

---

# Há Sistemas de Custos nos Hospitais Universitários Federais?

There Systems Costs in Federal University Hospitals?

*Célio da Costa Barros<sup>1</sup>*

*José Dionísio Gomes da Silva<sup>2</sup>*

*Fábia Jaiany Viana de Souza<sup>3</sup>*

*Mariana Medeiros Dantas de Melo<sup>4</sup>*

*Lis Bessa Taveira<sup>5</sup>*

## RESUMO

Esta pesquisa investiga se os Hospitais Universitários (HU's) Federais possuem um sistema de custos que possa subsidiar a tomada de decisões. A fundamentação teórica aborda conceitos de gestão de custos no setor público. Foi utilizada a pesquisa descritiva, qualitativa e bibliográfica. Na coleta de dados adotou-se a pesquisa documental, utilizando os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU). A pesquisa abrangeu 20% dos HU's e confirma o que aponta a literatura (LIMA, 1996, SILVA, 1999; SLOMSKI, 2005; MAUSS e SOUZA, 2008) de que apesar de existir os normativos legais (Lei Federal 4.320/1964 - arts. 83, 85 e 99, Lei 10.180/2001, Decreto-Lei 200/1967 - art. 79, Decreto 93.872/1986 - art. 137, a Lei Complementar 101/2000 - art. 50, a NBCT SP 11 e a Resolução CFC 1.366/2011) não há um sistema de custos nos Hospitais Universitários Federais capaz de fornecer dados para a tomada de decisão, o que dificulta o planejamento e gerenciamento efetivo dos serviços, o controle sobre os recursos, o monitoramento e a avaliação do desempenho dos hospitais. A pesquisa propõe que os Hospitais Universitários implantem com urgência um sistema de custo, e apresenta como ideal o sistema de custeio por atividades (ABC), capaz de evidenciar os serviços, procedimentos e atividades que geram lucro no sistema SUS, e assim dotar os HU's de informações estratégicas capazes de concorrer com a rede privada de saúde.

**Palavras-chave:** Gestão hospitalar universitária. Saúde pública. Contabilidade gerencial.

## ABSTRACT

This research investigates whether the University Hospitals (UH) have a federal cost system that can support decision-making. The theoretical approaches concepts of cost management in the public sector. We used a descriptive, qualitative and literature. Data collection took up documentary research using the judgments of the Court of Audit (TCU). The survey covered 20% of HU and confirms that the literature indicates (LIMA, 1996, SILVA, 1999; Slomski, 2005; MAUSS and SOUZA, 2008) that although there is the legal regulations (Federal Law 4.320/1964 - arts.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional (UnB/UFPB/UFRN); e-mail: [celiocb@tcu.gov.br](mailto:celiocb@tcu.gov.br).

<sup>2</sup> Doutor em Contabilidade e Controladoria pela USP. Professor do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN); e-mail: [dionisio@ufnet.br](mailto:dionisio@ufnet.br).

<sup>3</sup> Mestranda em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional (UnB/UFPB/UFRN); e-mail: [fabiajaiany@yahoo.com.br](mailto:fabiajaiany@yahoo.com.br).

<sup>4</sup> Mestranda em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional (UnB/UFPB/UFRN); e-mail: [marianadmelo@yahoo.com.br](mailto:marianadmelo@yahoo.com.br).

<sup>5</sup> Mestranda em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional (UnB/UFPB/UFRN); e-mail: [lisbessa@hotmail.com](mailto:lisbessa@hotmail.com).

83, 85 and 99, 10.180/2001 Law, Decree-Law 200/1967 - art. 79, Decree 93.872/1986 - art. 137, Complementary Law 101/2000 - art. 50, NBCT SP 11 and CFC Resolution 1366 / 2011) there is a system of costs in the Federal University Hospitals capable of providing data for decision making, which hinders effective planning and management services, control over resources, monitoring and evaluation of the performance of hospitals. The research proposes that the University Hospitals urgently deploy a system cost, and presented as the ideal system costing activities (ABC), able to highlight the services, procedures and activities that generate profit in the SUS system, and thus equip HU strategic intelligence capable of competing with the private health.

**Keywords:** Management university hospital. Public health. Managerial accounting.

## 1. Introdução

A crescente atuação da sociedade nos processos de discussão e de tomada de decisões quanto ao rumo das políticas públicas estimula a gestão pública a elevar os padrões de eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Deixando as escolas patrimonialista e burocrática para trás, a nova administração pública (*New Public Management* - NPM) avança para a fase Gerencial, priorizando a eficiência da Administração, o aumento da qualidade dos serviços e a redução de custos. Mas será que as organizações que compõe a Administração Pública possuem sistemas de custos?

Nesse contexto, decidiu-se pela elaboração de um estudo que venha a responder a seguinte questão: **Existe um sistema de custos nos Hospitais Universitários Federais que possa subsidiar a tomada de decisões?**

O artigo tem a perspectiva de promover a reflexão de gestores públicos, usuários e estudiosos de áreas afins sobre a importância de um sistema de custos para apoiar a tomada de decisão. A contribuição desta pesquisa é realizar um levantamento baseado nas auditorias realizadas nos Hospitais Universitários pelo Tribunal de Contas da União (TCU) com vistas a detectar se as informações de custos são consideradas nas decisões tomadas pelos gestores públicos hospitalares.

## 2. Referencial teórico

### 2.1 Hospitais Universitários (HU's)

Os 45 HU's são entidades complexas inseridas na estrutura do Ministério da Educação, com vinculação administrativa às Universidades, que além de terem como foco a formação e capacitação profissional de recursos humanos, ainda são responsáveis pelo desenvolvimento de inovações tecnológicas e pela disponibilização, conforme o

Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES, 2012), de cerca de dez mil leitos para o atendimento à saúde, prestando atividades de média e alta complexidade ao Sistema Único de Saúde – SUS.

O art. 45 da Lei Orgânica da Saúde 8.080, de 19 de setembro de 1990, dispõe sobre o papel dos Hospitais Universitários e de Ensino:

[...] os serviços de saúde dos HU's e de Ensino integram-se ao SUS mediante convênio, preservando a autonomia administrativa, em relação ao patrimônio, aos recursos humanos e financeiros, ensino, pesquisa e extensão, nos limites conferidos pela Instituição a que estejam vinculadas [...] (BRASIL, 1990).

Ao longo dos últimos anos, os hospitais universitários do Ministério da Educação (MEC) vêm passando por uma crise originada principalmente por dificuldades orçamentárias. São vários os pontos críticos que estão comprometendo os objetivos para os quais foram concebidas essas instituições, em especial os relacionados aos processos de financiamento, gestão de pessoal, prestação de serviços assistenciais - SUS, gestão tecnológica, pesquisa, desenvolvimento de sistemas de informações, avaliação de desempenho e a preferência da contratação pelo SUS da rede privada em detrimento da pública, apesar daquela custar mais caro e a Constituição Federal (BRASIL, CF, 1988) expressar em seu § 1º do art. 199 que a participação de instituições privadas deverá ocorrer de forma complementar a rede pública.

Na visão de La Forgia e Couttolenc (2009, p.1), o Brasil é singular com relação ao financiamento da rede privada com recursos públicos. Para os autores o Brasil tem um sistema hospitalar altamente pluralista, composto por uma gama de arranjos financeiros, organizacionais e de propriedade (natureza e esfera administrativa na nomenclatura do SUS) que abrange tanto o setor público quanto o privado. O Brasil também é único em sua longa tradição de financiar prestadores privados com recursos públicos.

Os Hospitais Universitários Federais encontram-se em um momento de transição devendo migrar até dezembro/2012 sua personalidade jurídica de Unidades Suplementares das Universidades Federais de Ensino para a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), criada pela Lei 12.550 (BRASIL, 2011).

O objetivo da criação da EBSERH é modernizar a gestão dos recursos financeiros e humanos dos Hospitais Universitários Federais. Além da persecução do objetivo proposto, deve ser ressaltado que a criação desta empresa deve-se ao cumprimento de prazo estabelecido pelo Tribunal de Contas da União por meio de seu Acórdão

1520/2006-Plenário, que trata da regularização dos 26.000 empregados contratados sem concurso pelos hospitais universitários via fundações de apoio.

Os Hospitais Universitários (HU's) estão inseridos no modelo vigente de pagamento prospectivo do SUS, recebendo remuneração por serviços prestados, e os produtos dos HU's são os procedimentos, as internações, as consultas, e a formação de residentes, graduandos e outros. Mesmo sob a ótica da contratualização, os valores previstos nos ajustes firmados estão atrelados ao montante produzido, seja no início da relação (quando a base do valor pré-fixado se originou da média de produção), seja em eventuais reajustes nos valores, provocados por revisão das tabelas do SUS ou readequações contratuais. No entanto, os custos efetivos dos HU's não são conhecidos, inviabilizando qualquer iniciativa de formação de preço justo a ser ressarcido pelo SUS, bem como de adoção de metas de eficiência baseadas em custos padronizados.

Piscitelli (1988, p. 33) comenta que “a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo”. Para Mauss e Souza (2008, p. 15) “a contabilidade gerencial e de custos aplicada a empresas privadas é considerada um instrumento essencial e imprescindível para a sua gestão”.

Na rede privada, os planos de saúde e as contas médicas hospitalares contabilizam até as luvas reutilizadas quando usadas para fazer um simples curativo, já à rede pública compartilham riscos ao receberem pelos procedimentos realizados valores fixos advindos da tabela SUS, independente da qualidade e quantidade dos insumos utilizados e da permanência do paciente no hospital. Segundo Lima (1996, p.109), sob uma perspectiva natural, no setor público praticamente não são utilizados sistemas de controle financeiros adequados e apenas poucos conhecem os custos de suas atividades.

Para Slomski (2005, p. 55) a contabilidade de custos é um conhecimento recente, e sua aplicabilidade na administração pública, é um assunto novo, ainda em fase “embrionária”. Mauss e Souza (2008, p. 2) afirma que os gestores públicos brasileiros não utilizam informações de custos para a tomada de decisão, e que a literatura voltada para este tema é escassa, com pouco embasamento teórico.

Segundo La Forgia e Couttolenc (2009, p.58), ninguém sabe precisamente quantos hospitais brasileiros mantêm sistema de custos, mas é amplamente reconhecido que menos de 5% fazem, sendo a maior parte desses grandes instituições privadas.

Segundo La Forgia e Couttolenc (2009, p.60), a análise de custeio hospitalar realizada por Matos (2002) é o estudo mais abrangente já feito na área. Foram utilizados 107 procedimentos na avaliação, selecionados em 25 hospitais públicos e privados financiados pelo SUS. Como resultado, o autor concluiu que o custo médio dos 107 procedimentos da amostragem foi de R\$ 2.606,00 (US\$ 1.055 à taxa de câmbio de 2002) e que os custos variaram amplamente para o mesmo procedimento, tanto num mesmo hospital, como entre hospitais distintos. O coeficiente de variação oscilou entre 20% e 221%, com uma média de 55%.

Com a escassez dos recursos públicos e as constantes contingências orçamentárias, as organizações hospitalares públicas precisam ofertar seus serviços com eficiência, sem prejuízo da qualidade, a custos inferiores ao da rede privada, pois só assim sobreviveram a privatização alardada pelo Governo. Na visão de Slomski (2005, p.55) com a privatização das coisas públicas, é necessário que os gestores conheçam os seus custos, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou privatizar serviços. Sempre que o mercado for maior que o custo de produção direta, deve-se optar pela produção direta.

A literatura é farta em ressaltar a importância de custos para qualquer organização. Beuren e Schindwein (2008, p.44) destacam a existência do uso de diferentes sistemas de custos para organizações de serviço e especialmente de saúde, sem, contudo, ter validado esses modelos em uma organização hospitalar completa e identificado seus reais e efetivos benefícios.

No processo de tomada de decisões, os gestores das organizações utilizam-se de diversas informações. A quantidade e qualidade destas informações poderão influenciar as decisões tomadas. Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.72) destacam que “o propósito básico de qualquer sistema de custeio gerencial deve ser o de fornecer dados que ajudem os administradores a planejar, controlar, dirigir e tomar decisões”.

Segundo Silva (2004):

[...] o termo custos está associado às noções de avaliação de desempenho, gestão estratégica e lucratividade. A ideia é, por vezes, enunciada da seguinte forma: gerencie seus custos para ser mais competitivo. Sendo que esta associação só faz sentido apenas se o sistema de informações gerenciais, que fornece os relatórios para os vários níveis decisórios da organização for capaz de mensurar o fluxo dos benefícios decorrentes dos gastos, inclusive custos, incorridos em cumprimento da missão da entidade.

## 2.2 Gestão de Custos no Setor Público

Existe normatização de custos para o setor público desde 1964, pois a Lei 4.320, registra em seus artigos 83, 85 e 99 que os serviços públicos manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. O Decreto-lei 200/1967, determina em seu artigo 79 que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão. O Decreto 93.872/1986 em seu art. 137 evidencia a necessidade de um sistema de custos.

A Lei 10.180/2001 determina que entre as finalidades e atribuições dos Sistemas de Contabilidade Federal e Controle Interno está a de evidenciar os custos dos programas de governo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) reintroduziu a necessidade de um sistema de custos para a administração pública, ao estabelecer no §3º do artigo 50 que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Em meios aos estudos de convergência as normas de contabilidade para o setor público, o sistema de custo voltou a ser discutido tendo recebido importante impulso pela Resolução do CFC 1.111/2007, que culminou por gerar a NBCT SP 11, relativa ao Sistema de Custos no Setor Público, aprovada pela Resolução CFC 1.366/2011, que tem como objetivo estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresenta, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Para Silva (1999), tais normas são desrespeitadas até hoje por quase todas as entidades públicas, não sendo utilizadas no Brasil de forma estruturada e tampouco concebidas cientificamente com base em estudos aprofundados.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) passaram a ser obrigatórias a partir do exercício de 2010, no entanto, diferente do setor privado a administração pública não pode ser gerida por determinações emanadas pelas entidades classes (Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, etc.) necessitando de uma legislação própria.

Nesse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria do Ministério da Fazenda 184/2008, recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e pelo IFAC

(*International Federation of Accounting*), e assim promover, por meio de Resoluções, a adoção das normas no setor público (SILVA, 2012, p. 64). As NBCASP foram absorvidas pelos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público e segundo os manuais eles passaram a ser facultativos a partir de 2010, obrigatórios em alguns casos em 2011 e em outros deverão ser aplicados gradativamente a partir de 2012 e integralmente até 2014 (Portaria STN 828, de 14/12/2011).

Conforme a Resolução CFC 1.111 (2007):

[...] as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

### **3. Metodologia**

#### **3.1 Tipologias de pesquisa**

Esta pesquisa adota o agrupamento feito por Raupp e Beuren (2012, p. 79) que apresenta o delineamento em três categorias: (i) quanto aos objetivos, caracteriza-se como pesquisa descritiva (ii) qualitativa, quanto a abordagem do problema e bibliográfica (iii) quanto aos procedimentos.

Quanto aos objetivos (i), Raupp e Beuren (2012, p.81) cita que a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa e neste contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos. Nesta pesquisa, são identificados e relatados dados sobre os sistemas de custo adotados pelos Hospitais Universitários Federais.

Quanto à abordagem do problema (ii), a pesquisa é predominantemente qualitativa, pois visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo e assim concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado (RAUPP e BEUREN, 2012, p. 92).

Com relação aos procedimentos (iii), Raupp e Beuren (2012, p. 87) denomina a pesquisa bibliográfica de fontes secundárias e ressaltam que ela abrange todo referencial já publicado sobre o assunto desde teses, dissertações, monografias, artigos de anais, artigos eletrônicos, publicações avulsas, livros, revistas e os boletins de jornais. Nesta pesquisa, adotou-se como fonte da pesquisa bibliográfica os Acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU).

### 3.2 Justificativa da escolha do Tribunal de Contas da União (TCU) como fonte bibliográfica

A Constituição Federal estabelece em seus artigos 70 a 74 que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, que tem como missão assegurar a regular e efetiva gestão dos recursos públicos federais em benefício da sociedade. A fiscalização exercida pelo TCU é contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade (BRASIL, CF, 1988). O TCU é uma instituição centenária, completou no ano de 2012, cento e vinte e dois anos de existência e serviços prestados a nação brasileira na missão de fiscalização da gestão pública.

No exercício de 2009, o TCU realizou uma auditoria operacional nos Hospitais Universitários Federais, investigando as gestões: estratégica, recursos financeiros, materiais, insumos e equipamentos, sistema de informação, avaliação de desempenho e processo de contratualização com o sistema SUS.

### 3.3 Universo

O universo da pesquisa são os quarenta e cinco Hospitais Universitários Federais existentes no Brasil, tendo como motivação a fase de transição que os HU's vivenciam devendo até dezembro/2012 migrarem das universidades federais para fazer parte da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH).

Na auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas da União foram visitados e investigados nove HU's e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, que possui uma personalidade jurídica diferente dos demais, pois é uma empresa pública, enquanto os demais são unidades pertencentes às universidades federais a que estão vinculados.

### 3.4 Amostra

A pesquisa abrangerá nove dos quarenta e cinco HU's existentes, o que representa 20% do universo, são eles: Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão - HUUFMA - Acórdão 259/2010-Plenário, Sessão 24/2/2010 - (TC 013.932/2009-4), Hospital Universitário de Santa Maria da Universidade Federal de Santa Maria - HU/UFSM - Acórdão 1032/2010-Plenário, Sessão 12/05/2010, DOU



20/05/2010 (TC 017.936/2009-1), Hospital de Clínicas de Goiânia da Universidade Federal de Goiás – HCG/UFGO – Acórdão 184/2010 – Plenário, Sessão 10/02/2010 (TC – 014.445/2009-0), Hospital Universitário Gaffrée Guinle da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - HUGG/Unirio – Acórdão 258/2010-Plenário, Sessão 24/02/2010 (TC 013.693/2009-3), Hospital Universitário Onofre Lopes (HUOL) – Acórdão 334/2010 – Plenário, Sessão 03/03/2010 (TC – 013.947/2009-7), Maternidade Escola Januário Cicco (MEJC), Hospital Universitário Ana Bezerra (HUAB), Hospital de Pediatria Professor Heriberto Ferreira Bezerra (HOSPED) e Hospital Universitário João de Barros Barreto (HUJBB) – julgado por relação em 15/12/2009 - (TC 013.865/2009-0).

O Estado do Rio Grande do Norte possui um complexo hospitalar composto por quatro hospitais universitários: Hospital Universitário Onofre Lopes (HUOL), Maternidade Escola Januário Cicco (MEJC), Hospital Universitário Ana Bezerra (HUAB), Hospital de Pediatria Professor Heriberto Ferreira Bezerra (HOSPED), dos quais apenas o HUOL foi auditado, no entanto, os papéis de trabalho da auditoria revelaram informações de custos referentes aos outros três hospitais, que fazem parte desta pesquisa. O Hospital de Clínicas de Porto Alegre não faz parte desta pesquisa, uma vez que possui uma personalidade jurídica diferente dos demais.

#### **4. Resultados da pesquisa e análises**

##### **4.1 Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão (HUUFMA)**

O HUUFMA é um Complexo Hospitalar formado de duas unidades, a Presidente Dutra (UPD) e a Unidade Materno Infantil (UMI), vinculado à Universidade Federal do Maranhão, criado por meio da Resolução 02/91-CA/UFMA, de 28 de janeiro de 1991, integra a rede de hospitais universitários do Ministério da Educação à rede de assistência à saúde do Sistema Único de Saúde. Além dessas duas unidades, o hospital ocupa ainda algumas áreas onde funcionam serviços que são extensão de seu atendimento, quais sejam: Litotripsia, Centro de Prevenção de Doenças Renais e o Centro de Pesquisa Clínica.

##### **4.1.1 Sistema de Custos no HUUFMA**

O HUUFMA dispõe de um Manual de Apuração de Custos Hospitalares datado de março/2004, elaborado como subsídio para o desenvolvimento de procedimentos para

apuração de custos na instituição. Encontra-se estruturado na modalidade por absorção, no qual se alocam os custos diretos - os insumos utilizados nos processos - e indiretos (estes determinados por regras de rateio utilizando unidades padrão - por exemplo, kg de roupa lavada pela lavanderia). O referido manual demonstra a estruturação do HU em setenta e cinco centros de custos, divididos em centros de custos base, centro de custos auxiliares, centro de custos finais e centro de custos acadêmicos.

O cálculo de custos de determinado serviço, quando solicitado, é feito pelo Setor de Custo Hospitalar, constituído de três servidoras da área administrativa, com o apoio de uma médica, a partir de levantamento dos custos específicos nos diversos setores envolvidos, que se somam a outros custos devidamente rateados, considerando critérios previamente estabelecidos e descritos nas proporções especificadas no manual citado.

Cada cálculo de custo solicitado caracteriza-se como um novo esforço e leva aproximadamente de três a quatro dias para ser concluído, sendo elaborado manualmente, sem considerar a apropriação de despesas com depreciação do ativo imobilizado da instituição. Decorrente disso tem-se que o sistema de custos dos insumos utilizados pelo hospital ainda não possibilitam a valoração célere e adequada, por produto (internação, procedimento, AIH, ou outro).

A elaboração de um sistema informatizado de apuração de custos é dificultada pelo nível de maturidade tecnológica da instituição, visto que embora os processos de trabalho em sua grande maioria estejam informatizados, ainda não se encontram devidamente integrados, especialmente no que tange aos prontuários.

Há discussão interna sobre a informatização no hospital, ainda com vistas à estruturação do Plano Diretor de Informática, incluindo a constituição de comissão específica da qual deverá fazer parte a Coordenadora do Custo Hospitalar do HUUFMA. Em sentido contrário, não há profissional de informática ou de contabilidade no Setor de Custo Hospitalar. O HUUFMA não está desenvolvendo sua plataforma de custos a partir de modelo já existente em outra instituição e que tenha demonstrado eficácia. Decorrente disso, tem-se que a apuração de custos do HUUFMA ainda não é utilizada no processo de tomada de decisão, embora possa ocasionalmente, de forma imprecisa e com muito esforço auxiliá-la.

Infere-se que o Manual de Apuração de Custos Hospitalares caracteriza-se como etapa preliminar e necessária no processo de valorar o custo de serviços, procedimentos e setores do HUUFMA, mormente por identificar centros de custos, bem como as

respectivas composições. No entanto, o lapso temporal de mais de cinco anos desde a sua elaboração sem o necessário avanço no tocante a aquisição/desenvolvimento de equipamentos e programas de informática que permitam a sua implantação tem demandado o desprendimento de acentuado esforço para mantê-lo atualizado e ainda assim sem a utilização pretendida.

#### 4.2 Hospital Universitário de Santa Maria da Universidade Federal de Santa Maria (HU/UFSM)

O Hospital Universitário de Santa Maria nasceu junto com o projeto da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), tendo por finalidade desenvolver um sistema de ensino, pesquisa e extensão por meio da assistência à comunidade na área da saúde. É uma Unidade Suplementar da UFSM, vinculada diretamente à Reitoria, portanto, não possui personalidade jurídica, atende unicamente o SUS e presta assistência universal e de qualidade em 38 especialidades. Possui portas abertas (aberto 24 horas), mantendo um Pronto Socorro Regional para urgências e pronto atendimento.

##### 4.2.1 Sistema de Custos no HU/UFSM

O Regimento Interno do HUSM prevê, em seu art. 58, um Serviço de Controle de Custos dentro da Coordenação Financeira. Iniciaram, há mais de dez anos, um programa em *clipper* de custos por absorção, pois o Diretor do Hospital à época era um especialista nessa área. À época, departamentalizaram o hospital em centros de custos. Ao longo do tempo o programa foi descontinuado por falta de manutenção e deficiência de pessoal. Atualmente, não há apuração de custos.

#### 4.3 Hospital de Clínicas de Goiânia da Universidade Federal de Goiás (HCG/UFGO)

O HCG/UFGO é um órgão suplementar da Universidade Federal de Goiás, vinculado à Reitoria, possui autonomia administrativa e financeira própria, estando apenas vinculada à Universidade (UFG) academicamente. Sua atuação está apoiada nos princípios do desenvolvimento da assistência, em harmonia com o ensino, a pesquisa e a extensão. É um hospital de referência, que atua nos quatro níveis assistenciais (primário, secundário, terciário e quaternário) de acordo com a hierarquização de entidade e a legislação assistencial.

#### 4.3.1 *Sistema de Custos no HCG/UFGO*

O HCG não possui um sistema de custo dos insumos que possa subsidiar a tomada de decisões, e segundo a Diretora Administrativa o ideal para o hospital, conforme citação dela, seria:

[...] um sistema de custo por absorção sendo alocados os custos diretos nos centros de custos apropriados e utilizado forma de rateios. Depois seria realizada a transferência dos centros de custos básicos e auxiliares para os centros de custos produtivos ou finais, onde obteremos o cálculo de custo médio de cada centro de custo, ou seja, setores, seções.

A única ação de custos vivenciada pelo hospital refere-se à adoção de uma padronização de medicamentos e insumos, sendo este método informatizado por procedimentos que para ser completamente implantado necessita de pessoal e equipamentos.

#### 4.4 Hospital Universitário Gaffrée Guinle da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (HUGG/UNIRIO)

O HUGG/Unirio é um Hospital Geral de médio porte, que possui Maternidade, porém, sem Emergência, da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO. Como hospital de ensino, abriga a fase clínica das Escolas de Medicina e Cirurgia, de Enfermagem e de Nutrição, em programas de graduação e pós-graduação, *latu e strictu sensu*. Mantém dedicação exclusiva (100%) ao SUS, atendendo à clientela por demanda espontânea ou referenciada, por meio da Central de Regulação do Município do Rio de Janeiro.

##### 4.4.1 *Sistema de Custos no HUGG/Unirio*

No HUGG não existe sistema de custos, pelo menos em forma de sistemas informatizados ou mesmo implantados em rotinas manuais.

#### 4.5 Hospital Universitário Onofre Lopes (HUOL)

O HUOL é uma Unidade Suplementar do Complexo Hospitalar da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), portanto, não possui personalidade jurídica, tendo, nesses 102 anos de existência, destacada atuação na formação e atualização dos recursos humanos da área de saúde do Estado do Rio Grande do Norte. É um hospital de referência terciária, que vem ampliando suas ações públicas no segmento quaternário,

não possui portas abertas (urgência e emergência). O HUOL presta assistência universal, atendendo exclusivamente (100%) usuários do SUS.

#### 4.5.1 Sistema de Custos no HUOL

O HUOL está implantando um sistema de apuração de custos que segue os conceitos do custeio por absorção com departamentalização – tanto os custos fixos como os variáveis são alocados aos produtos por meio dos departamentos – bem como se utiliza do método *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW). Por esse método, todo e qualquer gasto realizado na instituição, seja ele ligado diretamente à produção ou meramente administrativo, deve ser alocado ao produto final (diária, procedimento, hora cirurgia, etc.), tendo em vista que, em última análise, toda a organização hospitalar estrutura-se e trabalha para esta finalidade.

No artigo “Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital”, publicado na Revista ABCustos da Associação Brasileira de Custos – vol. III n. 2 – mai/ago 2008 – de autoria de Beuren e Schlindwein, o estudo foi realizado em um hospital filantrópico de Santa Catarina, possuidor de um sistema de custo implantado, que é considerado um *benchmarking* em custo por absorção, aliado ao sistema RKW.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.72) abordam que “de uma forma ou de outra, a maioria dos países – inclusive os Estados Unidos – exige o custeio por absorção tanto para fins de divulgação financeira externa quanto para fins fiscais”. Comumente conhecido como método tradicional, o custeio por absorção também atende a legislação fiscal brasileira e está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, de fácil identificação, pois agrega todos os custos ao produto fabricado.

Já no entendimento de Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211): “É o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque ‘absorve’ todos os custos de fabricação”.

O software utilizado pelo HUOL para custos é o FFCH: Faturamento Financeiro Custos Hospitalares – Gerenciamento de Custos, da MV Sistemas. Esse sistema realiza os chamados rateios recíprocos, não necessitando da definição de hierarquia entre os centros de custo.

O HUOL possui um manual de Procedimentos de Apuração de Custos, relatando passo a passo todas as etapas e os procedimentos a serem executados pelos diversos setores do Hospital. Das dificuldades para implementar o sistema de custo, destaca-se a falta de cultura da força de trabalho em registrar no Sistema MV 2000i diariamente os eventos ocorridos, aliada à carência de servidores e de estações de trabalho informatizadas para todos.

O sistema de custos permitirá a visão dos custos por procedimento do SUS, ou por AIH; no entanto, são registrados por recebimento pagos pelo SUS, e não pelo custo real do paciente. É meta da Assessoria de Planejamento do HUOL que o sistema de custo aborde a informação real do paciente.

#### 4.6 Maternidade Escola Januário Cicco (MEJC)

A MEJC é uma Unidade Suplementar do Complexo Hospitalar da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), portanto, não possui personalidade jurídica, tendo, nesses 62 anos de existência, destacada atuação na formação e atualização dos recursos humanos da área de saúde do Estado do Rio Grande do Norte. É um Hospital de referência terciária do SUS e funciona como um campo de ensino e aplicação prática para as profissões da área da saúde.

##### 4.6.1 Sistema de Custos na MEJC

Na MEJC não há sistema de custos implantados, existe um servidor e um estágio que recolhem algumas informações de custos, no entanto, de forma informal e não adotam tratamento nos dados.

#### 4.7 Hospital Universitário Ana Bezerra (HUAB)

O HUAB é uma Unidade Suplementar do Complexo Hospitalar da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), portanto, não possui personalidade jurídica, tendo, nesses 60 anos de existência, destacada atuação na formação e atualização dos recursos humanos da área de saúde do Município de Santa Cruz, distante 200 km da capital do Estado do Rio Grande do Norte. Esta unidade tem investido num serviço qualificado com especial atenção a mulher e a criança.

#### 4.7.1 *Sistema de Custos no HUAB*

No HUAB não há sistema de custos implantados.

#### 4.8 Hospital de Pediatria Professor Heriberto Ferreira Bezerra (HOSPED)

O HOSPED integra o Complexo Hospitalar de Saúde (CHS) da UFRN como Unidade Suplementar vinculada, hierarquicamente e funcionalmente, à Reitoria da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. É considerado um Hospital Sentinela. Tem ativa participação na rede assistencial do SUS, desenvolvendo ações de assistência à saúde da criança e adolescente do RN, oferecendo atendimento ambulatorial e hospitalar em diferentes níveis de complexidade.

##### 4.8.1 *Sistema de Custos no HOSPED*

No HOSPED não há sistema de custos implantados.

#### 4.9 O Hospital Universitário João de Barros Barreto (HUJBB)

O HUJBB é uma instituição da Universidade Federal do Pará (UFPA) e tem como missão prestar assistência à saúde da população, atende exclusivamente SUS e atua na área de Ensino e Pesquisa e na geração e sistematização de conhecimentos. É referência regional em Pneumologia, Infectologia e Endocrinologia e Diabetes, e Referência Nacional em AIDS.

##### 4.9.1 *Sistema de Custos no HUJBB*

No HUJBB não há sistema de custos implantados.

#### 4.10 Um Sistema de Custo para os Hospitais Universitários

A inexistência de um sistema de custos para os Hospitais Universitários Federais impedem uma perfeita gestão estratégica destas organizações complexas que são protagonistas no ensino da medicina, atuando nas duas grandes áreas básicas do Governo Federal: a Educação (ensino, pesquisa e extensão) e a Saúde (assistencial), tendo que utilizar a alta tecnologia para serem referencial no ensino.

Para Alonso (1998), com o esgotamento do modelo da gestão tradicional, a administração pública procurou adotar modelos que enfatizem a melhora do desempenho ou dos resultados. Para isso é necessário que sejam criados sistemas de

informação que avaliem o desempenho e apontem as tendências do desempenho futuro, através de informações sobre os custos das atividades.

Alonso (1998) cita que:

[...] em decorrência de não haver um sistema de custo vigente na administração o governo e a sociedade não sabem quanto custam os serviços públicos, não sendo possível a mensuração da eficiência da administração pública. Pois a eficiência é a relação entre os resultados e os custos de obtê-los. O que se faz atualmente é promover ações que melhorem o desempenho das organizações do governo sem indicadores de custo, valendo-se para isso do feeling dos gerentes e administradores.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 258) apresenta o Custeio Baseado em Atividades (ABC), como uma boa ferramenta de auxílio à tomada de decisão tanto nas organizações industriais, como nas prestadoras de serviços, atividades sem fins lucrativos e no setor público. Dentro dessa perspectiva de se identificar atividades que adicionam valor aos serviços Alonso (1998) cita as seguintes características pelas quais o método ABC seria adequado ao setor público:

1. Foi concebido para apurar custos não somente produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros.
2. O custo total de um produto é obtido pela agregação do custo indireto ao custo direto. O custo indireto depende de critérios de rateio arbitrários e devido ao progresso tecnológico, os custos fixos e indiretos vêm tendo um peso crescente na composição do custo total de muitos produtos.
3. Os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, se adequando a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatível com altos padrões tecnológicos.
4. O ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e melhoria de gestão, pois se pode com ele simular impactos sobre os custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos. Com ele pode-se instrumentalizar cortes seletivos de despesas em programas de ajuste fiscal, minimizando o impacto negativo destes programas.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 261) estabelecem alguns passos para uma implantação bem sucedida do custeio baseado em atividades, são eles: (i) deve contar com o apoio firme da alta administração; (ii) devem ser de responsabilidade de uma equipe multifuncional e devem incluir representantes das áreas que usarão os dados gerados pelo sistema; e (iii) os dados dos sistema ABC devem ser vinculados ao modo pelo qual as pessoas são avaliadas e remuneradas.

Para Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 263), o sistema de custo ABC pode ser sintetizado em seis etapas: (1.) identificar e definir atividades e acumuladores de custos de atividades; (2.) sempre que possível, vincular custos gerais diretamente a atividades e objetos de custo; (3.) atribuir custos a acumuladores de custos de atividades; (4.)



calcular taxas de atividade; (5.) atribuir custos a objetos de custo por meio do uso das taxas e das medidas de atividade e (6.) preparar relatórios gerenciais.

Os Hospitais Universitários (HU's) recebem parte de seu financiamento do sistema SUS, baseado em uma contratualização, fixada tendo como base a tabela SUS, que paga por serviços prestados, procedimentos, internações, consultas (atividades). No entanto, a inexistência de um sistema de custeio impossibilita a gestão pública de visualizarem o real custo de cada serviço prestado/procedimento/atividade. A adoção do custeio por atividades (ABC) supre essa ausência e dota os gestores públicos de informações mais úteis para a tomada de decisões estratégicas. Mauss e Souza (2008, p.104) testou com sucesso um modelo de mensuração dos custos do serviço público de saúde, utilizando os métodos de custeio ABC em um Município do interior do Estado do Rio Grande do Sul.

## **5. Considerações finais, recomendações e conclusão.**

Em face da pesquisa, que analisou 20% dos HU's, representando nove dos quarenta e cinco HU's existentes no país, conclui-se que não existe um sistema de custos nos Hospitais Universitários Federais pesquisados o que compromete a tomada de decisões.

Dos nove HU's investigados o HUOL está implantando de forma lenta, por carência de pessoal e equipamentos de informática, um sistema de apuração de custos por absorção com departamentalização, utilizando o método *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW).

O HUUFMA dispõe de um Manual de Apuração de Custos Hospitalares desatualizado, possui servidores para desenvolver as atividades, mas carece de equipamentos de informática, o que inviabiliza as informações que são realizadas de forma manual durando de três a quatro dias para serem geradas, o que prejudica a tomada de decisão, o sistema de custo é por absorção. Podendo ser classificado como inadequado e que não atendem às necessidades informacionais em sua totalidade.

Os HU's: Hospital Universitário de Santa Maria, Hospital de Clínicas de Goiânia, Hospital Universitário Gaffrée Guinle, a Maternidade Escola Januário Cicco, Hospital Universitário Ana Bezerra, Hospital de Pediatria Professor Heriberto Ferreira Bezerra e o Hospital Universitário João de Barros Barreto não possuem sistema de custos.

A pesquisa confirma o que aponta a literatura (LIMA, 1996, SILVA,1999; SLOMSKI, 2005; MAUSS e SOUZA,2008) de que apesar de existir os normativos legais (Lei Federal 4.320/1964 - arts. 83, 85 e 99, Lei 10.180/2001, Decreto-Lei 200/1967 - art. 79, Decretos 93.872/1986 – art. 137 e o 2,829/1998, a Lei Complementar 101/2000 - art. 50, a NBCT SP 11 e a Resolução CFC 1.366/2011) eles não estão sendo considerados pelos gestores públicos nem obrigados pelos controles governamentais, o que na visão de Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.72) deixam de fornecer dados que podem ajudar os administradores a planejar, controlar, dirigir e tomar decisões seguras. Para La Forgia e Couttolenc (2009), "A falta generalizada de dados sobre custos dificulta o planejamento e gerenciamento efetivo dos serviços, o controle sobre os recursos e o monitoramento e avaliação do desempenho dos hospitais".

A NBCT SP 11 e a Resolução CFC 1.366/2011, que retratam a convergência as normas internacionais não são garantias de que o Serviço Público, e em especial, os Hospitais Universitários virão a implementar um sistema de custo, para isso faz-se necessário que o meio acadêmico participe por meio de pesquisas, como está que estimula que os HU's implante um sistema de custeio baseado em atividades (ABC), para dotá-los de informações estratégicas para a tomada de decisão quanto aos potenciais serviços, procedimentos e atividades que eles devem ir a busca no sistema SUS, tornando-se reais concorrentes do sistema privado de saúde.

## 6. Referências

BEUREN, Ilse Maria, & SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. 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, p. 24-47, maio/ago. 2008.

BRASIL. **Constituição (1988)**: Texto Constitucional de 5 de outubro de 1988. Ed. Atual. Brasília: Senado Federal, 2012.

\_\_\_\_\_. Decreto 7.082, de 27 de janeiro de 2010. Institui o Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais- REHUF, dispõe sobre o financiamento compartilhado dos hospitais universitários federais entre as áreas da educação e da saúde e disciplina o regime da pactuação global com esses hospitais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 93.872, de 23 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a unificação dos recursos do tesouro Nacional, atualiza e consolida legislação pertinente. **Diário Oficial da União**, Brasília, de 23 dez. 1986.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, 23 mar. 1964.

\_\_\_\_\_. Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 fev. 2001.

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, seção, 05 maio 2000.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. Disponível em: < [www.mec.gov.br](http://www.mec.gov.br) >. Acesso em: 26 jul. 2012

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, 25 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria STN n.º 828, de 14 de dezembro de 2011. *Dispõe sobre os prazos para adoção da convergência pelas entidades públicas*. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, n. 240, 15 dez. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde**. Disponível em: < [http://cnes.datasus.gov.br/Mod\\_Download\\_Fces1.asp](http://cnes.datasus.gov.br/Mod_Download_Fces1.asp)>. Acesso em: 28 jul. 2012

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **Conselho Nacional da Saúde**. Lei n.º 8080 de 19 de setembro de 1990. Lei orgânica da saúde. 2.ed. Brasília: Assessoria de Comunicação Social, p. 7-22, 1991.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão 184/2010. Auditoria Operacional. Hospitais Universitários. Identificação de Problemas, Boas Práticas e Oportunidades de Melhoria Nas áreas de Gestão Estratégica, Recursos Financeiros, Pessoal, Materiais, Insumos e Equipamentos, Sistemas de Informação, Avaliação de Desempenho Institucional e Contratualização. Recomendações – Plenário, Sessão 10 de fevereiro de 2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão 258/2010. Auditoria Operacional. Hospitais Universitários. Identificação de Problemas, Boas Práticas e Oportunidades de Melhoria Nas áreas de Gestão Estratégica, Recursos Financeiros, Pessoal, Materiais, Insumos e Equipamentos, Sistemas de Informação, Avaliação de Desempenho Institucional e Contratualização. Determinações e Recomendações - Plenário, Sessão 24 de fevereiro de 2010 (2010).

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão 259/2010. Auditoria operacional. Hospitais universitários. Identificação de problemas, boas práticas e oportunidades de melhoria nas áreas de gestão estratégica, recursos financeiros, pessoal, materiais, insumos e equipamentos, sistemas de informação, avaliação de desempenho institucional e contratualização. Recomendações e determinações – Plenário, Sessão 24 fev. 2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão 334/2010. Auditoria Operacional. Hospitais Universitários. Identificação de Problemas, Boas Práticas e Oportunidades de Melhoria Nas áreas de Gestão Estratégica, Recursos Financeiros, Pessoal, Materiais, Insumos e Equipamentos, Sistemas de Informação, Avaliação de Desempenho Institucional e Contratualização. Recomendações – Plenário, Sessão de 03 de março de 2010 (2010).

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1032/2010. Auditoria Operacional. Hospitais Universitários. Identificação de Problemas, Boas Práticas e Oportunidades de Melhoria Nas áreas de Gestão Estratégica, Recursos Financeiros, Pessoal, Materiais, Insumos e Equipamentos, Sistemas de Informação, Avaliação de Desempenho Institucional e Contratualização. Recomendações - Plenário, Sessão 12 de maio de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 maio 2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1520/2006 - Plenário. Representação. Pessoal. Substituição de terceirizados na Administração Pública Federal Direta, Autárquica e Fundacional por servidores concursados. Prorrogação dos prazos anteriormente Concedidos pelo TCU . Brasília, DF, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 ago. 2006.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2813/2009. Auditoria operacional. Fiscalização de orientação centralizada. Hospitais universitários. Identificação de problemas, boas práticas e oportunidades de melhoria nas áreas de gestão estratégica, recursos financeiros, pessoal, materiais, insumos e equipamentos, sistemas de informação, avaliação de desempenho institucional e contratualização. Discussão de questões relativas a autonomia, financiamento, estruturação, quadro de pessoal e inserção na rede do SUS. Determinações, recomendações e comunicações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de nov. 2009.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n.º 1.111/2007 - Aprova o apêndice II da resolução CFC 750/1993 sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Brasília: CFC, 29 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011 - Aprova a NBC T 16.11 - sistema de informação de custos do setor público. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 02 dez. 2011.

GARRISON, Ray H.; NOREN, Eric W.; & BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, G.; & DATAR, Srikant. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LA FORGIA, Gerard M.; COUTTOLENC, Bernard F. **Desempenho Hospitalar no Brasil**. São Paulo: Singular, 2009.

LIMA, Sheyla Maria Lemos. *O contrato de gestão e a conformação de modelos gerenciais para as organizações hospitalares públicas*. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 30, n. 5, p. 101-138, set./out. 1996.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**. São Paulo: Atlas, 2008.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no serviço público** - Texto para Discussão, n.31. Brasília: ENAP, 1998.

PISCITELLI, Roberto B. **O Controle Interno na Administração Pública Federal**. Brasília: ESAF, 1988.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: atlas, 2012, p. 76-97.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.). **Custos no serviço público**. Brasília: UNB, 2004.

SILVA, Lino Martins. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **RBC - Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 28, n. 119, p.38-48, set./out. 1999.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

SLOMSK, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

Recebido em: 09/02/2013  
Aprovado em: 15/05/2013