

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE**

INÊZ CARNEIRO BARBOSA

**ANÁLISE DO NÍVEL DE COBERTURA DOS CUSTOS DA UNIDADE DE CUIDADOS
NEONATAIS PELA TABELA SUS: O CASO DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
PROFESSOR ALBERTO ANTUNES – HUPAA/AL**

RECIFE

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE

CLASSIFICAÇÃO DE ACESSO A TESES E DISSERTAÇÕES

Considerando a natureza das informações e compromissos assumidos com suas fontes, o acesso a monografias do Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde da Universidade Federal de Pernambuco é definido em três graus:

- "Grau 1": livre (sem prejuízo das referências ordinárias em citações diretas e indiretas);
- "Grau 2": com vedação a cópias, no todo ou em parte, sendo, em consequência, restrita a consulta em ambientes de biblioteca com saída controlada;
- "Grau 3": apenas com autorização expressa do autor, por escrito, devendo, por isso, o texto, se confiado a bibliotecas que assegurem a restrição, ser mantido em local sob chave ou custódia;

A classificação desta tese se encontra, abaixo, definida por seu autor.

Solicita-se aos depositários e usuários sua fiel observância, a fim de que se preservem as condições éticas e operacionais da pesquisa científica na área da administração.

Título da Dissertação: Análise do nível de cobertura dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais pela tabela SUS: o caso do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA/AL

Nome do Autor: Inêz Carneiro Barbosa

Data da aprovação: 30 de Outubro de 2014

Classificação, conforme especificação acima:

Grau 1	☒
Grau 2	☐
Grau 3	☐

Recife, 30 de Outubro de 2014

Assinatura da autora

Inêz Carneiro Barbosa

ANÁLISE DO NÍVEL DE COBERTURA DOS CUSTOS DA UNIDADE DE CUIDADOS
NEONATAIS PELA TABELA SUS: O CASO DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO
PROFESSOR ALBERTO ANTUNES – HUPAA/AL

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa
de Pós-Graduação em Gestão e Economia da
Saúde da Universidade Federal de Pernambuco,
para a obtenção do Título de Mestre em Gestão e
Economia da Saúde.

Orientador: Prof^a Dr^a Umbelina Cravo Teixeira
Lagioia Torres

Recife

2014

B238a Barbosa, Inêz Carneiro

Análise do nível de cobertura dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais pela tabela SUS: o caso do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA/AL / Inêz Carneiro Barbosa. – Recife: O Autor, 2014.

102 folhas : il. 30 cm.

Orientadora: Prof^a. Dra. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia Torres.

Dissertação (Mestrado em Gestão e Economia da Saúde) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA, 2014.

Inclui referências e anexos.

1. Economia da saúde. 2. Hospitais – contabilidade. 3. Hospitais – custo operacional. 4. Hospitais universitários. 5. Hospitais – contabilidade. I. Torres, Umbelina Cravo Teixeira Lagioia (Orientadora). II. Título.

331 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2014 – 156)

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE

PARECER DA COMISSÃO EXAMINADORA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO DO
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE:

Inêz Carneiro Barbosa

A Comissão Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, considera a candidata Inêz Carneiro Barbosa **APROVADA**.

Recife, 30 de outubro de 2014.

Prof. Dr. Phd. James Anthony Falk
Faculdade de Boa Viagem - FBV

Prof.^a Dr.^a Tatiane Almeida de Menezes
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

A Deus e aos meus pais, Paulo e Fátima, pelo incentivo e apoio em todos os momentos e decisões. Minha vitória dedico com todo meu amor a vocês.

Em especial dedico este trabalho à minha avó Iolanda (in memoriam) que foi sempre presente em minha vida, mas infelizmente não estará comigo na realização desta conquista. Exemplo de mulher guerreira. Uma formidável mãe e avó.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida e da perseverança. És maravilhoso, Deus, por tudo que tens feito e por tudo que ainda irás fazer. Agradeço-te pelos ensinamentos, as experiências, o fato de sempre estar comigo, me acompanhar a cada momento: sem Tu nada seria possível.

Agradeço à nossa Mãe do Céu pelas inesgotáveis virtudes que nos deixou como exemplo, e também ao meu anjo da guarda por ter sempre me guiado pelos bons caminhos.

Ao incentivo e carinho da minha amada mãe Fátima, que sempre esteve ao meu lado de forma especial e indispensável durante esta etapa da minha vida. Você é minha fortaleza. Ao meu pai Paulo pelo apoio e incentivo. Meus amados pais, obrigada por acreditarem em mim, mesmo quando eu não acreditava. Agradeço a Deus por ter o privilégio de ser filha de vocês.

Agradeço às minhas queridas irmãs Cátia e Carolina e ao meu cunhado Cosmo pelo estímulo, pela compreensão nas minhas ausências e por sempre estarem ao meu lado. Às minhas princesas amadas Sarinha e Rafaela, a titia ama muito vocês.

À professora Umbelina Lagioia, pelo empenho e sabedoria que foram fundamentais na condução do meu trabalho. Que Deus continue iluminando seus passos. A competência e a humildade foram qualidades evidentes na forma como me orientou.

Agradeço aos colegas do HUPAA pelos dados presentes na minha dissertação. Embora o acesso aos dados ter se constituído num caminho extremamente difícil e longo, encontrei pessoas dispostas a me ajudar de forma significativa.

Agradeço de forma especial a Marcelo Nogueira, parceiro fiel que esteve ao meu lado em momentos críticos da elaboração dessa dissertação. Agradeço também a Suely Ângelo, à Alba Caldas e à Dra. Márcia Rebelo pela força e incrível disponibilidade oferecida. Vocês foram essenciais na minha caminhada.

Aos meus familiares e amigos, que me incentivaram e apoiaram para a elaboração desse trabalho, meu muito obrigado. Peço desculpas pelas ausências.

Não encontro palavras que consigam agradecer a todos, simplesmente sou tomada por um enorme sentimento: gratidão. Muito obrigada. Sem vocês nada disso seria possível.

De tudo ficaram três coisas...
A certeza de que estamos começando...
A certeza de que é preciso continuar...
A certeza de que podemos ser interrompidos
antes de terminar...
Façamos da interrupção um caminho novo...
Da queda, um passo de dança...
Do medo, uma escada...
Do sonho, uma ponte...
Da procura, um encontro!

Fernando Sabino

RESUMO

Diante das atuais dificuldades e desafios enfrentados pelo sistema público de saúde é iminente a necessidade de gerir melhor os custos de forma a otimizá-los. Nesse sentido, percebe-se que é impossível gerenciar o que não se conhece. Se o hospital não conhece quanto custam os procedimentos realizados dentro de sua estrutura operacional, não terá bases concretas para questioná-los junto ao Sistema Único de Saúde (SUS), o que reforça a importância do conhecimento dos processos operacionais. Nesta perspectiva, o presente trabalho tem por objetivo analisar o nível de cobertura dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA pela tabela SUS. A pesquisa de início fornece embasamento teórico para gestão de custos destacando a importância da gestão dos custos em hospitais e enfatizando as peculiaridades da gestão de custos nos hospitais universitários. Apresenta conceitos de custos e suas respectivas classificações e por fim engloba a questão da gestão da qualidade em hospitais. Em seguida, apresenta-se a metodologia da pesquisa, neste caso caracterizada como estudo de caso e a coleta de dados foi realizada através de documentos e da observação a partir de visitas *in loco* nos serviços/setores. A pesquisa investiga e analisa os custos diretos dos serviços prestados, sendo realizado um comparativo entre os custos e os recursos financeiros repassados pelo SUS, a fim de identificar se estes são suficientes para provê-los, sendo calculada a margem de contribuição, ponto de equilíbrio e superávit/ déficit de receita. A análise revela que os custos com os serviços prestados são maiores que os recursos financeiros recebidos do SUS, que estes são suficientes para prover apenas 33,88% dos custos totais e a diferença de 66,12% ficando a cargo do hospital, o que reforça a importância do conhecimento e gerenciamento dos mesmos. Nesse sentido, constatou-se que apenas os recursos SUS provenientes dos procedimentos realizados não seriam suficientes para cobrir todos os custos necessários para realização dos mesmos. Ressalta-se que a receita recebida pelos serviços prestados cobre apenas 43,35% dos custos fixos. Salienta-se que o cenário acima apresentado leva em consideração os custos com pessoal RJU e residência médica e multiprofissional pagos pelo MEC e os custos com recepção e segurança e energia pagos pela UFAL.

Palavras-Chave: Gestão de Custos em hospitais. Gestão de Custos em hospitais universitários. Métodos de Custeio. Margem de Contribuição. Ponto de Equilíbrio.

ABSTRACT

The present situation of difficulties and challenges faced by the public health care system call for the necessity of better costs management in order to optimize them. Thereby, it is unequivocal that it is impossible to manage the unknown. If the hospital does not know how much its procedures cost it will not have concrete bases to question them opposite the health care system (SUS). That reinforces the importance of knowing the operational processes. Towards this perspective, the current study aims to analyze the level of financial cost of the Professor Alberto Antunes University Hospital (HUPPA) Neonatal Care Unit and compare it to the financial resources passed on by the SUS, in order to identify if these are enough to cover them. The research starts providing a theoretical foundation to cost management, highlighting the importance of cost management in hospitals and emphasizing its peculiarities in university hospitals. It presents cost conceptions and its respective classifications and finally encompasses the matter of quality management in hospitals. Afterward, it presents the research methodology, in this case a case study with data collected through documents and *in loco* services/sections observation. The study investigates and analyzes the direct immediate costs of the services provided by HUPPA as a whole and specifically of the Neonatal Care Unit, confronts confrontation the costs with the financial resources passed on by SUS to cover them and calculates the contribution margin, the break-even point and the surplus/income deficit. The results reveal that costs of the services rendered are higher than the financial resources received by SUS, which to provide only 33,88% of the total cost with difference of 66,12% being assumed by the hospital, which reinforces the importance of cost knowledge and management. As Consequence the resources, furnished by SUS, derived from payment of the procedures provided won't be enough to cover all the cost necessary for execution. The study emphasizes that the income received from the procedures covers only 43,35% of the fixed costs. It should be emphasized that the scenery presented above takes into account the expenses with RJU personnel, medical residency and multiprofessional staff paid by MEC and the costs with reception and security, as well as electric power, paid by UFAL.

Keywords: Cost management in hospitals. cost management in university hospitals costing method. contribution margin. break-even point.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Indicadores – Leitos Complementares – UTI e UCI Neonatal – Tipo II.....	54
Quadro 02 – Relação dos setores visitados para levantamento dos dados com respectivos registros consultados.....	57
Quadro 03 – Relação dos setores contatados com respectivos funcionários consultados e seus cargos.....	59

LISTA DE GRÁFICOS

Gráficos 01 – Representação gráfica do Ponto de Equilíbrio.....	43
Gráficos 02 – Quadro de pessoal do HUPAA – 2013.....	52
Gráfico 03 - Percentual de atendimentos da Unidade de Cuidados Neonatal, 2013.....	55
Gráficos 04 –Fontes de receitas do HUPAA – Média Mensal/2013.....	60
Gráficos 05 – Composição de Custos do HUPAA em 2013, excluídas as despesas do hospital paga pela UFAL/MEC.....	65
Gráficos 06 – Composição de Custos do HUPAA em 2013, incluídas as despesas do hospital paga pela UFAL/MEC.....	65
Gráficos 07 – Percentual do número de leitos versus Percentual do faturamento do HUPAA, por Unidade Assistencial – 2013.....	74
Gráficos 08 – Composição de Custos da Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, excluídas as despesas do hospital pagas pela UFAL/MEC.....	79
Gráficos 09 – Composição de Custos da Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, incluídas as despesas do hospital paga pela UFAL/MEC.....	79

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – A contabilidade de custos em suas três fases.....	27
Figura 02 – Mapa da Rede de Hospitais Universitários Federais – 2013.....	35
Figura 03 – Fluxograma de Apuração de Custos.....	37
Figura 04 – Esquema de funcionamento do sistema de custeio por absorção.....	40
Figura 05 - Rateio por absorção da Unidade de Cuidados Neonatais do HUPAA.....	41
Figura 06 – Relação Funcional do HUPAA com a UFAL.....	48
Figura 07 – Estrutura do HUPAA – 2013.....	49

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Procedimentos realizados no HUPAA – 2011 a 2013.....	50
Tabela 02 – Relação de profissional por leito do HUPAA – 2011 a 2013.....	52
Tabela 03 – Distribuição dos funcionários lotados na Unidade de Cuidados Neonatais por categoria – 2013.....	53
Tabela 04 – Evidenciação das receitas médias mensais do HUPAA – 2013.....	61
Tabela 05 – Tipos de custos fixos e variáveis do HUPAA em 2013, média mensal...5.....	63
Tabela 06 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita do HUPAA – mensal (Cenário 1).....	67
Tabela 07 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 1).....	68
Tabela 08 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita do HUPAA – mensal (Cenário 2).....	69
Tabela 09 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 2).....	70
Tabela 10 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita do HUPAA – mensal (Cenário 3).....	71
Tabela 11 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 3).....	72
Tabela 12 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita do HUPAA – mensal (Cenário 4).....	73
Tabela 13 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 4).....	74
Tabela 14 – Faturamento da Unidade de Cuidados Neonatais- 2013.....	75
Tabela 15 – Indicadores de faturamento, 2013.....	75
Tabela 16 – Tipos de custos fixos e variáveis da Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, média mensal.....	76
Tabela 17 – Custos totais versus receita total – média mensal, 2013.....	78
Tabela 18 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita da Unidade de Cuidados Neonatais - mensal (Cenário 1).....	81
Tabela 19 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 1).....	81

Tabela 20 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita da Unidade de Cuidados Neonatais - mensal (Cenário 2).....	82
Tabela 21 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 2).....	83
Tabela 22 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita da Unidade de Cuidados Neonatais - mensal (Cenário 3).....	84
Tabela 23 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 3).....	84
Tabela 24 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita da Unidade de Cuidados Neonatais - mensal (Cenário 4).....	85
Tabela 25 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 4).....	86

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRAHUE	- Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino
AIH	- Autorização para Internação Hospitalar
CDI	- Coordenação de Desenvolvimento Institucional
CNES	- Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde
DATASUS	- Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde
EBSERH	- Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
FIDEPS	- Fator de Incentivo ao Desenvolvimento do Ensino e a Pesquisa Universitária em Saúde
FUNDEPES	- Fundação Universitária de Extensão e Pesquisa
FHEMIG	- Fundação Hospitalar Do Estado De Minas Gerais
HE	- Hospital de Ensino
HU	- Hospital Universitário
HUPAA	- Hospital Universitário Professor Alberto Antunes
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
MC	- Margem de Contribuição
MS	- Ministério da Saúde
MEC	- Ministério da Educação
PD	- Plano Diretor
PE	- Ponto de Equilíbrio
PNGC	- Programa Nacional de Gestão de Custos
POA	- Plano Operativo Anual
REHUF	- Programa de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais
RN	- Recém-Nascidos
SIA	- Sistema de Informações Ambulatoriais
SIGTAP	- Sistema de Gerenciamento Tabela Unificada
SIH	- Sistema de Informações Hospitalares
SIPAC	- Sistema Integrado de Procedimentos de Alta Complexidade
SUS	- Sistema Único de Saúde
UFAL	- Universidade Federal de Alagoas
UTI	- Unidade de Terapia Intensiva
UCI	- Unidade de Cuidados Intermediários Neonatais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO: CONTEXTUALIZANDO A TEMÁTICA.....	16
1.1	Objetivo.....	20
1.1.1	Objetivo geral.....	20
1.1.2	Objetivos específicos.....	20
1.2	Justificativa da pesquisa.....	20
1.3	Estruturação do estudo.....	23
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	25
2.1	Gestão de custos em hospitais.....	25
2.2	Gestão de custos em hospitais universitários.....	31
2.3	Métodos de custeio.....	35
2.3.1	Método de custeio por absorção.....	38
2.3.2	Método de custeio variável.....	42
2.3.3	Método de custeio baseado em atividades (ABC).....	44
3	METODOLOGIA.....	47
3.1	Estudo de caso.....	47
3.2	Unidade de análise.....	53
3.3	Fontes de evidência.....	56
3.3.1	Registro em arquivo.....	56
3.3.2	Análise de documentos.....	57
3.4	Protocolo do estudo de caso.....	58
3.4.1	Etapas da pesquisa.....	58
3.4.2	Nomes dos locais visitados, incluindo as pessoas de contato.....	58
3.4.3	Relatório do estudo de caso.....	59
4	RESULTADOS.....	60
4.1	Hospital Universitário Professor Alberto Antunes	60
4.2	Unidade de cuidados neonatais.....	74
5	CONCLUSÃO.....	87
	REFERÊNCIAS.....	92
	ANEXOS.....	99

1 INTRODUÇÃO: CONTEXTUALIZANDO A TEMÁTICA

O Brasil institucionalizou o direito à saúde a todos os cidadãos brasileiros com a promulgação da Constituição Federal em 1988, quando criou o Sistema Único de Saúde (SUS). O SUS é tido como a política de maior inclusão social implementada no Brasil e representa em termos constitucionais uma afirmação política do compromisso do Estado brasileiro para com seus cidadãos. Seus avanços são significativos, mas persistem problemas a serem enfrentados para consolidá-lo como um sistema público universal e equânime. Esse é o desafio de todos (BRASIL, 2011).

O SUS é um sistema único porque ele segue a mesma doutrina e os mesmos princípios organizativos em todo o território nacional. Assim, o SUS não é um serviço ou uma instituição, mas um Sistema que significa um conjunto de unidades, de serviços e ações que interagem para um fim comum. Esses elementos integrantes do sistema referem-se ao mesmo tempo às atividades de promoção, proteção e recuperação da saúde (BRASIL, 1990).

Conforme a Emenda Constitucional nº 29 aprovada em setembro de 2000, o financiamento do SUS é de responsabilidade comum aos três níveis de governo, federal, estadual e municipal. Além das transferências dos fundos nacionais de saúde, os fundos estaduais e municipais também recebem aportes do SUS em seus próprios orçamentos. O pagamento aos prestadores de serviços de saúde é feito pelo nível de governo responsável pela sua gestão. Independente do nível de governo que execute o pagamento, o SUS utiliza um mesmo sistema de informações para os Serviços Ambulatoriais (SIA) e outro para o Sistema de Informações Hospitalares (SIH). No caso específico das internações hospitalares, embora o pagamento do serviço prestado seja descentralizado, o processamento das informações pelo SUS é realizado de forma centralizada pelo Departamento de Informática do SUS (DATASUS), órgão vinculado ao Ministério da Saúde. Deste modo, todo o sistema público utiliza uma única tabela de preços, definida pelo Ministério da Saúde, para pagamento aos prestadores de serviços de saúde (BRASIL, 2003).

O SUS dispõe de recursos limitados. Portanto, o dinheiro deve ser utilizado para gerar o máximo de valor possível e com qualidade, de serviços e produtos para o paciente. Utilizar recursos em ações direcionadas à assistência, seja por meio da busca de maior eficiência no

processo de compra, no processo de estocagem ou em treinamentos na área assistencial agregam valor à prestação de serviço. Deve-se ir além, isto é, conseguir o maior valor pelo dinheiro, ou seja, utilizar bem os recursos para agregar valor ao serviço junto ao paciente (FUNDAÇÃO HOSPITALAR DO ESTADO DE MINAS GERAIS – FHEMIG, 2009).

Para Bittar (2000), em uma área como a da saúde em que os recursos são escassos, a variável custo é extremamente importante, pois somente o gerenciamento eficaz dos gastos permitirá atender a um número maior de pessoas sem perda da qualidade. Além disso, os processos de trabalho necessitam ser repensados para que se possa gerenciar o adequado uso de materiais, sendo esse fato relevante em um hospital, devido à especificidade das ações em saúde.

A cultura que norteia os processos de trabalho na organização hospitalar pública e a maneira como a sociedade pensa a produção em saúde pública não leva em conta aspectos como lucro, faturamento, controle de custos e desperdícios. Além disso, ao se trabalhar com recursos públicos, é comum, erroneamente, acreditar que o governo é o responsável por manter as instituições, sem que seja necessário o uso adequado de materiais e equipamentos. Logo, torna-se imprescindível conhecer a composição de custos como um processo norteador das decisões gerenciais, no que diz respeito à saúde financeira das instituições (ROCHA, 2008). Ainda sobre o assunto, o autor supracitado ressalta a necessidade da utilização dos recursos de maneira eficaz sem, no entanto, permitir uma quebra da qualidade na assistência.

Através do SUS, o governo administra os gastos com saúde pública e determina o preço de cada procedimento ou serviço realizado. O SUS é, portanto, um sistema e regulamentação, por meio do qual o governo é o principal agente financiador, reembolsando hospitais e clínicas públicos e privados com base na tabela de procedimentos do Ministério da Saúde. Nota-se, nesse contexto, que a receita dos serviços hospitalares é uma variável dependente da regulamentação governamental. Por isso, o principal meio de gestão do resultado passa necessariamente pelo controle dos gastos e melhoria dos processos (MARTINS, ÁVILA e MASSUDA, 2003).

Neste sentido, uma gestão de custos eficaz pode se tornar uma ferramenta útil para a gestão dos recursos nos hospitais. Para Dallora e Forter (2008), a implementação de um sistema de custeio é ferramenta útil para a gestão eficiente dos hospitais, que estão inseridos em um contexto de custos elevados, recursos escassos, pressão por qualidade e bons serviços. Em

especial, os hospitais de ensino devem primar pela eficiência dos serviços prestados à sociedade, pois além da assistência à saúde, têm a importante missão de formação de recursos humanos.

O volume de recursos para manter uma estrutura complexa como os Hospitais Universitários (HU's) exige um rigoroso controle por parte dos gestores, visando o processo de gestão da unidade hospitalar no contexto de sistema de saúde, ademais, de incluir em suas atividades a otimização dos serviços (DALLORA e FORSTER, 2008). Deste modo, torna-se de extrema importância o conhecimento dos custos com a assistência prestada.

A geração e utilização das informações de custos de forma mais ampla no processo de tomada de decisão, não apenas na dimensão financeira mas como parte de um sistema de informação de gestão, que inclui também informações não-financeiras constituiu ação inovadora não apenas no setor hospitalar, mas também no setor público em geral (ALEMÃO, GONÇALVES e DRUMOND, 2013).

Com a crescente exigência do governo e da sociedade pela racionalização dos custos e despesas, e também devido ao aumento da produtividade e melhoria da qualidade dos atendimentos nos Hospitais Universitários (HUs) no Brasil, eclode a busca de um gerenciamento sustentável destas instituições. Diante desta realidade os hospitais de ensino encontram-se debilitados por serem mais dispendiosos dado que incorporam atividades de ensino, pesquisa e extensão e por serem um referencial em tecnologia de ponta (SILVA, COSTA e TIBÉRIO, 2003).

O Hospital Universitário Professor Alberto Antunes da Universidade Federal de Alagoas (HUPAA/UFAL) é uma instituição pública e gratuita (sem desembolso direto), cujo financiamento depende exclusivamente do SUS, no qual a cobrança ou financiamento dá-se por uma tabela de procedimentos, em que a cada serviço prestado, seja em nível de internação, ambulatorial ou de apoio ao diagnóstico e terapêutico corresponde um valor pré-fixado. Os recursos do HUPAA são assegurados por convênio firmado junto a Prefeitura Municipal de Maceió, através de sua Secretaria Municipal de Saúde, desenvolvido e fiscalizado de acordo com o Plano Operativo Anual (POA).

Dentre as várias unidades de internação existentes, a Unidade de Cuidados Neonatais foi a escolhida para ser pesquisada devido a sua importância na estrutura hospitalar, uma vez que a mesma é considerada um setor de referência no Estado de Alagoas no tratamento de Recém-Nascidos (RNs) que precisam de assistência especial em virtude do seu quadro clínico e que

necessitam de monitorização, de equipamentos e de uma equipe multiprofissional para a garantia do seu cuidado desde a admissão até à alta.

A Unidade de Cuidados Neonatais do HUPAA é composta pela Unidade de Terapia Intensiva Neonatal (UTI Neonatal), com 10 leitos e pela Unidade de Cuidado Intermediário Neonatal (UCI Neonatal), com 19 leitos. O HUPAA atende pacientes da capital e também cobre a carência de todo o Estado de Alagoas. No interior há insuficiência de leitos de UTI's e UCI's Neonatais nos maiores municípios considerados pólos de referência. Dos 102 municípios pertencentes ao Estado de Alagoas, apenas 4(quatro) possuem leitos de UTI e UCI Neonatal pelo SUS, que são eles: Maceió, Arapiraca, Palmeira dos Índios e São Miguel dos Campos (CNES, 2013). O Estado de Alagoas possui apenas 46 leitos de UTI Neonatal e 91 leitos de UCI Neonatal, para atender a uma população de 1.042.247 mulheres em idade fértil¹ (IBGE, censo demográfico 2010).

Em virtude desse cenário, os indicadores hospitalares do HUPAA evidenciam um número de atendimento na Unidade de Cuidados Neonatais bastante superior à capacidade instalada, principalmente na UTI Neonatal. Em média, a taxa de ocupação nessa unidade de internação é de 105,95%, ocasionando por um lado a utilização ininterrupta dos equipamentos, diminuindo com isso o tempo de vida útil, aumentando o consumo de medicamentos e outros insumos, sobrecarregando todos os profissionais de saúde que prestam assistência aos recém-nascidos e comprometendo a segurança do paciente e a qualidade dos serviços de neonatologia (FATURAMENTO, 2013).

Diante deste cenário, torna-se de extrema importância o conhecimento da composição dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais do Hospital. Para Falk (2001), a informação é um elemento de suma importância no processo de tomada de decisão. A apuração de custos é uma importante ferramenta gerencial, pois possibilita a identificação dos procedimentos ou atividades no qual os custos precisam ser analisados e controlados, fornecendo desta maneira a base para o planejamento de gastos operacionais.

Diante do exposto, o presente trabalho se propõe a investigar: “a remuneração da Tabela SUS para os procedimentos realizados na Unidade de Cuidados Neonatais do Hospital

¹ De acordo com o Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde (DATASUS), são consideradas mulheres em idade fértil (MIF) no Brasil, as mulheres com idade de 10 a 49 anos.

Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA/UFAL é suficientes para cobrir os custos gerados pelos serviços prestados?”

1.1 – Objetivos

1.1.1 - Objetivo geral

Analisar o nível de cobertura dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA pela tabela SUS.

1.1.2 - Objetivos específicos

- Identificar quais são os custos diretos (fixos e variáveis) pertinentes à Unidade de Cuidados Neonatais do HUPAA;
- Verificar qual é a remuneração repassada pelo SUS para o atendimento da referida Unidade;
- Comparar a relação entre os custos diretos observados com a receita recebida pelos serviços prestados pela Unidade de Cuidados Neonatais do HUPAA.

1.2 – Justificativa da pesquisa

Partilha-se do pensamento de Demo (1987) de que a pesquisa científica justifica-se na medida em que possibilita descobrir novos horizontes do conhecimento e da prática.

Nesta seção, serão apresentadas as justificativas para a realização desta pesquisa, bem como as contribuições que se pretende oferecer com a mesma.

Este trabalho justifica-se pela relevância do tema. Os hospitais são importantes componentes de um sistema de saúde e como tais correspondem a uma substancial parcela do orçamento público (MCKEE e HEALY, 2001). Dessa forma, percebe-se que, caso os hospitais não estejam eficientemente organizados, seu impacto potencialmente positivo na saúde da

população poderá ser sensivelmente reduzido, chegando até mesmo a ser anulado. Nesse sentido, surge a importância de se estudar com cuidado esse tipo de organização em sua funcionalidade e sua estruturação.

Beuren e Schilindwen (2008) destacam a relevância da apuração e controle dos custos para qualquer organização, com destaque para as organizações hospitalares, que enfrentam usualmente limitações em relação aos recursos disponíveis, uma vez que essas informações são vitais para sua adequada gestão. Isto posto, percebe-se que o adequado gerenciamento dos recursos é de extrema importância para a sobrevivência das organizações, inclusive as hospitalares.

O processo de gestão de custos de um hospital depende de um adequado sistema de controle de custos. Para as organizações de saúde, estima-se que 30% do dinheiro investido são consumidos com desperdícios, retrabalho, ineficiência e complexidade excessiva dos processos (BORBA, 2006). Nesse contexto, torna-se necessária a implantação de sistemas de gestão de custos focados no controle e na produtividade assistencial, ou seja, no desenvolvimento e na implementação de técnicas e de métodos que possam conduzir um gerenciamento estratégico dos custos de assistência à saúde (BERNET *et al.*, 2008 apud SOUZA *et al.*, 2009).

Nessa perspectiva, Souza e Scatena (2009), enfatizam que para gerir custos é preciso primeiramente conhecê-los. Para isso, os autores supracitados destacam que a estruturação de sistemas de gestão de custos e a conscientização dos gestores para sua importância é uma bandeira que deve ser empunhada pelos estudiosos e pesquisadores do assunto, podendo assim dar sua parcela de contribuição na racionalização dos gastos com serviços hospitalares no Brasil.

Newdick (2005) destaca que ainda que se soubesse exatamente que políticas são eficazes para se garantir o mais alto grau de saúde possível a toda a população, seria impossível implementar todas essas políticas. Isso porque, enquanto as necessidades de saúde são praticamente infinitas, os recursos para atendê-las não o são, e a saúde, apesar de um bem fundamental e de especial importância, não é o único bem que uma sociedade tem interesse em usufruir.

A escolha da Unidade de Cuidados Neonatais como Unidade de Análise, se deu em virtude da importância desse centro de custo na estrutura hospitalar do HUPAA, uma vez que a referida Unidade é considerada referência no Estado no tratamento de recém-nascidos – RNs

prematturos e/ou que necessitem de cuidados especiais e de uma assistência continua durante 24 horas. (PLANO DIRETOR/HUPAA, 2010),

Com o conhecimento da composição dos custos hospitalares da Unidade de Cuidados Neonatais do HUPAA será possível oferecer aos gestores informações sobre os custos gerados pelo referido centro de custo para que possam utilizar os dados apurados nos processos de tomada de decisões e funcionem como instrumento gerencial.

Para toda empresa um controle de custos é relevante, pois é necessário manter a organização de acordo com seu orçamento, evitando prejuízos e até mesmo falências. Neste contexto, de acordo com Nunes (2006), a contabilidade de custos tem a função de verificar e tomar as medidas de controle, mas não exigir redução de custo a ponto de comprometer o atendimento dos pacientes, e sim, é necessário fazer o possível para o bem estar humano, mas evitando os desperdícios.

De acordo com a Associação Brasileira dos Hospitais Universitários - ABRAHUE (2004), estudos realizados por alguns hospitais universitários indicam que a tabela SUS sub-remunera muitos procedimentos. Os recursos SUS representam parcela significativa do financiamento hospitalar e sua tabela de remuneração por procedimento não permite a cobertura integral dos custos de um hospital. A defasagem e a falta de financiamento colocam em risco todo o sistema. O resultado é a crise assistencial nas instituições de saúde, decorrente ainda de outros fatores, mas que tem no subfinanciamento o principal desencadeador. Sem dinheiro as instituições não têm como se manter.

Neste contexto, pretende-se investigar: a remuneração da Tabela SUS para os procedimentos realizados na Unidade de Cuidados Neonatais do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA são suficientes para cobrir os custos gerados pelos serviços prestados?

Como contribuição acadêmica, este trabalho traz a possibilidade de aplicar a apuração de custos através do sistema de custeio variável para a análise de uma Unidade de Cuidados Neonatal de um hospital universitário público. A metodologia de custeio direto ou variável, foi utilizada na pesquisa, visto que, que tem por objetivo analisar os custos diretamente relacionados aos procedimentos realizados (custos da internação).

Ademais, o motivo predominante na escolha do HUPAA como campo empírico para a realização do estudo reside no fato de esta pesquisadora fazer parte do quadro de pessoal dessa organização há 11 anos, o que acabou suscitando algumas reflexões quanto à realização desta investigação.

Outrossim, em pertencendo ao quadro de funcionários do HUPAA havia a possibilidade de tornar a pesquisa mais factível, principalmente quanto às condições de acesso a informações, sujeitos e panorama imprescindíveis ao desenvolvimento da pesquisa; privilégio que dificilmente seria atingido por algum pesquisador externo.

Explanados os motivos vivenciais e teóricos que estimulam a realização deste estudo, na próxima seção apresentar-se-á a estrutura do mesmo.

1.3 – Estruturação do estudo

Com finalidade de organizar a presente pesquisa, o trabalho foi estruturado em 5 (cinco) capítulos descritos a seguir.

O primeiro capítulo introduz a apresentação do tema, o qual engloba o problema da pesquisa que foi estudado, juntamente com a justificativa de estudo e contribuições, bem como o objetivo geral e os específicos a serem atingidos.

O segundo capítulo que trata da fundamentação teórica, evidencia as abordagens e teorias que sustentam a temática do trabalho. Os conceitos sobre gestão de custos em hospitais, gestão de custos em hospitais universitários, métodos de custeio, e por fim, enfatizando as principais metodologias de custeio utilizadas na literatura. Como fonte de pesquisa utilizou-se artigos científicos, livros e manuais de custos em saúde do Ministério da Saúde.

O terceiro capítulo apresenta o delineamento da pesquisa, dos procedimentos metodológicos utilizados, das questões norteadoras do estudo, das definições constitutivas e operacionais das categorias de análise, da amostragem e das técnicas adotadas na coleta e análise de dados, assim como as limitações da pesquisa. Tendo em vista a alta complexidade de cálculos em detrimento do tempo, o sistema de custeio utilizado na apuração de custos da Unidade de Cuidados Neonatais foi o Método de Custeio Variável.

O quarto capítulo, referente aos resultados, apresenta a análise e interpretação dos dados. Essa etapa inicia-se com a coleta dos dados, onde, foram levantadas as receitas do HUPAA e da Unidade de Cuidados Neonatais, assim como os respectivos custos. Em seguida os custos foram classificados em fixos e variáveis. Na etapa subsequente foram calculados a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e o déficit ou superávit da receita utilizando como ferramenta de apoio para os cálculos a planilha eletrônica Excel. A análise dos dados foi feita através das médias mensais dos custos e da receita.

Por fim, no quinto capítulo, são apresentadas as conclusões do trabalho, incluindo suas limitações e recomendações com sugestões para pesquisas futuras.

2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para fundamentar o presente estudo, neste capítulo apresenta-se uma síntese da literatura pertinente aos seguintes temas: gestão de custos em hospitais, gestão de custos em hospitais universitários, métodos de custeio enfatizando as principais metodologias utilizadas. Primeiramente, apresenta-se a importância da gestão de custos em hospitais, com ênfase na necessidade de um sistema de custos para as instituições como fonte geradora de informações úteis para o planejamento, controle e tomada de decisão. Em seguida, discorre-se sobre gestão de custos em hospitais universitários, com foco nas suas principais especificidades. Posteriormente, faz-se uma explanação sobre métodos de custeio, e por fim aborda-se pontuando as principais metodologias de custeio abordadas pela literatura e as principais vantagens e desvantagens de cada uma delas.

2.1 - Gestão de custos em hospitais

De acordo com Silva Filho (2003), as organizações hospitalares diferem das demais por lidarem com um bem extremamente precioso: a vida. Entretanto, todo este forte apego emocional não pode representar um viés de amorismo. Muito pelo contrário: sugere a adoção de boas práticas de gestão.

Em um setor como o da saúde, em que os recursos não são abundantes, a variável custo torna-se extremamente importante, pois somente a sua contenção permitirá atender o maior número de pessoas, além das implicações na qualidade (BITTAR, 2000).

Por este motivo, Martins (2000a) afirma que os custos hospitalares são um instrumento de trabalho fundamental para a otimização das operações do hospital, alertando a administração para quaisquer resultados que exijam correção; auxiliam na determinação do preço de venda, nas decisões de investimentos em imobilizado, na expansão de instalações hospitalares, na definição dos volumes de estoques de materiais e medicamentos etc.

Para Couttolenc e Zucchi (1998, p. 11):

Os custos são aspectos fundamentais da gerência. O esforço para melhorar a eficiência dos sistemas de saúde passa pelo denominado gerenciamento sistemático da assistência à saúde que tem em seus princípios a responsabilização dos profissionais de saúde pelo custo dos serviços prestados e também, que a prestação de serviços deve ser gerenciada no dia-a-dia. Este princípio encoraja uma utilização criteriosa e racional dos recursos tecnológicos e chama a atenção que não se podem desvincular as dimensões técnicas das financeiras.

A necessidade da gestão de custos nas instituições é evidente. Porém Martins (2003), preocupado com as expectativas de resultados imediatos esperados para o controle e decisão, faz uma advertência quanto aos sistemas de custos. O referido autor destaca que sistema não é apenas um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas um conjunto de pessoas; muitas vezes, entretanto, isso é esquecido. Sistemas de custos não são exceções e dependem primordialmente das pessoas, não de números, papéis e rotinas.

Nesse sentido, Almeida, Borba e Flores (2009) destacam que a gestão de custos em qualquer tipo de organização é útil e proporciona ao administrador uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira, já que permite olhar por outro ângulo como são gastos os recursos disponíveis, permitindo identificar os exageros e destinar os recursos na quantidade certa para serem aplicados nas atividades mais necessárias. A gestão de custos visa não somente gastar menos, mas principalmente gastar melhor.

Abbas (2001) menciona que o sistema de custo deve gerar informações úteis para o planejamento, controle e tomada de decisão. Esta visão é compartilhada por Matos (2002), que destaca também que os sistemas de custos assumem especial relevância como subsídio à complexa gestão dos recursos das empresas do segmento de saúde.

O gerenciamento adequado de materiais e medicamentos, desde o planejamento até o consumo pelos pacientes é aspecto importante dos custos hospitalares. Em geral, investimentos em estoques são elevados e constituem parte significativa dos custos hospitalares e por isso é de grande importância seu planejamento e manuseio (MARTINS, 2000a).

De acordo com Grabois, Castelar e Mordelet (1995, p. 12):

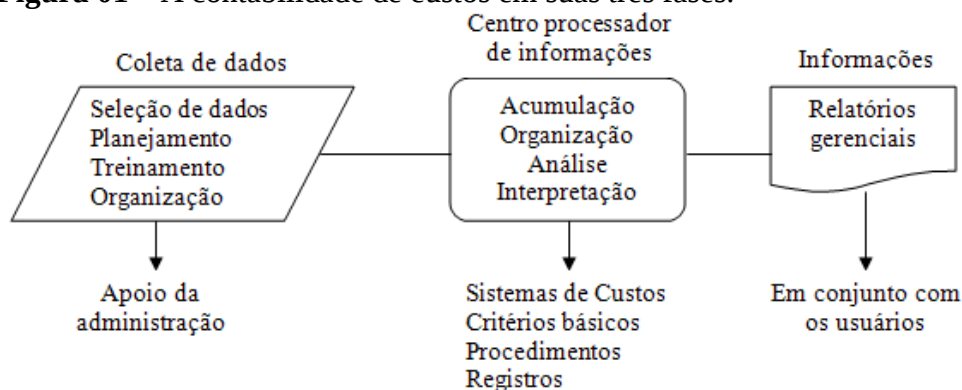
[...] a prática gerencial é tida como crítica e estratégica para o enfrentamento das demandas e desafios atuais e somente assim os hospitais poderão cumprir seu papel social, com uma assistência de qualidade, a custos adequados e de acordo com as necessidades da população. Não mais se admite que estes serviços operem com desperdícios de recursos e sem compromisso e sensibilidade para com os problemas dos usuários.

Sendo assim, Horngren, Foster e Datar (2000) afirmam que o gerenciamento de custos é o conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer os clientes enquanto, continuamente, reduzem e controlam os custos.

Falk (2001) destaca a grande importância das informações de custos como fonte de vantagem competitiva para os hospitais atualmente. Todavia, há evidências de que frequentemente tais informações são escassas no ambiente hospitalar, influenciando negativamente a tomada de decisão gerencial (RAIMUNDINI, 2003).

Leone (1996) descreve as fases da apuração de custos em uma instituição, conforme podem ser observadas na figura 01 abaixo, fases estas que começam com a seleção dos dados e terminam com a elaboração de relatórios gerenciais que servem para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

Figura 01 – A contabilidade de custos em suas três fases.



Fonte: Leone, 1996.

Para Dallora e Forter (2008), em uma instituição de saúde, o resultado social é mais importante que o financeiro, mesmo assim, não se prescinde de um sistema de informações que permita ampla visão e gerenciamento dos custos das atividades desenvolvidas.

Diminuir custos em hospitais é uma tarefa delicada pela própria natureza dos serviços prestados. Apesar dessas dificuldades, o gerenciamento de custos hospitalares, com vistas à otimização dos recursos, é necessário e um importante fator para o tão almejado equilíbrio financeiro e o aumento da qualidade da atenção prestada (MARTINS, 2000a).

Madeira e Teixeira (2004) destacam que no meio hospitalar, a primeira referência a custos está reportada na Portaria de 4 de maio de 1970, do Conselho Interministerial de Preços, que previa a criação de um grupo de trabalho para a área hospitalar, com o foco de preparar um quadro com critérios dos reajustes de preços com base em um Plano de Contas que fosse disciplinado e disseminado entre hospitais.

Os autores supracitados destacam ainda que em 13 de janeiro de 1971, através da resolução n. 4/71, o próprio Conselho Interministerial de Preços relacionou o interesse da Administração Pública em face dos convênios firmados, com a necessidade de se proceder à análise dos custos do setor hospitalar, que deveriam ser apurados de um modo padronizado, homogêneo, com foco na determinação dos valores das diárias, das taxas das salas de cirurgia e das demais atividades afins.

De acordo com a Resolução 4/71:

Denominam-se Centros de Custos de Base todos aqueles que integram os serviços de apoio de um hospital e que, além de trocarem serviços entre si, trabalham principalmente para os centros de custos Interministerial, Especiais e de Produção (CONSELHO INTERMINISTERIAL DE PREÇOS, 1971).

Ressalta-se que outros dispositivos legais foram aprovados depois do acima citado, inclusive tentativas de implantação de custos nos hospitais universitários, no entanto, não houve qualquer efeito positivo nessa época. Somente a partir da década de 90 os Hospitais começaram a ser vistos como Empresas, devendo adotar conceitos contábeis e seguir princípios e técnicas.

Segundo Silva, Costa e Tibério (2003), o controle de custos tem aumentado no sistema hospitalar, porém ainda é mitigada a utilização de informações de custo para efeito de tomada de decisão. A informação de custo é relevante quando útil no processo decisório, tendo em vista que

a qualidade da decisão está associada a utilização racional dos recursos disponíveis, mediante uma administração segura do endividamento e da expansão das operações de forma sustentável.

A gestão de custos auxilia as instituições hospitalares no levantamento das informações necessárias para o alcance da excelência no atendimento. A criação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), por parte do poder público, torna evidente a importância dada aos sistemas de custos em todas as unidades hospitalares geridas pelo poder público, nas suas três esferas: União, Estado e Municípios (RAUPP *et al.*, 2007).

De forma simples e resumida, o PNGC (2006, p. 8), destacou algumas das finalidades da gestão de custos para instituições de saúde:

1. Calcular os custos dos serviços prestados, relacionados à atividade produtiva.
2. Fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva, despertando assim a corresponsabilidade, para que todos exerçam uma efetiva gestão dos custos.
3. Subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e o planejamento das atividades operacionais.
4. Possibilitar a troca de informações e a comparação de resultados entre instituições.
5. Facilitar a identificação de atividades ineficientes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional.
6. Realizar prestação de contas, visando maior transparência ao controle social.

Matos (2002) afirma que as informações sobre os custos são indispensáveis para alcançar padrões de gestão seguros e afirma que são condições básicas para o processo de tomada de decisão os seguintes fatores: possibilidade de exercício da função de planejamento, análise dos indicadores disponíveis no mercado, avaliação do custeio dos serviços em relação ao preço praticado.

Beulke e Bertó (1997) destacam que a maioria das instituições de saúde no país desconhece sua estrutura de custos e em consequência estima-se que desperdiçam muito dinheiro. Esse desperdício na maioria dos casos resulta da não existência de um sistema técnico, consistente e detalhado de custos.

Neste cenário, Longo *et al* (2009) enfatizam que um dos fatores importantes a serem considerados é a implantação de um sistema de custeio que possibilite um nível de informações mais precisas e detalhadas, que possa ser utilizado gerencialmente para a tomada de decisões.

O esforço sobre o controle de custos, de acordo com os autores supracitados, é sobremodo relevante para a sobrevivência de hospitais, que dependem de forma acentuada das baixas remunerações geradas na prestação de serviços a institutos de saúde pública, como o SUS.

Para Maher (2001), no desenho de um sistema de custos, o principal aspecto a ser considerado é que ele deve ser orientado para atender às necessidades dos tomadores de decisão e que as informações geradas pelo sistema compensem o gasto necessário para a sua obtenção. Em outras palavras, a relação custo x benefício necessária para que a informação seja obtida deve ser sempre favorável para o administrador.

Nesse sentido, de acordo com Falk (2001), os sistemas de apuração de custos passaram a ser considerados como sendo o componente de sistema de informações financeiras mais importante para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas das instituições hospitalares. O autor supracitado destaca ainda que o conhecimento dos gastos é o elemento gerencial de maior importância para melhor direção das organizações de saúde e que os sistemas de apuração de custos passaram a ser considerados como o componente de sistema de informações financeiras mais importante para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas das instituições hospitalares.

É justo lembrar, de acordo com Madeira e Teixeira (2004), que um hospital, independentemente de seu porte, deverá funcionar como uma orquestra, onde todos os instrumentos musicais, centros de custos, deverão estar em harmonia perfeita. Desta feita, sempre que as notas musicais parecerem descompassadas o sistema de custos carecerá de ser revisado, a fim de que o som volte a ser melodioso. Afinal, os custos, após implantados, não são imutáveis, devendo estar sempre atuais e úteis.

Desse modo Silva Filho (2003) destaca que a implementação de um sistema de custos não poderá prescindir de uma conscientização de todos os níveis de responsabilidades envolvidos no processo de coleta, processamento e análise dos resultados.

Apesar dos hospitais em suas características gerais serem semelhantes, alguns apresentam especificidades que os diferem frente aos demais. Os hospitais podem diferenciar-se quanto às

características de propriedade (público federais, estaduais e municipais e privados) ou ainda quanto à finalidade principal (benéficas, lucrativos, de ensino, de pesquisa, entre outros). Nesse sentido, a seguir serão caracterizados os hospitais universitários, com suas principais peculiaridades.

2.2 - Gestão de custos em hospitais universitários

Precursor dos estudos sobre administração hospitalar no Brasil, Almeida (1983, p. 205), define hospital como sendo:

“Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena; custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados, os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins”.

Já o Ministério da Saúde na Portaria nº 400/77 conceitua hospital como sendo:

“Parte integrante de uma organização Médica e Social, cuja função básica, consiste em proporcionar à população Assistência Médica Sanitária completa, tanto curativa como preventiva, sob qualquer regime de atendimento, inclusive o domiciliar, cujos serviços externos irradiam até o âmbito familiar, constituindo-se também, em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas em Saúde, bem como de encaminhamento de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente”.

Mafaldo (2004) destaca que o hospital apresenta características próprias que o distinguem das demais organizações. Além das atividades médicas, existem pelo menos quatro outras atividades desenvolvidas pela organização hospitalar: um hotel, uma farmácia, uma lavanderia e um restaurante. Cada uma complexa o bastante para ser uma organização independente, mas que, no entanto, são complementares.

Já os hospitais universitários são, de acordo com a definição do Ministério da Educação (MEC, 2006), unidades de saúde, únicas em algumas regiões do país, capazes de prestar serviços altamente especializados, com qualidade e tecnologia de ponta à população. Garantem também, suporte técnico necessário aos programas mantidos por diversos Centros de Referência Estaduais ou Regionais e à gestão de sistemas de saúde pública, de alta complexidade e custos operacionais.

De acordo com Bittar (2000), por hospital de ensino entende-se hospital universitário de propriedade ou gestão de universidade; hospital-escola de propriedade ou gestão de escolas médicas; hospital auxiliar de ensino que desenvolve programas de treinamento em serviço na área da saúde, devidamente conveniado com uma instituição de ensino superior.

Assim, eles provêm sustentação ao ensino e à pesquisa, visto que: são locais de treinamento prático em quase toda a fase de formação clínica, incluindo a de internato em que os alunos são treinados dentro desses hospitais; têm compromisso com o aprendizado e a assistência e com a responsabilidade do ensino sob supervisão; estão voltados à qualificação técnica e à produção do conhecimento (CAMPOS, 1999).

Puzin (1996) define um hospital de ensino (HE) como um centro de atenção médica de alta complexidade que:

- a) tem importante papel no atendimento médico de nível terciário;
- b) apresenta forte envolvimento em atividades de ensino e pesquisa relacionada ao tipo de atendimento médico que dispensa;
- c) atrai alta concentração de recursos físicos, humanos e financeiros em saúde;
- d) exerce um papel político importante na comunidade que está inserido.

No Brasil, os hospitais de ensino foram assim denominados pela Portaria SNAS/MS nº 15, de 8 de janeiro de 1991, que estabeleceu para estas instituições o Fator de Incentivo ao Desenvolvimento do Ensino e da Pesquisa Universitária em Saúde (FIDEPS). Hospitais de Ensino eram aqueles reconhecidos pelo MEC, funcionando regularmente há mais de 5(cinco) anos e pertencendo ao Sistema Integrado de Procedimentos de Alta Complexidade (SIPAC) do Ministério da Saúde (MS), como centro de referência nacional.

Um novo processo de certificação de hospitais de ensino foi instituído em 2004, no qual passaram a fazer jus a uma nova modalidade de contratação com o SUS. A Portaria Interministerial MEC-MS nº1000, de 15 de abril de 2004, define então os novos requisitos para a

certificação e estabelece como hospital de ensino as instituições hospitalares que servem de campo para a prática de atividades curriculares na área da saúde, sejam hospitais gerais ou especializados. Em suas considerações, a referida Portaria ressalta que:

“[...] as Instituições de Ensino Superior, na área da saúde, têm, nas diretrizes curriculares nacionais, a determinação de contemplar, na formação dos profissionais, o sistema de saúde vigente no País, com atenção integral à saúde num sistema regionalizado e hierarquizado de referência e contra-referência, tendo como base o trabalho em equipe, com ênfase o Sistema Único de Saúde”.

Os Hospitais de Ensino têm importância fundamental para o desenvolvimento do SUS em diversas áreas, como a de referência assistencial de alta complexidade, pólos formadores de recursos humanos, desenvolvimento de pesquisas, técnicas e procedimentos para a Saúde Pública e incorporação de novas tecnologias que colaborem para a melhoria das condições de saúde da população brasileira (BARATA *et al.*, 2010).

Para Silva, Costa e Tibério (2003), com a crescente exigência do governo e da sociedade pela racionalização dos custos e despesas, aumento da produtividade e melhoria da qualidade dos atendimentos nos Hospitais Universitários, no Brasil, eclode a busca de um gerenciamento sustentável destas instituições. Diante desta realidade os hospitais de ensino encontram-se debilitados por serem mais dispendiosos dado que incorporam atividades de ensino, pesquisa e extensão e por serem um referencial em tecnologia de ponta.

Os HU's estão integrados ao SUS e tem em seus recursos a maior parcela de seu financiamento. O SUS reembolsa os hospitais com base numa tabela de preços única para cada procedimento. Os hospitais são reembolsados por esses valores, não importando o tempo de permanência no hospital ou os custos reais incorridos com os pacientes. Este sistema de reembolso, teoricamente, não admite ineficiência exigindo dos HU's um alto grau de eficácia e eficiência na gestão dos recursos escassos (SILVA, COSTA e TIBÉRIO, 2003).

Conforme Médici (2001), os hospitais de ensino são instituições caras, por contemplarem atendimentos de alta complexidade, além de atividades que mesclam assistência médica com procedimentos didáticos. São, portanto, hospitais dispendiosos.

Dallora e Forster (2008) corroboram com tal afirmação, enfatizando ainda que por serem instituições caras seu equilíbrio financeiro é um grande desafio que depende da receita e custos.

Diante desse quadro, onde a receita é pouco negociada, uma possível solução passa pela gestão dos custos internos.

Os autores supracitados destacam ainda, que uma questão de primordial importância, relativa às unidades prestadoras de saúde inseridas no SUS, e aos hospitais de ensino em particular, é que não se tem total controle sobre as receitas, ou seja, o preço do serviço prestado que determina a receita SUS não é negociado e sim estabelecido pelo MS, até porque, a grande maioria dos hospitais não dispõe de estimativas de valores de custos para esta negociação.

Médici (2001) destaca que os HU's dificilmente poderiam ser competitivos em um sistema de "reembolso por serviço" e seriam pouco atrativos aos planos de seguro médico. Segundo o autor a tendência é que se mantenham sendo custeados pelo setor público, com boa parte dos serviços prestados de forma gratuita ou subsidiada.

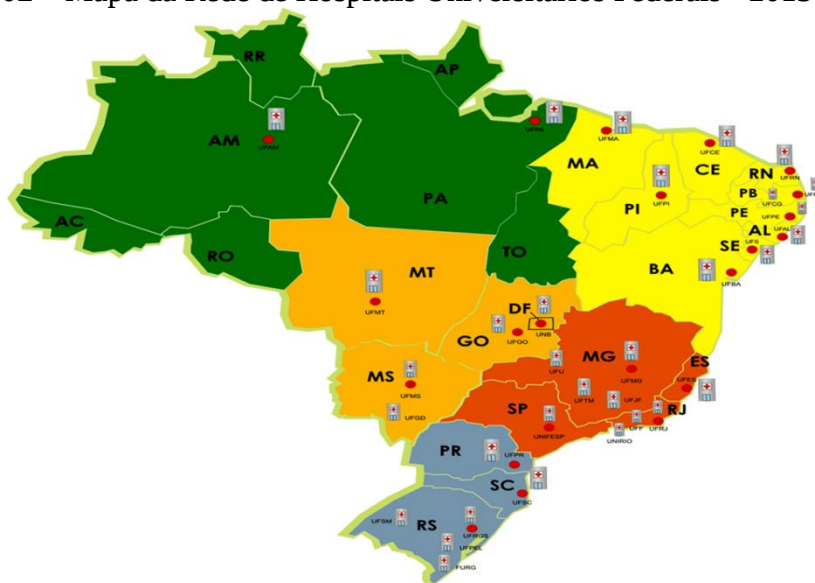
Neves (1999) descreveu um quadro em que se pode perceber a situação crítica dos HU e destaca os seguintes aspectos:

- a) Em alguns casos, teto financeiro incompatível com a demanda;
- b) Um alto grau de comprometimento da receita desses hospitais com o pagamento de pessoal contratado com recursos provenientes dos serviços prestados pelo SUS;
- c) Inexistência de um programa que contemple a manutenção das atividades de ensino e pesquisa dos Hospitais Universitários.

Segundo a ABRAHUE (2004), apesar de seu relevante papel no sistema de saúde de nosso país, os HUs têm vivido, ao longo dos últimos anos, uma profunda crise caracterizada por limitação orçamentária, dificuldade de financiamento e gerenciamento, desorganização administrativa, sucateamento de suas instalações, greves, entre outros.

De acordo com a EBSEH (2013), o Brasil conta hoje com 46 Hospitais Universitários Federais, os quais estão distribuídos: 16 na Região Sudeste, 15 na Região Nordeste, 07 na Região Sul, 05 na Região Centro-Oeste e 03 na Região Norte, conforme pode-se evidenciar através da figura 02 abaixo.

Figura 02 – Mapa da Rede de Hospitais Universitários Federais - 2013



Fonte: EBSERH, 2013

De acordo com Lagioia (2002), grande parte dessas instituições apresenta orçamentos restritos e aquelas que estão situadas em regiões geográficas menos favorecidas sob o aspecto econômico e social, encontram grandes dificuldades em realizar sua missão de ensino-pesquisa-extensão porque possuem sua estrutura sobrecarregada de atendimentos. Desta forma, esses hospitais se encontram hoje diante de um paradoxo: como desempenhar eficientemente sua missão com recursos escassos.

2.3 – Métodos de Custeio

A literatura apresenta diversos métodos de custeio que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais quanto pelas comerciais e prestadoras de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Esses métodos são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar

desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos (ABBAS *et al.*, 2012).

Ainda de acordo com os autores supracitados, os métodos de custeio são ferramentas importantes para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões. Esse fato evidencia a importância da utilização de métodos de custeio compatíveis com os objetivos e as características das organizações.

Para Moreira *et al* (2004), método é o mecanismo que define os custos que farão parte do custeamento do produto ou serviço, e sistema é a maneira de mensuração de cada componente do custo.

De acordo com o PNGC (2006), a palavra custeio pode ser definida como “metodologia de apuração de custos”. O referido programa destaca ainda que existem várias formas de apropriação de custos apresentados na literatura especializada da contabilidade, mas ainda não existe consenso entre os autores mais renomados sobre a nomenclatura que deve ser utilizada para tais métodos.

Ching (2001) diz que a mensuração de custos em instituições de saúde é útil fundamentalmente para:

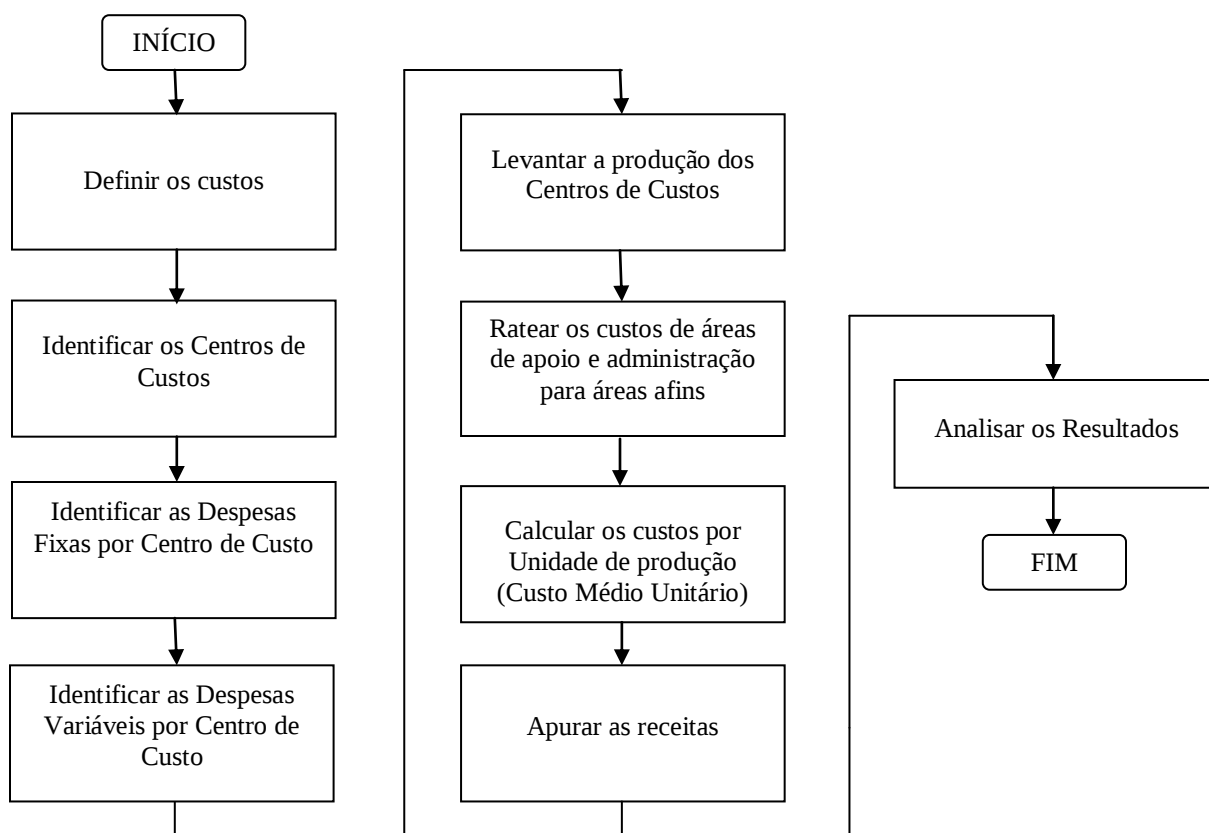
Entender o seu comportamento quanto aos diversos níveis de volume, seja de pacientes/dia, exames de laboratórios, número de cirurgias, etc.; Identificar e elaborar estratégias eficazes de contenção de custos e combate a desperdícios; Conhecer a lucratividade dos diversos procedimentos e serviços; Identificar a lucratividade dos diversos grupos de clientes: planos de saúde, convênios com empresas, particular, SUS, seguradoras, etc.; Auxiliar no estabelecimento de preços dos serviços.

De acordo com Beulke e Bertó (2000), para a implantação de alguns sistemas de custeio, torna-se necessário dividir a instituição em centros de custos. Centros de custos são unidades administrativas homogêneas baseadas na estrutura organizacional da instituição, com área circunscrita de abrangência em termos de responsabilização e objetivos comuns.

Já Sá e Sá (1995) definem centros de custos como sendo o lugar ou seção de uma empresa que recebe as cargas dos custos com a finalidade de saber o quanto se aplicou para mantê-la.

Segue abaixo figura ilustrativa, referente ao fluxograma das atividades para apuração de custos em uma organização, que tem início com a definição dos custos e finaliza com a análise dos resultados dos dados levantados:

Figura 03 – Fluxograma de Apuração de Custos e Resultados



Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com o PNGC (2006), os centros podem ser divididos em dois grandes grupos, os centros de custos produtivos e os não produtivos. Os centros de custos produtivos são os centros de custos que desenvolvem atividades diretamente relacionadas com os objetivos principais da instituição, ou seja, unidades que prestam serviço diretamente aos pacientes e que compreendem uma atividade com remuneração pelos serviços prestados. Já os centros de custos não produtivos são os setores que não influenciam diretamente na produção do serviço ou produto da instituição.

Os centros de custos também foram classificados em 4 (quatro) grupos:

1. Centros de custos administrativos correspondem aos setores de apoio que executam atividades de caráter gerencial e administrativo;
2. Centros de custos básicos são os setores de infra estrutura, sendo os mesmos responsáveis pela manutenção das diversas atividades realizadas no hospital;
3. Centros de custos auxiliares correspondem aos setores que tem função de apoio aos demais; e
4. Centros de custos finais agregam os centros de custos representativos dos serviços relacionados às atividades fins da instituição.

Desse modo, através do conhecimento da composição dos custos gerados pelos centros de custos será possível oferecer aos gestores informações que possam ser utilizadas nos processos de tomada de decisões e funcionem como instrumento gerencial.

De acordo com o PNGC (2006, p. 37):

Embora não exista uma receita pronta que garanta o sucesso da implantação de um sistema de custos em instituições de saúde, é preciso, desde já, quebrar paradigma de que só é possível sua implantação após ter o apoio de um sistema informatizado, integrado com os sistemas corporativos da instituição. Para apurar custos são necessários uma metodologia simples, boa vontade e muita persistência, pois, antes de qualquer coisa, este processo lida com pessoas e mudança organizacional.

A seguir, destacam-se algumas das principais metodologias de custeio abordadas pela literatura e as principais vantagens e desvantagens de cada um.

2.3.1 - Método de custeio por absorção

De acordo com Martins (2001), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. Outros critérios de apropriação têm surgido com o tempo, mas no Brasil apenas esse é válido tanto para fins de balanço patrimonial e demonstração de resultados, como também, na maioria dos países, para balanço.

O custeio por absorção é o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos (MEGLIORINI, 2001).

Martins (2008) corrobora este conceito ao afirmar que o método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Ching (2001) complementa a definição acima destacando que neste sistema: os custos são classificados em diretos e indiretos, os custos diretos são identificados diretamente aos produtos ou serviços e os custos indiretos só podem ser apropriados de forma indireta, mediante bases de apropriação arbitrárias, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos, estimativas, etc.

Como todo método, o custeio por absorção apresenta vantagens e desvantagens advindas de sua utilização. Crepaldi (2008) destaca as seguintes vantagens do custeio por absorção:

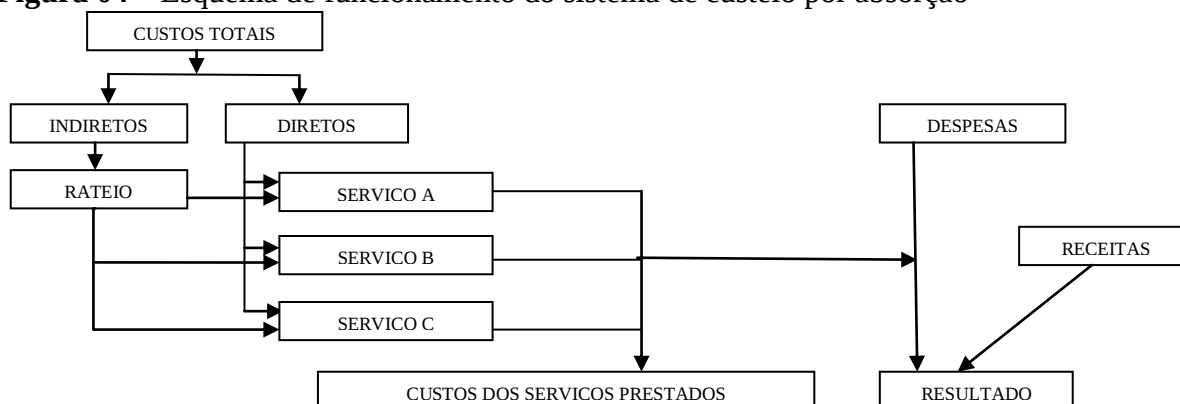
- Fixação de preços de venda mais reais, pois engloba todos os custos da empresa nos custos unitários dos produtos;
- Baseia-se nos Princípios Fundamentais da Contabilidade;
- Demonstra índices de liquidez mais reais;
- No Brasil, aceito pelo Fisco.

O autor supracitado destaca também algumas desvantagens do custeio por absorção. São elas:

- Os custos dos produtos não poderão ser comparados em bases unitárias quando houver alterações no volume de produção;
- A forma de atribuição de custos indiretos é feita por meio de rateios, o que complica e aumenta o trabalho administrativo, além de conferir um grau de subjetividade a essa atribuição;
- Não oferece informações suficientes para a tomada de decisão, já que muitas das decisões se baseiam em análise separada dos custos fixos e variáveis: não permite análise do tipo relação Custo/Volume/Lucro;
- Dificulta o controle orçamentário e a determinação de padrões.

A figura 04 abaixo mostra um esquema representativo da alocação dos custos aos resultados do sistema de custeio por absorção, com a separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos e rateio dos custos indiretos.

Figura 04 – Esquema de funcionamento do sistema de custeio por absorção



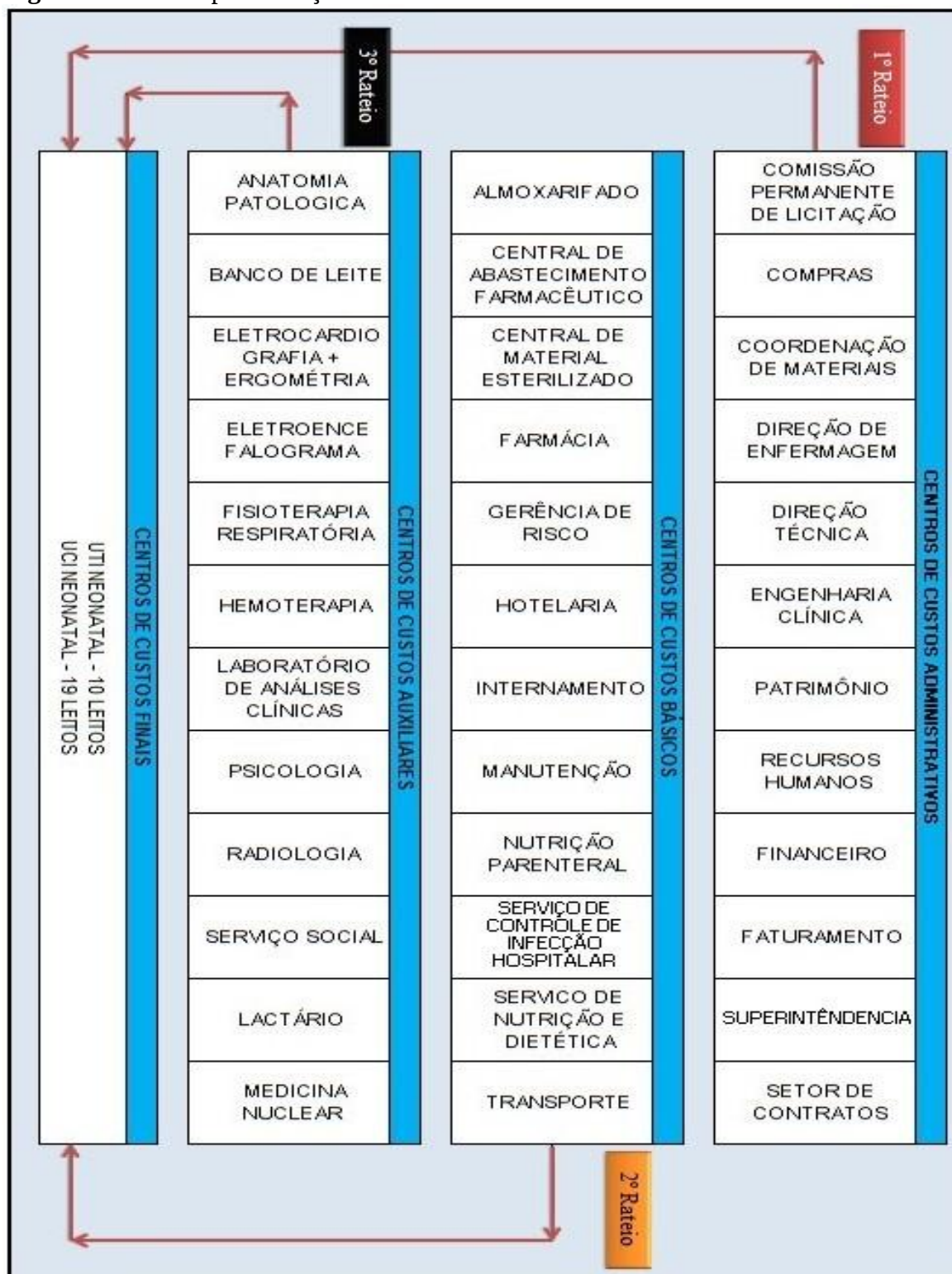
Fonte: Adaptado de Martins, (2008)

Os custos indiretos normalmente decorrem dos rateios dos centros de custos administrativos, básicos e auxiliares, para os centros de custos finais. É importante destacar que, tanto no custeio por absorção com departamentalização, quanto no sem departamentalização, se faz necessário o uso de critérios de rateios para distribuir os custos indiretos aos produtos finais. O rateio é considerado como sendo a distribuição proporcional de custos indiretos da produção de bens e serviços (PNGC, 2006).

Segundo Megliorini (2001) a dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propõem.

Horngren, Foster e Datar (2000) justificam a alocação dos custos indiretos devido ao fato de representarem considerável proporção dos custos totais atribuídos aos objetos de custeio. Citam quatro objetivos da alocação de custos indiretos aos objetos de custeio: fornecer informação para decisões econômicas; motivar administradores e empregados; justificar custos ou calcular reembolsos; e, mensurar o lucro e os ativos para os relatórios destinados ao público externo. Observa-se na figura 5 abaixo o esboço do sistema de custeio por absorção na Unidade de Cuidados Neonatais do HUPAA.

Figura 05 - Rateio por absorção da Unidade de Cuidados Neonatais do HUPAA.



Fonte: Elaborado pela autora.

2.3.2 - Método de custeio variável

Para Martins (2001), o sistema de custeio direto ou variável tem como fundamento básico a separação dos custos variáveis e custos fixos, sendo apropriado aos produtos e serviços somente os custos que variam com o seu volume de produção, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado.

De acordo com Meglioni (2012), enquanto no custeio por absorção (estruturado para atender às disposições legais) os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável (estruturado para atender à administração da empresa) apenas os custos variáveis (que são os que variam de acordo com o volume de produção ou de acordo com alguma outra base estabelecida) irão compor o custo do objeto de custeio (bens ou serviços), sejam diretos ou indiretos.

Leone (1997, p. 322) defende o método de custeio variável, destacando que o mesmo:

[...] fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período.

Do ponto de vista gerencial, Martins (2001) enfatiza que o custeio variável tem condições de propiciar mais rapidamente informações vitais à empresa. Já Moreira *et al* (2004) considera o custeamento variável mais próprio para os relatórios internos de gerenciamento, pois é de fácil leitura aos usuários e é o que tem mais facilidade de análise custo/volume/lucro, evidenciando aos gestores melhor projeção de produção, vendas e resultado.

Madeira e Teixeira (2004) destacam que os custos variáveis só incluem nos custos dos produtos ou serviços os custos diretos e variáveis, perfeitamente identificáveis. A finalidade principal do critério é a determinação da contribuição marginal total ou unitária de cada objeto de custeio. Sua utilização é ampla quando se deseja quantificar a margem de contribuição de um determinado setor ou procedimento em relação à receita obtida para este setor ou procedimento em um período determinado e para um convênio específico.

A margem de contribuição para Matos (2002), corresponde à diferença entre o valor da receita total menos o custo variável, cuja expressão compreende a parcela de contribuição do produto ou do serviço destinada à cobertura do custo fixo e à geração de resultados, caso o montante da referida receita seja superior ao valor do custo fixo. A consequência direta dessa equação é o aparecimento do ponto de equilíbrio, que expressa o nível de atividades em que o resultado operacional é zero, no qual ocorre, portanto, a igualdade entre a receita total e o custo total.

Fórmulas:

Custo Total = custos fixos + custos variáveis

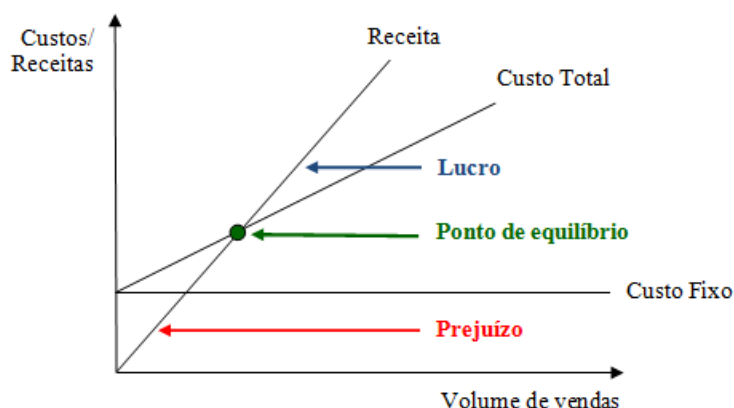
Margem de Contribuição = total de receitas – total de custos variáveis

Ponto de Equilíbrio = total de custos fixos / percentual da diferença de custos fixos em relação aos custos variáveis

Déficit da Receita = ponto de equilíbrio - total de receitas

No gráfico 01 fica visual o momento da intersecção entre a reta que representa a receita e a reta que representa os custos totais. Observa-se que se a instituição operar em níveis inferiores ao Ponto de Equilíbrio, sua receita não será suficiente para cobrir o custo total (a margem de contribuição não será suficiente para cobrir os custos e despesas da estrutura) e o resultado apurado será negativo. Já se a instituição operar acima do ponto de equilíbrio a receita total obtida será maior do que o custo total do período considerado (a margem de contribuição será maior do que os custos e despesas da estrutura) e o resultado líquido será positivo.

Gráfico 01 – Representação gráfica do Ponto de Equilíbrio



Fonte: Adaptado de Martins (2008)

Assim como os demais métodos de custeio, o custeio variável apresenta vantagens e desvantagens advindas de sua utilização. Crepaldi (2008, p. 32) destaca as seguintes vantagens do custeio variável:

- Os custos dos produtos podem ser comparados em bases unitárias, independentemente do volume de produção;
- Facilita o tempo e o trabalho despendidos, tornando mais prática a apuração e a apresentação de informações;
- Melhor controle dos custos fixos, por se apresentarem separadamente nas demonstrações;
- Facilita a elaboração e o controle de orçamentos e a determinação e o controle de padrões;
- Fornece mais instrumentos de controle gerencial.

Crepaldi (2008, p. 32) destaca também algumas desvantagens do custeio variável. São elas:

- Fere o Princípio Contábil da confrontação das receitas com os custos que contribuem para sua obtenção [...];
- Pode prejudicar a análise por parte dos credores no que se refere aos índices de liquidez e capital circulante líquido;
- Não considera os custos fixos na determinação do preço de venda;
- Os custos fixos não são complementares fixos e tampouco as variáveis são completamente variáveis [...];
- No Brasil não aceito pelo Fisco.

2.3.3 - Método de custeio baseado em atividades (ABC)

Segundo Beulke e Bertó (1997) o sistema conhecido pela sigla ABC (Activity - Based Costing), ou custeio por atividade, dentre suas características permite um maior detalhamento dos custos, com grande rapidez e agilidade, assim como uma adaptação dos cálculos aos novos processos de gestão das empresas. Na concepção desse sistema, são atividades que consomem recursos e, por sua vez, produtos e serviços consomem atividades. As atividades são divididas em as que agregam e as que não agregam valor aos produtos e serviços, com isso, se evidencia o moderno conceito de valor, onde se procura reduzir custos sem diminuir o valor.

O método ABC enfoca a atividade como a base para produtos ou serviços. Uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com uma resposta específica, dentro do processo produtivo, cujo nível de recursos empregados é acompanhado por direcionadores de custo. O ABC está sendo implementado por um crescente número de organizações ao redor do mundo (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000). Para Falk (2001), as atividades são um conglomerado de ações executadas dentro de uma organização, visando à determinada finalidade.

Nakagawa (2001) define o ABC como sendo um método de análise de custos que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos ou serviços.

Conforme Martins (2000b, p. 100) o sistema ABC:

É uma metodologia de custos que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (...) pode ser aplicado, também as custos diretos, principalmente a mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja, mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dados aos custos indiretos.

Ching (2001), analisando a aplicação do custeio ABC em instituições de saúde, enfatiza que o referido sistema serve para auxiliar a compreensão do processo produtivo, por meio da análise de processos. A informação disponível proporciona melhores avaliações do custo do serviço prestado e possibilidades de implementar melhorias no processo produtivo.

Como os demais métodos, o Custeio Baseado em Atividades apresenta vantagens e desvantagens. Para Andrade, Batista e Souza (2010), o custeio ABC apresenta as seguintes vantagens:

- Informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- Adequar-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que sejam custos, gastos e despesas nessas entidades;
- Menor necessidade de rateios arbitrários;
- Atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (similar ao custeio por absorção);
- Obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;

- Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- Identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- Pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos);
- Pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- Pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição; e
- Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Por outro lado, Andrade, Batista e Souza (2010) também apresentaram algumas desvantagens do Custeio ABC:

- Gastos elevados para implantação;
- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- Necessidade de revisão constante;
- Levar em consideração muitos dados;
- Informações de difícil extração;
- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- Dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- Necessidade de formulação de procedimentos padrões; e
- Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las;

Os autores supracitados destacam ainda que a importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas.

3 – METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa é de suma importância para todo e qualquer trabalho de cunho científico e/ou técnico, pois é a partir deste momento, que se traçam caminhos que serão percorridos durante a pesquisa para o atingimento dos resultados, resolução de problemas, levantamento de hipóteses ou questionamentos acerca de uma realidade (LINO *et al.*, 2008).

A pesquisa foi desenvolvida dentro de uma única Unidade Hospitalar, caracterizando-se como um estudo de caso. De acordo com Stoecker (1991) o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange tudo - com a lógica de planejamento incorporando abordagens específicas à coleta de dados e a análise de dados. Nesse sentido, o estudo de caso não é nem uma tática para a coleta de dados nem meramente uma característica de planejamento em si, mas uma estratégia de pesquisa abrangente.

Prodanov e Freitas (2013) corroboram com o autor acima citado e destacam também que “o estudo de caso consiste em coletar e analisar informações sobre determinado indivíduo, uma família, um grupo ou uma comunidade, a fim de estudar aspectos variados de sua vida, de acordo com o assunto da pesquisa”. Assim, podem ser desenvolvidas análises quantitativas e/ou qualitativas do objeto de estudo, seja este uma organização, uma comunidade ou um único indivíduo. Ademais, complementa-se a esta metodologia a lógica de planejamento, a qual incorpora abordagens específicas de coleta de dados e de análise de dados.

3.1 - Estudo de caso: Hospital Universitário Professor Alberto Antunes

A pesquisa foi realizada em uma Unidade Hospitalar de médio porte², o Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA), único hospital público federal do Estado de Alagoas, localizado na Cidade de Maceió – AL. A escolha desta organização deveu-se a sua

² O modelo de estrutura organizacional para os hospitais se desdobra em três estruturas distintas, segundo porte do hospital: pequeno (menor que 200 leitos); médio (de 200 a 399 leitos); grande (igual ou maior que 400 leitos); e hospital especializado ou maternidade (EBSERH, 2013).

relevância como instituição de ensino, pesquisa e extensão, e por desempenhar importante papel no segmento da saúde pública.

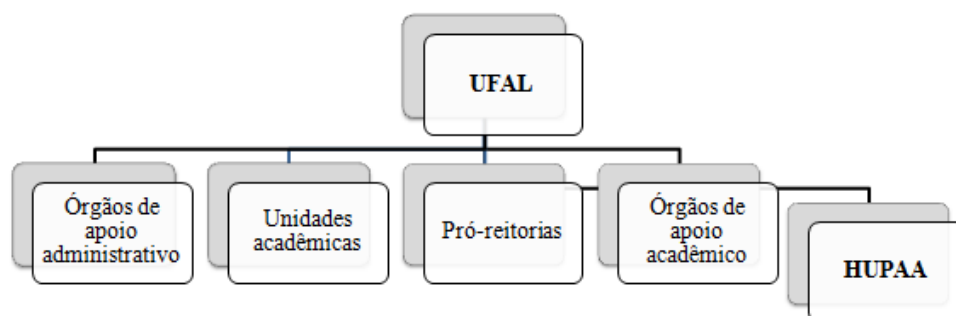
O Hospital Universitário Prof. Alberto Antunes (HUPAA) foi fundado em outubro de 1973, mediante a vinda do Navio-Hospital SS HOPE, procedente dos Estados Unidos da América do Norte para a cidade de Maceió, resultado de um intercâmbio científico entre a Universidade Federal de Alagoas (UFAL) e a Universidade de HARVARD.

Conforme art. 6º do Regimento Interno do Hospital Universitário, datado de 1978, o hospital tem como finalidades:

- I – servir de campo de ensino, pesquisa e extensão na área da saúde e afins;
- II – prestar assistência médica, odontológica e de enfermagem nas suas diversas modalidades.

Órgão de apoio acadêmico da UFAL, o HUPAA mantém relação funcional com todas as Unidades Acadêmicas, com ações abrangendo as áreas de ensino, pesquisa e assistência nos níveis de média e alta complexidade. Encontra-se voltado prioritariamente para a formação e capacitação de recursos humanos, principalmente na área de saúde, contribuindo assim, para o fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS) no Estado de Alagoas.

Figura 06 – Relação funcional do HUPAA com a UFAL



Fonte: Assessoria de Comunicação (ASCOM) - HUPAA

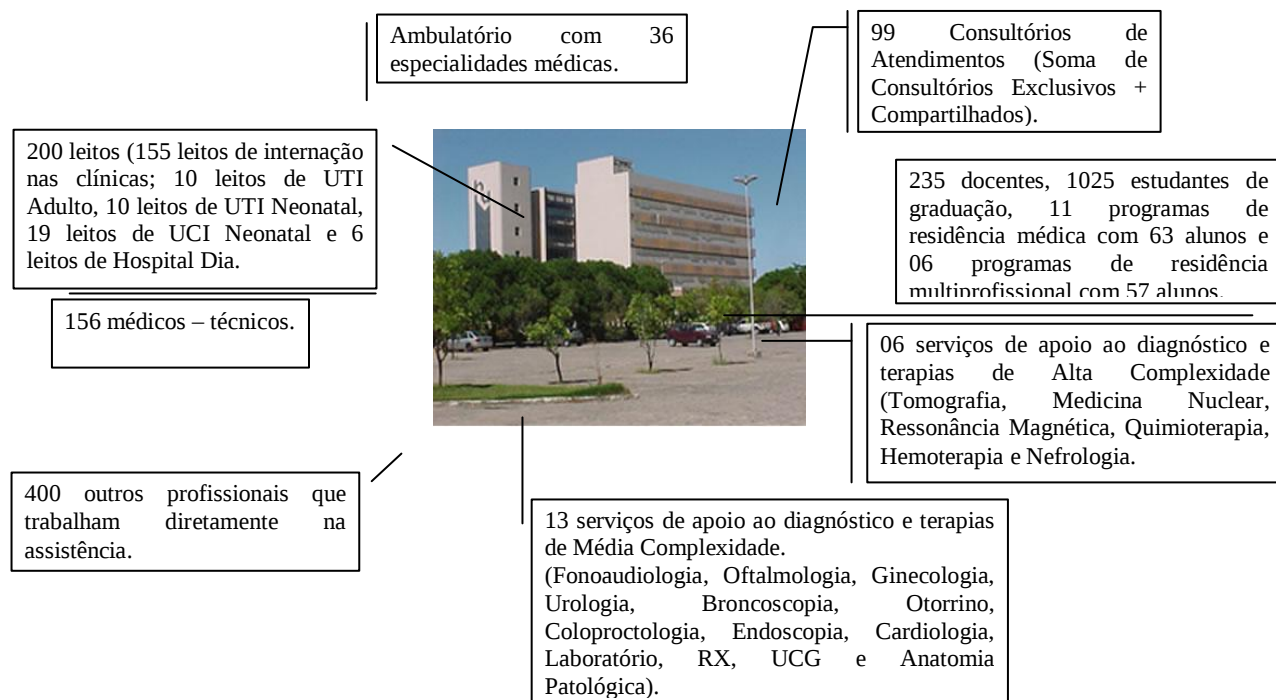
Em abril de 2008 através da Portaria nº 04 de 29 de abril de 2008 da Subsecretaria de Planejamento e Orçamento, o HUPAA foi transformado em unidade gestora passando a gerir

seus processos administrativos e financeiros independente da UFAL, permanecendo, entretanto, vinculado à Universidade (PLANO DIRETOR/HUPAA, 2010).

O HUPAA é referência no atendimento secundário e terciário referenciado para o estado de Alagoas, em destaque nas áreas de urgência e emergência em obstetrícia, atenção ambulatorial especializada, internação em procedimentos de média e alta complexidade, UTI/UCI neonatal, cirurgia bariátrica, cirurgia por videolaparoscopia, tratamento de AIDS, centro de alta complexidade em oncologia – CACON, assistência ao pré-câncer do trato genital feminino, nefrologia, neurocirurgia II, transplante de córnea, acompanhamento pós-transplante e busca ativa de órgãos (RELATÓRIO DE GESTÃO/HUPAA, 2013).

A área física útil corresponde a 26.974,22m², tendo 5 lâminas com 1.515,00m², os quais abrigam setores e serviços de assistência médica ambulatorial e hospitalar, unidades de apoio ao ensino, setores de apoio técnico e administrativo, conforme detalhamento na figura 7.

Figura 07 – Estrutura do HUPAA



FONTE: Plano Diretor / HUPAA, 2013.

Em 2013, o HUPAA somou 109.024 consultas e 8.111 internações, entre procedimentos de alta e média complexidade, além dos procedimentos FAEC, conforme tabela 01 abaixo:

Tabela 01 – Procedimentos realizados no HUPAA – 2011 a 2013

DESCRIÇÃO	2011	2012	2013
Consultas	93.304	96.675	109.024
Procedimentos Diagnósticos e Terapias	285.129	242.602	238.288
Número de Internações	6.887	7.296	8.101

Fonte: Coordenação de Informações Gerenciais CIG/HUPAA, 2013

O hospital foi Certificado como Hospital de Ensino Universitário Federal pelos Ministérios da Educação e da Saúde – 2004, 2010 e 2011. Este processo foi condição necessária para a inserção na etapa posterior, a Contratualização³, como também para promover ações integradas entre o campo da gestão, o corpo técnico e o campo acadêmico, na busca pela excelência do ensino.

Em 2006 foi assinado o 1º Convênio (n. 01/2006), processo de Contratualização, entre a Prefeitura de Maceió/ Secretaria Municipal de Saúde de Maceió e a Universidade Federal de Alagoas/HUPAA, no qual se definiu a oferta de procedimentos e respectivas metas, além dos recursos financeiros para execução do convênio pelo hospital. O valor mensal a ser pago é resultado de um cálculo de incentivos e mais uma média histórica de produção dos últimos 12 (doze) meses de prestação de serviços ao SUS.

O processo de Contratualização SMS e HUPAA se baseia na pactuação de ações, serviços e orçamento com base nos instrumentos do 1) Plano Operativo Anual – POA, que contempla toda a assistência médico-hospitalar: os serviços ofertados a população, as atividades de extensão desenvolvidas, atividades de ensino e ações gerenciais, acompanhadas de suas respectivas metas quantitativas, qualitativas e indicadores; e 2) Convênio, documento que contém as prerrogativas contratuais legais.

Em 2009, foi celebrado o 2º convênio (n. 003/2009). Em 2013 apresentou-se uma nova proposta de Contratualização ao Gestor Municipal de Saúde, convênio n. 041/2013, o qual ratifica o papel desta instituição como responsável pela assistência em média e alta

³ A contratualização tem como finalidade a formalização da relação entre gestores de saúde e hospitais integrantes do SUS por meio do estabelecimento de compromissos entre as partes, promovendo a qualificação da assistência, das gestão hospitalar e do ensino/pesquisa (MS, 2013).

complexidade, voltado às demandas existentes no Município na área da saúde e contribuindo para o fortalecimento do Sistema Único de Saúde – SUS. A proposta se encontra em fase de análise.

Com a criação do Programa de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF) no âmbito do SUS, em 2010, foi definida uma nova política de gestão e financiamento para os hospitais universitários federais o que influenciou a instituição a realizar diversas mudanças em seu perfil assistencial – levando a organização a focar em procedimentos de média e alta complexidade e na sistemática de financiamento – a partir da pactuação de metas vinculadas à produção e desempenho gerencial (RELATÓRIO DE GESTÃO/HUPAA, 2013).

O Governo Federal dando continuidade ao conjunto de medidas para viabilizar a reestruturação dos hospitais universitários federais, cria pela Lei Federal nº 12.550, de 15 de dezembro de 2011 a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). Desde que foi criada a EBSERH passou a ser o órgão do Governo Federal responsável pela gestão do programa REHUF conforme portaria 442/2012, do Ministério da Educação.

A EBSERH tem a finalidade de garantir as condições necessárias para que os hospitais universitários federais prestem assistência de excelência no atendimento às necessidades de saúde da população, de acordo com as orientações do Sistema Único de Saúde (SUS) e ofereçam as condições adequadas para a geração de conhecimento de qualidade e formação dos profissionais dos diversos cursos da universidade a qual pertence (BRASIL, 2011). Ainda de acordo com a referida lei que criou a EBSERH, por ser uma empresa pública, o hospital manterá toda a prestação de serviços à saúde da população 100% no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), e funcionará com recursos 100% públicos.

Apesar da magnitude de suas ações, à semelhança da maioria dos hospitais universitários públicos no Brasil, o HUPAA vem vivenciando uma crise caracterizada por limitação orçamentária, dificuldade de financiamento e diminuição progressiva do seu quadro de pessoal devido às solicitações de aposentadorias. Essas variáveis externas vêm comprometendo seu papel no fomento ao ensino, pesquisa e assistência na área da saúde (PLANO DIRETOR / HUPAA, 2010).

A força de trabalho do HUPAA é composta por 1.048 profissionais, representados pelos seguintes vínculos, Regime Jurídico Único (RJU), os contratados pela Fundação Universitária de Ensino e Pesquisa (FUNDEPES) e os Terceirizados, conforme gráfico 02.

Gráfico 02 – Quadro de pessoal do HUPAA – 2013



Fonte: Setor de Recursos Humanos / HUPAA, 2013.

A ausência de reposição de pessoal através de concursos leva os hospitais a utilizarem a maior parte de sua verba de custeio para a contratação de pessoal terceirizado. Conforme se pode observar através da tabela 02 abaixo, a relação categoria profissional/leito vem diminuindo ao longo dos anos. A relação entre técnicos de enfermagem/leito foi a mais afetada, sofrendo uma redução de 62,16% entre os anos analisados.

Tabela 02 – Relação de profissional por leito do HUPAA – 2011 a 2013

RELAÇÃO CATEGORIA PROFISSIONAL/LEITO¹	2011	2012	2013
Servidor/Leito	3,48	3,19	2,92
Médicos/Leito	0,97	0,91	0,79
Enfermeiros/Leito	0,41	0,41	0,33
Auxiliares de enfermagem/Leito	1,08	0,98	0,90

Fonte: SIMEC/REHUF/MEC - 2013.

¹ Quadro pessoal RJU/MEC: Fonte Tesouro

3.2 - Unidade de análise: Unidade de Cuidados Neonatais do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes - HUPAA.

O universo da pesquisa foi o Hospital Universitário Professor Alberto Antunes da Universidade Federal de Alagoas (HUPAA/UFAL), tendo como Unidade de Análise a Unidade de Cuidados Neonatais, que presta serviços especialmente à pacientes recém-nascidos que necessitam de cuidados especiais, devido a parto prematuro ou a qualquer outro tipo de patologia. A referida Unidade está localizada no 3º andar do HUPAA em uma área de 580 m² e engloba a Unidade de Tratamento Intensivo (UTI Neonatal) e Unidade de Cuidado Intermediário (UCI Neonatal).

As Unidades de Terapia Intensiva Neonatal e de Cuidados Intermediários Neonatal, inauguradas respectivamente em 1988 e 1992, possuem atualmente, 10 e 19 leitos e contam com a assistência de 63 profissionais, dos quais 10 são funcionários contratados pela Fundação Universitária de Extensão e Pesquisa (FUNDEPES), conforme pode-se observar na tabela 03..

Tabela 03: Distribuição dos funcionários lotados na Unidade de Cuidados Neonatais por categoria profissional - 2013

CATEGORIA	REGIME			TOTAL
	FUNDEPES	RJU/MEC	CEDIDOS DE OUTROS ORGÃOS	
Médico	02	13	00	15
Fisioterapeuta	00	01	00	01
Enfermeiro	02	08	00	10
Técnico de Enfermagem	04	07	06	17
Auxiliar de Enfermagem	02	17	01	20
Total	10	46	07	63

Fonte: Setor de Recursos Humanos / HUPAA - 2013

A Unidade de Cuidados Neonatal atende não apenas à demanda interna, mas também é referência para toda a rede de assistência neonatal no Estado. Segundo dados da Coordenação de Desenvolvimento Institucional (CDI) do Hospital, setor responsável pela consolidação dos indicadores da instituição, em 2013 a taxa de ocupação média na UTI Neonatal foi de 105% e da

UCI Neonatal de 81,12%. Como grande parte dos hospitais públicos brasileiros, o HUPAA/UFAL também passa pela dificuldade da maioria dos hospitais brasileiros que é de atender à grande demanda de pacientes que chegam de todas as partes do Estado.

O HUPAA atende pacientes da capital e também cobre a carência de todo o Estado de Alagoas. No interior há insuficiência e/ou falta de leitos de UTI's Neonatais nos maiores municípios considerados pólos de referência. Dos 102 municípios pertencentes ao Estado de Alagoas, apenas 4 (quatro) possuem leitos de UTI e/ou UCI Neonatal pelo SUS.

Segundo dados do Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde - CNES (2013), Alagoas possui 87 unidades de internações hospitalares entre hospitais, unidades de emergência, mini pronto-socorros, casas e centros de saúde que prestam serviços pelo SUS, dos quais, apenas 12 (doze) instituições possuem referência no tratamento de recém-nascidos com UTI e ou UCI especializada para o tratamento dos mesmos, conforme detalhamento no quadro 01 abaixo.

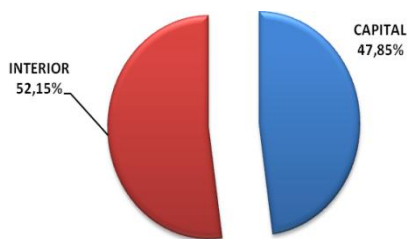
Quadro 01 - Indicadores – Leitos Complementares – UTI e UCI Neonatal – Tipo II

ESTABELECIMENTO	MUNICÍPIO	UTI NEONATAL		UCI NEONATAL	
		LEITOS EXISTENTES	LEITOS SUS	LEITOS EXISTENTES	LEITOS SUS
Hospital Regional de Arapiraca	Arapiraca	10	10	-	-
Casa de Saúde e Maternidade Nossa Senhora de Fátima Ltda	Arapiraca	-	-	5	5
Clínica Infantil Santa Maria Sociedade Civil Ltda	Maceió	-	-	5	5
Hospital do Açúcar	Maceió	5	2	-	-
Hospital Nossa Senhora da Guia	Maceió	-	-	8	8
Hospital Ortopédico de Maceió	Maceió	-	-	2	2
Hospital Universitário Professor Alberto Antunes	Maceió	10	10	19	19
Maternidade Escola Santa Mônica	Maceió	16	16	37	37
Santa Casa de Misericórdia de Maceió	Maceió	9	-	-	-
Hospital São Rafael	Maceió	-	-	6	6
Hospital Regional Santa Rita e Maternidade Santa Olímpia	Palmeira dos Índios	10	8	-	-
Santa Casa de Misericórdia de São Miguel dos Campos	São Miguel dos Campos	-	-	9	9
TOTAL DE LEITOS		60	46	91	91
TOTAL DE ESTABELECIMENTOS			6		9

Fonte: Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde (CNES), 2013.

Dos 1.228 recém-nascidos internos na Unidade Neonatal do HUPAA (657 na UCI Neonatal e 571 na UTI Neonatal), 52,15% são provenientes do interior do Estado e 47,85% do Município de Maceió, conforme pode-se observar no gráfico 03.

Gráfico 03 - Percentual de atendimentos da Unidade de Cuidados Neonatal, 2013.



Fonte: Faturamento / HUPAA, 2013.

Foram atendidos em média na Unidade de Cuidados Neonatais cerca de 102,33 pacientes /mês, 47,58 na UTI Neonatal e 54,75 na UCI Neonatal, apresentando uma taxa de ocupação de 105,96% e 81,12% respectivamente (CDI, 2013). A superlotação na UTI Neonatal ocasiona por um lado a utilização ininterrupta dos equipamentos, diminuindo com isso o tempo de vida útil, aumentando o consumo de medicamentos e outros insumos, além disso sobrecarregando todos os profissionais de saúde que prestam assistência aos recém-nascidos e comprometendo a segurança do paciente e a qualidade dos serviços de neonatologia.

Mesmo utilizando toda sua estrutura hospitalar para prestar seus serviços acima da sua capacidade e tendo um aumento considerável no consumo de materiais e medicamentos, sobrecarga de trabalho, depreciação acelerada dos equipamentos, o Hospital não recebe a contrapartida financeira pelo excedente na sua produção, visto que, só recebe pelo número de diárias contratadas pelo SUS para a especialidade, que são 300 diárias/mês para UTI Neonatal e 570 diárias/mês para UCI Neonatal.

Diante deste cenário, torna-se de extrema importância o conhecimento da composição dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais. A apuração de custos é uma importante ferramenta

gerencial, pois possibilita a identificação dos procedimentos ou atividades no qual os custos precisam ser analisados e controlados, fornecendo desta maneira a base para o planejamento de gastos operacionais.

A pesquisa foi desenvolvida baseada nos dados estatísticos da instituição, utilizando como instrumento relatórios setoriais emitidos pelas diversas áreas do Hospital.

3.3 - Fontes de evidência

A coleta de informações necessárias à elaboração do estudo foi realizada por algumas fontes de evidência comumente utilizadas em estudos de casos. As múltiplas fontes de informação – ou evidências, segundo Yin (2005) – são constituídas por entrevistas, observações, documentos e reportagens. As fontes de evidências utilizadas na pesquisa estão descritas a seguir:

3.3.1 - Análise de documentos

A técnica de análise escolhida foi a documental, a qual ocorreu por meio da leitura e interpretação dos dados contidos nos relatórios acima mencionados.

Os dados contidos nos relatórios levantados foram agrupados em tabelas, as quais apresentavam o resumo mensal dos custos e das receitas referentes à Unidade de Cuidados Neonatais obtidos através dos procedimentos faturados pela referida Unidade Assistencial.

A análise ocorreu a partir da comparação entre estas receitas e os respectivos custos, a fim de se verificar se a receita da Unidade de Cuidados Neonatais é suficiente para cobrir os custos gerados pelos serviços prestados.

Vala (1986) entende a análise de conteúdo como uma técnica de tratamento de informação que tem sido muito utilizada na investigação empírica, realizada pelas diferentes ciências humanas e sociais, pois, para ele, esta técnica exige a maior explicitação de todos os procedimentos utilizados e permite inferências sobre a fonte, a situação em que esta produziu o material objeto de análise.

3.3.2 - Registro em arquivos

De acordo com Yin (2005) uma das fontes de evidenciação que pode ser utilizada no estudo de caso é o registro de arquivos, sejam estes públicos ou privados. Arquivos e registros de computador, registros de serviço, registros organizacionais, mapas e gráficos, censos, registros pessoais, entre outros, são classificados pelo autor como uma opção de fonte de evidência.

Neste estudo, os registros consultados foram:

Quadro 02: Relação dos setores visitados para levantamento dos dados com respectivos registros consultados

SETOR	REGISTRO CONSULTADO
Almoxarifado	Relatório de saída de materiais do estoque por setor
Central de Material Esterilizado - CME	Relatório mensal de produção (quantidade de material esterilizado) por clínica.
Contratos	Relação de contratos do HUPAA
Engenharia e arquitetura	Planta baixa da Unidade de Cuidados Assistenciais
Farmácia	Relatório de saída de materiais/medicamentos do estoque por setor
Faturamento	Demonstrativo de valores de AIH por especialidade
	Internações das unidades assistenciais
Financeiro	Despesas com materiais do HUPAA
	Despesas com pessoal do HUPAA
	Receita do HUPAA
Hotelaria	Demonstrativo por Kg de roupa processada na Lavanderia (Roupa Suja)
	Despesa com pessoal da Hotelaria que atua na Unidade de Cuidados Neonatais
Manutenção e conservação	Relação dos equipamentos por contrato de manutenção preventiva/corretiva com respectiva lotação do equipamento.
Núcleo da tecnologia da informação (NTI)	Relação dos procedimentos clínicos e cirúrgicos faturados pelas Unidades de Cuidados Neonatais
Núcleo da tecnologia da informação da Universidade Federal de Alagoas – NTI/UFAL	Despesas com pessoal do Regime Jurídico Único (RJU)
Patrimônio	Relação de equipamentos da Unidade de Cuidados Neonatais
Recursos Humanos	Relação de Funcionários lotados na Unidade de Cuidados Neonatais
Secretaria de Infraestrutura da Universidade Federal de Alagoas – SINFRA/UFAL	Gasto com o consumo de energia e água do HUPAA
Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos do SUS (SIGTAP)	Valores dos procedimentos realizados

Fonte: Elaborado pela autora

3.4 - Protocolo do Estudo de Caso

De acordo com Yin (2005), a existência de um protocolo de estudo está relacionada à organização dos dados e à confiabilidade do estudo. Sendo assim, todos os passos realizados pelo pesquisador devem ser registrados.

O referido autor enfatiza ainda que o protocolo é mais do que um instrumento. Além de conter o mesmo, possui também os procedimentos e regras que deverão ser seguidos. O protocolo orientou a coleta e análise dos dados necessários à pesquisa, e os procedimentos realizados foram:

3.4.1 - Etapas da pesquisa

- Identificação dos setores responsáveis pelo processamento das informações referentes aos custos e as receitas do HU;
- Realização de contatos com as chefias responsáveis pelos setores;
- Identificação junto às chefias de quais relatórios continham as informações necessárias para a consecução do objeto da pesquisa;
- Recebimentos dos relatórios e posterior análise das informações;
- Categorização das receitas por tipo;
- Categorização dos custos entre fixos e variáveis;
- Cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio;
- Análise final dos dados.

3.4.2 - Nomes dos locais visitados, incluindo as pessoas de contato

Foi realizada pesquisa *in loco* em determinados setores do HUPAA: Setor Financeiro, Setor de Faturamento, Setor de Contratos, Almoxarifado, Farmácia, Setor de Recursos Humanos e Núcleo da Tecnologia da Informação (NTI). As pessoas a serem contatadas no hospital foram:

Quadro 03: Relação dos setores contatados com respectivos funcionários consultados e seus cargos

SETOR	FUNCIONÁRIO	CARGO
Almoxarifado	Allison Nascimento Gonçalves da Silva	Coordenador
Central de Material Esterilizado - CME	Maria das Vitórias Barbosa Silva	Coordenador
Faturamento	Sheyla Farias de Lima	Coordenador
Contratos	Kleber Camaragibe	Coordenador
Engenharia e arquitetura	Rodrigo da Silva Motta	Arquiteto
Central de Abastecimento Farmacêutica - CAF	Vanderson Oliveira da Silva	Supervisor de Compras
Financeiro	Nancy Honorato Vanderley	Coordenador
Hotelaria	Beatriz dos Santos Mafra	Supervisor de área
Manutenção e conservação	Mauro Apolinário de Araújo Junior	Engenheiro Mecânico
NTI/HUPAA	Daniel Ferreira Santos	Consultor Generalista
NTI/UFAL	Bruno Morais Silva	Administrador
Patrimônio	Fábio Luiz Fernandes Ferreira	Coordenador
Recursos humanos	Samara Rizia Silva de Lima	Analista Junior
SINFRA/UFAL	Lucas Amaral	Analista

Fonte: Elaborado pela autora

3.4.3 - Relatório de estudo de caso

Os dados levantados através dos relatórios foram transcritos para planilha do programa Excel, e submetidos à estatística descritiva e apresentados na forma de quadros e gráficos favorecendo sua análise e discussão.

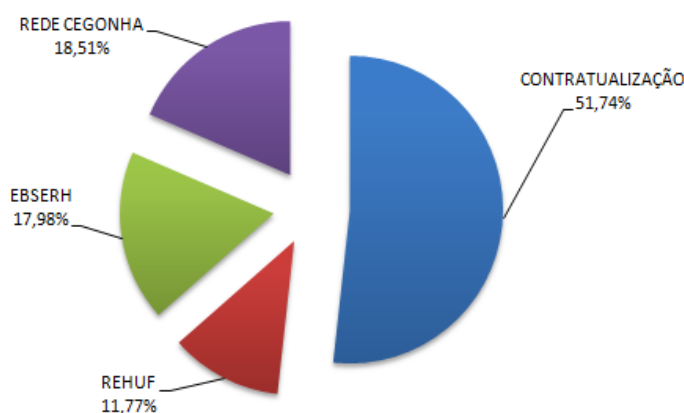
Foram feitas análises comparativas entre as receitas e os custos no ano de 2013, com a finalidade de verificar o nível de cobertura dos custos dos serviços prestados pela tabela SUS. Nos resultados, foi realizada uma análise da unidade de estudo (HUPAA) e outra da unidade de análise (Unidade de Cuidados Neonatais), foco da pesquisa, utilizando-se a metodologia de construção de cenários financeiros representando diversas situações distintas. Através do confronto dos cenários é que se pôde extrair a conclusão final do estudo.

4 - RESULTADOS

4.1 – Hospital Universitário Professor Alberto Antunes (HUPAA)

Inicialmente serão apresentados os resultados referentes à composição das receitas do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes, do ano de 2013. Observa-se no gráfico 04 que a principal fonte de receita advém do processo de Contratualização, percentual este equivalente a 51,74% da receita total. A segunda maior fonte de receita do Hospital corresponde aos recursos do Programa da Rede Cegonha⁴, 18,51%, seguido pelos recursos provenientes da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) com 17,98% e dos recursos do Programa de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF) com 11,77%.

Gráfico 04 – Fontes de receitas do HUPAA – Média Mensal/2013



Fonte: Setor Financeiro/2013

Algumas Observações:

- a) Contratualização: Receita derivada do repasse do Fundo Nacional de Saúde referente ao pagamento pelos atendimentos prestados à população pelo Hospital;
- b) Rede Cegonha: Receita derivada de repasses do Ministério da Saúde para custeio da rede de cuidados de atenção à mulher. O recurso da Rede Cegonha só pode ser

⁴ Portaria 459, de 24/06/11, Art. 1º A Rede Cegonha, instituída no âmbito do Sistema Único de Saúde, consiste numa rede de cuidados que visa assegurar à mulher o direito ao planejamento reprodutivo e à atenção humanizada à gravidez, ao parto e ao puerpério, bem como à criança o direito ao nascimento seguro e ao crescimento e ao desenvolvimento saudáveis, denominada Rede Cegonha.

utilizado para pagamento das despesas relacionadas ao seu objeto, não podendo ser empregado nas demais despesas do HUPAA;

- c) EBSEH: Receita derivada do repasse da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) para suporte financeiro ao hospital, para pagamento de despesas de exercícios anteriores. Essa receita não é fixa, o hospital recebeu especificamente para o pagamento de dívidas que estavam acumuladas;
- d) REHUF: Receita derivada de repasses do Ministério da Educação a serem aplicados em investimentos/capital e custeio do hospital.

Na tabela 04 a seguir, foram destacados dois cenários de receitas: no cenário 1, foram somadas todas as receitas auferidas pelo Hospital durante o ano em questão: Contratualização, REHUF, Rede cegonha e EBSEH; no cenário 2, foi excluída esta última. Neste sentido, a diferença entre o primeiro cenário e o segundo, corresponde ao valor médio mensal de R\$ 627.287,30, o que representa um percentual de 17,98%.

Tabela 04 – Evidenciação das receitas médias mensais do HUPAA - 2013

Receita	Cenário 1 (todas as receitas)		Cenário 2 (exceto EBSEH)	
	R\$	%	R\$	%
Contratualização	R\$ 1.805.065,70	51,74%	R\$ 1.805.065,70	63,08%
REHUF	R\$ 410.735,13	11,77%	R\$ 410.735,13	14,35%
Rede Cegonha	R\$ 645.666,30	18,51%	R\$ 645.666,30	22,56%
EBSEH	R\$ 627.287,30	17,98%	-	-
Total da receita	R\$ 3.488.754,44	100,00%	R\$ 2.861.467,14	100,00%

Fonte: Dados Setor de Financeiro/2013– Elaborado pela autora

Na Tabela 4 apresenta-se a classificação dos tipos de custos do HUPAA em fixos e variáveis e seus respectivos valores médios mensais em 2013. Destacam-se nesta tabela os custos cobertos com a receita SUS: pagamento de pessoal da fundação, pagamento de pessoal terceirizado, medicamentos, contratos alimentação, despesas de exercícios anteriores e equipamento e material permanente.

Dos custos relacionados acima, tem-se o pagamento de pessoal da Fundação, terceirizados e limpeza e higienização, que correspondem respectivamente a 37,92%, 16,59% e 11,60% dos

custos fixos. Essas contratações comprometem 44,14% da receita SUS, fato este que contribui para a diminuição da flexibilidade financeira da instituição.

Ainda conforme tabela 4, em relação aos custos variáveis, ressalta-se que seu maior comprometimento está relacionado a cinco principais itens: medicamentos (23,50%), material médico-hospitalar (9,09%), contratos alimentação de acompanhante (9,70%), despesas de exercícios anteriores (36,31%) e lavanderia (6,67%), totalizando um percentual de 85,27% dos custos variáveis.

Importante destacar que o HUPAA possui alguns de seus custos pagos pela UFAL, que são: água, energia e segurança. Já os custos com os salários dos funcionários RJU e das bolsas de residência médica e multiprofissional é de responsabilidade do MEC. A insuficiência de servidores no Hospital e o aumento natural da demanda, fez com que a instituição tivesse que suprir essa carência através da contratação de profissionais via Fundação Universitária de Extensão e Pesquisa (FUNDEPES) e serviços terceirizados, nas áreas de limpeza e higienização, manutenção, transporte e nutrição, para viabilizar a operacionalização do hospital.

Observa-se também na tabela 05, que o gasto com a folha de pagamento custeada pelo MEC, pessoal RJU e residência médica e multiprofissional, representa o maior custo que o Hospital possui (R\$ 7.306.581,63), considerando todos os custos da instituição inclusive os que são pagos pela UFAL/MEC, atinge 66,11% do total dos custos fixos e 45,76% dos custos totais (custos fixos mais variáveis) do HUPAA.

Levando em consideração todos os custos do hospital, incluindo alguns dos custos da instituição que são pagos pela UFAL/MEC, o percentual dos custos com pessoal (RJU, Fundação e residência médica e profissional) atinge 74,37% do total dos custos fixos e 67,27% dos custos totais (custos fixos mais variáveis) do HUPAA.

Tabela 05 – Tipos de custos fixos e variáveis do HUPAA em 2013, média mensal.

GRUPO DE CUSTOS	DESCRIÇÃO DO CUSTO	TIPO DE CUSTO	CUSTO MÉDIO MENSAL HUPAA	CUSTO MÉDIO MENSAL UFAL/MEC	CUSTO MÉDIO MENSAL TOTAL	% CUSTOS FIXOS MÉDIO MENSAL HUPAA	% DOS CUSTOS TOTAIS DO HUPAA
Serviços de Terceiros - PJ	Manutenção de Equipamentos	Fixo	R\$ 113.177,15	-	R\$ 113.177,15	4,86%	69,22%
	Manutenção Predial	Fixo	R\$ 130.565,60	-	R\$ 130.565,60	5,61%	
Serviços de Terceiros – PJ e PF	Informática	Fixo	R\$ 51.764,83	-	R\$ 51.764,83	2,22%	
Auxílio Financeiro a Estudantes	Bolsas pagas para estagiários	Fixo	R\$ 4.800,00	-	R\$ 800,00	0,21%	
Locação de Mão de obra	Fundação	Fixo	R\$ 883.376,16	-	R\$ 883.376,16	37,92%	
	Terceirizados	Fixo	R\$ 386.518,63	-	R\$ 386.518,63	16,59%	
	Segurança e Recepção	Fixo		R\$ 120.000,00	R\$ 120.000,00	0,00%	
	Limpeza e Higienização	Fixo	R\$ 270.105,26	-	R\$ 270.105,56	11,60%	
Pessoal	RJU	Fixo	-	R\$ 6.928.487,85	R\$ 6.928.487,85	0,00%	
Bolsa de Residência	Residência Médica e Multiprofissional	Fixo	-	R\$ 378.093,78	R\$ 378.093,78	0,00%	
Infra-estrutura	Água	Fixo	-	R\$ 22.062,27	R\$ 22.062,27	0,00%	
	Energia	Fixo	-	R\$ 45.984,41	R\$ 45.984,41	0,00%	
Alimentação	Alimentação dos Funcionários	Fixo	R\$ 142.768,52	-	R\$ 142.768,52	6,13%	
Equipamento e Material Permanente	Depreciação de equipamentos	Fixo	R\$ 14.510,91	-	R\$ 14.510,91	0,62%	
	Aquisição de equipamentos	Fixo	R\$ 331.809,09	-	R\$ 331.809,09	14,24%	
TOTAL DOS CUSTOS FIXOS			R\$ 2.329.396,45	R\$ 7.494.628,31	R\$ 9.824.024,76	100,00%	
GRUPO DE CUSTOS	DESCRIÇÃO DO CUSTO	TIPO DE CUSTO	CUSTO MÉDIO MENSAL HUPAA	CUSTO MÉDIO MENSAL UFAL/MEC	CUSTO MÉDIO MENSAL TOTAL	% CUSTOS VARIÁVEIS MÉDIO MENSAL HUPAA	% DOS CUSTOS TOTAIS DO HUPAA
Material de Consumo	Medicamentos	Variável	R\$ 243.422,29	-	R\$ 243.422,29	23,50%	30,78%
	Material Médico-Hospitalar	Variável	R\$ 94.198,24	-	R\$ 94.198,24	9,09%	
	Material de Diagnóstico	Variável	R\$ 6.320,51	-	R\$ 6.320,51	0,61%	
	Gases Medicinais	Variável	R\$ 18.426,25	-	R\$ 18.426,25	1,78%	
	Material de Expediente	Variável	R\$ 3.746,46	-	R\$ 3.746,46	0,36%	
	Manutenção	Variável	R\$ 29.410,97	-	R\$ 29.410,97	2,84%	
	Limpeza	Variável	R\$ 2.879,46	-	R\$ 2.879,46	0,28%	
	Descartáveis	Variável	R\$ 3.623,82	-	R\$ 3.623,82	0,35%	
	Tecidos	Variável	R\$ 19.181,53	-	R\$ 19.181,53	1,85%	
	Combustíveis	Variável	R\$ 4.442,14	-	R\$ 4.442,14	0,43%	
Alimentação	Alimentação de Acompanhantes	Variável	R\$ 248.510,25	-	R\$ 248.510,25	9,70%	
	Lactário	Variável	R\$ 5.229,23	-	R\$ 5.229,23	0,50%	
Serviços de Terceiros - PJ	Telefonia	Variável	R\$ 10.081,27	-	R\$ 10.081,27	0,97%	
	Gráfica e Imprensa	Variável	R\$ 45.405,90	-	R\$ 45.405,90	4,38%	
	Capacitação de RH	Variável	R\$ 1.129,57	R\$ 1.018,23	R\$ 2.147,80	0,11%	
Locação de Mão de Obra	Lavanderia	Variável	R\$ 69.088,26	-	R\$ 69.088,26	6,67%	
Passagens e Diárias	Diárias e Passagens	Variável	R\$ 2.665,01	-	R\$ 2.665,01	0,26%	
Despesas Diversas	Despesas de Exercícios Anteriores	Variável	R\$ 376.103,10	-	R\$ 376.103,10	36,31	
TOTAL DOS CUSTOS VARIÁVEIS			R\$ 1.510.444,12	R\$ 1.018,23	R\$ 1.511.462,34	100%	
CUSTOS TOTAIS			R\$ 3.365.262,95	R\$7.495.646,54	R\$10.860.909,49	100%	100,00%

Fonte: Dados SIMEC/REHUF/MEC – 2013 - Elaborado pela autora.

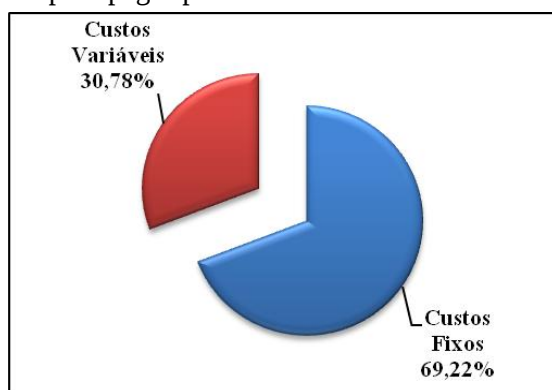
Algumas Observações:

- a) Auxílio financeiro a estudantes: refere-se ao pagamento de bolsas pagas aos estudantes que estão estagiando no hospital;
- b) Locação de mão-de-obra: refere-se ao pagamento de pessoas físicas contratadas, tais como pessoal administrativo, médicos e enfermeiros;
- c) Pessoal: refere-se ao pagamento dos funcionários contratos sob o Regime Jurídico Único (RJU);
- d) Bolsa de residência: refere-se ao pagamento dos bolsistas da residência médica e profissional;
- e) Serviço de terceiros - Pessoa Jurídica (PJ): refere-se ao pagamento de empresas contratadas para realização de serviços no hospital relacionados à manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos e da estrutura predial;
- f) Serviço de terceiros - Pessoa Física (PF): refere-se ao pagamento de pessoas físicas contratadas, para realização de serviços no hospital;
- g) Infra-estrutura: refere-se a pagamento de despesas relacionadas com água e luz;
- h) Material de consumo: refere-se ao consumo de materiais diversos para a operacionalização do hospital, tais como materiais médico-hospitalares, medicamentos e materiais de expediente;
- i) Equipamento e material permanente: refere-se ao pagamento de obras, investimentos e imobilizado;
- j) Passagens e despesas com locomoção: refere-se ao pagamento de diárias e passagens para os servidores que precisam se deslocar, em objeto de serviço de interesse da instituição;
- k) Depreciação⁵ de equipamentos: média mensal da depreciação dos equipamentos do HUPAA;
- l) Despesas de exercícios anteriores: refere-se ao pagamento das despesas dos anos anteriores que o hospital não conseguiu pagar no ano anterior e que foram acumuladas de um ano para o outro.

⁵ Depreciação é o fenômeno contábil que expressa à perda de valor que os valores imobilizados de utilização sofrem no tempo, por força de seu emprego na gestão (LEONE, 1996). Para cada tipo de equipamentos e de móveis foi utilizado uma taxa de depreciação de 10%, já para computadores e periféricos foi utilizada uma taxa de 20% (RESOLUÇÃO CFC N°. 1.136/08).

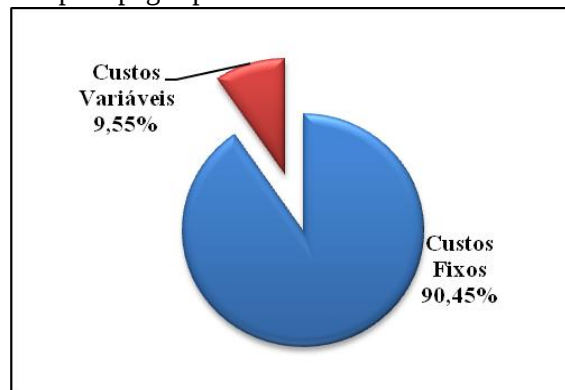
No gráfico 05 a qual apresenta a composição de custos do HUPAA em 2013, excluídas as despesas do hospital pagas pela UFAL, observa-se que os custos fixos correspondem a 69,22% dos custos totais do hospital, enquanto que os custos variáveis equivalem a 30,78%. Já em relação ao gráfico 06 que trata da composição de custos do HUPAA em 2013, e engloba os custos do hospital que são pagos pela UFAL/MEC, observa-se que o percentual dos custos fixos chega a atingir 90,45% do total dos custos, fato este, que se deve ao elevado valor referente à folha de pagamento de pessoal do Regime Jurídico Único, que representa 63,79% do total geral de todos os custos (fixos e variáveis) do Hospital.

Gráfico 05 – Composição de Custos do HUPAA em 2013, excluídas as despesas do hospital pagas pela UFAL/MEC.



Fonte: Elaborado pela autora

Gráfico 06 - Composição de Custos do HUPAA em 2013, incluídas as despesas do hospital pagas pela UFAL/MEC.



Fonte: Elaborado pela autora

Conforme encontrado em Martins (2003), ressalta-se que os custos fixos irão existir independentemente do volume de produção realizada pelo hospital, enquanto que os custos variáveis podem aumentar ou diminuir, dependendo diretamente da quantidade dos serviços prestados pela instituição, nesse sentido quanto maior for o número de atendimentos realizados pelo HUPAA, maior serão seus custos variáveis.

Nos hospitais públicos em geral o quadro de pessoal é financiado pelos instituidores, mas de modo insuficiente. Para os 46 HU's públicos ligados às instituições federais de ensino superior (ABRAHUE, 2004), o MEC arca com tal despesa; no caso das universidades estaduais, o respectivo orçamento estadual.

Após o levantamento dos dados referentes às receitas do HUPAA e posterior classificação dos custos da instituição em fixos ou variáveis, chegou-se a Margem de Contribuição e ao Ponto de Equilíbrio do Hospital, analisados por diversos cenários:

Análise do Cenário 1 – Todas as receitas recebidas pelo HUPAA em 2013 e todos os custos do Hospital pagos através da receita SUS, excetuando-se alguns custos do hospital pagos pela UFAL e MEC.

Na Tabela 05, destaca-se o cenário que foi construído tendo como referência a margem de contribuição e ponto de equilíbrio gerado pelo HUPAA, considerando-se todas as receitas recebidas pela Instituição e todos os custos do Hospital que são pagos através da receita SUS. Neste cenário, observa-se que a Instituição conseguiu alcançar um equilíbrio financeiro no final do exercício do referido ano. Contudo, nota-se que este resultado alcançado somente foi possível devido a três fatores preponderantes:

- a) As despesas com pessoal RJU (R\$ 6.928.487,85) e com a Residência Médica e Multiprofissional (R\$ 378.093,78) foram pagas pelo MEC;
- b) O pagamento de alguns custos fixos como segurança e recepção, água, energia e capacitação de RH (R\$ 189.064,91) efetuado pela UFAL.
- c) O suporte financeiro recebido pelo hospital através da EBSEH (R\$ 627.287,30) para a Instituição saldar as dívidas existentes de exercícios anteriores e honrar seus compromissos financeiros no ano em questão.

Este primeiro cenário representa a realidade atual do HUPAA. No entanto, caso ocorra à situação da não existência de um destes fatores, o HUPAA entrará em desequilíbrio financeiro, sendo que, a não ocorrência do primeiro deles (o pagamento das despesas de pessoal do RJU) causa um impacto bem mais relevante que o terceiro (suporte financeiro da EBSEH).

A margem de contribuição (MC) encontrada no valor de R\$ 2.452.887,93 no Cenário 1 indica que a receita total recebida pelo hospital permite cobrir seus custos fixos (R\$ 2.329.396,45) e atingir um nível positivo de margem de contribuição capaz de gerar um superávit mensal no montante de R\$ 123.491,48, conforme tabela 06.

A margem de contribuição indica o quanto sobra da receita da instituição após a subtração dos custos variáveis para o pagamento dos custos fixos e manutenção do equilíbrio financeiro (MARTINS, 2008).

O percentual dos custos variáveis em relação à receita total foi de 29,69% e a diferença entre o percentual dos custos fixos em relação aos custos variáveis foi de 70,31%. Enfatiza-se que um elevado custo fixo colabora para o aumento do ponto de equilíbrio e ocasiona riscos para a continuidade da atividade operacional.

Tabela 06 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita do HUPAA – mensal (Cenário 1)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 3.488.754,44
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 2.329.396,45
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 1.035.866,51
D = (A-C)	Margem de contribuição	R\$ 2.452.887,93
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	29,69%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	70,31%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 3.313.111,90
H = (G/A)	% de execução da capacidade de equilíbrio	94,97%
I = (D - B)	Superávit da receita	R\$ 123.491,48

Fonte: Elaborado pela autora

Associando-se o ponto de equilíbrio em relação à receita, observa-se que o valor encontrado foi de R\$ 3.313.111,90. Este valor indica que o Hospital está trabalhando com um percentual de 5,03% (100% - 94,97%) acima do necessário para cobrir seus custos. O ponto de equilíbrio representa o ponto no qual a receita total se iguala aos custos totais, ocasionando a um resultado nulo.

Observa-se na tabela 07, que o resultado bruto encontrado de R\$ 2.329.396,45, resultado da subtração entre o ponto de equilíbrio (R\$ 3.313.111,90) e o percentual do custo variável (29,69%) em relação ao ponto de equilíbrio (R\$ 983.715,45) se iguala ao valor correspondente

aos custos fixos (R\$ 2.329.396,45) da Instituição, ocasionando um resultado nulo, que indica que Hospital não realiza lucros nem incorre em prejuízo.

Tabela 07 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 1)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
G	Ponto de equilíbrio	R\$ 3.313.111,90
$J = (G \times E)$	(-) Percentual do custo variável (29,69%) em relação ao ponto de equilíbrio	R\$ 983.715,45
K = (G - J)	(=) Resultado bruto	R\$ 2.329.396,45
(B)	(-) Custos fixos	R\$ 2.329.396,45
L = (K - B)	(=) Resultado líquido	R\$. -

Fonte: Elaborado pela autora

Ressalta-se, contudo, que a receita oriunda da EBSEH no montante de R\$ 627.287,30 e o pagamento dos custos de pessoal realizado pelo MEC R\$ 7.306. 581,63, foram imprescindíveis para o alcance do equilíbrio financeiro em 2013.

Análise do Cenário 2 - Todas as receitas recebidas pelo HUPAA em 2013, excluída a receita da EBSEH, considerando-se todos os custos do hospital pagos através da receita SUS e excetuando-se alguns custos do hospital pagos pela UFAL e MEC.

Ao ser subtraído o suporte financeiro repassado pela EBSEH, no montante médio mensal de R\$ 627.287,30 para pagamento de dívidas de exercícios anteriores, observa-se que as receitas recebidas pelo HUPAA em 2013, não seriam suficientes para cobrir todos os custos e consequentemente manter o equilíbrio financeiro da Instituição.

Conforme se pode perceber na tabela 08, a margem de contribuição encontrada no valor de R\$ 1.825.600,63, está abaixo do valor necessário para cobrir os custos fixos de R\$ 2.329.396,45, da instituição, o que acabaria gerando um déficit financeiro mensal no montante de R\$ 503.795,82.

A margem de contribuição corresponde à diferença entre, o valor referente à receita total menos o custo variável, cuja expressão compreende o montante dos recursos que sobra, que é destinado à cobertura dos custos fixos. A consequência direta desse cálculo é o aparecimento do ponto de equilíbrio.

Os dados apresentados no cenário 2, mostram que 36,20% da receita destina-se ao pagamento dos custos variáveis e que o restante da receita correspondente a 63,80% são para cobrir os custos diretos.

Tabela 08 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita do HUPAA – mensal (Cenário 2)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 2.861.467,14
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 2.329.396,45
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 1.035.866,51
D = (A-C)	Margem de contribuição	R\$ 1.825.600,63
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	36,20%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	63,80%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 3.651.122,42
H = (G/A)	% de execução da capacidade de equilíbrio	127,60%
I = (D - B)	Déficit da receita	R\$ 503.795,82

Fonte: Elaborado pela autora

O ponto de equilíbrio em relação à receita encontrado de R\$ 3.651.122,42, indica que o hospital está trabalhando com um percentual de 27,60% (100% - 127,60%) abaixo do necessário para cobrir os custos do Hospital.

Ao operar em níveis inferiores ao ponto de equilíbrio, a receita não é suficiente para cobrir o custo total, a margem de contribuição não será suficiente para cobrir os custos e despesas da estrutura, o que acarretaria em um déficit mensal de R\$ 503.795,82 para a Instituição.

Observa-se na tabela 09, que o resultado bruto encontrado de R\$ 2.329.396,45, resultado da subtração entre o ponto de equilíbrio (R\$ 3.651.122,42) e o percentual do custo variável (36,20%) em relação ao ponto de equilíbrio (R\$ 1.321.725,97) se iguala ao valor correspondente aos custos fixos (R\$ 2.329.396,45) da instituição, ocasionando um resultado nulo, o que indica que o Hospital não realiza lucro nem incorre em prejuízo.

Tabela 09 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 2)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
G	Ponto de equilíbrio	R\$ 3.651.122,42
$J = (G \times E)$	(-) Percentual do custo variável (36,20%) em relação ao ponto de equilíbrio	R\$ 1.321.725,97
K = (G - J)	(=) Resultado bruto	R\$ 2.329.396,45
(B)	(-) Custos fixos	R\$ 2.329.396,45
L = (K - B)	(=) Resultado líquido	R\$ -

Fonte: Elaborado pela autora

Análise do Cenário 3 - Todas as receitas recebidas pelo HUPAA em 2013, excluída a receita EBSEH, e considerando-se todos os custos do hospital pagos através da receita SUS e alguns custos do hospital pagos pela UFAL e MEC.

Conforme observado na tabela 10, as receitas recebidas pelo HUPAA em 2013, excetuando-se a receita proveniente da EBSEH, no montante médio mensal de R\$ 627.287,30, e somando os custos do hospital que são pagos pela UFAL (segurança e recepção, água, energia e capacitação de RH, totalizando R\$ 189.064,91) e MEC (pessoal RJU e bolsa de residência médica e multiprofissional, totalizando R\$ 7.306.581, 63), percebeu-se dado o nível da margem de contribuição encontrada para esse cenário, no valor de R\$ 1.824.582,40, que a mesma não seria suficiente para garantir a cobertura dos custos fixos de R\$ 9.824.024,76, o que geraria um déficit da receita em um valor mensal de R\$ 7.999.442,36.

O valor referente aos custos fixos é 343,32% superior ao total das receitas. Nesse sentido, percebe-se que caso o HUPAA tivesse que arcar com todos os custos que são pagos pelo MEC e pela UFAL, estaria com sérios problemas financeiros, visto que, suas receitas não seriam suficientes para cobrir seus custos.

Os dados apresentados no cenário 3, evidenciam que 36,24% das receitas destinam-se ao pagamento dos custos variáveis e que os restantes 63,76% são para cobrir os custos diretos.

Tabela 10 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita do HUPAA – mensal (Cenário 3)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 2.861.467,14
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 9.824.024,76
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 1.036.884,73
D = (A-C)	Margem de contribuição	R\$ 1.824.582,40
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	36,24%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	63,76%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 15.406.881,02
H = (G/A)	% de execução da capacidade de equilíbrio	538,43%
I = (D - B)	Déficit da receita	R\$ 7.999.442,36

Fonte: Elaborado pela autora

O ponto de equilíbrio em relação à receita encontrado de R\$ 15.406.881,02 indica que o hospital está trabalhando com um percentual de 438,43% (100% - 538,43%) abaixo do necessário para cobrir os custos do hospital, o que evidencia que suas receitas estariam muito aquém de satisfazer a cobertura dos seus custos.

Tabela 11 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 3)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
G	Ponto de equilíbrio	R\$ 15.406.881,02
J= (G x E)	(-) Percentual do custo variável (36,24%) em relação ao ponto de equilíbrio	R\$ 5.582.856,26
K = (G - J)	(=) Resultado bruto	R\$ 9.824.024,76
(B)	(-) Custos fixos	R\$ 9.824.024,76
L = (K - B)	(=) Resultado líquido	R\$ -

Fonte: Elaborado pela autora

Observar-se na tabela 11, que o resultado bruto encontrado de R\$ 9.824.024,76, consequência da subtração entre o ponto de equilíbrio (R\$ 15.406.881,02) e o percentual do custo variável (36,24%) em relação ao ponto de equilíbrio (R\$ 5.582.856,26) se iguala ao valor correspondente aos custos fixos (R\$ 9.824.024,76) da instituição, ocasionando um resultado nulo, no qual o hospital não realiza lucros nem entra em prejuízo. Somente se a Hospital operar acima do ponto de equilíbrio a receita total obtida será maior do que o custo total do período considerado (a margem de contribuição será maior do que os custos e despesas da estrutura) e o resultado líquido será positivo.

Análise do Cenário 4 - Todas as receitas recebidas pelo HUPAA em 2013, e considerando-se todos os custos do hospital pagos através da receita SUS e alguns custos do hospital pagos pela UFAL e MEC.

Neste cenário, descrito na tabela 12, onde, mesmo levando em consideração todas as receitas recebidas pelo Hospital em 2013, as mesmas não seriam suficientes para cobrir todos os custos da instituição, caso o HUPAA tivesse que arcar com os custos que são pagos pelo MEC (salário do pessoal do RJU e bolsas de residência médica e multiprofissional) e pela UFAL (segurança e recepção, água e energia).

Tabela 12 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita do HUPAA – mensal (Cenário 4)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 3.488.754,44
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 9.824.024,76
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 1.036.884,73
D = (A-C)	Margem de contribuição	R\$ 2.451.869,70
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	29,72%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	70,28%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 13.978.560,90
H = (G/A)	% de execução da capacidade de equilíbrio	400,67%
I = (G - A)	Déficit da receita	R\$ 7.372.155,06

Fonte: Elaborado pela autora

A margem de contribuição encontrada de R\$ 2.451.869,70, não seria suficiente para cobrir os custos fixos R\$ 9.824.024,76, o que geraria um déficit mensal no montante de R\$ 7.372.155,06. Os custos fixos, imprescindível para operacionalização do Hospital, neste cenário 4, atinge um percentual de 90,45% em relação aos custos totais do HUPAA. Apenas a despesa com pessoal do MEC (R\$ 6.928.487,85) representa 70,53% desses custos fixos.

O ponto de equilíbrio encontrado em relação à receita recomenda a quantidade mínima a ser produzida para que o valor alcançado seja equivalente aos custos gerados, aponta que o hospital teria que aumentar sua receita em 300,67% (100% - 400,67%) para suprir seus custos totais (custos fixos e variáveis) e alcançar o equilíbrio financeiro, caso contrário a Instituição entraria em um déficit financeiro.

Nota-se, na tabela 13, que o resultado bruto encontrado no valor de R\$ 9.824.024,76, consequência da subtração entre o ponto de equilíbrio (R\$ 13.978.560,90) e o percentual do custo variável (43,32%) em relação ao ponto de equilíbrio (R\$ 4.154.536,14) se iguala ao valor correspondente aos custos fixos (R\$ 9.824.024,76) da Instituição, gerando um resultado nulo, no qual o hospital não realiza lucros nem prejuízo.

Tabela 13 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 4)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
G	Ponto de equilíbrio	R\$ 13.978.560,90
J= (G x E)	(-) Percentual do custo variável (29,72%) em relação ao ponto de equilíbrio	R\$ 4.154.536,14
K = (G - J)	(=) Resultado bruto	R\$ 9.824.024,76
(B)	(-) Custos fixos	R\$ 9.824.024,76
L = (K - B)	(=) Resultado liquido	R\$ -

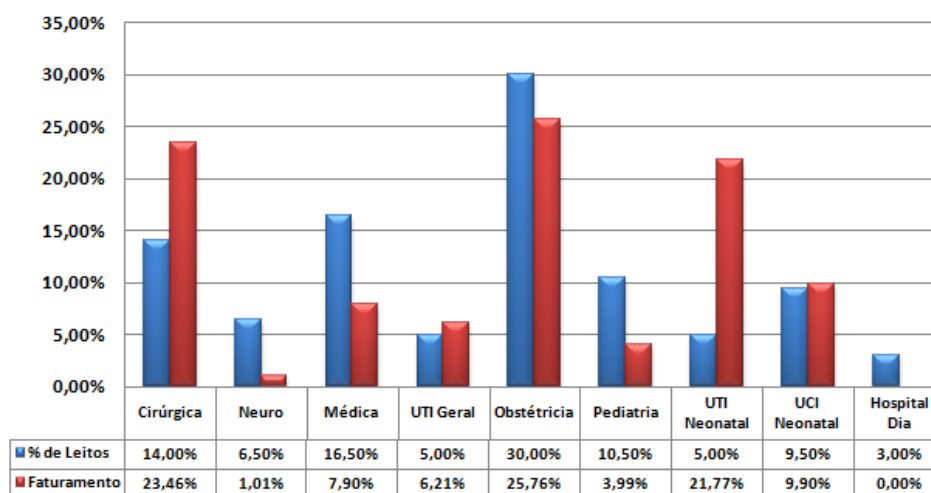
Fonte: Elaborado pela autora

4.2 – Unidade de Cuidados Neonatais

Os custos com a internação na Unidade de Cuidados Neonatais correspondem a tudo que é consumido durante o período em que o recém-nascido permanece no Hospital. Inclui assistência médica e de enfermagem durante as 24 horas ininterruptas, com recursos humanos especializados, com equipamentos específicos próprios e outras tecnologias destinadas ao diagnóstico e tratamento.

No gráfico 07 observa-se que o faturamento da Unidade de Cuidados Neonatais foi o maior dentre todas as unidades assistenciais do HUPAA, atingindo 31,67% (21,77% da UTI Neonatal + 9,90% da UCI Neonatal) de tudo que foi faturado com as internações durante o ano de 2013. Importante destacar que a Unidade de Cuidados Neonatais possui apenas 14,50% do total dos leitos do HUPAA.

Gráfico 07 – Percentual do Número de Leitos *versus* Percentual do Faturamento do HUPAA por Unidade Assistencial - 2013



Fonte: Faturamento/HUPAA - 2013

A Unidade de Cuidados Neonatais teve uma receita de R\$ 2.531.453,31 com os procedimentos realizados na UTI Neonatal (R\$ 1.752.891,45) e UCI Neonatal (R\$ 778.561,86), (tabela 14), para suprir os custos com o paciente, do momento da internação à alta hospitalar.

Deste valor, as diárias de UTI e UCI representaram 84,14%; as diárias de acompanhante 0,61%; os procedimentos clínicos 11,90%; os procedimentos cirúrgicos 0,63% e 2,72% para os procedimentos especiais⁶.

Tabela 14 – Faturamento da Unidade de Cuidados Neonatal – 2013

DESCRIÇÃO	UTI NEONATAL	UCI NEONATAL	TOTAL DO ANO	MÉDIA MENSAL
Diárias	R\$ 1.485.468,16	R\$ 644.428,40	R\$ 2.129.896,56	R\$ 177.491,38
Diárias de Acompanhante	R\$ 7.216,00	R\$ 8.304,00	R\$ 15.520,00	R\$ 1.293,33
Procedimentos Clínicos	R\$ 187.195,07	R\$ 113.968,81	R\$ 301.163,88	R\$ 25.096,99
Procedimentos Cirúrgicos	R\$ 7.954,54	R\$ 8.069,99	R\$ 16.024,53	R\$ 1.335,38
Procedimentos Especiais	R\$ 65.057,68	R\$ 3.790,66	R\$ 68.848,34	R\$ 5.737,36
Total	R\$ 1.752.891,45	R\$ 778.561,86	R\$ 2.531.453,31	R\$ 210.954,44

Fonte: Sistema de Gestão Integrado MV

O indicador faturamento paciente internado e faturamento leito dia da UTI Neonatal em 2013 foi de respectivamente R\$ 3.069,86 e R\$ 453,65, representando um percentual de 327,81% superior ao da UCI Neonatal que foi de R\$ 1.185,03 e de R\$ 138,39. O valor da diária de Unidade de Terapia Intensiva Neonatal repassada pelo SUS é de R\$ 478,72, já o valor referente a diária de Unidade de Cuidados Intermediários Neonatal Convencional é de R\$ 180,00.

Tabela 15 – Indicadores de Faturamento, 2013

Descrição	UTI Neonatal	UCI Neonatal
Faturamento global	R\$ 1.752.891,45	R\$ 778.561,86
Número de atendimentos	571	657
Faturamento paciente internado	R\$ 3.069,86	R\$ 1.185,03
Número de paciente dia	3.864	5.626
Faturamento paciente leito dia	R\$ 453,65	R\$ 138,39

Fonte Sistema de Gestão Integrado MV

⁶ Os procedimentos especiais estão sempre dentro de uma AIH e agrega valores ao procedimento principal. Esse procedimento especial sempre terá valor (BRASIL, 2013).

Tabela 16 – Tipos de custos fixos e variáveis da Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, média mensal

GRUPO DE CUSTOS	DESCRIÇÃO DO CUSTO	TIPO DE CUSTO	CUSTO MÉDIO MENSAL HUPAA	CUSTO MÉDIO MENSAL UFAL/MEC	CUSTO MÉDIO MENSAL TOTAL	% DOS CUSTOS FIXOS DO HUPAA	% DOS CUSTOS TOTAIS DO HUPAA
Serviços de Terceiros – PJ	Manutenção de Equipamentos	Fixo	R\$ 9.434,73	-	R\$ 9.434,73	12,06%	37,39%
	Manutenção Predial	Fixo	R\$ 2.571,15	-	R\$ 2.571,15	3,29%	
Serviços de Terceiros – PJ e PF	Informática	Fixo	R\$ 805,91	-	R\$ 805,91	1,03%	
Bolsa Estágio	Bolsa Estágio	Fixo	R\$ 2.700,00	-	R\$ 2.700,00	3,45%	
Locação de Mão de obra	Fundação	Fixo	R\$ 38.265,89	-	R\$ 38.265,89	48,92%	
	Terceirizados	Fixo	R\$ 4.066,93	-	R\$ 4.066,93	5,20%	
	Segurança, Recepção	Fixo	-	R\$ 1.411,76	R\$ 1.411,76	0,00%	
	Limpeza e Higienização	Fixo	R\$ 4.519,24	-	R\$ 4.519,24	5,78	
Pessoal	RJU	Fixo	-	R\$ 391.259,14	R\$ 391.259,14	0,00%	
Bolsa de Residência	Residência Médica e Multiprofissional	Fixo	-	R\$ 14.881,78	R\$ 14.881,78	0,00%	
Infra-estrutura	Água	Fixo	-	-	-	0,00%	
	Energia	Fixo	-	R\$ 834,62	R\$ 834,62	0,00%	
Alimentação	Alimentação dos Funcionários	Fixo	R\$ 1.799,74	-	R\$ 1.799,74	2,30%	
Equipamento e Material Permanente	Depreciação de equipamentos	Fixo	R\$ 7.073,63	-	R\$ 7.073,63	9,04%	
	Equipamento	Fixo	R\$ 6.989,98	-	R\$ 6.989,98	8,94%	
TOTAL DOS CUSTOS FIXOS			R\$ 78.227,21	R\$ 408.386,82	R\$ 486.614,03	100,00%	
GRUPO DE CUSTOS	DESCRIÇÃO DO CUSTO	TIPO DE CUSTO	CUSTO MÉDIO MENSAL HUPAA	CUSTO MÉDIO MENSAL UFAL/MEC	CUSTO MÉDIO MENSAL TOTAL	% DOS CUSTOS VARIÁVEIS DO HUPAA	% DOS CUSTOS TOTAIS DO HUPAA
Material de Consumo	Medicamentos	Variável	R\$ 19.837,93	-	R\$ 19.837,93	15,24%	62,61
	Material Médico-Hospitalar	Variável	R\$ 25.127,59	-	R\$ 25.127,59	19,18%	
	Material de Diagnóstico	Variável	R\$ 423,57	-	R\$ 423,57	0,32%	
	Gases Medicinais	Variável	R\$ 10.883,22	-	R\$ 10.883,22	8,31%	
	Material de Expediente	Variável	R\$ 404,76	-	R\$ 404,76	0,31%	
	Manutenção	Variável	R\$ 56,20	-	R\$ 56,20	0,04%	
	Limpeza	Variável	R\$ 473,15	-	R\$ 473,15	0,36%	
	Descartáveis	Variável	R\$ 451,80	-	R\$ 451,80	0,34%	
	Tecido	Variável	R\$ 2.181,53	-	R\$ 2.181,53	1,04%	
	Combustíveis	Variável	R\$ 61,60	-	R\$ 61,60	0,05%	
Exames	Laboratoriais	Variável	R\$ 3.936,69	-	R\$ 3.936,69	3,01%	
	Imagem	Variável	R\$ 1.950,71	-	R\$ 1.950,71	1,49%	
Alimentação	Alimentação dos Acompanhantes	Variável	R\$ 41.710,00	-	R\$ 41.710,00	31,84%	
	Lactário	Variável	R\$ 5.229,23	-	R\$ 5.229,23	3,99%	
CME	Esterilização		R\$ 14.659,02	-	R\$ 14.659,02	11,19%	
Serviços de Terceiros – PJ	Telefonia	Variável	R\$ 646,28	-	R\$ 646,28	0,49%	
	Lavanderia	Variável	R\$ 2.970,00	-	R\$ 2.970,00	2,27	
TOTAL DOS CUSTOS VARIÁVEIS			R\$ 131.003,28	R\$ 0,00	R\$ 131.003,28	100%	
CUSTOS TOTAIS			R\$ 209.230,49	R\$ 408.386,82	R\$ 617.617,31	100%	100%

Fonte: Dados SIMEC/REHUF/MEC – 2013 - Elaborado pela autora.

Algumas observações referentes aos critérios de rateio:

- a) Pessoal RJU: média mensal do valor pago aos funcionários RJU lotados na Unidade de Cuidados Neonatais;
- b) Locação de mão de obra: média mensal do valor pago aos funcionários da Fundação (FUNDEPES) e dos funcionários terceirizados do Serviço de Hotelaria e Limpeza e Higienização lotados na Unidade de Cuidados Neonatais;
- c) Manutenção de equipamentos: valor dos contratos dividido pelo número de equipamentos lotados nos serviços;
- d) Manutenção predial: valor dos contratos dividido pelo metro quadrado da área da Unidade de Cuidados Neonatais;
- e) Residência médica e multiprofissional: média mensal das bolsas dos residentes médicos de pediatria e dos residentes da multiprofissional que atuam no serviço;
- f) Medicamento e material de consumo: média mensal do consumo de Medicamento e Material do serviço;
- g) Segurança e recepção: valor do contrato dividido pelo metro quadrado da Unidade de Cuidados Neonatais;
- h) Gases medicinais: média mensal do consumo de gases medicinais na Unidade de Cuidados Neonatais;
- i) Alimentação dos funcionários: proporcional ao número de refeições realizadas pelos funcionários da Fundação e Terceirizados que atuam na Unidade;
- j) Água; em virtude da ausência de parâmetros para mensurar o consumo de água no serviço e para evitar distorções, não foram considerados seus custos. No entanto, a ausência deste valor não distorcerá os resultados, haja vista que os mesmos não são relevantes;
- k) Energia: média mensal do consumo de energia dos equipamentos da Unidade;
- l) Alimentação das acompanhantes: proporcional ao número de refeições realizadas pelas acompanhantes dos recém-nascidos;
- m) Depreciação⁷ de equipamentos: média mensal da depreciação dos equipamentos da Unidade de Cuidados Neonatais.

⁷ Depreciação é o fenômeno contábil que expressa a perda de valor que os valores imobilizados de utilização sofrem no tempo, por força de seu emprego na gestão (LEONE, 1996). Para cada tipo de equipamentos e de móveis foi utilizado uma taxa de depreciação de 10%, já para computadores e periféricos foi utilizada uma taxa de 20% (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.136/08).

Ao comparar a média mensal dos custos totais da Unidade de Cuidados Neonatais no montante de R\$ 617.617,32 (tabela 16), somando as despesas com pessoal RJU (R\$ 391.259,14), Residência Médica e Multiprofissional (R\$ 14.881,78) pagas pelo MEC e alguns custos fixos como segurança e recepção e energia (R\$ 2.246,38) efetuados pela UFAL, com a média mensal da receita recebida do SUS pelos procedimentos realizados de R\$ 210.954,44, observa-se um déficit de R\$ 406.662,87 (tabela 14).

Tabela 17 – Custos Totais *versus* Receita Total – Média mensal, 2013

Receita <i>versus</i> Custos	Valor (R\$)
1. Receita Total	R\$ 210.954,44
2. Custos Totais	R\$ 617.617,31
Diferença (1-2)	(R\$ 406.662,87)

Fonte: Elaborada pela autora

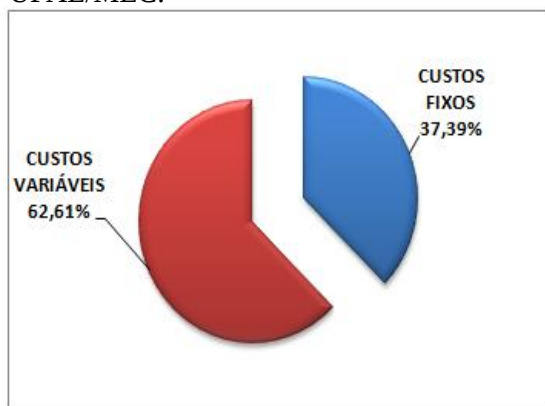
A receita total é suficiente para suprir apenas 34,16% dos custos totais (diretos e indiretos), ficando por conta do hospital os 65,84% restantes. A análise revela que os recursos financeiros recebidos do SUS provêm apenas 43,35% dos custos diretos, ou seja, são insuficientes para suprir os custos básicos para garantir o atendimento integral ao paciente da sua entrada até sua alta.

Os custos totais com os procedimentos abrangem os custos fixos e variáveis, consumidos da internação à alta hospitalar. Os custos fixos totalizaram R\$ 486.614,03 (tabela 16), destes 91,33% referem-se aos gastos com mão-de-obra (pessoal RJU, Fundação e residência médica e multiprofissional) durante o período em que o recém-nascido ficou internado na Unidade de Cuidados Neonatais. Já os custos variáveis totalizaram R\$ 131.003,28, dos quais 15,14% correspondem ao consumo de medicamentos, 19,18% correspondem ao consumo de materiais médico-cirúrgicos, 8,31% ao consumo de gases medicinais e 31,84% de contrato de alimentação (gasto com alimentação para acompanhantes).

Observa-se no gráfico 08 referente à composição de custos da Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, excluídas as despesas do hospital pagas pela UFAL/MEC, que os custos variáveis representam uma parcela significativa dos custos totais do hospital – 62,61% - enquanto que os custos variáveis equivalem a 37,39%. Os custos variáveis mantêm relação direta com a produção,

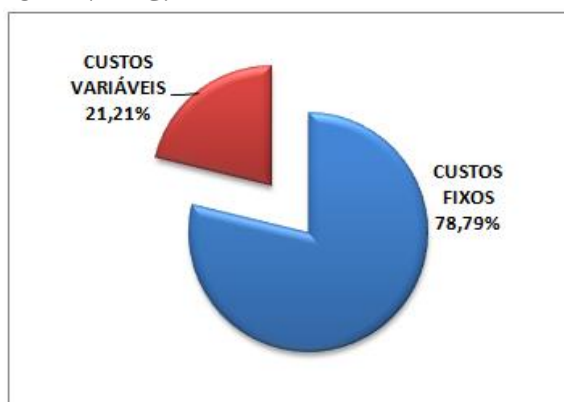
ou seja, crescem à medida que o volume de atividades aumenta (DALLORA e FORSTER, 2008). Ou seja, os custos variáveis podem sofrer oscilações de acordo com o volume produzido.

Gráfico 08 – Composição de Custos da Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, excluídas as despesas do hospital pagas pela UFAL/MEC.



Fonte: Elaborado pela autora

Gráfico 09 – Composição de Custos da Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, incluídas as despesas do hospital pagas pela UFAL/MEC.



Fonte: Elaborado pela autora

Ao incluir as despesas do Hospital que são pagas pela UFAL/MEC (gráfico 09), os custos fixos atingem o percentual de 78,79% e os custos variáveis equivalem a 21,21%. Os custos fixos são aqueles que permanecem constantes, independente do volume de produção (DALLORA e FORSTER, 2008).

A assistência na UTI Neonatal compreende todas as ações necessárias à manutenção da vida do paciente grave ou com descompensação de um ou mais sistemas orgânicos em leito dotado de sistema de monitorização contínua e que com o suporte e tratamentos intensivos tenha possibilidade de se recuperar. Inclui assistência médica e de enfermagem durante as 24 horas ininterruptas, com recursos humanos especializados, com equipamentos específicos próprios e outras tecnologias destinadas ao diagnóstico e tratamento (SIGTAP, 2013).

Já a assistência na UCI Neonatal compreende as ações realizadas em estabelecimentos hospitalares, destinados ao atendimento à recém-nascidos considerados de médio risco e que demandem assistência continua, porém de menor intensidade que na UTI Neonatal (SIGTAP, 2013).

Após o levantamento dos dados referentes às receitas da Unidade de Cuidados Neonatais e posterior classificação dos custos da área em fixos ou variáveis, chegou-se a Margem de Contribuição e ao Ponto de Equilíbrio da Unidade, analisados através de 4 cenários:

Análise do Cenário 1 – Todos os custos relacionados à prestação dos serviços na Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, incluindo os custos com pessoal que são pagos pelo MEC e com alguns custos do HUPAA que são pagos pela Universidade Federal de Alagoas e considerando todos os recursos repassados pelo SUS para provê-los.

Conforme se observa no cenário 1, descrito na tabela 18, as receitas recebidas pelos serviços prestados na Unidade de Cuidados Neonatais em 2013 não seriam suficientes para cobrir todos os custos pela realização dos mesmos, caso o HUPAA tivesse que arcar com todos os custos que são pagos pelo MEC (pessoal RJU e Residência Médica e Multiprofissional) e os custos que são pagos pela UFAL (segurança e energia).

A margem de contribuição (MC) encontrada no valor de R\$ 72.961,18 no Cenário 1 não seria suficiente para cobrir os custos fixos (R\$ 486.614,03), o que acarretaria num déficit mensal de R\$ 406.662,87. Os custos fixos, indispensáveis para a operacionalização do hospital, nesse cenário 1, atinge um percentual de 78,79% em relação aos custos totais da referida Unidade.

Os custos com mão-de-obra pagos pelo MEC (pessoal RJU, R\$ 391.259,14 e da Residência Médica e Multiprofissional, R\$ 14.881,30) e da Fundação R\$ 38.265,89) totalizam R\$ 444.406,33, representando um percentual de 91,33% desses custos fixos.

O ponto de equilíbrio em relação à receita encontrado indica que a Unidade de Cuidados Neonatais teria que aumentar sua receita em 508,64% (100% - 608,64%) para suprir seus custos totais (custos fixos e variáveis) e alcançar o equilíbrio financeiro, não entrando em déficit financeiro. O que significa dizer que o nível de cobertura da receita recebida pelos serviços prestados se encontra expressivamente abaixo do que é necessário para cobertura integral de seus custos para operacionalização do serviço.

Tabela 18 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita da Unidade de Cuidados Neonatais – mensal (Cenário 1)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 210.954,44
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 486.614,03
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 131.003,28
D = (A-C)	Margem de contribuição	R\$ 79.951,16
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	62,10%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	37,90%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 1.283.951,21
H = (G/A)	% de execução da capacidade de equilíbrio	608,64%
I = (G - A)	Déficit da receita	R\$ 406.662,87

Fonte: Elaborado pela autora

Nota-se, na tabela 19, que o resultado bruto encontrado no valor de R\$ 486.614,03, consequência da subtração entre o ponto de equilíbrio R\$ 1.283.951,21 e do percentual do custo variável (37,90%) em relação ao ponto de equilíbrio R\$ 797.337,18 se iguala ao valor correspondente aos custos fixos (R\$ 486.614,03) da instituição, gerando um resultado nulo, no qual a Unidade não realiza lucros nem prejuízo.

Tabela 19 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 1)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
G	Ponto de equilíbrio	R\$ 1.283.951,21
J= (G x E)	(-) Percentual do custo variável (37,90%) em relação ao ponto de equilíbrio	R\$ 797.337,18
K = (G - J)	(=) Resultado bruto	R\$ 486.614,03
(B)	(-) Total dos custos fixos	R\$ 486.614,03
L = (K - B)	(=) Resultado líquido	R\$ -

Fonte: Elaborado pela autora.

Análise do Cenário 2 – Todos os custos relacionados à prestação dos serviços na Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, incluindo os custos com pessoal que são pagos pelo MEC e excluindo alguns custos do HUPAA que são pagos pela Universidade Federal de Alagoas e considerando todos os recursos repassados pelo SUS para provê-los.

De acordo com o que pode ser observado na tabela 20, que contém as receitas recebidas pelo HUPAA em 2013 para assistência aos recém-nascidos na Unidade de Cuidados Neonatais, incluído os custos pagos pelo MEC (pessoal RJU, totalizando R\$ 391.259,14 e residência médica e multiprofissional R\$ 14.881,30), e excluindo os custos do hospital que são pagos pela UFAL (segurança e recepção e energia, totalizando R\$ 2.246,38), percebeu-se dado o nível da margem de contribuição encontrada para esse cenário, no valor de R\$ 79.951,16, que a mesma não seria suficiente para garantir a cobertura dos custos fixos de R\$ 484.367,65, o que geraria um déficit mensal da receita no valor de R\$ 404.416,49.

O valor referente à receita (R\$ 210.954,44) daria para cobrir apenas 43,55% dos custos fixos. Nesse sentido, percebe-se que caso a instituição tivesse que se responsabilizar pelos custos pagos pelo MEC, estaria enfrentando sérios problemas financeiros, visto que, suas receitas não seriam suficientes para cobrir os custos.

Tabela 20 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita da Unidade de Cuidados Neonatais – mensal (Cenário 2)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 210.954,44
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 484.367,65
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 131.003,28
D = (A-C)	Margem de contribuição	R\$ 79.951,16
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	62,10%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	37,90%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 1.278.024,03
H = (G/A)	% De execução da capacidade de equilíbrio	605,83%
I = (G - A)	Déficit da receita	R\$ 404.416,49

Fonte: Elaborado pela autora

O ponto de equilíbrio em relação à receita encontrado de R\$ 1.278.024,03, indica que o hospital está trabalhando com um percentual de 505,83% (100% - 605,83%) abaixo do necessário para cobrir os custos do hospital, o que aponta que as receitas recebidas não seriam suficientes para cobertura integral dos seus custos.

Tabela 21 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 2)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
G	Ponto de equilíbrio	R\$ 1.278.024,03
$J = (G \times E)$	(-) Percentual do custo variável (37,90%) em relação ao ponto de equilíbrio	R\$ 793.656,39
K = (G - J)	(=) Resultado bruto	R\$ 484.367,65
(B)	(-) Total dos custos fixos	R\$ 484.367,65
L = (K - B)	(=) Resultado líquido	R\$ -

Fonte: Elaborado pela autora

Os dados encontrados na tabela 21 evidenciam que o resultado bruto encontrado de R\$ 484.367,65, consequência da subtração entre o ponto de equilíbrio R\$ 1.278.024,03 e o percentual do custo variável (37,90%) em relação ao ponto de equilíbrio (R\$ 793.656,39) se iguala ao valor correspondente aos custos fixos (R\$ 484.367,65) da instituição, gerando um resultado nulo, no qual a Unidade não opera com lucros nem prejuízo.

Análise do Cenário 3 – Todos os custos relacionados à prestação dos serviços na Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, excluindo os custos com pessoal que são pagos pelo MEC e incluindo alguns custos do HUPAA que são pagos pela Universidade Federal de Alagoas e considerando todos os recursos repassados pelo SUS para provê-los.

Conforme percebe-se na tabela 22, a margem de contribuição encontrada no valor R\$ 79.951,16, está abaixo do valor necessário para cobrir os custos fixos (R\$ 80.473,59) da instituição, o que acabaria gerando um déficit financeiro mensal de R\$ 522,43. Os dados apresentados no cenário 3, mostram que 62,10% das receitas destinam-se ao pagamento dos custos variáveis e que os restantes 37,90% são para cobrir os custos fixos.

Tabela 22 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita da Unidade de Cuidados Neonatais – mensal (Cenário 3)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 210.954,44
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 80.473,59
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 131.003,28
D = (A-C)	Margem de contribuição	R\$ 79.951,16
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	62,10%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	37,90%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 212.332,89
H = (G/A)	% De execução da capacidade de equilíbrio	100,65%
I = (G - A)	Déficit da receita	R\$ 522,43

Fonte: Elaborado pela autora

Associando-se o ponto de equilíbrio em relação à receita, nota-se que o valor encontrado foi de R\$ 212.332,89. Este valor indica que o Hospital está trabalhando com um percentual de 0,65% (100% - 100,65%) abaixo do necessário para cobrir seus custos. O ponto de equilíbrio representa o ponto no qual a receita total se iguala aos custos totais, ocasionando um resultado nulo.

Evidencia-se, na tabela 23, que o resultado bruto encontrado no valor de R\$ 80.473,59, consequência da subtração entre o ponto de equilíbrio R\$ 212.332,89 e do percentual do custo variável (37,90%) em relação ao ponto de equilíbrio R\$ 131.859,30, se iguala ao valor correspondente aos custos fixos (R\$ 80.473,59) da instituição, gerando um resultado nulo, pelo qual a Unidade não realiza lucros nem prejuízo.

Tabela 23 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 3)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
G	Ponto de equilíbrio	R\$ 212.332,89
J= (G x E)	(-) Percentual do custo variável (37,90%) em relação ao ponto de equilíbrio	R\$ 131.859,30
K = (G - J)	(=) Resultado bruto	R\$ 80.473,59
(B)	(-)Total dos custos fixos	R\$ 80.473,59
L = (K - B)	(=) Resultado liquido	R\$ -

Fonte: Elaborado pela autora

Análise do Cenário 4 – Todos os custos relacionados à prestação dos serviços na Unidade de Cuidados Neonatais em 2013, excluindo os custos com pessoal que são pagos pelo MEC e excluindo alguns custos do HUPAA que são pagos pela Universidade Federal de Alagoas e considerando todos os recursos repassados pelo SUS para provê-los.

No cenário 4, a margem de contribuição encontrada de R\$ 79.951,16, seria suficiente para cobrir os custos fixos R\$ 78.227,21, o que geraria um superávit mensal num montante de R\$ 1.723,95 (tabela 24). Contudo, nota-se que este resultado alcançado somente foi possível devido a dois fatores preponderantes:

- a) As despesas com pessoal RJU (R\$ 391.259,14) e com a Residência Médica e Multiprofissional (R\$ 14.881,78) foram pagas pelo MEC;
- b) O pagamento de alguns custos fixos como segurança e recepção e energia (R\$ 2.246,38) efetuado pela UFAL.

Tabela 24 – Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e déficit de receita da Unidade de Cuidados Neonatais – mensal (Cenário 4)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 210.954,44
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 78.227,21
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 131.003,28
D = (A-C)	Margem de contribuição	R\$ 79.951,16
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	62,10%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	37,90%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 206.405,72
H = (G/A)	% De execução da capacidade de equilíbrio	97,84%
I = (G - A)	Superávit da receita	R\$ 1.723,95

Fonte: Elaborado pela autora

Os custos fixos, imprescindíveis à operacionalização do Hospital, nesse cenário 4, atingem um percentual de 37,90% em relação aos custos totais do HUPAA. O ponto de equilíbrio em relação à receita encontrado de R\$ 206.405,72, evidenciado através da tabela 24, ponto este que recomenda a quantidade mínima a ser produzida para que o valor alcançado seja equivalente

aos custos gerados, indica que o Hospital está trabalhando com um percentual de 2,16% (100% - 97,84%) acima do necessário para cobrir seus custos.

Nota-se, na tabela 25, que o resultado bruto encontrado no valor de R\$ 78.227,21, consequência da subtração entre o ponto de equilíbrio R\$ 206.405,72 e do percentual do custo variável (37,90%) em relação ao ponto de equilíbrio R\$ 128.178,51 se equipara ao valor correspondente aos custos fixos (R\$ 78.227,21) da instituição, gerando um resultado nulo, no qual a Unidade não realiza lucros nem prejuízo.

Tabela 25 – Evidenciação do resultado nulo dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 4)

	DESCRIÇÃO	R\$ (Mensal)
G	Ponto de equilíbrio	R\$ 206.405,72
J= (G x E)	(-) Percentual do custo variável (34,59%) em relação ao ponto de equilíbrio	R\$ 128.178,51
K = (G - J)	(=) Resultado bruto	R\$ 78.227,21
(B)	(-) Total dos custos fixos	R\$ 78.227,21
L = (K - B)	(=) Resultado liquido	R\$ -

Fonte: Elaborado pela autora

5 - CONCLUSÃO

Nesse tópico são brevemente retomados alguns aspectos abordados na introdução deste trabalho, apontando-se limitações da pesquisa e sugerindo-se tópicos para a realização de outros estudos.

A pergunta que serviu de norte à construção desta seção final foi: o que se desejou com este estudo? Esta pesquisa procurou verificar se a remuneração da Tabela SUS para os procedimentos realizados na Unidade de Cuidados Neonatais do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA são suficientes para cobrir os custos gerados pelos serviços prestados. Desse modo, o objetivo da pesquisa foi analisar o nível de cobertura dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais do HUPAA/UFAL pela tabela SUS.

Para alcançar o objetivo proposto para tal estudo, primeiramente foram identificados quais os custos diretos (fixos e variáveis) pertinentes à Unidade de Cuidados Neonatais, em seguida verificou-se qual é a receita repassada pelo SUS pelos serviços prestados na área e por fim verificou-se se a remuneração da tabela SUS, através da receita da área, é suficiente para cobrir os custos gerados pelos serviços prestados. O valor do procedimento é composto de Serviços Hospitalares (SH), Serviços Profissionais (SP) e Serviços Auxiliares de Diagnose e Terapia (SADT). A soma dos serviços acima totaliza o valor do procedimento.

A pesquisa baseou-se na apuração dos custos do HUPAA e da Unidade de Cuidados Neonatais, através do método de custeio variável, para o qual foram construídos quatro cenários financeiros representando diversas situações distintas.

Como já foi evidenciado na metodologia, o método de custeio utilizado na pesquisa foi o variável, tendo em vista a alta complexidade de cálculos dos demais métodos em detrimento de tempo para conclusão do trabalho e da dificuldade do levantamento dos dados. O custeamento direto foi realizado pela autora da pesquisa, por meio da identificação de todos os gastos diretamente relacionados à internação do paciente.

Justificou-se a escolha do método de custeio pelo fato do mesmo ser, conforme exposto no referencial teórico, um método bastante utilizado pelas empresas para subsídio à tomada de decisões, tendo como premissa básica o conhecimento da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e superávit ou déficit da receita.

O presente estudo descreveu os custos diretos dos serviços prestados em Unidades de Cuidados Neonatais (UTI e UCI neonatal), sendo realizado um comparativo entre os custos e os recursos financeiros repassados pelo SUS para supri-los, sendo calculada a margem de contribuição, ponto de equilíbrio e superávit/ déficit de receita, assunto ainda pouco abordado na literatura, mas de grande relevância como instrumento gerencial, para subsídio nos processos de tomada de decisão.

Durante a realização da pesquisa bibliográfica para levantamento de dados sobre a temática que está sendo discutida, observou-se estudos de consumo e gastos com medicamentos e de custos de procedimentos e de tratamentos, não sendo evidenciado nenhum estudo sob a ótica abordada na presente pesquisa. Desse modo, constatou-se a originalidade do estudo.

Através da análise dos dados relacionados ao HUPAA, constatou-se que o Hospital teve sua principal receita advinda da Contratualização com a Secretaria Municipal de Saúde de Maceió - 51,74% - vinculadas suas metas de produção assistencial, assim como os indicadores de qualidade e de ensino e pesquisa.

As análises dos dados dispostos nos resultados evidenciaram que a maior composição dos custos do HUPAA é de custos fixos – 69,22% - mesmo desconsiderando alguns dos custos do Hospital que são pagos pelo MEC (pessoal RJU e residência médica e multiprofissional) e pela UFAL (segurança e recepção, água e energia). Ao considerar esses custos, esse percentual dos custos fixos chega a atingir 90,45%, enquanto os custos variáveis equivalem a 9,55%.

A análise dos dados revela que no ano de 2013 o Hospital só conseguiu alcançar um superávit da receita de R\$ 123.491,48, graças ao suporte financeiro que a instituição recebeu da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, no montante médio mensal de R\$ 627.287,30. Destaca-se que esse foi o cenário real do HUPAA em 2013 (cenário 1), no qual evidenciou-se que a instituição trabalhou com um percentual de 5,03% acima do necessário. A receita proveniente da EBSEH representou a terceira maior fonte de receita da instituição no ano do estudo, atingindo um percentual de 17,98%.

Nesse sentido, percebe-se que o recurso recebido da EBSEH representou uma condição *sine qua non* para que o Hospital conseguisse fechar o ano com saldo positivo, não acumulando desse modo despesas para os próximos exercícios. Salienta-se ainda que, sem essa receita

suplementar da EBSEH, o Hospital teria gerado um déficit mensal no valor de R\$ 503.795,82 (cenário 2 do HUPAA).

Através da análise dos dados constatou-se que excetuando-se a receita proveniente da EBSEH e somando os custos do hospital que são pagos pela UFAL (segurança e recepção, água, energia e capacitação de RH, totalizando R\$ 189.064,91) e pelo MEC (Pessoal RJU e Bolsa de Residencial Médica e Multiprofissional totalizando R\$ 7.306.581, 63), o nível da margem de contribuição encontrada para esse cenário, no valor de R\$ 1.824.582,40, não seria suficiente para suprir os custos fixos de R\$ 9.824.024,76, o que geraria um déficit da receita mensal de R\$ 7.999.442,36 (Cenário 3). Nesse sentido, constata-se que as receitas do HUPAA estariam substancialmente aquém de satisfazer todos os seus custos, caso a instituição tivesse que absorver todos os seus custos reais.

Já em relação à análise dos dados da Unidade de Cuidados Neonatais, viu-se que a receita total seria suficiente apenas para cobrir 33,88% dos custos totais (diretos e indiretos), caso o Hospital tivesse que arcar com as despesas com pessoal RJU (R\$ 391.259,14) e com Residência Médica e Multiprofissional (R\$ 14.881,78) que foram pagas pelo MEC, assim como as despesas de alguns custos fixos como segurança e recepção (R\$ 1.411,76) e energia (R\$ 834,62) que são efetuadas pela UFAL.

Observa-se ainda, através dos dados expostos no cenário 1 mencionado acima que ao absorver todos os custos com pessoal, a Unidade iria operar com um déficit mensal da receita no valor de R\$ 406.662,87. Conclui-se dessa forma, que o nível de cobertura da receita recebida pelos serviços prestados estaria bem abaixo do que seria necessário para cobertura integral dos custos indispensáveis para sua operacionalização, da admissão até a alta do recém-nascido.

Constatou-se através da análise dos dados da Unidade de Cuidados Neonatais os custos com os serviços prestados são maiores que os recursos financeiros recebidos do SUS e que esse cenário só não é mais desfavorável em virtude de dois fatores preponderantes: as despesas com pessoal RJU e com a Residência Médica e Multiprofissional foram pagas pelo MEC e o pagamento de alguns custos fixos como segurança e recepção efetuados pela UFAL. Ao incorporar esses custos aos demais que são desembolsados pelo HUPAA, os dados evidenciaram que a receita SUS só seriam suficientes para prover apenas 33,88% dos custos totais e a diferença de 66,12% ficaria a cargo do hospital.

Pode-se concluir, desse modo, que a tabela SUS não garante a cobertura integral dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais, visto que o valor referente ao procedimento que consta na tabela SUS engloba tanto os serviços hospitalares, quanto os serviços profissionais e os serviços auxiliares de diagnose e terapia e caso o Hospital tivesse que absorver todos os custos acima descritos principalmente com pessoal, entraria em sérios problemas financeiros.

Com o conhecimento da composição dos custos hospitalares da Unidade de Cuidados Neonatais, será possível oferecer aos gestores informações sobre os custos gerados por este centro de custos *versus* a receita decorrente da produção realizada, para que possam utilizar os dados apurados nos processos de tomada de decisões e funcionem como instrumento gerencial.

Ressalta-se que essa pesquisa foi à primeira análise de custos de uma unidade de internação do HUPAA. Sugere-se que essa metodologia de apuração de custos seja utilizada como modelo para investigação dos gastos nos demais serviços, por meio do método sistêmico de coleta e tabulação dos dados.

Conclui-se, através da análise dos cenários, que caso o hospital absorvesse as despesas com pessoal, (RJU e Residência Médica e Multiprofissional), os recursos repassados para cobertura dos serviços prestados não seriam suficientes para cobrir todos os custos necessários para garantir um atendimento integral e de qualidade ao paciente, o que acabaria gerando sérios desequilíbrios financeiros.

Com isso, percebe-se que um gerenciamento de custos eficaz é de fundamental importância, principalmente quando se tem escassez de recursos e quando se objetiva conter os gastos, sem perder a qualidade do serviço prestado. Nessa perspectiva, entende-se que a gestão de custos ganha um contexto essencial, principalmente se for levado em consideração que recursos escassos bem gerenciados podem render mais. Desse modo, a consequência imediata e mais importante é a inserção de mais pacientes no sistema público de saúde.

As análises, os dados foram tratados cuidadosamente, para que pudessem se transformar em subsídios úteis aos gestores do Hospital na condução do HUPAA. Desse modo, procurou-se conduzir esta pesquisa como uma atividade acadêmica que pudesse proporcionar conhecimento de utilidade à organização estudada.

Durante o desenvolvimento deste trabalho, alguns elementos chamaram atenção, os quais por razões diversas não foram investigados exaustivamente. Sugere-se que sejam adotados como

objetos de futuras pesquisas. Um deles seria utilizar outros métodos de custeio para apuração dos custos, e a ampliação do modelo utilizado para as demais unidades assistenciais. Sugere-se também como objeto de futuros estudos, o levantamento dos custos por procedimentos, com o intuito de enviar os procedimentos que apresentam maior e menor custo.

No papel de pesquisador, é razoável reconhecer e mostrar as possíveis limitações de seu trabalho; ainda que isto constitua uma marca dolorosa em sua pesquisa. Com efeito, apontam-se algumas restrições percebidas neste trabalho objetos que foram sugeridos acima como alvo para futuras pesquisas.

Ainda assim, espera-se que este trabalho tenha contribuído para a compreensão mais ampliada acerca dessas organizações tão singulares — os hospitais universitários.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. **Gestão de Custos em organizações hospitalares**. 2001. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- ABBAS, K. ; GONÇALVES, M. N. ; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, 2012.
- ABRAHUE. **Hospitais universitários e de ensino no Brasil: desafios e soluções**. 2004. Disponível em: <http://www.abrahue.org.br/pdf/hu_desafios_solucoes.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2014.
- ALEMÃO, M. M. ; GONÇALVES, M. A. ; DRUMOND, H. A. Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: o estudo da SIGH-Custos. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 3, n. 1, p. 210-226, jan./jun. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/pgc>>. Acesso em: 15 de abr. 2014.
- ALMEIDA, A. G. ; BORBA, J. A. ; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 2009.
- ALMEIDA, T. R. R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, 1983.
- ANDRADE, N. A. ; BATISTA, D. G. ; SOUZA, C. B. S. **Vantagens e desvantagens da utilização do Sistema de Custeio ABC**. 2010. Disponível em: <www.unifae.br/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2014.
- BARATA, L. R. B. ; MENDES, J. D. V. ; BITTAR, O. J. N. V. Hospitais de ensino e o Sistema Único de Saúde. **Revista de Administração em Saúde**, v. 12, n. 46, 2010. Disponível em: <<http://sistema.saude.sp.gov.br/sahe/documento/ras46.pdf>>. Acesso em: 20 de fev. 2014.
- BERNET, P. M. ; ROSKO, M. D. ; VALDMANIS, V. G. Hospital efficiency and debit. **Journal of Health Care Finance**, v. 34, n. 4, p. 66-88, 2008.
- BEULKE, R. ; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- _____. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BEUREN, I. M. ; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em um hospital. **ABCustos - Associação Brasileira de Custos**, v. III, n. 2, maio/ago. 2008. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/art.2%20Revista%20ABCustos.pdf>. Acesso em: fev. 2014.

BITTAR, O. J. N. V. Gestão de processos e certificação para qualidade em saúde. **Revista da Associação Médica Brasileira**, São Paulo, v. 46, n. 1, jan./mar. 2000. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-42302000000100011>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BONACIM, C. A. G. ; ARAÚJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 2011.

BORBA, V. R. **Do planejamento ao controle de gestão hospitalar**: instrumento para o desenvolvimento empresarial e técnico. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Assistência à saúde. Aprova normas e padrões de construções e instalações de serviços de saúde. Portaria n.º 400 de 06 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, 06 dez. 1977.

_____. **ABC do SUS, Doutrinas e Princípios**. Brasília/DF, 1990.

BRASIL. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. Institui, no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS, a Rede Cegonha. Portaria nº 1.459, de 24 de junho 2011. Portaria consolidada da Rede Cegonha. **Diário Oficial da União**, Brasília-DF, Seção 1, 27 jun. 2011b, p. 109. Correção na portaria nº 1.459, de 24 de junho de 2011, publicada no DOU de 1 jul. 2011, Seção 1, p. 61.

_____. Define a ascensão automática mental do IVH dos Hospitais integrantes do SUS; cria o Fator de Incentivo ao Desenvolvimento do Ensino e Pesquisa Universitária em Saúde (FIDEPS) e dá outras providências. Portaria SNAS/MS Nº 15, de 8 de janeiro de 1991. **Diário Oficial da União**, Brasília, n. 7, 10 jan. 1991. Disponível em: <<http://sna.saude.gov.br/legisla/legisla/fideps/>>. Acesso em: 13 de mar. 2014.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Lei 12.550, de 15 de dezembro de 2011. Autoriza o Poder Executivo a criar a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, 16 dez. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12550.htm> Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de planejamento e orçamento. Portaria nº 04 de 29 de abril de 2008.

BRASIL. Ministério da Educação. Certifica como hospital de ensino as instituições hospitalares que servirem de campo para a prática de atividades curriculares na área da Saúde. Portaria interministerial GM/MS nº 1000 de 15 de abril de 2004. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 73 de 16 abr. 2004.

CADASTRO NACIONAL DE ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE - CNES. Disponível em: < http://cnes.datasus.gov.br/Mod_Ind_Tipo_Leito.asp >. Acesso em: 28 jul. 2014.

CAMPOS, G. W. S. Educação médica, hospitais universitários e o Sistema Único de Saúde. **Caderno de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 1, 1999.

CHING, H. Y. **Manual de Custos de Instituições de Saúde**. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). **Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão**. Resolução nº. 1.136 de 2008. Disponível em: < www.cfc.org.br >. Acesso em: 26 jun. 2014.

CONSELHO INTERMINISTERIAL DE PREÇOS. Resolução nº 04 de 13 de janeiro de 1971. Dispõe sobre a padronização e a necessidade de custos hospitalares. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 abr. 1971.

CONSELHO NACIONAL DE SECRETÁRIOS DE SAÚDE (Brasil). **Para entender a gestão do SUS**. Brasília, 2003.

CONSELHO NACIONAL DE SECRETÁRIOS DE SAÚDE (Brasil). **Vigilância em Saúde – parte 1**. (Coleção Para Entender a Gestão do SUS 2011, v. 5-I). Brasília, 2011.

COUTTOLENC B. F. ; ZUCCHI, P. Gestão de recursos financeiros. **Saúde & Cidadania**, São Paulo, v. 10, 1998.

DALLORA, M.; FORSTER A. C. **A importância da gestão de custos em hospitais de ensino: considerações teóricas**. Ribeirão Preto, SP, 2008.

DEMO, P. **Introdução à metodologia da ciência**. São Paulo: Atlas, 1987.

DEPARTAMENTO NACIONAL DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – DATASUS. Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/ibge/popdescr.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2014.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. **Estrutura organizacional dos hospitais sob gestão da EBSEH: diretrizes técnicas**. Versão 1.0. 2013. Disponível em: < http://www.ufjf.br/hu/files/2013/05/Estrutura-organizacional_orienta%C3%A7%C3%B5es-t%C3%A9cnicas_26-03-2013-1.pdf > . Acesso em: 13 maio 2014.

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

FUNDAÇÃO HOSPITALAR DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Cartilha de Gestão de Custos.** 2009. Disponível em: http://www.fhemig.mg.gov.br/pt/downloads/cat_view/184-campanhas-educativas?limit=25&limitstart=0&order=hits&dir=DESC. Acesso em: 4 abr. 2014.

GRABOIS, V. ; CASTELAR, R. M. ; MORDELET, P. **Gestão hospitalar:** um desafio para o hospital brasileiro. Rio de Janeiro: ENSP, 1995.

HORNGREN C. T.; FOSTER G.; DATAR S. M. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2000.

HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PROFESSOR ALBERTO ANTUNES. Coordenação de Desenvolvimento Institucional. **Relatório de Gestão HUPAA - 2013.** Maceió, mar. 2014. Mimeo.

_____. **Plano Diretor - 2013.** Maceió, maio, 2014. Mimeo.

HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PROFESSOR ALBERTO ANTUNES. Assessoria de Comunicação. **Relatório.** Maceió, maio 2014. Mimeo.

HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PROFESSOR ALBERTO ANTUNES. Setor de Recursos Humanos. **Relatório.** Maceió, maio 2014. Mimeo.

HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PROFESSOR ALBERTO ANTUNES. Núcleo de Tecnologia da Informação (NTI). **Relatório.** Maceió, maio 2013. Mimeo.

HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PROFESSOR ALBERTO ANTUNES. Setor de Faturamento. **Relatório.** Maceió, mar. 2013. Mimeo.

HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PROFESSOR ALBERTO ANTUNES. Setor Financeiro. **Relatório.** Maceió, abr. 2013. Mimeo.

IBGE. **Estimativas populacionais para os municípios brasileiros em 2013.** Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2013/>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

LAGIOIA, U. C. T. **Estudo de novas fontes de financiamento nos hospitais universitários:** o caso do Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco. 2002. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2002.

LEONE, G. S. G. **Custos:** planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1997.

LINO, K. M. S. et al. **Administração hospitalar por competência:** o administrador como gestor hospitalar. Projeto (Pesquisa em Administração). Escola Superior da Amazônia. Administração, 2008.

LONGO, E. et al. Custo das internações hospitalares pelo Sistema Único de Saúde (SUS) Do Hospital Cristo Redentor baseado no método de custeio por atividade (ABC). In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 2009. **Anais...**2009.

MADEIRA, G. J. ; TEIXEIRA, M. F. Custos hospitalares: uma proposta de implantação. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v.15, n. 3, 2004.

MAFALDO, M. N. Gestão de informações e custos hospitalares: utilizando um sistema ERP. In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 13., 2004, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: UFPEL, 2004.

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

MARTINS, D. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000a.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000b.

_____. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, V. F. ; ÁVILA, L. A. C. ; MASSUDA, J. C. Modelo de gestão de resultados econômico para hospitais público brasileiros. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS. 8., Punta Del Este. Uruguai, 2003. Disponível em: <eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/212.doc>. Acesso em: 5 maio 2014.

MATOS, A. J. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. São Paulo: Ed. STS, 2002.

MCKEE, M. ; HEALY, J. (Eds.). **Hospitals in a changing Europe**. Buckingham: Open University Press, 2001.

MÉDICI, A. C. Hospitais universitários: passado, presente e futuro. **Revista da Associação Medica Brasileira**, 2001.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

_____. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MOREIRA, A. et al. **Sistema de custeio: Indispensável aliado na gestão empresarial**. UEFS. 2004. Disponível em: < http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2061 >. Acesso em: 5 jan. 2014.

MOREIRA, A. ; SANTANA, M. J. S. **Uma contribuição ao estudo do custeio variável versus custeio por absorção**. UEFS. 2004. Disponível em: www.eac.feac.usp.br. Acesso em: 5 jan. 2014.

NAKAGAWA, M. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, A. B. Hospitais universitários e a SESU. **Jornal da Andifes**, v. 4, n. 14, 1999.

NEWDICK, C. **Who should we treat?** Rights, rationing, and resources in the NHS. Oxford: Oxford University Press, 2005.

NUNES, C. P. C. M. **Sistemas de Custos utilizados pelos hospitais de Blumenau – SC: aplicação do ABC em um Centro Obstétrico**. 2006. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Blumenau – FURB, Blumenau, 2006.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira. 1999.

PRODANOV, C. C. ; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Rio Grande do Sul: Ed. Feevale, 2013.

PROGRAMA NACIONAL DE GESTÃO DE CUSTOS (Brasil). **Manual técnico de custos: conceitos e metodologias**. Brasília: Ministério da Saúde, 2006.

PUZIN, D. The proper function of hospitals within health systems. In: INSTITUTE FOR HEALTH POLICY STUDIES (IEPS), 1994, Paris. Report. Geneva: World Health Organization (WHO), 1996.

RAIMUNDINI, S. L. **Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos**. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2003.

RAUPP, F. M. ; CRISPIM, C. H. ; ALMEIDA, E. S. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 2, n. 1, 2007.

ROCHA, J. S. A. **Gestão baseada em indicadores de custos segundo o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar: o caso da clínica cirúrgica II do HU/UFSC**. 2008. Disponível em: <http://www.gea.org.br/scf/artigo.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2014.

SÁ, A. L. ; SÁ, A. M. L. **Dicionário de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SISTEMA DE GERENCIAMENTO DA TABELA DE PROCEDIMENTOS, MEDICAMENTOS E OPM DO SUS (SIGTAP). Disponível em: <http://sigtap.datasus.gov.br/tabela-unificada/app/sec/inicio.jsp>. Acesso em: 15 fev. 2014.

SILVA, E. P. L. S. ; COSTA, P. S. ; TIBÉRIO, C. S. B. **Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários.** 2003. Disponível em: <<http://www.intercostos.org/documentos/075.pdf>>. Acesso em: 3 fev. 2014.

SILVA FILHO, J. C. ; COSTA, M. A. E. Alternativa de redução de custos hospitalares através da redução de média de permanência em um hospital público de urgência e emergência na área do trauma. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8., **Anais do...** Uruguai, 2003.

SOUZA, P. C. ; SCATENA, J. H. G. Implantação de sistema de gestão de custos em hospitais públicos. **Qualit@s Revista Eletrônica**, v. 9, n. 3, 2009.

SOUZA, A. A. et al. **Metodologia de implantação de sistema de custeio em hospitais.** In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 2009, Niterói. **Anais...** Niterói 2009.

STOECKER, R. Evaluating and rethinking the case study. **The Sociological Review**, 1991.

VALA, L. A análise de conteúdo. In: SILVA, A. S. et al. **Metodologia das Ciências Sociais.** Porto: Ed. Afrontamento, 1986.

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

ANEXO A - Faturamento da Unidade de Cuidado Intermediário Neonatal do HUPAA – 2013

ROCEDIMENTO	QTD	R\$	DESCRIÇÃO_PROCEDIMENTO
0301060010	7	R\$ 330,89	Diagnostico e/ou atendimento de urgência em clinica pediátrica
0303010037	3	R\$ 2.597,73	Tratamento de outras doenças bacterianas
0303010126	17	R\$ 3.881,55	Tratamento de infecções de transmissão predominantemente sexual (a50 a a64)
0303030020	8	R\$ 3.574,24	Tratamento de desnutrição
0303040157	9	R\$ 3.074,85	Tratamento de complicações da hidrocefalia
0303040297	1	R\$ 261,20	Tratamento de processo toxi-infeccioso do cérebro ou da medula espinhal
0303110031	1	R\$ 334,96	Tratamento de espinha bifida
0303110040	1	R\$ 626,41	Tratamento de malformações congênitas do aparelho circulatório
0303110058	1	R\$ 404,39	Tratamento de fenda labial e/ou fenda palatina
0303110090	2	R\$ 669,62	Tratamento de outras anomalias congênitas do sistema nervoso
0303110104	2	R\$ 189,61	Tratamento de outras malformações congênitas
0303110112	1	R\$ 366,74	Tratamento de outras malformações congênitas do aparelho digestivo
0303140151	9	R\$ 5.241,78	Tratamento de pneumonias ou influenza (gripe)
0303160039	66	R\$ 16.327,64	Tratamento de outros transtornos originados no período perinatal
0303160047	16	R\$ 4.200,64	Tratamento de transtornos hemorrágicos e hematológicos do feto e do recém-nascido
0303160055	105	R\$ 67.802,00	Tratamento de transtornos relacionados c/ a duração da gestação e c/ o crescimento fetal
0303160063	8	R\$ 3.859,60	Tratamento de transtornos respiratórios e cardiovasculares específicos do período neonatal
0309060010	2	R\$ 224,96	Instalação de cateter duplo lúmen por punção
0403010101	2	R\$ 3.001,44	Derivação ventricular para peritônio / átrio / pleura / raque
0403010160	1	R\$ 808,02	Retirada de derivação ventricular para peritônio / átrio / pleura / raque
0403010225	1	R\$ 1.343,12	Tratamento cirúrgico de disrafismo aberto
0407010211	3	R\$ 2.063,28	Gastrostomia
0407010297	1	R\$ 641,28	Tratamento cirúrgico de refluxo gastroesofágico
0407020420	1	R\$ 212,85	Tratamento cirúrgico de anomalias congênitas do anus e reto
0603060013	7	R\$ 3.638,18	Surfactante frasco-ampola
0603070019	1	R\$ 55,00	Albumina humana 20 por cento (frasco-ampola de 50 ml)
0702040150	1	R\$ 97,48	Cateter venoso central duplo lúmen
0802010024	1038	R\$ 8.304,00	Diária de acompanhante criança / adolescente c/ pernoite
0802010067	4291	R\$ 584.746,40	Diária de Unidade de Cuidados Intermediários em Neonatologia
0802010121	189	R\$ 83.776,00	Diária De Unidade De Terapia Intensiva Neonatal - UTIN (tipo II)
Total		R\$ 802.655,86	

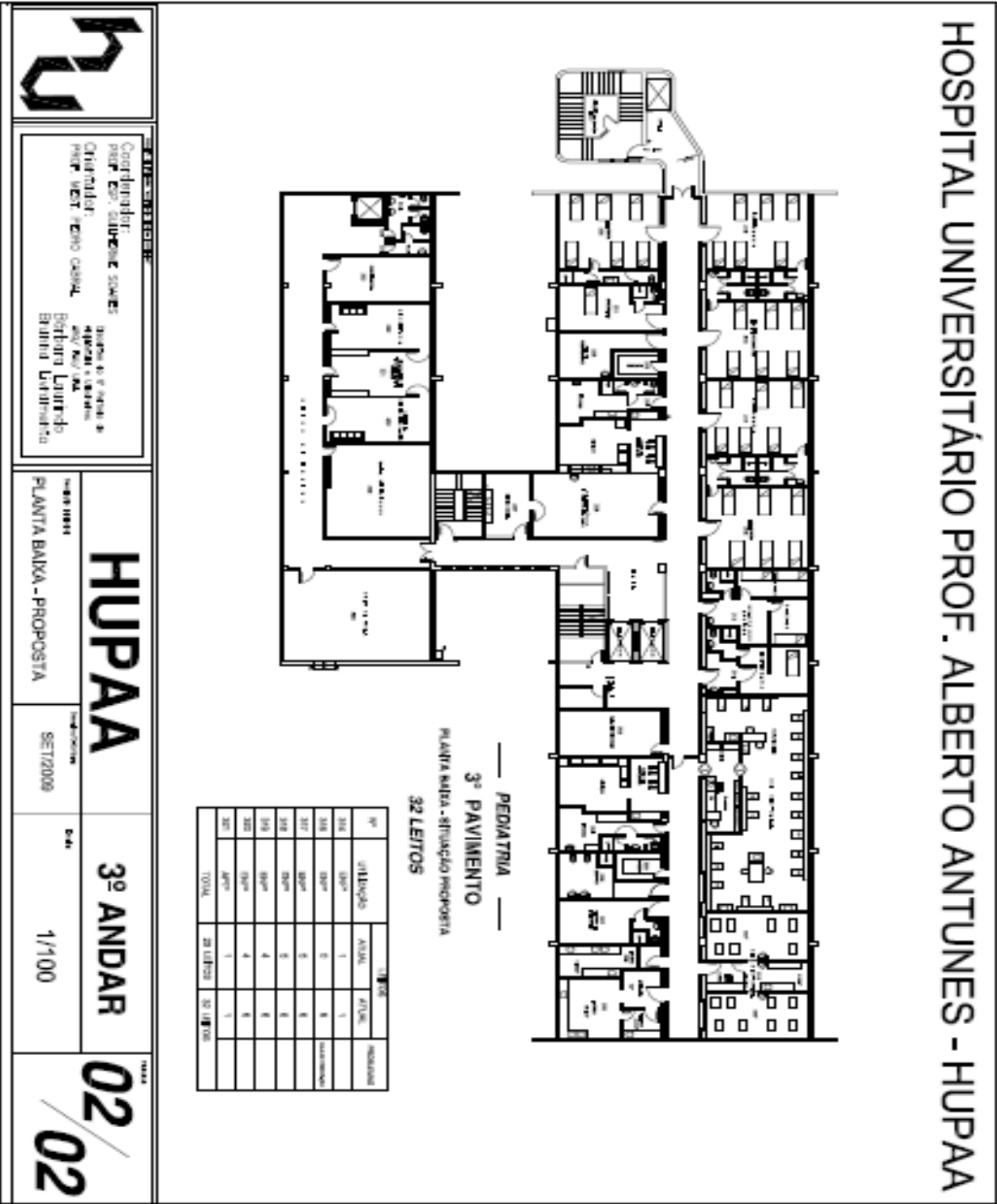
Fonte: Faturamento/HUPAA - 2013

ANEXO B - Faturamento da Unidade de Terapia Intensiva Neonatal do HUPAA – 2013

PROCEDIMENTO	QTD	R\$	DESCRIÇÃO_PROCEDIMENTO
0407020179	1	R\$.217,21	Enterectomia
0303010037	1	R\$ 865,91	Tratamento de outras doenças bacterianas
0303160055	198	R\$ 12.263,40	Tratamento de transtornos relacionados c/ a duração da gestação e c/ o crescimento fetal
0407020101	1	R\$1.172,00	Colostomia
0301060010	8	R\$ 377,68	Diagnostico e/ou atendimento de urgência em clinica pediátrica
0407040242	4	R\$ 2.127,60	Ressutura de parede abdominal (por deiscência total / evisceração)
0603070019	4	R\$ 220,00	Albumina humana 20 por cento (frasco-ampola de 50 ml)
0802010121	2968	R\$1.401.692,16	Diária de unidade de terapia intensiva neonatal - UTIN (tipo II)
0303110104	1	R\$ 189,61	Tratamento de outras malformações congênitas
0303110023	1	R\$ 282,57	Tratamento de anomalias cromossômicas não classificadas em outra parte
0303030020	4	R\$ 1.787,12	Tratamento de desnutrição
0802010067	435	R\$ 59.682,00	Diária de Unidade de Cuidados Intermediários em Neonatologia
0407040161	2	R\$ 1.166,50	Laparotomia exploradora
0603060013	124	R\$ 64.447,76	Surfactante frasco-ampola
0303110090	1	R\$ 334,96	Tratamento de outras anomalias congênitas do sistema nervoso
0303160047	2	R\$ 525,08	Tratamento de transtornos hemorrágicos e hematológicos do feto e do recém-nascido
0303110015	1	R\$ 162,45	Tratamento das malformações e deformidades congênitas do sistema osteomuscular
0407020187	1	R\$ 928,11	Enteroanastomose (qualquer segmento)
0303160063	110	R\$ 45.657,25	Tratamento de transtornos respiratórios e cardiovasculares específicos do período neonatal
0309060010	1	R\$ 112,48	Instalação de cateter duplo lúmen por punção
0403010225	1	R\$ 1.343,12	Tratamento cirúrgico de disrafismo aberto
0303160039	69	R\$ 17.065,10	Tratamento de outros transtornos originados no período perinatal
0303140151	15	R\$ 7.571,46	Tratamento de pneumonias ou influenza (gripe)
0702040150	4	R\$ 389,92	Cateter venoso central duplo lúmen
0802010024	902	R\$ 7.216,00	Diária de acompanhante criança / adolescente c/ pernoite
Total		R\$ 1.728.797,45	

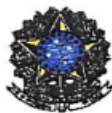
Fonte: Faturamento / HUPAA- 2013

ANEXOS C - Planta baixa da Unidade de Cuidados Neonatais – 2013



Fonte: Engenharia Clínica / HUPAA - 2013

ANEXOS D – Identificação do Projeto



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PROF. ALBERTO ANTUNES

— IDENTIFICAÇÃO DO PROJETO —

NOME DO ORIENTADOR / PESQUISADOR RESPONSÁVEL: Prod. Dra. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia	
CONTATO (TELEFONE / E-MAIL): (81) 8854-0770 / umbelina@gmail.com	
NOME DO ESTUDANTE: Inêz Carneiro Barbosa	
CONTATO (TELEFONE / E-MAIL): (82) 8813-8271	
NOME DA PESQUISA: Análise do nível de cobertura dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais pela Tabela SUS: o caso do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA/AL	
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Gestão e Economia da Saúde	
TEMPO PREVISTO DE EXECUÇÃO: 10(dez) meses	
GRADUAÇÃO: Mestrado Profissional em Gestão e Economia da Saúde	
OBJETIVO DO PROJETO: Analisar o nível de cobertura dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA pela tabela SUS.	
JUSTIFICATIVA: A apuração de custos é uma importante ferramenta gerencial, pois possibilita a identificação dos procedimentos ou atividades no qual os custos precisam ser analisados e controlados, fornecendo desta maneira à base para o planejamento de gastos operacionais.	
TIPO DE PRODUÇÃO TECNO-CIENTÍFICA: Dissertação de Mestrado: ☒ Tese de Doutorado: ☐ Projeto de TCC: ☐	
ORÇAMENTO IDENTIFICANDO FONTE FINANCIADORA: Financiado com recursos próprios: ☐ Financiado por agência pública de fomento nacional: ☐ Financiado por agência pública de fomento internacional: ☐ Financiado por indústria farmacêutica: ☐	
TIPOS DE PESQUISA: Pesquisa em inovação tecnológica em saúde: ☐ Pesquisa operacional: ☒ Pesquisa clínica: ☐ Pesquisa básica: ☐ Pesquisa de interesse das políticas públicas de saúde: ☐	
PARECER DA DIREÇÃO DO HU: <i>De acordo</i>	

Fernando Antônio M. Guimarães
Gerente de Ensino e Pesquisa
Assinatura: *[Assinatura]*
HU/UFAL/EBSERH

Data: ____/____/____