresenta infraestrutura necessária à realização da referida pesquisa. Esta declaração é válida desde que sejam assegurados os requisitos abaixo:

- Garantia de receber esclarecimentos do pesquisador responsável sobre qualquer questionamento, a qualquer momento, mesmo após a conclusão da pesquisa e encerramento dos trabalhos;
- Ausência de despesa para esta instituição decorrente da coparticipação nessa pesquisa;
- Liberdade para retirar a anuência em qualquer momento da pesquisa, sem penalização, caso não haja cumprimento dos requisitos acima.

---

**HOSPITAL AQUILES LISBOA**

**Diretor Administrativo**

# ANEXOS



**ANEXO A – QUESTIONÁRIO****SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS****• Utilização de sistema de gestão de custos**

1 – A instituição possui ou está implantando sistema(s) de gestão de custo(s) dentro da organização?

( ) Possui

( ) Não possui

2 – Caso possua, o sistema de custo atual foi implantado para atender:

( ) Exigências de Órgãos externos.

Especifique: \_\_\_\_\_

( ) Exigências fiscais

( ) Necessidades da administração quanto ao controle das operações.

( ) Necessidades da administração quanto a tomada de decisões.

( ) Necessidades da administração quanto a fixação de preços.

( ) Outros. Especifique: \_\_\_\_\_

3 – Caso possua sistema(s) de gestão de custos quem é o responsável por gerenciar as informações relacionadas a custo?

\_\_\_\_\_

4 – Caso o hospital possua ou esteja implantando sistema(s) de gestão de custos, qual a metodologia utilizada?

\_\_\_\_\_

5 – Se a resposta ao item número 1 for “Não possui”, a instituição deseja implantar algum sistema de gestão de custos?

( ) Sim

( ) Não

6 – Se a resposta ao item anterior for “Sim”, a direção da instituição possui autonomia para implantar o sistema de gestão de custos?

- Sim
- Não

7 – Mesmo não possuindo sistema integrado de gestão de custos, quais informações parciais relacionadas a custos são geradas?

Poderá marcar mais de 1 opção.

- C.M. (Consumo de materiais);
- C.M.D. (Consumo de medicamentos);
- C.G.A. (consumo de gênero alimentício);
- O.I.C. (Outros itens de consumo);
- C.P. (Custo de pessoal);
- C.S.D. (custos com serviços diversos);
- O.C.I. (outros custos indiretos);
- D.A. (despesas administrativas).

8 – Qual o setor responsável por centralizar e consolidar as informações do item 6?

- Diretoria
- Financeiro
- Contábil
- Faturamento
- Outros. Especifique: \_\_\_\_\_

09 – Com qual periodicidade o hospital realiza conferência do estoque de material médico?

- Quinzenal
- Mensal
- Trimestral
- Semestral
- Anual

10 – A instituição realiza gestão de estoque?

- Sim

Não

11 — Caso a “questão 1 for afirmativa”, a aplicabilidade do sistema de custos está produzindo os resultados esperados?

Sim. Comente:

Não. Por que?

## ANEXO B – QUESTIONÁRIO

### RELATÓRIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

1 – Que tipos de relatórios de custos são elaborados? Com quais objetivos? Comente.

---

---

2 – Com que periodicidade?

- Quinzenal
- Mensal
- Trimestral
- Outros. Por favor, especifique.

3 – Quais os setores do hospital que recebem os relatórios de custos?

---

---

4 – Os relatórios de custos são analisados pela administração?

- Não
- Sim. Que tipo de análise é realizada?
- Análise da evolução dos custos
- Análise dos centros de custos
- Análise dos custos totais
- Outros tipos de análise. Por favor, especifique-as.

## ANEXO C – QUESTIONÁRIO

### UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÃO

1 – As informações apuradas pelo sistema de apropriação de custos são discutidas de forma regular com as lideranças (supervisões, gerências ou direção) da instituição para tomada de decisão?

Sim

Não

2 – Os preços dos serviços são estabelecidos a partir dos custos hospitalares levantados para cada modalidade?

Sim

Não

3 – O hospital possui um sistema orçamentário formal?

Sim

Não

4 – São analisadas as diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentários?

Sim

Não

5 – O sistema de custos é usado para a tomada de decisões?

Sim

Não

6 – Qual a regularidade da análise da taxa de ocupação hospitalar?

Mensal

Semanal

Diária

De hora em hora

7 – Qual a regularidade da análise do tempo médio de permanência?

Mensal

Diária

8 – A organização realiza consultas econômicas e financeiras para a tomada de decisão?

Sim

Não

**ADICIONAIS:**

Além das questões apresentadas acima, você acrescenta alguma mudança, observação ou sugestão ocorrida, como importante para o controle e gestão de custo na atividade hospitalar?