

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**ESCOLA DE ENGENHARIA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

LEONEL NUNES PAIXÃO

**PROPOSTA DE SISTEMÁTICA DE APOIO À SUSTENTABILIDADE**  
**ECONÔMICO-FINANCEIRA DE HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS – O CASO DO**  
**HOSPITAL DE ENSINO ODONTOLÓGICO DA UFRGS**

Porto Alegre

2018

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**ESCOLA DE ENGENHARIA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**LEONEL NUNES PAIXÃO**

**PROPOSTA DE SISTEMÁTICA DE APOIO À SUSTENTABILIDADE  
ECONÔMICO-FINANCEIRA DE HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS – O CASO DO  
HOSPITAL DE ENSINO ODONTOLÓGICO DA UFRGS**

Proposta de Dissertação a ser submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção de título de Mestre em Engenharia de Produção, modalidade Acadêmica, na área de Sistemas de Produção.

Orientador: Francisco José Kliemann Neto, Dr.

Porto Alegre

2018

*“Conheça todas as teorias, domine todas as técnicas, mas ao tocar uma alma humana, seja apenas outra alma humana”.* Carl Jung

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente á minha família que sempre me deu o apoio para alcançar meus objetivos.

Ao Professor Pantelis Rados pela ideia inicial desse trabalho e pelos esclarecimentos sobre o ambiente de estudo.

Aos Professores da Escola da Engenharia, meus colegas do GOUPF, ao Jorge Cunha pelos comentários e colocações pertinentes e especialmente ao Professor Francisco José Kliemann Neto pelas preciosas orientações nos momentos de dificuldades.

## RESUMO

A problemática deste trabalho foi originada pela recente criação do Hospital de Ensino Odontológico da Faculdade de Odontologia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Para tanto, foram pesquisadas quais formas de caracterização jurídica poderiam ser mais adequadas para a gestão do HEO visando apurar alternativas de desburocratização de processos de aquisições e contratação de pessoal. A partir dessa pesquisa são discutidas três alternativas: Organizações Sociais, Fundações de Apoio e Órgão Auxiliar com destaque orçamentário. Também é proposta uma sistemática para apoiar a gestão de custos do hospital com a finalidade de manter a instituição sustentável econômico e financeiramente. A sistemática preliminarmente proposta está estruturada num roteiro com 7 fases: (i) Compreensão da estrutura organizacional da empresa; (ii) Identificação dos centros de custos; (iii) Identificação dos recursos consumidos pelos centros de custos e distribuição dos custos pelos centros de custos; (iv) Identificação das atividades desenvolvidas na instituição; (v) Quantificação dos recursos consumidos pelas atividades desenvolvidas detalhando os insumos e custos fixos; (vi) Análise dos resultados; (vii) Proposição de melhorias.

Por fim são apresentados os resultados possíveis de serem implementados, conclusões e propostas de melhorias e de trabalhos futuros sobre o tema.

Palavras-chave: Sistemas de Custeio, Sustentabilidade econômico-financeira de Hospitais Universitários, Serviços em saúde odontológica.

## **ABSTRACT**

The problematic of this work was originated by the recent creation of the Dental Teaching Hospital of the Faculty of Dentistry of the Federal University of Rio Grande do Sul. For this purpose, it was investigated which forms of juridical characterization could be more adequate for the management of HEO in order to determine alternatives of debureaucratization of procurement processes and hiring of personnel. Based on this research, three alternatives were discussed: Social Organizations, Support Foundations and Auxiliary Organ with budgetary emphasis. A system was also proposed to support the hospital's cost management in order to keep the institution economically and financially sustainable. The systematics preliminarily proposed is structure in a script with 7 phases: (i) Understanding of the organizational structure of the company; (ii) Identification of cost centers; (iii) Identification of resources consumed by cost centers and distribution of costs by cost centers; (iv) Identification of the activities carried out at the institution; (v) Quantification of the resources consumed by the activities developed detailing the inputs and fixed costs; (vi) Analysis of results; (vii) Proposals for improvements.

Finally, this study presents the possible results to be implemented, conclusions and proposals for improvements and future work on the theme.

**Key words:** Costing Systems, Economic-financial sustainability of University Hospitals, Dental health services.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 : Representação gráfica da estrutura do trabalho .....	14
Figura 2: Modelo de gestão. ....	28
Figura 3: Características dos Princípios de Custeio .....	33
Figura 4: Distribuição dos custos aos produtos. ....	35
Figura 5: Cinco Forças de Porter .....	40
Figura 6: Processos horizontas e áreas funcionais.....	42
Figura 7: Momentos verdade .....	48
Figura 8: Service Blueprint Ciclo Atendimento HEO.....	48
Figura 9: Etapas da implantação do método.....	55
Figura 10: Exemplo de relatório gerencial .....	59
Figura 11: Distribuição dos custos fixos e variáveis pelos Centros de Custos.....	61
Figura 12: Esquema geral da distribuição dos custos do CC ‘Departamentos’.....	64
Figura 13: Organograma x Centros de Custos proposto em função dos Centros de Custos ....	66
Figura 14: Exemplo de planilha de rateio dos dispêndios pelos Centros de Custos da Faculdade de Odontologia.....	68
Figura 15: Relatório de atendimentos no período .....	71
Figura 16: Relatório consolidado dos atendimentos no período .....	71
Figura 17: Distribuição do tempo por peso .....	72
Figura18: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor 1 – Especialidade Periodontia .....	73
Figura 19: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor 2 – Especialidade Periodontia .....	73
Figura 20: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor 3 – Especialidade Periodontia .....	73
Figura 21: Consolidação dos Professores da Especialidade de Periodontia.....	74
Figura 22: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor4 da Especialidade Estomatologia. ....	74
Figura 23: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor 5 da Especialidade Estomatologia.....	75
Figura 24: Consolidação dos Professores da Especialidade de Estomatologia.....	75
Figura 25: Atividades X Centros de Custos. ....	77

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Etapas do processo de gestão no modelo de gestão econômica ( Fonte: Catelli et al., 2013 p.157).....	26
Quadro 2. Valores do HEO (Fonte: Elaborado pelo autor) .....	50
Quadro 3. Centros de custos da Faculdade de Odontologia (Fonte: Elaborado pelo Autor) ...	62
Quadro 4. Exemplo de Atividades que compõem as Especialidades praticadas na Faculdade de Odontologia (Fonte: Entrevista com profissionais da Faculdade de Odontologia da UFRGS)	69
Quadro 5. Planilha de Custo dos materiais com procedimentos das Especialidades (Fonte: Elaborado pelo autor) .....	70
Quadro 6. Capacidade necessária para executar um procedimento (Fonte: Elaborado pelo autor adaptado de Kaplan e Anderson, 2007).....	80

## SUMÁRIO

1	Introdução.....	11
1.1	Tema e objetivos do trabalho.....	13
1.2	Método do trabalho.....	13
1.3	Justificativa do trabalho.....	15
1.4	Delimitações do trabalho.....	16
1.5	Estrutura do trabalho.....	16
2	Referencial Teórico.....	18
2.1	Modelos Organizacionais.....	18
2.1.1	Tipos de Pessoa Jurídica em foco - conceitos e terminologia.....	18
2.1.2	Críticas, vantagens e desvantagens dos modelos de gestão apresentados.....	21
2.1.3	Regulamentação do financiamento e transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde.....	23
2.2	Sustentabilidade econômico-financeira de hospitais universitários.....	24
2.2.1	Aspectos econômicos da gestão assistencial hospitalar.....	29
2.3	Sistemas de avaliação e controle de custos.....	30
2.3.1	Princípios de Custeio.....	31
2.3.2	Métodos de Custeio.....	33
2.4	Sistemas de custos como apoio à sustentabilidade de hospitais universitários.....	38
3	Descrição dos serviços prestados no Hospital Odontológico da UFRGS e ambientação do local de pesquisa.....	44
3.2	Encontro de serviço.....	47
3.3	Mapeamento dos serviços realizados.....	48
3.4	Pacientes.....	49
3.5	Concorrentes.....	49
3.6	Fornecedores.....	50
3.7	Critérios competitivos.....	50

3.8	Serviços .....	51
3.9	Pessoas.....	51
3.10	Processos .....	52
4	Sistemática proposta.....	54
4.1	Roteiro de implantação.....	54
4.1.1	Compreensão da estrutura organizacional da empresa.....	56
4.1.2	Identificação dos centros de custos .....	56
4.1.3	Identificação dos recursos consumidos e distribuição dos custos pelos centros de custos .....	56
4.1.4	Identificação das atividades desenvolvidas na instituição.....	57
4.1.5	Quantificação dos recursos consumidos pelas atividades desenvolvidas detalhando os insumos e custos fixos .....	57
4.1.6	Análise dos resultados .....	58
4.1.7	Proposição de melhorias .....	60
5	Estudo Aplicado .....	61
5.1	Compreensão da estrutura organizacional da empresa.....	64
5.2	Identificação dos Centros de Custos.....	65
5.3	Identificação dos recursos consumidos e distribuição dos custos pelos centros de custos .....	66
5.4	Identificação das Atividades do Centro de Custos ‘Departamentos’ .....	68
5.5	Quantificação dos recursos consumidos pelas atividades desenvolvidas detalhando os insumos e custos fixos .....	70
5.6	Análise dos resultados .....	78
5.7	Proposição de melhorias .....	78
6	Conclusões.....	81
	Referências .....	83

## **1 Introdução**

Com o advento do Hospital de Ensino Odontológico da UFRGS (HEO), que é o primeiro hospital público de ensino de Odontologia do Rio Grande do Sul, e da necessidade de um prévio e adequado planejamento financeiro para gestão do mesmo, tornou-se premente a elaboração de um método de gestão sustentável para sua perpetuação.

A necessidade de obtenção de informações claras sobre custos, riscos e gestão das demandas do HEO, tornou importante uma análise mais aprofundada sobre as melhores práticas para a gestão financeira dessa organização. Um equilíbrio entre a necessidade de materiais e recursos financeiros com a demanda operacional é um desafio constante para uma gestão cada vez mais eficaz do hospital.

Assim, com o desenvolvimento deste trabalho e aquisição de experiência e conhecimento das demandas econômico-financeiras do HEO, a gestão de custos foi tomando forma naturalmente quanto ao foco principal do estudo.

Os hospitais universitários são centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área de saúde. A efetiva prestação de serviços à população possibilita o aprimoramento constante do atendimento e a elaboração de protocolos técnicos para as diversas patologias. Isso garante melhores padrões de eficiência a serem colocados à disposição da rede do Sistema Único de Saúde (MEC, 2017).

Embora um hospital de ensino odontológico não vise lucro, a saúde financeira da instituição requer um equilíbrio econômico que proporcione a gestão sustentável da organização. Torna-se então fundamental uma organização administrativa e especialmente econômico-financeira que gere, de forma sustentável, o hospital.

Este trabalho foi desenvolvido simultaneamente ao início das atividades do Hospital de Ensino Odontológico da UFRGS (HEO). A instituição encontra-se em fase de desenvolvimento de processos e rotinas administrativas. Isso representa tanto um desafio quanto uma nova

perspectiva para o pessoal que atuará na gestão desse novo órgão, especialmente pelo seu caráter público devido à necessidade de observância do princípio constitucional da Legalidade.

Também foi realizada uma pesquisa com o intuito de mapear as fontes de recursos financeiros, a fim de compreender o fluxo financeiro, porém com ênfase na gestão de custos. Almeja-se identificar as etapas envolvidas e os pontos de início e fim dos procedimentos que envolvem recursos, especialmente os setores que prestam serviço aos pacientes.

O aspecto relativo à organização da forma de gestão do HEO está diretamente relacionado à caracterização jurídica que a instituição irá assumir. Dessa caracterização derivam as possibilidades de contratos, especialmente para aquisições e contratação de serviços, bem como a responsabilidade civil de seus agentes.

Nos anos noventa, o então ministro Bresser Pereira idealizou a Reforma Gerencial do Estado, com o objetivo de realizar a prestação de serviços de interesse coletivo pela sociedade, tornando mais céleres algumas atividades da Administração Pública. Por esse motivo, as organizações de caráter não governamental tiveram um grande crescimento, sendo também identificadas como paraestatais ou terceiro setor.

A aplicação de modelos de estratégia empresarial na administração pública ocorreu em paralelo a um abrupto aumento na velocidade das mudanças econômicas, sociais e políticas do ambiente (PEREIRA; GOLDFINCH, 2001).

Outra necessidade percebida pelos gestores foi uma sistemática de custeio que proporcionasse informações sobre capacidade de recursos por área, quanto se gasta e no que os recursos financeiros são despendidos. Essas informações fornecem condições de amparar os gestores em decisões de maior âmbito, como por exemplo, o benefício entre a compra de um equipamento ou seu aluguel, qual a demanda por materiais de uma determinada especialidade odontológica, qual o dimensionamento adequado de pessoal, entre outras.

Almeja-se, também, desenvolver e discutir uma sistemática de gestão financeira desse órgão a fim de que também seja útil para, com algumas adaptações, ser utilizado em outras unidades dessa Universidade ou, ainda, em outras instituições externas à UFRGS.

## **1.1 Tema e objetivos do trabalho**

Este trabalho possui como tema a proposição de uma sistemática com foco na gestão econômico-financeira sustentável para hospitais universitários, mais especificamente o Hospital de Ensino Odontológico da UFRGS. Adicionalmente, foi proposta uma sistemática de apuração dos custos da instituição e feita uma pesquisa sobre a melhor caracterização jurídica para a organização.

O objetivo geral desse estudo é propor uma sistemática de apoio à sustentabilidade econômico-financeira de hospitais universitários, tendo como referência o HEO.

Os objetivos específicos são:

- a) Pesquisar sobre o tipo adequado de constituição da pessoa jurídica para o Hospital de Ensino Universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, o qual se encontra em início de atividades;
- b) Criar e aplicar preliminarmente no HEO da UFRGS um instrumento para avaliação de custos para apoiar a tomada de decisão.

## **1.2 Método do trabalho**

A pesquisa aqui proposta caracteriza-se, quanto à sua natureza, por ser do tipo aplicada, em decorrência da sua possibilidade de implementação prática como melhoria ou inovação em instituições de saúde. É também um estudo descritivo e uma análise situacional do Hospital de Ensino Odontológico da UFRGS (HEO), bem como um estudo exploratório realizado com base em relatórios de movimentação de materiais, empenhos de compra e pagamento de fornecedores. Os dados coletados foram obtidos mediante entrevistas com as pessoas que trabalham diretamente em um hospital universitário, e relacionados com estudos disponíveis na literatura.

Quanto ao método de trabalho, essa dissertação se divide em três etapas centrais. A primeira etapa consiste numa pesquisa sobre o tipo adequado de constituição da pessoa jurídica para o Hospital de Ensino Universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, o qual se encontra em início de atividades concomitantemente com o desenvolvimento deste trabalho. Destaca-se ainda que é fundamental a caracterização jurídica do tipo de empresa a ser

constituída, o que se relaciona diretamente com as fontes de obtenção de recursos públicos e o formato de gestão da instituição.

A segunda etapa diz respeito à explanação de alguns conceitos básicos e centrais sobre a gestão de custos. Isso visa embasar uma proposta de sistematização das informações gerenciais com o propósito de contribuir para a sustentabilidade econômico-financeira do hospital.

Na terceira parte é proposta a sistemática com aderência prática às atividades, com a finalidade de mostrar a relação entre as informações, sendo apresentados exemplos de relatórios com base em dados passíveis de serem extraídos da Faculdade de Odontologia da UFRGS. A Figura 1 mostra a representação gráfica da visão geral da estrutura desta dissertação

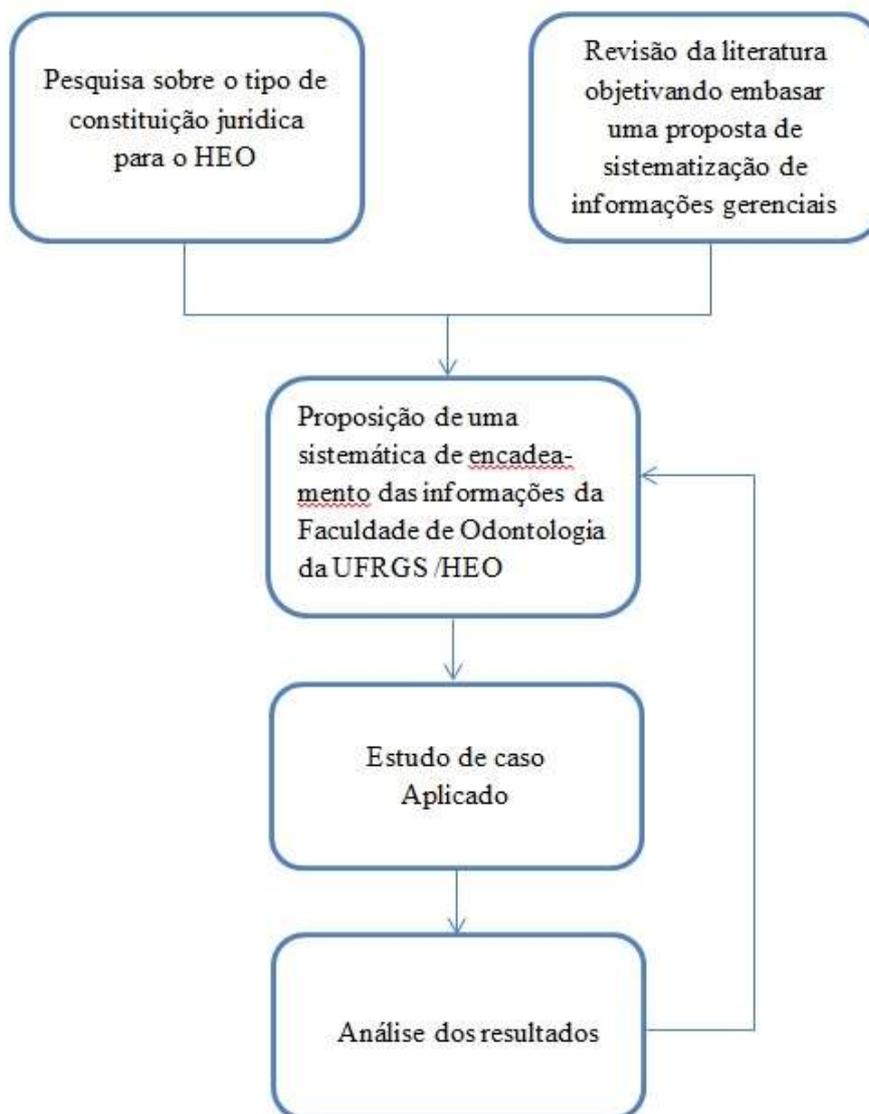


Figura 1: Representação gráfica da estrutura do trabalho (Fonte: Elaborado pelo autor)

### 1.3 Justificativa do trabalho

Um hospital, assim como qualquer empresa moderna, precisa estabelecer uma gestão econômico-financeira sustentável para manter-se no mercado. Porém, como se trata de uma área com vocação social, a questão do gerenciamento financeiro, especialmente os custos inerentes ao negócio, nem sempre é tratada da maneira mais adequada.

Essa abordagem torna-se crucial, sobretudo quando o hospital se trata de uma instituição de caráter público, sendo que a conjuntura econômica do país requer especial atenção e controle quanto às variáveis que podem colocar a empresa em situação de risco econômico (possibilidade de se manter no mercado) ou financeiro (capacidade de saldar suas dívidas). Além disso, o conhecimento de quanto de recursos demanda a instituição é fundamental não só para auxílio gerencial, mas também como instrumento de suporte para busca de novas fontes de receita para uma manutenção financeira da organização.

A identificação do problema provém da oportunidade de desenvolver uma pesquisa relacionada à busca de soluções de sustentabilidade a serem sugeridas como ferramentas de auxílio à gestão financeira.

Uma fundamentação técnica quanto aos custos dos procedimentos mediante suas mensurações permite uma avaliação adequada da dimensão dos desembolsos com a saúde pública e a consequente melhora na eficácia de sua gestão. O registro e a gestão estratégica de custos são essenciais nas instituições hospitalares, visto que o apontamento serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, enquanto que a gestão estratégica de custos permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos, dentre outras medidas administrativas (OLIVEIRA et al., 2007).

Este trabalho também se justifica por propor uma pesquisa que proporcione aplicabilidade direta, não apenas no seu objeto de estudo em específico – a Faculdade de Odontologia e o Hospital de Ensino Odontológico – mas também porque poderá servir de modelo a outros projetos na gestão de Universidades, especialmente na UFRGS.

#### **1.4 Delimitações do trabalho**

Esse trabalho possui foco na gestão de custos da instituição. Uma análise financeira mais abrangente pode discutir a gestão de fontes de financiamento, convênios, projetos de extensão, entre outras.

O estudo limita-se aos custos tangíveis percebidos e seguramente há uma vasta discussão relativa à intangibilidade de valores associados a serviços de saúde, e que foge ao escopo desse trabalho.

A pesquisa se limitará ao estudo de caso da Faculdade de Odontologia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e de forma mais específica do HEO, ficando o aperfeiçoamento e aferição de novas aplicações da sistemática proposta como sugestão para estudos futuros.

Desse modo, o foco principal da sistemática que será proposta no final desse trabalho são as ações realizadas no HEO, atividades das disciplinas práticas em função do grande consumo de recursos materiais e as funções do setor chamado de Núcleo Especializado, por seu importante apoio direto à mão de obra direta, tais como pessoal responsável por limpeza especializada e auxiliares de serviços odontológicos.

#### **1.5 Estrutura do trabalho**

O trabalho está estruturado em seis capítulos. O capítulo 1, denominado Introdução, traz uma visão geral do trabalho, apresentando tema, objetivos, justificativa, metodologia de pesquisa, além da delimitação e a estrutura do trabalho.

O capítulo 2, denominado Referencial Teórico, pesquisa o que já foi desenvolvido em outros estudos, o estudo da literatura sobre o tema e uma revisão de conceitos. O capítulo 3, chamado Descrição dos serviços prestados no Hospital Odontológico da UFRGS e ambientação do local de pesquisa, descreve detalhadamente os serviços prestados na Faculdade de Odontologia da UFRGS. O capítulo 4, Roteiro de implantação, apresenta a sistemática sugerida com suas fases e etapas de desdobramento, e compreende os passos operacionais práticos referentes à metodologia proposta.

No capítulo 5, Estudo Aplicado, é feita uma descrição do ambiente em que a sistemática se propõe a ser aplicada na prática e se discorre sobre o objeto central dessa pesquisa, a forma

como os trabalhos são realizados e de que modo ocorre o consumo de materiais e recursos no HEO. Nesse capítulo também são apresentadas planilhas para a aplicação prática, e a forma como a sistemática pode contribuir para a organização.

No capítulo 6, chamado de Considerações Finais, são apresentadas as principais conclusões obtidas mediante os objetivos estabelecidos no capítulo 1 e também sugerem-se estudos complementares para pesquisas futuras sobre o tema.

## **2 Referencial Teórico**

Neste tópico serão apresentados os conceitos centrais abordados nesse trabalho com base em pesquisas e artigos. É a parte dedicada à contextualização teórica do problema e a seu relacionamento com o que tem sido investigado a respeito, sendo um processo de busca de autores ou entidades de diferentes ordens que já publicaram a respeito do tema escolhido (VIANNA, 2001; GIL, 2002).

Este capítulo também apresenta conceitos referentes a formas de composição jurídica de empresas, com o propósito de acrescentar elementos à discussão presente sobre qual deve ser a formação jurídica ideal do HEO. E, por fim, proporciona alguns dos principais conceitos sobre os termos técnicos que surgem neste trabalho com a finalidade de estabelecer a metodologia proposta no capítulo 4 e adaptada ao HEO no capítulo 5.

### **2.1 Modelos Organizacionais**

A seguir serão apresentados conceitos basilares quanto às questões que se desdobrarão no decorrer desse trabalho, os aspectos jurídicos da composição adequada da organização e definições técnicas da área financeira e da economia.

#### **2.1.1 Tipos de Pessoa Jurídica em foco - conceitos e terminologia**

O sucesso do estabelecimento em foco pode estar relacionado ao formato de gestão que os decisores irão adotar. Tornou-se forte na Faculdade de Odontologia da UFRGS o questionamento sobre qual seria a natureza jurídica mais adequada para efeito de gerenciamento de recursos, aquisição de materiais e serviços e da gestão da unidade sem as tradicionais disfunções burocráticas do setor público.

Natureza jurídica é a afinidade que um instituto tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído o título de classificação (DINIZ, 2004).

De acordo com Gagliano (2004), o estudioso deve cuidar de apontar em que categoria se enquadra determinada empresa, ressaltando as teorias explicativas de sua existência. Afirmar a natureza jurídica de algo é, em linguagem simples, responder à pergunta: o que é isso para o direito?

Desse modo, serão elencadas e discutidas três possíveis naturezas de gestão a fim de auxiliar os gestores quanto à caracterização jurídica do estabelecimento:

- a) Parceria Público Privada por meio de uma Organização Social;
- b) Fundação de apoio;
- c) Órgão auxiliar com destaque orçamentário.

a) Organização Social (OS) é a qualificação jurídica dada à pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituída por iniciativa de particulares, e que recebe delegação do Poder Público, mediante contrato de gestão, para desempenhar serviço público de natureza social. (PIETRO, 2016).

A lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais.

Em seu Art. 1º, a referida lei afirma que o Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei. As organizações sociais não estão submetidas a licitação, tendo em vista que é formalizada por contrato de gestão. A lei 9.637 define, em seu Art. 5º:

Para os efeitos desta Lei, entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1o.

Também é válido enfatizar que o decreto 5.504/2005, art. 1º, cita a obrigatoriedade do emprego de licitação pública quando os contratos das OSs relativos a obras, compras, serviços e alienações envolver recursos ou bens repassados a ela pela União.

b) As Fundações de Apoio são instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de interesse das instituições federais de ensino superior (IFES) e também das instituições de pesquisa. Devem ser constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos e serão regidas pelo Código Civil Brasileiro. Sujeitam-se, portanto, à fiscalização do Ministério Público, nos termos do Código Civil e do Código de Processo Civil, à legislação trabalhista e, em especial, ao prévio registro e credenciamento nos Ministérios da Educação e do Ministério da Ciência e Tecnologia, renovável bianualmente (Portal do MEC). A lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio.

Estas fundações são constituídas sob a forma de direito privado e sem fins lucrativos.

A lei nº 7.596, de 10 de abril de 1987, conceitua Fundação Pública como a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

c) Os Órgãos auxiliares estão previstos no Regimento Interno da UFRGS, mais especificamente no artigo 59 conforme segue:

#### Seção VIII Dos Órgãos Auxiliares

Art. 59 - Os Órgãos Auxiliares destinam-se ao apoio de atividades de ensino, de pesquisa e de extensão que exijam organização especial, e terão sua criação e extinção propostas ao Conselho Universitário pelas Unidades.

§1º - Os Regimentos das Unidades definirão a autonomia, a constituição, a estrutura e as competências de seus Órgãos Auxiliares.

§2º - Os Órgãos Auxiliares que atenderem aos requisitos estabelecidos no Regimento Geral da Universidade terão destaque orçamentário, por proposta da Unidade, aprovada pelo Conselho Universitário.

§3º - Os Órgãos Auxiliares serão avaliados anualmente pelo Conselho da Unidade.

Esses órgãos auxiliares, como exposto no Regimento Interno da UFRGS, tem a função de apoio a unidades da Universidade e possuem destaque orçamentário.

Destaque de Crédito é uma operação descentralizadora de crédito orçamentário em que um Ministério ou Órgão transfere para outro Ministério ou Órgão o poder de utilização dos recursos que lhe foram dotados. (Secretaria do Tesouro Nacional).

### **2.1.2 Críticas, vantagens e desvantagens dos modelos de gestão apresentados**

A maioria dos modelos aqui discutidos são derivados da Reforma Gerencial de 1995 que foi iniciada pelo MARE (Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado), que existiu entre os anos de 1995 e 1998.

A ideia central é tornar a gestão mais ágil e eficaz e as ideias de modernização da gestão pública do então presidente da República Fernando Henrique Cardoso, lideradas pelo então ministro Luiz Carlos Bresser Pereira, idealizaram ou importaram de outros países muitos conceitos de gestão aqui discutidos.

Do ponto de vista da gestão orçamentária e financeira, as vantagens do modelo 'organizações sociais' são significativas: os recursos consignados no Orçamento Geral da União para execução do contrato de gestão com as Organizações Sociais constituem receita própria da Organização Social, cuja alocação e execução não se sujeitam aos ditames da execução orçamentária, financeira e contábil governamentais operados no âmbito do SIAFI-Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e sua legislação pertinente; sujeitam-se a regulamento e processos próprios (MARE, 1995).

O papel do contrato de gestão é o de estabelecer objetivos, metas e indicadores a serem examinados na avaliação de desempenho das organizações contratualizadas, além de

estabelecer obrigações do contratante quanto a acordos assumidos diante do deslocamento de recursos financeiros e do auxílio técnico necessário à obtenção dos resultados esperados (BARBOSA, 2005)

Apesar da vantagem de uma possível profissionalização da gestão, muitos críticos argumentam que quando uma organização social passa a administrar um hospital-escola, como o HEO, pode vir a ocorrer a precarização dos serviços, pois os profissionais possuem metas de pacientes por dia a serem atendidos.

As críticas às Fundações são essencialmente semelhantes às das OSs. Seus críticos afirmam que estas são usadas para privatizar as Universidades e seriam uma disfunção social à medida que disputam mercado com instituições privadas apesar de serem instituições sem fins lucrativos.

Boaventura Santos (2002) alega que o desinvestimento do Estado na Universidade pública e a globalização mercantil da Universidade são duas faces da mesma moeda. São os dois pilares de um vasto projeto global de política universitária destinada a mudar profundamente o modo como o bem público da Universidade tem sido produzido, transformando-o num vasto campo de valorização do capitalismo educacional.

Já os entusiastas de modelo de gestão afirmam que é uma alternativa à burocracia da Administração Pública e representam uma possibilidade mais ágil de realização de aquisições.

Dentre as funções desempenhadas por estas fundações, tem-se a captação de recursos no auxílio às IFES, a busca por mais recursos para as ações de pesquisa, ensino e extensão, além de um melhor gerenciamento desses recursos, tornando o processo de gestão mais ágil e flexível. As fundações de apoio podem funcionar como ferramenta de desburocratização da gestão de projetos desenvolvido pelas IFES (ALVES E AZEVEDO, 2007; PAES, 2010).

Entre as alternativas analisadas, a que tem se mostrado mais viável num primeiro momento é a caracterização do HEO como um órgão auxiliar da Faculdade de Odontologia, à medida que não representa uma ruptura cultural e estrutural tão forte quanto as demais alternativas analisadas.

A exemplo do Hospital Veterinário que funciona com um órgão auxiliar da Faculdade de Veterinária, o HEO pode vir a ser financiado com verbas de projetos de extensão e receitas do Ministério da Educação, pelo menos até que se tenha maturidade de mercado para vislumbrar novas perspectivas.

De acordo com o Art. 94 do Estatuto da UFRGS, os Órgãos Auxiliares poderão ter destaque orçamentário se tiverem participação superior a 4% (quatro por cento) em relação às rubricas correspondentes do orçamento da Universidade, quer no orçamento de pessoal, quer no de outras despesas de custeio, quer ainda no patrimônio imobilizado.

### **2.1.3 Regulamentação do financiamento e transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde**

Devido à complexidade das instituições hospitalares universitárias, é compensador realizar-se uma análise das vias pelas quais os recursos transitam para uma melhor compreensão deste ambiente múltiplo, que contempla gestão, ensino e difusão de políticas públicas de saúde por meio dos HUs.

A gestão financeira de tais empresas requer a adoção de artefatos contábeis que demandam especial atenção às entradas e saídas de recursos financeiros. Nesta seção é feita uma breve explanação sobre os critérios adotados pelo Governo Federal para transferir recursos às instituições de saúde por meio do SUS – Sistema Único de Saúde.

A Portaria N° 204, de 29 de janeiro de 2007, dispõe sobre o financiamento das ações e serviços de saúde, as transferências dos recursos Federais aos serviços de saúde e estabelece os seguintes blocos de financiamento:

I - Atenção Básica;

II - Atenção de Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospitalar.

Essa portaria define a atenção básica por um conjunto de ações de saúde, no âmbito individual e coletivo, que abrange a promoção e a proteção da saúde, a prevenção de agravos, o diagnóstico, o tratamento, a reabilitação e a manutenção da saúde.

O mesmo documento define que a atenção primária é entendida como o primeiro nível da atenção à saúde no SUS (contato preferencial dos usuários), que se orienta por todos os princípios do sistema, inclusive a integralidade, mas emprega tecnologia de baixa densidade. Por tecnologia de baixa densidade fica subentendido que a atenção primária inclui um rol de

procedimentos menos complexos, capazes de atender à maior parte dos problemas comuns de saúde da comunidade, embora sua organização, seu desenvolvimento e sua aplicação possam demandar estudos de alta complexidade teórica e profundo conhecimento empírico da realidade.

A descentralização político-administrativa, com ênfase na municipalização, a regionalização e hierarquização da rede de serviços de saúde são princípios do sistema de saúde brasileiro a fim de potencializar os recursos disponíveis, pois o sistema de saúde apresenta níveis de assistência de crescente densidade tecnológica.

A atenção básica, que é o primeiro nível de atenção, também denominada de atenção primária, é responsável pela realização de ações nos campos da promoção, prevenção e assistência individual, e a prestação de serviços necessários à resolução dos problemas de maior prevalência e significado social em cada comunidade.

A atenção de média e alta complexidade compreende um conjunto de ações e serviços ambulatoriais e hospitalares cuja prática clínica demanda disponibilidade de profissionais especializados e a utilização de recursos tecnológicos de apoio diagnóstico e terapêutico (Brasil, 2002).

Por outro lado, a Secretaria de Atenção à Saúde (SAS), do Ministério da Saúde (MS), define média e alta complexidade em saúde conforme se segue. A média complexidade ambulatorial é composta por ações e serviços que visam atender aos principais problemas e agravos de saúde da população, cuja complexidade da assistência na prática clínica demande a disponibilidade de profissionais especializados e a utilização de recursos tecnológicos, para o apoio diagnóstico e tratamento.

## **2.2 Sustentabilidade econômico-financeira de hospitais universitários**

A administração responsável de uma empresa exige o constante acompanhamento das operações para conclusões sobre a eficiência da empresa no uso de seus recursos. (GROPPELLI e NIKBAKHT, 2010). Guerreiro (1989) ressalta os objetivos que esse modelo deve assegurar:

a) A redução do risco do empreendimento no cumprimento da missão e a garantia de que a empresa estará sempre buscando o melhor, em todos os sentidos;

- b) O estabelecimento de uma estrutura de operação adequada que possibilite o suporte requerido para as suas atividades;
- c) A orientação geral dos esforços por meio de um estilo e de uma filosofia de trabalho que criem atitudes construtivas;
- d) A adoção de um clima motivador e o engajamento de todos, principalmente dos gestores, em torno dos objetivos da empresa e de suas atividades;
- e) A aferição se a empresa está cumprindo sua missão ou não, se foi feito o que deveria ter sido em termos de produtos, recursos e esforços, e se o que não foi feito está sendo corrigido ou aperfeiçoado;
- f) O conhecimento do comportamento das variáveis relativas aos ambientes externo e interno e suas tendências, do resultado da avaliação de planos alternativos de ação e das transações/eventos ocorridos em cada período, identificando onde as coisas aconteceram de maneira insatisfatória.

Maximiano (2005) afirma que a definição do negócio de uma organização é a definição de quais produtos e serviços a organização pretende fornecer, para quais mercados e quais clientes.

De acordo com Tavares (2005), “o negócio de uma organização precisa ser definido considerando-se duas dimensões: os desejos ou necessidades que ela pretende satisfazer e a disponibilização de competências e habilidades para satisfazê-los [...]”.

O planejamento é a mais básica de todas as funções administrativas, e a habilidade pela qual essa função é desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejar pode ser definido como o processo de pensamento que precede a ação e está direcionado para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista (GLAUTIER & UNDERDOWN, 1991).

Para tanto torna-se essencial a elaboração e implementação de um sistema de informações que permita uma eficaz coordenação dos processos essenciais da organização, com a finalidade de otimizar os recursos envolvidos na administração deste órgão.

Catelli et al. (2013) afirma que planejar pode ser visto como uma atividade que consiste em quatro grandes estágios. (Ver Quadro1)

Planejamento Estratégico	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Oportunidades</li> <li>2. Ameaças</li> <li>3. Pontos Fortes</li> <li>4. Pontos Fracos</li> <li>5. Produtos dessa fase: diretrizes estratégicas, políticas e os macro objetivos organizacionais.</li> </ol>
Planejamento Operacional	<p>Pré planejamento: onde se estabelecem planos, a partir de alternativas operacionais.</p> <p>Planejamento operacional de longo prazo: detalhamento de alternativa escolhida em termos de volumes, prazos, preços, recursos consumidos e recursos gerados, em termos de impactos patrimoniais, de resultados e financeiros.</p> <p>Programa (ajustes do plano): adequação do plano operacional às mudanças que podem ter ocorrido entre o momento do planejamento inicial e o da execução do plano, no período.</p>
Execução	Fase em que o plano é implementado. Os recursos são consumidos e os produtos gerados.
Controle	Fase em que os desvios do plano são identificados e as ações corretivas são empreendidas.

Quadro 1. Etapas do processo de gestão no modelo de gestão econômica ( Fonte: Catelli et al., 2013 p.157)

Uma das áreas mais importantes da administração é a estratégia. Os estrategistas precisam ter clara compreensão das implicações financeiras de seus planos estratégicos (ROSS, 2015).

O desempenho econômico é caracterizado pelo aspecto econômico envolvido no desempenho operacional, próprio da atividade produtiva e revela-se por seus resultados econômicos. Toda atividade operacional consome recursos que, por serem escassos, tem valor econômico gerando

custos. Em contrapartida a produção de bens e serviços deve gerar um valor superior aos custos incorridos, demonstrando um resultado econômico positivo, capaz de repor os recursos consumidos no processo produtivo (CATELLI et al., 2013).

Para Catelli et al. (2013, p. 12), a avaliação de desempenho no contexto da gestão econômica baseia-se no modelo orçamentário e por apuração de variações de preço, de ajuste de plano, variações de volume e de eficiência.

De acordo com Pereira (2006, p. 54):

Qualquer atividade empresarial, em essência, é uma atividade econômica. O caráter econômico de uma atividade decorre do consumo de recursos que, por serem escassos, possuem valor econômico, e da geração de produtos/serviços, que também o possuem, por causa da utilidade ou satisfação que proporcionam aos seus clientes.

A informação do resultado econômico gerado por uma atividade permite a identificação de quais são as atividades que contribuem mais ou menos para a formação do resultado econômico global da empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual atividade vale a pena manter e qual a perda econômica pela manutenção das atividades estratégicas deficitárias (CATELLI et al., 2013).

Esse é um processo de melhoria da produtividade e da eficiência na execução das atividades operacionais da empresa. Os recursos consumidos expressam-se por meio de custos, enquanto os produtos/serviços constituem-se em receitas. A diferença entre ente receitas e custos por produto, determinam sua margem de contribuição ao resultado da atividade.

Da contribuição desses produtos, deduzindo-se os custos indiretos incorridos para gera-los, obtém-se o resultado operacional da atividade (CATELLI et al., 2013).

Catelli (2013) afirma, ainda, que a existência de um processo de gestão formalizado sofre impactos de definições existentes no modelo de gestão que, por sua vez, pode ser visto como um subconjunto do conjunto maior de crenças e valores, que compõe o arcabouço social, psicológico e cultural da empresa.

Sobre o ambiente operacional em que as empresas estão inseridas, Kaplan e Norton (1997) observam que o sistema de avaliação de desempenho deve objetivar um gerenciamento integrado, capaz de contemplar todos os fatores que influenciam a organização.

Entre as premissas operacionais das organizações, os autores destacam:

- Processos inter-funcionais, transcendendo a especialização de habilidades funcionais;
- Ligação com clientes e fornecedores, por meio da tecnologia da informação, permitindo a integração e otimização de toda a cadeia de valores;
- Segmentação de clientes, com fornecimento de produtos e serviços customizados para cada um dos segmentos;
- Escala global, rompendo com as fronteiras nacionais e propiciando a livre concorrência;
- Inovação, como fator preponderante da vantagem competitiva, induzindo redução de ciclos de vida dos produtos e incorporação de novas tecnologias;
- Trabalhadores de conhecimento, em que os funcionários agregam valor pelo que sabem e pelas informações que podem fornecer.

Essas premissas embasam um modelo de gestão baseado na missão e nas crenças e valores da instituição. A Figura 2 ilustra o modelo de gestão idealizado para o HEO.

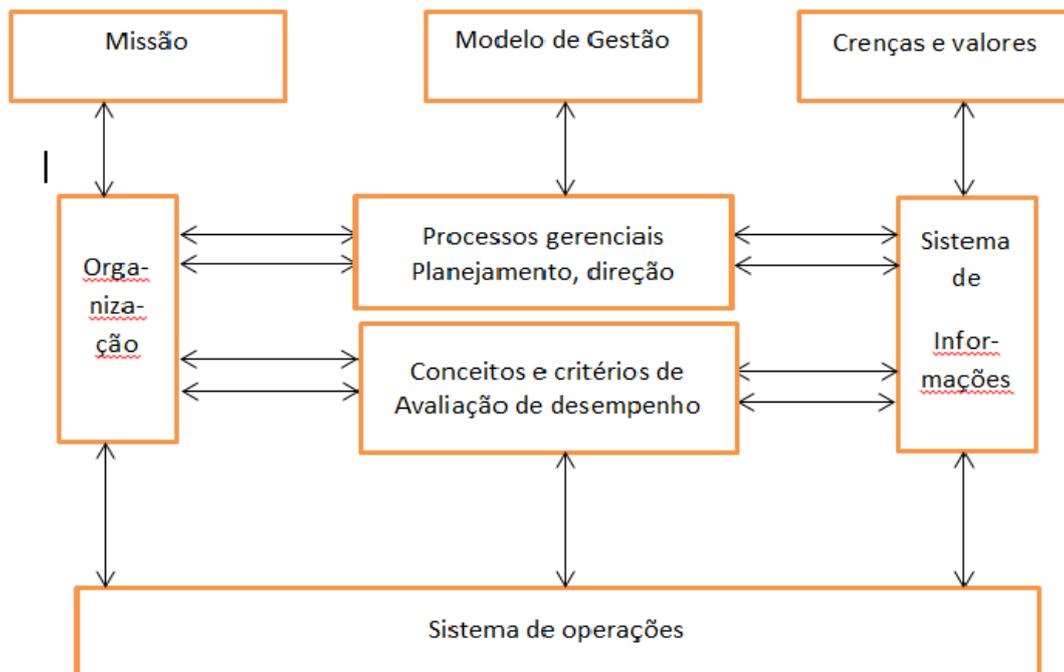


Figura 2: Modelo de gestão Fonte: Adaptado de Bio (1987, p. 114)

De acordo com Miranda e Silva (2002), a preocupação pela medição do desempenho empresarial sempre existiu, porém, a necessidade de uma gestão eficaz e com base em informações que assegurem a adequada tomada de decisão que suporte uma administração sustentável do hospital de ensino odontológico, leva à elaboração de um adequado planejamento de resultados.

Torna-se fundamental, portanto, o delineamento dos objetivos do negócio e o meio pelo qual eles serão alcançados, bem como a elaboração de um plano para o negócio.

### **2.2.1 Aspectos econômicos da gestão assistencial hospitalar**

A gestão da assistência (relacionada com os cuidados de saúde) e a gestão do negócio (relacionada com os aspectos econômico-financeiros) são o binômio básico da gestão das organizações de saúde.

Junto aos valores humanos constantes no planejamento estratégico da instituição, a qualidade do atendimento tanto no sentido técnico quanto da cordialidade no acolhimento dos pacientes, há a necessidade de um provisionamento financeiro que assegure a qualidade da assistência prestada pela organização. Identifica-se a partir dessa questão o desafio de desenvolver uma gestão sustentável para o hospital.

Segundo Trigueiro (2005), a sustentabilidade, em termos amplos, pode ser compreendida como um programa, ou conjunto de ações que visam prover o melhor para as pessoas e para o ambiente, tanto agora como para um futuro indefinido, ou ainda, suprir as necessidades da geração presente, sem prescindir da habilidade das gerações futuras.

A sustentabilidade é a continuidade dos aspectos econômicos e da existência de uma entidade. A sustentabilidade de uma organização diz respeito a sua capacidade de ajustar-se a contextos cambiantes sem comprometer sua relevância social e sua credibilidade institucional. O que pode ser também entendido como a capacidade demonstrada para conjugar, simultaneamente, atributos das lógicas instrumental e substantiva (ARMANI, 2003).

Verifica-se, portanto, a importância da consciência da sustentabilidade não só no aspecto ambiental e assistencial, mas também quanto à capacidade desta em obter recursos capazes de garantir sobrevivência e desenvolvimento para a instituição.

Berwick et al. (1995) relatam as dez lições fundamentais para a melhoria da qualidade em saúde:

1. As ferramentas de melhoria da qualidade podem funcionar nos serviços de saúde;
2. As equipes inter-funcionais são valiosas na melhoria dos processos do serviço de saúde;
3. Dados úteis para melhoria da qualidade abundam nos serviços de saúde;
4. Métodos de melhoria da qualidade são divertidos de usar "Alegria no trabalho"(Deming);
5. Custos da má qualidade são elevados e economias estão ao alcance;
6. Envolver os médicos é difícil;
7. Necessidades de treinamento surgem logo;
8. Os processos não-clínicos chamam a atenção inicial;
9. Organizações de saúde podem necessitar de uma definição mais ampla de qualidade;
10. Nos serviços de saúde, como na indústria, o destino da melhoria da qualidade está, acima de tudo, nas mãos dos líderes.

A adaptação e consideração dessas questões no modelo de gestão a ser implementado no HEO torna-se um desafio e meta a ser buscada para que seja alcançada a tão almejada gestão sustentável da instituição. Com o propósito de obter a melhoria de qualidade e sustentabilidade, é necessário o conhecimento de fontes de entradas e saídas dos recursos. Como as fontes de saídas são numericamente maiores e o seu controle é mais complexo, este trabalho se deterá mais especificamente na análise e sistemas de controle dos custos, que serão explanados na seção 2.3.

### **2.3 Sistemas de avaliação e controle de custos**

Esta seção apresentará alguns conceitos gerais sobre gestão de custos, explanará sobre sistemas, princípios e métodos de custeio. Por fim, serão discutidos os métodos de Centros de Custos, ABC e TDABC devido à sua identificação com o tema central deste trabalho, bem como suas características que serviram de inspiração ao método prático proposto nos capítulos finais deste trabalho.

Sistemas de custeio são constituídos por uma combinação de princípios e métodos. Os princípios dizem respeito à definição de quais informações serão utilizadas, e os métodos indicam a forma como estas informações serão processadas para a obtenção dos custos (BORNIA, 2010).

Lins (2005, p. 01), cita que "os sistemas de custeio são desenvolvidos para medir e atribuir custos para objetos de custo. Um objeto de custo é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos, projetos, atividades e assim por diante, para quais os custos são medidos e atribuídos".

Bornia (2010) afirma que a análise de um sistema de custos pode ser feita sob dois pontos de vista: a adequação da informação à necessidade da empresa e quais seriam as informações importantes a ser fornecidas. Essa análise do sistema, denominada princípio de custeio, é o que norteia o tratamento das informações e quais são os seus objetivos.

Outra visão é referente à parte operacional do sistema, o método de custeio. Desse modo o sistema atribui o custo operacional ao seu fato gerador. O método diz respeito a como a informação será obtida e relaciona-se com os procedimentos do sistema.

A Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 99, tornou obrigatória somente as instituições Públicas que efetuavam serviços públicos industriais a incluir em suas escriturações contábeis normas de contabilidades de custos.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

### **2.3.1 Princípios de Custeio**

Os princípios de custeio podem ser definidos como a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço. Estes custos englobam tanto os variáveis, despesas que são diretamente proporcionais à oferta dos bens ou serviços, quanto os fixos, que não são diretamente alterados pelo acréscimo ou decréscimo da produção.

Os fundamentos dos princípios de custeio são regidos por vários conceitos, tornando necessária a diferenciação entre custos e gastos de uma organização. Desta forma, entende-se por gastos o

valor dos bens e/ou serviços adquiridos pela empresa. É importante ressaltar que os gastos englobam as ineficiências do sistema produtivo. Os custos são aqueles valores dos bens e/ou serviços consumidos eficientemente na produção de outros bens e/ou serviços (KLIEMANN NETO, 2004).

A maior importância dos princípios de custeio encontra-se na natureza da informação que eles fornecem.

Os princípios de custeio são:

- a. Absorção Total: todos os custos são distribuídos à produção. É o critério legal exigido no Brasil. Entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de análise de custos, por possibilitar distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas;
- b. Absorção Ideal: custos fixos e variáveis devem ser alocados aos produtos, exceto os relacionados às perdas, ou seja, separa os custos dos desperdícios;
- c. Absorção Parcial: deriva do custeio por absorção ideal, diferenciando-se deste pelo fato de englobar as perdas normais, sejam elas de refugos, ociosidade, quebras e/ou sobras;
- d. Variável: custos fixos não devem ser inseridos no custo dos produtos ou serviços ofertados;
- e. Variável Parcial: deriva do custeio variável, onde há incorporação dos custos das perdas normais provenientes de quebras, sobras, refugos e retrabalhos considerados.

Apenas o custeio por Absorção Total utiliza o conceito de gasto por incluir também perdas anormais na alocação dos custos.

Com o propósito de conceituar algumas palavras-chave dentro da concepção teórica da metodologia proposta nesse trabalho, são estabelecidas algumas definições e conceitos a seguir:

A Figura 3 apresenta uma comparação entre as características dos Princípios de Custeio

Princípio de custeio	Absorção total	Absorção ideal	Custeio variável	Absorção parcial	Custeio variável parcial
Conceito usado	Gasto	Custo	Custo variável	Custo	Custo variável
Alocação das perdas normais aos produtos	Sim	Não	Não	Sim	Sim
Alocação das perdas anormais aos produtos	Sim	Não	Não	Não	Não
Parcela apropriada	Fixa + variável	Fixa* + variável	Variável	Fixa + variável	Variável
Aceito pelo fisco	Sim	Não	Não	Não	Não
Relevância para o processo de medição de perdas	Baixa	Alta	Média	Alta	Média

Figura 3: Características dos Princípios de Custeio (Fonte: Adaptado de Müller (1996))

### 2.3.2 Métodos de Custeio

Para uma melhor compreensão da organização como empresa, torna-se necessário responder a algumas perguntas chave. Onde o serviço foi prestado? Em que proporção os produtos passam pelos processos? Quanto tempo em média o serviço leva para ser realizado? Esses questionamentos, entre outros, conduzem à melhor compreensão de quanto custa e qual a capacidade de atendimento do hospital. Essas perguntas podem ser respondidas utilizando-se um método de custeio.

Bornia (2010) refere-se aos métodos de custeio como a operacionalização do Princípio de Custeio. A complexidade da estrutura financeira de um hospital, tanto na formação de custos concentrada em recursos indiretos, quanto nas múltiplas alternativas de receitas, é presente na gestão hospitalar (SOUZA, 2013).

Os métodos de custeio são referentes à forma como serão alocados os custos diretos e indiretos (MÜLLER, 1996; BORNIA, 2010). Para Bornia (2010), custo de fabricação é o valor dos insumos na fabricação dos produtos da empresa. Diferencia-se de gasto, pois tudo que se compra efetivamente é um gasto para empresa assim como é um investimento, mas quando se usa esse gasto o mesmo se transforma em custo de produção.

### **2.3.2.1 Método do custo-padrão**

O primeiro método estruturado de alocação de custos é o método do custo-padrão. Esse método surgiu nos Estados Unidos no começo do século XX.

O método do custo-padrão é uma ferramenta de custeio que deve ser utilizada basicamente para avaliação de custos de matéria-prima e não é recomendada para avaliação de custos indiretos de fabricação. Este instrumento deve ser utilizado em conjunto com outros métodos de alocação de custos (Bornia,2010).

### **2.3.2.2 Método dos centros de custos**

O método dos Centros de Custos divide a empresa em centros de custos, nos quais são alocados os custos incorridos em determinado período, por meio de bases de rateio previamente definidas. Esses Centros são determinados por motivos de organização, localização, responsabilidade e homogeneidade. De acordo com o relacionamento com os produtos, os centros de custos podem ser classificados em Diretos e Indiretos. O mesmo autor ainda acrescenta que de modo simplificado pode-se dizer que quando o centro é direto, é possível conseguir-se uma boa alocação dos custos. Entretanto, quando o centro é indireto isso não ocorre, sendo mais fácil e lógico relacionar seus custos com outros centros do que diretamente com os produtos.

Este método, também chamado de RKW, mapa de localização de custos ou método das seções homogêneas, tem sua origem na Europa no início do século XX. Com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois proceder às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. Com esse rateio, chega-se ao custo de produzir e vender (incluindo administrar e financiar) que, fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita (BORNIA, 2010).

De acordo com Bornia (2010), os procedimentos de implementação e operação podem ser separados em cinco fases:

- a. Separação dos custos em itens;

- b. Divisão da empresa em centros de custos;
- c. Identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
- d. Redistribuição dos custos dos centros indiretos aos diretos (distribuição secundária);
- e. Distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

A alocação dos custos aos produtos ocorre em duas etapas, conforme ilustra a Figura 4.

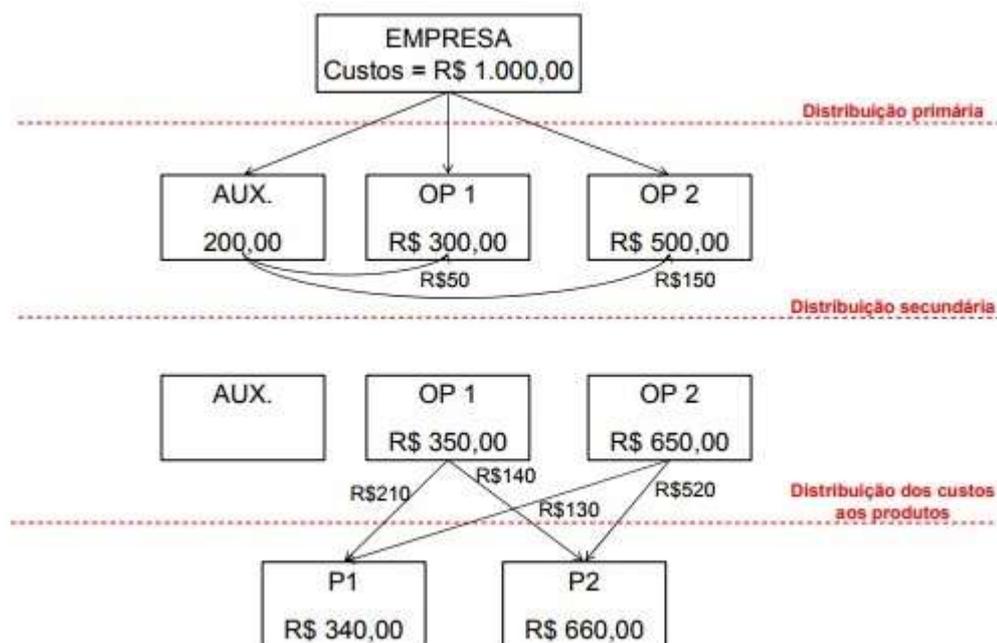


Figura 4: Distribuição dos custos aos produtos (Fonte: Adaptado de Bornia (2010, p. 90)).

Várias podem ser as classificações dos centros de custos. Uma delas diz respeito aos centros diretos (que trabalham diretamente com os produtos) e centros indiretos (que indiretamente prestam apoio aos centros diretos e serviços para a empresa que geram). Com isso, os custos dos centros indiretos, por não poderem ser alocados diretamente aos produtos, são redistribuídos a outros centros, até que chegue aos centros diretos (BORNIA, 2010).

### 2.3.2.3 Método de Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing- ABC)

Outro método que sugere-se utilizar na gestão futura de custos é o custeio ABC (*Activity-Based Costing*). O Custeio Baseado em Atividades, (ABC) é capaz de diminuir as imprecisões no trato dos custos indiretos possibilitando, assim, um melhor controle e gerenciamento de recursos, por sua lógica de funcionamento permitir uma ligação entre o produto e a atividade de apoio. Outra

vantagem do custeio ABC é o fato de ele ser utilizado como uma verdadeira ferramenta gerencial que estimula e suporta a melhoria contínua dos processos, da qualidade, dos parâmetros de desempenho da empresa e das próprias pessoas VIANA (2005).

Para Kaplan e Anderson (2007), o método ABC é questionável com relação à exatidão das alocações de custos baseadas em estimativas individuais e subjetivas. Em uma versão posterior foi incluída a dimensão Visão de Processos. Nessa versão, além dos direcionadores de custos e do grupo de atividades, enfatizaram-se os processos realizados nas organizações, identificando-se processos principais e secundários e, depois, as atividades (Nakagawa, 2008), culminando na versão Custeio Baseado em Atividade e Tempo (*Time Driven Activity-Based Costing* ou TDABC) (Kaplan & Anderson, 2007).

Segundo Raimundini (2003), a dificuldade de aplicar o custeio ABC depara-se com complexidade da atividade hospitalar, do elevado número de inter-relacionamento entre os recursos, da falta de acesso às informações e da dificuldade de implantar o controle sobre as atividades quando não se tem um sistema informatizado.

#### **2.3.2.4 Time-Driven Activity Based Costing – TDABC**

Devido à demora nos levantamentos de dados e aos elevados custos de processamentos do sistema ABC, muitas empresas abandonaram-no ou paralisaram sua alimentação (RODRIGUES et al., 2014). Em virtude desses problemas da versão tradicional do ABC, foi elaborada a nova abordagem para esse sistema: o TDABC ou Custeio Baseado em Atividade e tempo. Esse método oferece às empresas uma opção mais simples e prática que o ABC tradicional, para a determinação do custo e da capacidade de utilização de seus processos e para a apuração da lucratividade dos pedidos, dos produtos e dos clientes (Kaplan & Anderson, 2007).

Enquanto nos métodos tradicionais os custos indiretos são atribuídos aos produtos por meio de algum critério de rateio normalmente considerados arbitrários, no custeio ABC busca-se identificar uma relação causal entre o consumo dos recursos e as atividades desenvolvidas, por meio da identificação de direcionadores de custos. Após a identificação da relação causal do consumo de recursos e de custos pelas atividades, busca-se identificar os produtos que consumiram tais atividades (Cooper e Kaplan, 1988).

Kaplan e Anderson (2007) sugeriram uma simplificação na complexidade das medidas demandadas por esse método de custeio, o método TDABC.

Do ponto de vista de sua implantação e uso em uma empresa, o TDABC pode ser decomposto em cinco fases, a saber, segundo os seus autores:

1. Estimativa do custo por unidade de tempo da capacidade;
2. Estimativa dos tempos unitários das atividades;
3. Derivação dos direcionadores de custos;
4. Análise e relato dos custos;
5. Atualização do modelo.

Este modelo de apuração possui as seguintes vantagens, que também implicam em menor custo de implantação e manutenção:

- Maior nível de simplificação;
- Facilidade na implementação e atualização do método;
- Possibilidade de capturar as complexidades das operações;
- Oferta de comparativo entre a capacidade fornecida e a capacidade utilizada;
- Incorporação explícita da capacidade de recursos, com destaque da capacidade não utilizada, propiciando o seu gerenciamento.

De acordo com Kaplan e Anderson (2007), o TDABC demanda a estimativa de duas variáveis para sua aplicação: o custo de fornecimento de recursos a uma determinada atividade e o tempo requerido para executá-la. E é nesse aspecto que reside uma das grandes vantagens do TDABC sobre o convencional, pois ele minimiza o subjetivismo, o tempo e os custos para implementação e manutenção dessa metodologia de custeio.

Existem vários estudos de caso sobre a implementação do método do TDABC, onde suas vantagens foram observadas, é um modelo de fácil construção, facilidade de integração com software de gestão e a facilidade de obter informações sobre o consumo de recursos por objetos de custo (Pernot et al., 2007).

(Kaplan; Anderson, 2007a, p. 21-22) apresentam as seguintes vantagens quanto à utilização desse método:

1. Torna mais fácil e mais rápido o desenvolvimento de um modelo exato;
2. Aproveita com eficácia os dados hoje oferecidos pelos sistemas integrados de gestão empresarial e com os sistemas de relacionamento de clientes;
3. Direciona os custos às transações e aos pedidos, usando características específicas dos pedidos, dos processos, dos fornecedores e dos clientes;
4. Pode ser rodado mensalmente, para captar o resultado das operações recentes;
5. Torna mais visíveis as eficiências dos processos e a utilização da capacidade;
6. Prevê as necessidades de recursos, permitindo que as empresas orcem a capacidade de recursos com base em previsões da quantidade e da complexidade dos pedidos;
7. É ampliável com facilidade para abranger todo o âmbito do empreendimento, mediante softwares aplicáveis a toda a empresa e por meio de tecnologias de bancos de dados;
8. Permite a manutenção rápida e pouco dispendiosa do modelo;
9. Fornece informações detalhadas para identificar as causas básicas dos problemas;
10. É aplicável a muitos setores ou empresas que se caracterizam por complexidade em clientes, produtos, canais, segmentos e processos, por grande quantidade de pessoas e por despesas de capital elevadas.

No próximo tópico serão discorridos os sistemas de custos como apoio à sustentabilidade em hospitais universitários.

#### **2.4 Sistemas de custos como apoio à sustentabilidade de hospitais universitários**

De acordo com as questões explanadas nos capítulos anteriores, destaca-se a importância de cada sistema de custeio como ferramenta de apoio a decisões gerenciais, buscando o custeio que melhor se adeque ao contexto da empresa.

A eficiência na gestão hospitalar configura-se como a obtenção do máximo de resultados ao menor custo possível. A melhoria da qualidade dos serviços de saúde está diretamente relacionada ao aprimoramento dos modelos de gestão hospitalar. Sendo assim, na busca pela performance ideal e pela qualidade dos serviços hospitalares, um sistema de gestão adequado aliado à aplicação de técnicas eficientes que permitam o controle eficaz de recursos e a construção de um ambiente propício para o desenvolvimento das atividades torna-se fundamental (SOUZA, 2013).

A escolha do método mais adequado (ou a combinação de características comuns) para gestão da organização se apresenta como desafio para a área financeira, e as experiências adquiridas por empresas que os utilizaram apresentam-se como lições a serem aprendidas e otimizadas para uso na instituição. A necessidade de melhoria nos padrões de gestão que as organizações do setor hospitalar vêm buscando tem estimulado a adoção de ferramentas gerenciais destinadas ao alcance de maior eficácia e eficiência dos recursos utilizados nas atividades de assistência (ABBAS, 2001; MATOS, 2005).

A visão tradicional das organizações hospitalares, objetivando apenas uma estrutura voltada para suas próprias atividades específicas, já foi superada por estilos de gestão voltados para a integração crescente e a presença ativa dos integrantes da organização e sua motivação, com resultados fartamente positivos no desempenho da instituição (GONÇALVES, 2006).

O estágio inicial para implementação de um modelo de gestão financeira é o de identificação das atividades e é possível classificá-las em dois grupos. O primeiro grupo compreende as atividades que agregam valor e as atividades que não agregam valor; o segundo grupo, as atividades primárias e as atividades secundárias. A análise sobre o valor agregado à atividade deve ser a partir da perspectiva do cliente (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995).

Conforme entrevista com a direção do HEO, foram elencados elementos que são agregadores de valor, segundo a concepção desses gestores, e mostra a análise das Cinco Forças de Porter relacionadas ao HEO, conforme apresentado na Figura 5.

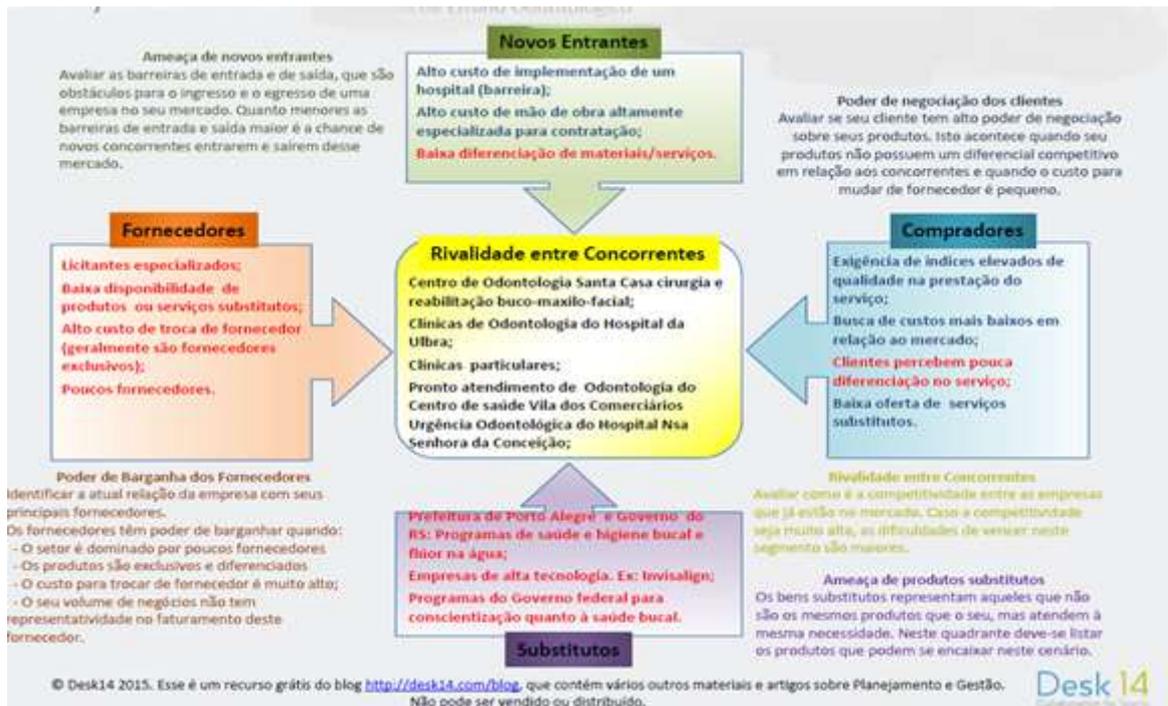


Figura 5: Cinco Forças de Porter (Fonte: o autor através do site <http://desk14.com/blog>)

A análise do ambiente interno do HEO permitiu a identificação das possíveis forças e fraquezas da organização.

#### FORÇAS:

- Posição de vantagem: liderança de mercado, índices elevados de qualidade na prestação do serviço a baixo preço;
- Ativos físicos valiosos: equipamentos modernos e prédio novo confortável e ambientalmente sustentável;
- Ativos humanos (capital intelectual): equipe experiente, e com conhecimento de ponta no país por ser uma instituição de pesquisa;
- Ativos intangíveis: universidade tradicional e reputação no país e no exterior;
- Alianças: aliança administrativa com o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, convênio com Secretária Municipal da Saúde e também recursos oriundos do Governo Federal por meio do Ministério da Saúde.

#### FRAQUEZAS:

- Alto custo de troca de fornecedores, por serem muitas vezes exclusivos em seu mercado;

- Dificuldade em contratação de mão de obra, especialmente da área administrativa, por ser um órgão de caráter público depende, em princípio, de concurso público para recrutar pessoal;
- Por ser uma organização ainda em fase de implementação, a equipe administrativa, de um modo geral, possui pouca experiência na área;
- Capacidade subutilizada por estar em começo de operações.

Um benefício que esse tipo de entrevista e análise trazem é a definição de um plano estratégico de melhorias em que podemos citar como exemplo:

- Ampliar convênios e parcerias com órgão do município e estado, a fim de ampliar as fontes de recursos;
- Apuração detalhada dos custos com o propósito de gerir da forma mais eficiente possível;
- Detalhamento dos insumos utilizados pelo hospital para aumentar a economicidade da gestão;
- Aliança administrativa com outros órgãos para obter melhor qualidade administrativa.

De acordo com o diagnóstico apresentado, a organização pode adequar as seguintes posturas estratégicas a seguir:

- Sobrevivência;
- Manutenção;
- Crescimento;
- Desenvolvimento.

Pelo fato de ser uma instituição nova, com apoio da Universidade e possibilidade de aproveitamento de recursos desta, é bastante alta a possibilidade de que a estratégia do HEO seja voltada para o crescimento e desenvolvimento.

As melhores práticas do mercado apontam para uma gestão com visão voltada para os processos ao invés de funções, apesar de que as áreas funcionais precisam ser mantidas por suas características específicas dos setores.

A Figura 6 demonstra como se dá essa sobreposição áreas funcionais-processos.



Figura 6: Processos e áreas funcionais (Fonte: Adaptado de CBOK 3.0 1ª Edição.)

A visão sistêmica consiste na compreensão do todo a partir de uma análise global das partes e da interação entre elas, fazendo com que várias forças, internas ou externas, atuem num sistema em funcionamento, procurando entender a influência das partes entre si. Possibilita ao gestor a visão da organização como um sistema global gerando ferramentas organizadas e provedoras de resultados (Bertalanffy, 1973).

Desse modo, percebe-se a necessidade básica da identificação e mapeamento dos processos primários do HEO a fim de compreender, medir e avaliar custos e benefícios das atividades com o objetivo de otimizá-los e torna-los cada vez mais eficazes.

O Cbok (2013) conceitua processos primários como processos de ponta a ponta e tipicamente interfuncionais que entregam valor diretamente para os clientes. Segundo Rosemann e Bruin (2005), quando a organização está no estágio inicial, ela não tem nenhum projeto de gestão por processos estruturado ou coordenado. O desafio da instituição no momento da consolidação de sua operacionalização caracteriza-se em encontrar a melhor combinação entre modelos de gestão financeira, de processos e administrativos com a finalidade de alcançar a excelência na gestão do hospital.

Entende-se que toda empresa é um conjunto de processos distribuídos pelos departamentos, e, portanto, entender esses processos é compreender como as organizações executam suas

atividades, identificam problemas, gargalos e ineficiências (OLIVEIRA, 2007; KRAJEWSKI, 2009).

É necessário um sistema de custeio para apoiar a gestão estratégica discutida nesse capítulo, o qual possa embasar a proposta nos objetivos específicos deste trabalho, auxiliar a mensurar a agregação de valor dos processos da empresa e gerir, de forma eficaz, a gestão das informações gerenciais e conhecer os custos incorridos nas atividades e consumo dos recursos utilizados para alcançar as metas da empresa discutidas neste capítulo.

O método dos centros de custos, segundo Matos (2002), é o mais viável de ser implantado num hospital como um todo, pela complexidade, pelas informações e controles gerados. Este método possui especial atenção com relação a este trabalho por ser a base da apuração de custos adotada para metodologia proposta. Por essa razão este foi o método escolhido para nortear a lógica de apuração de custos a ser discutida nesse trabalho

O capítulo seguinte apresentará em detalhes os serviços realizados no HEO para melhor compreensão do ambiente por parte do leitor, porém, por ser uma instituição ainda com pouco tempo em operação, não há histórico de dados econômicos disponíveis. Esse trabalho visa dar elementos para uma futura avaliação econômica, os quais serão apresentados na sistemática dos capítulos 4 e 5.

### **3 Descrição dos serviços prestados no Hospital Odontológico da UFRGS e ambientação do local de pesquisa**

#### **3.1 Classificação dos serviços prestados**

Segundo a CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) as atividades relativas aos serviços prestados no HEO podem ser enquadradas da seguinte forma:

<b>Seção:</b>	<b>Q</b>	<i>SAÚDE HUMANA E SERVIÇOS SOCIAIS</i>
<b>Divisão:</b>	<b>86</b>	<i>ATIVIDADES DE ATENÇÃO À SAÚDE HUMANA</i>
<b>Grupo:</b>	<b>863</b>	<i>ATIVIDADES DE ATENÇÃO AMBULATORIAL EXECUTADAS POR MÉDICOS E ODONTÓLOGOS</i>
<b>Classe:</b>	<b>8630-5</b>	<i>ATIVIDADES DE ATENÇÃO AMBULATORIAL EXECUTADAS POR MÉDICOS E ODONTÓLOGOS</i>
<b>Subclasse:</b>	<b>8630-5/04</b>	<i>ATIVIDADE ODONTOLÓGICA</i>

Esta subclasse compreende as atividades de consultas e tratamento odontológico, de qualquer tipo, prestadas a pacientes em clínicas e consultórios odontológicos, em hospitais, em clínicas de empresas, bem como no domicílio do paciente.

Os itens a seguir descrevem os recursos e os serviços prestados pelo HEO:

a) Instalações de apoio

Espaços de deslocamento para chegada e saída no Campus Saúde da Universidade, salas de atendimento, sala de acolhimento, equipamentos e máquinas para atendimento odontológico.

#### b) Bens facilitadores

A prestação de tais serviços inclui o consumo de inúmeros materiais de consumo. Os mais relevantes são aqueles aplicados diretamente nos tratamentos odontológicos, como gases, álcool, resinas, entre outros. Também são utilizados materiais de uso geral como materiais de expediente, para a execução de atividades administrativas.

#### c) Serviços Explícitos

Os serviços observados diretamente pelos pacientes são identificados em acolhimento a estes clientes, englobando atividades de recepção, orientação, cobrança e agendamento de consultas.

Além destes, os atendimentos odontológicos realizados pelos alunos da Faculdade é o serviço mais impactante do ponto de vista a visão do cliente, entendido nesta situação como os pacientes oriundos da comunidade.

#### d) Serviços Implícitos

Alguns serviços oferecidos tendem a ser menos percebidos pelos clientes, mas da mesma forma estão presentes no pacote de serviços oferecidos.

Estes serviços costumam ser ofertados de maneira paralela aos serviços principais, como apoio para prestação do serviço principal. Estes serviços são identificados como manutenção e limpeza dos ambientes utilizados, disponibilização de ambientes agradáveis para espera e acolhimento, controle de entradas e saídas nos ambientes do serviço para sensação de segurança, divulgação da imagem da Universidade relacionada ao serviço de atendimento odontológico denotando o sentimento de qualidade do serviço.

A natureza da operação em análise confere uma classificação dentro da escala de oferta como um serviço principal acompanhado de bens e serviços, visto que o principal fornecimento de serviço aos clientes é dada pelo tratamento odontológico, sendo que em alguns casos existe a entrega de produtos, tais como placas dentárias e próteses.

Roger Schmenner (1986) propôs a matriz de processos de serviços, utilizando duas dimensões:

- Grau de interação com o cliente e de personalização: capacidade do cliente de interferir pessoalmente na natureza do serviço;

- Grau de intensidade do trabalho: proporção entre o custo do trabalho realizado e o custo do capital fixo.

Pelo fato de prestar serviços de ensino e atendimento odontológico à população por um baixo custo ao paciente, o serviço em estudo se caracteriza por apresentar alto grau de interação e personalização com o usuário e baixo grau de intensidade do trabalho.

De acordo com Lovelock (2006), foi possível classificar a operação de serviços da seguinte forma:

1. Natureza da prestação (tangíveis / intangíveis) e objeto da prestação (pessoas / coisas): são atividades tangíveis, pois percebe-se as atividades realizadas nos dentes do paciente e os serviços são dirigidos a pessoas;
2. Tipo de transação (contínua / discreta) e tipo de relação cliente-organização: a prestação do serviço dá-se em momentos determinados e por isso entende-se como atividades por transações discretas. Sobre a relação enquadra-se no grupo não formal, pois não há uma vinculação permanente entre o paciente e a Faculdade;
3. Intensidade do papel do pessoal de contato (elevada / baixa) e da personalização da prestação do serviço (elevada / baixa): nesta classificação entende-se que para ambos os eixos, existe o grau alto. Isso se deve ao fato de que cada paciente a ser atendido apresentará um quadro específico, com necessidades especiais que deverão ser consideradas. Por mais que a forma com que o procedimento é executado seja um tanto quanto padronizado, a combinação de fatores de cada paciente faz com que o aluno/dentista tenha que ajustar o atendimento e planejar que procedimentos irá utilizar para solucionar o caso;
4. Comportamento da demanda e método de prestação do serviço (tipo de interação cliente-organização): quanto a restrição de capacidade, a demanda de pico regularmente excede a capacidade, visto que a procura em muitos momentos extrapola a oferta disponibilizada de horas de atendimento disponível para cada tipo de tratamento. Quanto à faixa de flutuação da demanda, pode ser considerada ampla, visto que a procura se dá pela comunidade em geral de toda região metropolitana de Porto Alegre, não existe uma demanda constante por tratamentos odontológicos. Ou seja, existe bastante imprevisibilidade na procura do serviço;

5. Local de prestação do serviço (local único versus locais múltiplos): quanto ao local de prestação, neste caso o cliente vai até a instituição que presta o serviço e a disponibilidade para escoamento do serviço dá-se apenas em um local único, quer dizer, somente no HEO.

### **3.2 Encontro de serviço**

A análise sobre os momentos da verdade no serviço em questão demonstra que ocorrem contatos do cliente com a operação de serviço que impactam fortemente na avaliação da qualidade percebida pelo cliente. Após análise, perceberam-se diferentes ciclos de contato entre o cliente (paciente) e a empresa (faculdade). O primeiro ciclo de contato acontece quando o paciente vai até a Faculdade procurando atendimento. Neste momento ocorre apenas a orientação de quando estará aberto o agendamento para avaliações e diagnósticos. Em um segundo momento, o paciente retorna à Faculdade, no período em que é possível ser atendido por um dentista que irá analisar sua situação e definir como deve ser realizado o tratamento.

Este ciclo é conhecido como Acolhimento na operação de serviço, e é possível fazer um paralelo com serviços médicos de urgência que identificam tais atividades como triagem.

Um terceiro ciclo de atendimento dá-se quando o paciente, após receber contato para aviso da marcação da consulta, dirige-se até a Faculdade no horário marcado, aguarda ser chamado e recebe o atendimento em uma das clínicas.

Por ser esse último o ciclo mais demorado e crítico do ponto de vista do paciente, tomou-se estas atividades para desenhar os momentos da verdade. Estes momentos indicam quando ocorre interação entre o cliente e a empresa de serviços.



Figura 7: Momentos verdade (Fonte: Elaborado pelo autor)

### 3.3 Mapeamento dos serviços realizados

Os processos de prestação do serviço foram estabelecidos com base nas entrevistas e conversas realizadas com as pessoas envolvidas com a prestação do serviço.

Foram identificadas algumas lacunas e um consequente desconhecimento de todo processo por parte dos envolvidos, o que gerou algumas incertezas no desenho dos processos, que foram realizados através do Service Blueprint.

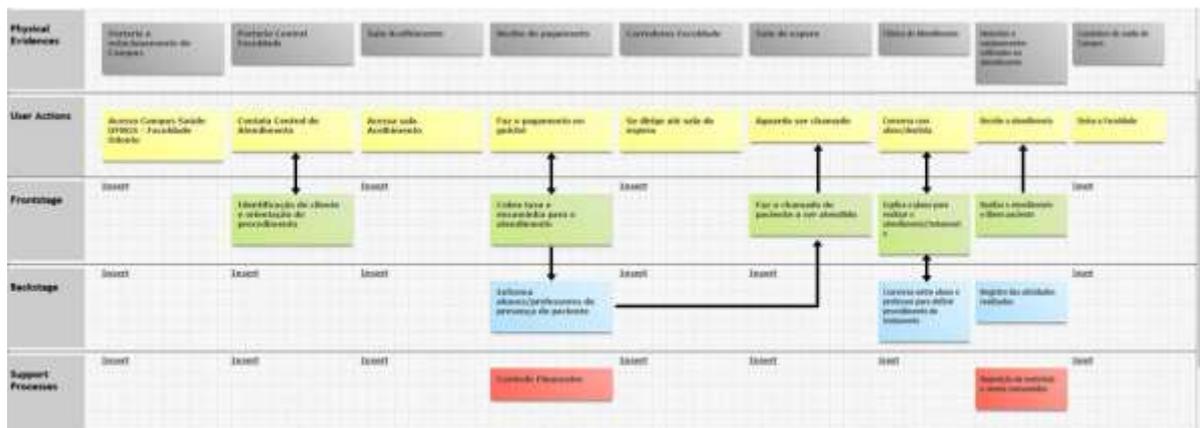


Figura 8: Service Blueprint Ciclo Atendimento HEO (Fonte: Elaborado pelo autor)

### **3.4 Pacientes**

Os pacientes que o hospital atende são as pessoas que se inscrevem para o atendimento. São pessoas das mais variadas faixas etárias e graus de complexidade de tratamento.

Os motivos que levam os pacientes a buscar esse tipo de assistência geralmente são financeiros, devido ao baixo custo do atendimento e à confiança na qualidade dos serviços prestados, que são amparados sempre por um professor Doutor na área.

O atendimento é oferecido de acordo com a urgência/necessidade do paciente e da necessidade de um público alvo para os estudos a serem realizados nas disciplinas práticas do curso de odontologia, obedecendo a uma fila de demanda criada à medida que os pacientes solicitam os serviços.

### **3.5 Concorrentes**

- Centro de Odontologia Santa Casa– Cirurgia e Reabilitação Bucomaxilofacial;
- Clínicas de odontologia do Hospital da Ulbra;
- Clínicas particulares;
- Cursos de odontologia em geral.

Há diversos concorrentes potenciais no mercado, porém o Hospital de Ensino Odontológico se diferencia pela característica de combinar o ensino prática e experiência e conhecimento dos professores a equipamentos de primeira geração em odontologia.

O mercado em que a instituição atua é de difícil entrada por exigir profissionais muito qualificados e altos custos em equipamentos e instalações.

Como produtos substitutos pode-se citar as campanhas de colocação de flúor na água por parte dos governos estaduais e municipais, bem como campanhas de conscientização sobre higiene bucal por parte do governo federal.

### 3.6 Fornecedores

Por tratar-se de uma organização de grande porte, há fornecedores de diversos tipos de produtos e serviços.

Focando especificamente na atividade-fim da instituição, os fornecedores locais, que atendem compras eventuais e urgentes, não são em grande número por ser um mercado muito especializado, também de difícil entrada.

Com relação a licitações, o leque de fornecedores se abre por todo o país. Basicamente, o perfil de fornecedor trata-se de dentárias e laboratórios fabricantes de produtos para próteses dentárias e materiais de implantodontia, ortodontia e outras especialidades.

### 3.7 Critérios competitivos

Os critérios competitivos, ou ganhadores de serviço, do HEO podem de uma maneira genérica ser sintetizados pelo quadro de valores da organização (ver Quadro 2).

<i>Valor</i>	<i>Descrição</i>	<i>Políticas/práticas associadas</i>
Respeito ao ser humano	O ser humano está em primeiro lugar em todas as ações que sejam tomadas no HEO	Atendimento cordial e de qualidade por valores acessíveis, e formação de profissionais qualificados
Qualificação e excelência técnica	Busca da qualidade por meio da excelência no ensino de graduação e pós-graduação	Disseminação das melhores técnicas aos profissionais em formação
Responsabilidade social	Proporcionar à população os melhores serviços e formação odontológicos	Atendimento Universal considerando todo o processo de atendimento ao paciente e formação de profissionais qualificados

Quadro 2. Valores do HEO (Fonte: Elaborado pelo autor)

### **3.8 Serviços**

O presente estudo traz a análise sobre um serviço, com pouquíssimos elementos tangíveis, sendo que as consultas e tratamentos odontológicos, de qualquer tipo, prestados a pacientes em clínicas e consultórios odontológicos, são a parte principal da oferta.

Segundo Koltler e Keller (2006), serviço é qualquer ato ou desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer a outra e que não resulta na propriedade de nada. A execução de um serviço pode estar ou não ligada a um produto concreto. Apesar de muitas definições do termo serviços serem encontradas na literatura, todas têm em comum o tema da intangibilidade e do consumo simultâneo.

Desta forma, a Faculdade de Odontologia executa, por meio de sua Clínicas de Atendimento Odontológico, atendimentos de diversas especialidades, de acordo com a necessidade dos pacientes, de todas as idades. É possível realizar aplicações de flúor, restaurações, limpezas, extrações, adaptação de próteses e aparelhos ortodônticos, entre outros procedimentos.

Além disso, é prestado atendimento de urgência e serviços vinculados ao Sistema Único de Saúde (SUS), recebendo pacientes encaminhados de unidades de saúde de referência.

O serviço de atendimento é prestado por alunos da graduação e de pós-graduação, bem como por servidores da Universidade e funcionários terceirizados. Assim, é esperado que o serviço prestado tenha um certo grau de variabilidade, pois trata-se, também, de um processo de aprendizagem dos alunos, que são monitorados e orientados pelos professores. Esses estudantes procuram, na medida do possível, entregar ao paciente o restabelecimento da saúde bucal, por meio de serviços odontológicos, contribuindo com a melhora da qualidade de vida.

### **3.9 Pessoas**

A prestação do serviço de atendimento odontológico à comunidade é a congregação de múltiplos esforços de distintos trabalhadores e alunos da Faculdade de Odontologia. Dentre os trabalhadores existem servidores públicos federais, docentes e técnicos-administrativos, que ingressam mediante concurso público, e trabalhadores que ingressam por meio de contratos de terceirização, como é o caso dos prestadores de serviços nas áreas de limpeza e limpeza em áreas de saúde, portaria e recepção, vigilância, operadores de caixa, auxiliares de saúde bucal.

Os alunos de graduação ingressam na UFRGS por meio do Concurso Vestibular e por meio do SISU (Sistema de Seleção Unificada); já os alunos de pós-graduação enfrentam processos seletivos específicos para cada modalidade. Destaca-se que, diferentemente dos profissionais que atendem as exigências legais de suas profissões, os alunos interagem com o paciente, mesmo estando em distintas etapas do processo de aprendizagem acadêmica, formação profissional e treinamento prático.

De acordo com Gummesson (2005), a interação entre consumidor e prestador de serviço é chamada de encontro de serviço, ou no jargão popular da administração, momento da verdade. Para o autor, o valor é criado não somente no contato do consumidor com a equipe prestadora do serviço, mas também em todos os tipos de contatos com os funcionários e equipamentos durante a produção e a entrega do serviço. Ou seja, juntos, prestador e consumidor criam valor.

Adicionalmente, para aquele autor, se a interação funcionar bem, a qualidade percebida pelo consumidor aumentará. O estilo de participação do cliente - comportamento, estilo de vida, humor - se torna importante. Isso é particularmente importante na fase intensiva, que compreende a interação com o consumidor durante a produção do serviço central. A habilidade do prestador de projetar e produzir o serviço e seu sistema de produção e entrega também é crucial. O trabalho do consumidor precisa ser deliberadamente igual ao do prestador. Esse tipo de interação tem levado ao projeto de serviço, manifestado em técnicas para fazer desenhos e especificações de um trabalho.

### **3.10 Processos**

O tratamento odontológico na Faculdade de Odontologia da UFRGS segue uma sequência que tem início no primeiro contato do cliente com a estrutura de acolhimento da clínica e acaba com a entrega do benefício do serviço, ou o tratamento finalizado.

A duração do tratamento pode variar entre horas a até meses, dependendo da complexidade de cada caso.

De maneira geral, a pessoa com alguma moléstia odontológica, ao tomar conhecimento do atendimento praticamente gratuito realizado pela faculdade, faz um primeiro contato por telefone ou presencialmente com a equipe de acolhimento. Nesse momento é feito um

agendamento de uma primeira avaliação clínica para um primeiro diagnóstico e encaminhamentos.

A partir desta avaliação o paciente entrará na agenda das disciplinas de clínica odontológica, que são parte do currículo da graduação, e outras disciplinas da pós-graduação. A seguir (isto é: necessidade do paciente associada a disponibilidade na disciplina), o paciente passa a frequentar o tratamento, conforme disponibilidade do aluno e do professor que supervisiona a atividade. Nesta etapa, é possível que o tratamento seja interrompido por alguns fatores, entre eles o término do semestre letivo, e retomado algum tempo depois.

De acordo com Gianesi e Corrêa (2006), capacidade é o potencial produtivo de um sistema. Em geral, capacidade é expressa em termos de volume de saídas do sistema por unidade de tempo. O administrador de serviços preocupa-se com decisões sobre a capacidade por várias razões. Primeiro, porque é necessário ter capacidade suficiente para atender clientes quando necessário. Depois, porque questões de capacidade afetam o desempenho dos custos dos sistemas de operações, afetam a maior ou menor facilidade de programar a produção de serviços e também afetam o desempenho em termos de tempos que o sistema apresenta.

Com o propósito de apoiar o gerenciamento das finanças geradas pelos serviços realizados na Faculdade de Odontologia descritos neste capítulo como também pelos recursos recebidos por esta Unidade da UFRGS, foi elaborada uma proposta de sistemática de informações gerenciais que será apresentada no capítulo 4.

## **4 Sistemática proposta**

O referencial teórico apresentado embasou o conhecimento requerido para amparar a proposta de estabelecer um método que vise a sustentabilidade de Hospitais Universitários. Tendo em vista os conceitos estudados na literatura, um método é um conjunto de processos pelos quais se torna possível conhecer uma determinada realidade, produzir determinado objeto ou desenvolver certos procedimentos ou comportamentos (OLIVEIRA, 2007).

Desse modo, são seguidas etapas basilares referentes à implantação de um sistema de custos que são definidas seguindo os princípios de implantação de forma gradativa, comunicação do trabalho junto ao pessoal da produção, análise de benefício/custo, roteiro de implantação e *feedback* para correção de defeitos e ações de melhorias de acordo com as informações apresentadas pelos relatórios gerenciais. A Figura 9 apresenta a sistemática proposta.

### **4.1 Roteiro de implantação**

O roteiro de implantação do método proposto neste trabalho contempla os seguintes passos:

1. Compreensão da estrutura organizacional da empresa;
2. Identificação dos centros de custos;
3. Identificação dos recursos consumidos pelos centros de custos e distribuição dos custos pelos centros de custos;
4. Identificação das atividades desenvolvidas na instituição;

5. Quantificação dos recursos consumidos pelas atividades desenvolvidas detalhando os insumos e custos fixos;
6. Análise dos resultados;
7. Proposição de melhorias.

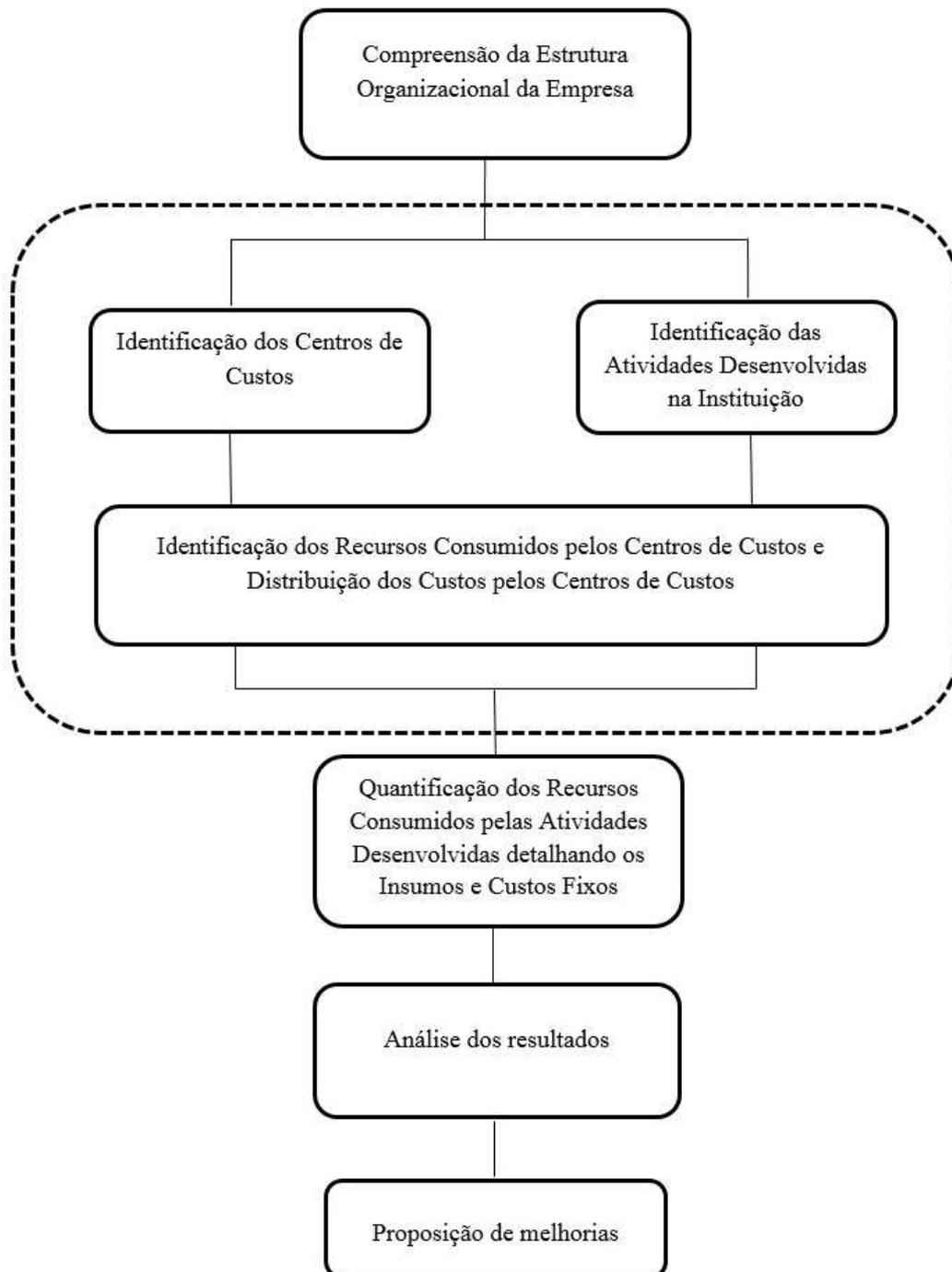


Figura 9: Etapas da implantação do método (Fonte: Elaborado pelo autor)

#### **4.1.1 Compreensão da estrutura organizacional da empresa**

A primeira fase aqui proposta visa compreender a estrutura do HEO em um contexto geral. É investigada a estrutura administrativa e operacional, as questões estratégicas suscitadas no referencial teórico, a hierarquia organizacional, os processos e os serviços que são prestados.

As informações derivadas dessa fase inicial tem o objetivo de proporcionar uma ideia geral dos custos da instituição e fornecer informações gerenciais que apoiem tomadas de decisão. Este método tem como pressuposto que não há processos definidos e que o gerenciamento dos custos da instituição é incipiente ou precisa de uma reestruturação desde as etapas iniciais.

#### **4.1.2 Identificação dos centros de custos**

Nesta etapa compreende-se quais são os centros consumidores de recursos do hospital a fim de identificar, geralmente com base no organograma da instituição, quais são os setores responsáveis pelos dispêndios de recursos financeiros.

Nessa etapa o método propõe adequar os custos aos centros consumidores de recursos e fornecer a base para emissão de relatórios que apresentarão os gastos distribuídos aos setores produtivos e administrativos do HEO.

#### **4.1.3 Identificação dos recursos consumidos e distribuição dos custos pelos centros de custos**

A terceira etapa da sistemática busca identificar quais são os insumos, instrumentais, equipamentos e custos com pessoal das áreas produtivas do HEO. Esses dados são necessários para a parametrização do sistema de informações e auxiliam a quantificação dos custos dos processos produtivos.

Nessa fase são especificados os custos dos centro de custos operacional (chamados aqui de Departamentos). É recomendado apurar todos os recursos que contemplam a produção dos serviços do hospital e seus processos produtivos com o propósito de direcionar os custos a quem os consomem. Desse modo, os custos são alinhados de acordo com o atendimento prestado no

hospital universitário ou de acordo com as disciplinas práticas que venham a ocorrer e demandar os recursos.

Finalmente, propõe-se uma forma de diluir os recursos financeiros entre os centros consumidores de custos, alocando os custos de centros de custos indiretos aos centros diretos.

#### **4.1.4 Identificação das atividades desenvolvidas na instituição**

As atividades são as tarefas que são executadas pelos profissionais responsáveis pelo atendimento dos pacientes no hospital dentro de sua especialidade. Cada uma dessas tarefas, tais como tratamento de gengivite da especialidade Periodontia ou restauração de cárie da especialidade Dentística, por exemplo, consome recursos. O objetivo é identificar a natureza dos custos que compõe um procedimento, e visa a apuração dos insumos, instrumentais e equipamentos que compõem os custos alocados às atividades e o tempo que o pessoal despense em média, com o propósito de distribuí-lo percentualmente aos centros de custos dos departamentos que realizam essas atividades.

Aqui, é apurado por meio de entrevistas com gestores e professores do HEO bem como, por meio de observação no local, o processo em seu pleno funcionamento, proporcionando a avaliação da capacidade de atendimento de acordo com o tempo gasto em cada procedimento. Também é feita a distribuição percentual da remuneração dos profissionais que atuam na atividade-fim, com o propósito de alocar os custos aos departamentos e obter informações mais acuradas sobre a capacidade de atendimento dos hospitais universitários em questão.

As respostas dos entrevistados proporcionarão subsídios para criar o sistema de informações que compõe o método exposto neste trabalho.

#### **4.1.5 Quantificação dos recursos consumidos pelas atividades desenvolvidas detalhando os insumos e custos fixos**

Esta etapa apura, por meio de relatórios de aquisições ou de entradas no almoxarifado, quais são os custos dos insumos, instrumentos e equipamentos que as atividades consomem quando os serviços são prestados. Também são computados e rateados pelos centros de custos os

salários e remunerações do pessoal que presta o serviço nesses centros de custos diretos e para alocá-lo ao departamento que origina o atendimento, consolidando-os por setor.

Essa etapa é particularmente útil para o conhecimento do custo médio de cada procedimento e, assim, parametrizá-los como um todo na operação da organização, proporcionando um padrão de consumo de materiais por procedimento, o que permitirá a análise de eventuais distorções e comportamentos fora de curva padrão do atendimento. Essa informação permite identificar anomalias à medida que o consumo de materiais apresenta informações fora da curva prevista, o porquê dessa ocorrência e, por consequência, uma melhor compreensão do processo operacional como um todo. O levantamento dessas informações visa compreender quais são os custos que ocorrem de forma constante, independente dos processos operacionais realizados na empresa, e destacam-se custos fixos tais como energia, água, luz e outros custos indiretos atribuídos aos centros de custos diretos da organização.

#### **4.1.6 Análise dos resultados**

Os relatórios gerenciais fornecem as informações que podem dar suporte a decisões, tais como relatórios de custos de materiais por especialidade, custos dos serviços por centros de custos, relatórios de custos por atividades, relatórios analíticos e consolidados dos centros de custos que permitem o acompanhamento e darão amparo a ações estratégicas da direção da instituição.

Os relatórios foram idealizados para proporcionar as informações de custos de todo o processo no cuidado da assistência à saúde em hospitais universitários, e são a ferramenta informatizada que apoiará os gestores quanto à tomada de decisão. Os relatórios propostos neste trabalho fornecem informações por período o que permite a comparabilidade dos desempenhos no decorrer do tempo.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP p. 26), Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação. A Figura 10 apresenta um exemplo de relatório gerencial com informações disponibilizadas mensalmente. Essa Figura exemplifica a variação financeira do custo mensal do atendimento de uma especialidade praticada no HEO. Nos meses 01 e 02 são

realizados 1.800 e 2.139 atendimentos, respectivamente, pelo pessoal da especialidade Periodontia, sendo apurados os custos unitários de R\$ 59,10 no mês 01 e R\$ 49,85 no mês 02 devido ao aumento de atendimentos, o que permitiu uma melhor diluição dos custos no segundo mês.

PERIODONTIA	MÊS01	MÊS02
<b>PESSOAL</b>		
Salários e Encargos.....	R\$ 70.000,00	R\$ 70.000,00
<b>MATERIAIS</b>		
Materiais odontológicos.....	R\$ 2.500,00	R\$ 2.500,00
Instrumental cirúrgico.....	R\$ 800,00	R\$ 800,00
Outros.....	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00
<b>GERAIS E INDIRETOS</b>		
Diversos	R\$ 176,00	R\$ 176,00
<b>APOIO ADMINISTRATIVO</b>	R\$ 800,00	R\$ 800,00
Departamento pessoal	R\$ 300,00	R\$ 300,00
Manutenção	R\$ 500,00	R\$ 500,00
Lavanderia	R\$ 560,00	R\$ 560,00
Centro de Esterilização (CME)	R\$ 650,00	R\$ 650,00
Limpeza	R\$ 100,00	R\$ 100,00
<b>TOTAL</b>	R\$ 106.386,00	R\$ 106.386,00
<b>Produção</b>	<b>1.800</b>	<b>2.134</b>
<b>Custo Unitário</b>	R\$ 59,10	R\$ 49,85

Figura 30: Exemplo de relatório gerencial (Fonte: Elaborado pelo autor)

As informações gerenciais podem fornecer um aperfeiçoamento na qualidade do atendimento aos pacientes por meio das melhorias das informações e processos que se relacionam com a assistência e ensino.

Esta etapa também tem a finalidade de expor os resultados obtidos com a prática após a implementação do método aqui proposto. Ela também objetiva apresentar os principais resultados identificados e proporcionar a oportunidade de verificar as informações que devem ser analisadas na etapa seguinte, a fase de melhorias.

#### **4.1.7 Proposição de melhorias**

A fase final é a fase de controle. Esta etapa visa apresentar *feedback* e busca a consolidação da sistemática proposta. Sugere-se, ainda, que seja realizado um planejamento de implantação, acompanhamento e desenvolvimento da sistemática aqui proposta. Partindo da análise dos resultados, aqui é feita uma avaliação do que funcionou conforme o previsto e o que deve ser melhorado para que seja buscado o resultado almejado.

O próximo capítulo visa a aplicação prática da sistemática proposta com a finalidade de validá-la parcialmente.

## 5 Estudo Aplicado

Esta aplicação visa estabelecer a relação do método proposto com o campo prático, de acordo com relatórios apresentados neste capítulo. Para uma melhor compreensão da organização da parte prática aqui proposta, são apresentadas três figuras que representam o funcionamento geral dessa sistemática. A Figura 11 ilustra a ideia inicial de apurar os custos fixos e variáveis do HEO, os quais serão direcionados aos cinco Centros de Custos principais.



Figura 11: Distribuição dos custos fixos e variáveis pelos Centros de Custos (Fonte: Elaborado pelo autor)

Os Centros de Custos identificados são desmembrados de acordo com a seguinte estrutura apresentada no quadro 3.

<b>GERÊNCIA ADMINISTRATIVA (NÚCLEOS)</b>	ADMINISTRATIVO FINANCEIRO INFRAESTRUTURA ACADÊMICO
<b>APOIO</b>	Laboratório de Materiais Dentários - LAMAD Laboratório de Bioquímica e Microbiologia - LABIM Núcleo de Pesquisa Básica em Odontologia - NPBO
<b>DEPARTAMENTOS</b>	Departamento de Odontologia Conservadora - DOC Departamento de Cirurgia e Ortopedia - DCO Departamento de Odontologia Preventiva e Social - DEOPS
<b>HEO - NÚCLEO ESPECIALIZADO</b>	Administração - ADM Centro de Material e Esterilização - C.M.E. Centro de Distribuição de Materiais - C.D.M. Acolhimento
<b>PROJETOS</b>	Centro de Pesquisas em Odontologia Social - CPOS Centro de Especialidades Odontológicas – CEO

Quadro 3. Centros de custos da Faculdade de Odontologia (Fonte: Elaborado pelo Autor)

Os núcleos da Gerência Administrativa são setores que prestam serviço de suporte, tais como gestão acadêmica, compras e pagamentos da graduação, infraestrutura e manutenção da Faculdade e do hospital, gestão do pessoal da Unidade, etc.

O Centros de custos de Apoio é composto pelos laboratórios que prestam serviço especialmente na área de pesquisas. O Centro de Custos Departamentos é o objeto principal de estudo nesse trabalho por ser composto pelos Professores que atuam diretamente ou coordenam os serviços prestados pelo HEO. O Núcleo especializado também constitui como objeto de foco desse estudo por prestar auxílio diretamente nos serviços acima citados, esse auxílio é prestado pelos servidores chamados de Auxiliares de serviços bucais (ASBs), pessoal que trabalha no setor de esterilização e servidores que interagem diretamente com os Professores com relação às decisões de compra de materiais. Por fim, o Centro de Custos aqui chamado de Projetos é composto pelo CPOS, que é um órgão auxiliar da Faculdade de Odontologia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul criado em 1967, fruto de um convênio firmado entre a Organização Mundial de Saúde, o Governo do Estado do Rio Grande do Sul, a Pontifícia Universidade Católica e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul, O CPOS é um palco de reflexões e ações em Saúde Bucal Coletiva. Desempenhando papel na área de ensino, de pesquisa e de prestação de serviços no campo da Saúde Bucal Coletiva, a tônica deste Centro é a discussão e resignificação da saúde bucal através de projetos vinculados ao SUS (UFRGS, 2018). Os CEOs são estabelecimentos de saúde bucal, participantes do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), que oferecem serviços nas especialidades de Endodontia, Periodontia e Estomatologia (com ênfase no diagnóstico e detecção do câncer de boca). Esses estabelecimentos atuam como unidades de referência para as Equipes de Saúde Bucal da

Atenção Básica, tendo como principal função realizar procedimentos especializados e contra-referenciar os usuários para que os profissionais das Unidades Básicas de Saúde concluam os tratamentos (Revista Abeno, 2018).

O foco de atenção principal desse trabalho é dado aos Centros de Custos ‘Departamentos’ e ‘Núcleo Especializado’ pela sua relação direta com o HEO. Os demais CCs são considerados, nesse estudo, custos da Faculdade de Odontologia.

A seguir é exibida a Figura 12, a qual explana detalhadamente a distribuição dos custos variáveis pelo Centro de Custos chamado de Departamentos nesse trabalho pelo fato de ser um Centro de Custos direto e onde é realizada a maior parte dos custos do HEO, especialmente os custos relativos a materiais.

A lógica de distribuição dos custos, escolhida para nortear essa sistemática, é de que as atividades consomem os recursos e esses custos são atribuídos às especialidades dos profissionais que realizam ou orientam essas atividades.

Essa figura mostra o esquema geral de como os custos são incorridos nos atendimentos, que se desmembram em atividades, que por sua vez são realizadas sob orientação dos Professores que pertencem a diversas especialidades que são alocadas em departamentos que são vinculados ao Centro de Custos denominado, aqui, de ‘Departamentos’.

Para sintetizar a imagem é mostrado um número de atividades limitado, porém existe um número maior de especialidades praticadas no HEO e todas devem ser consideradas na hipótese de implementação de um sistema de gestão de custos baseado na sistemática aqui apresentada.

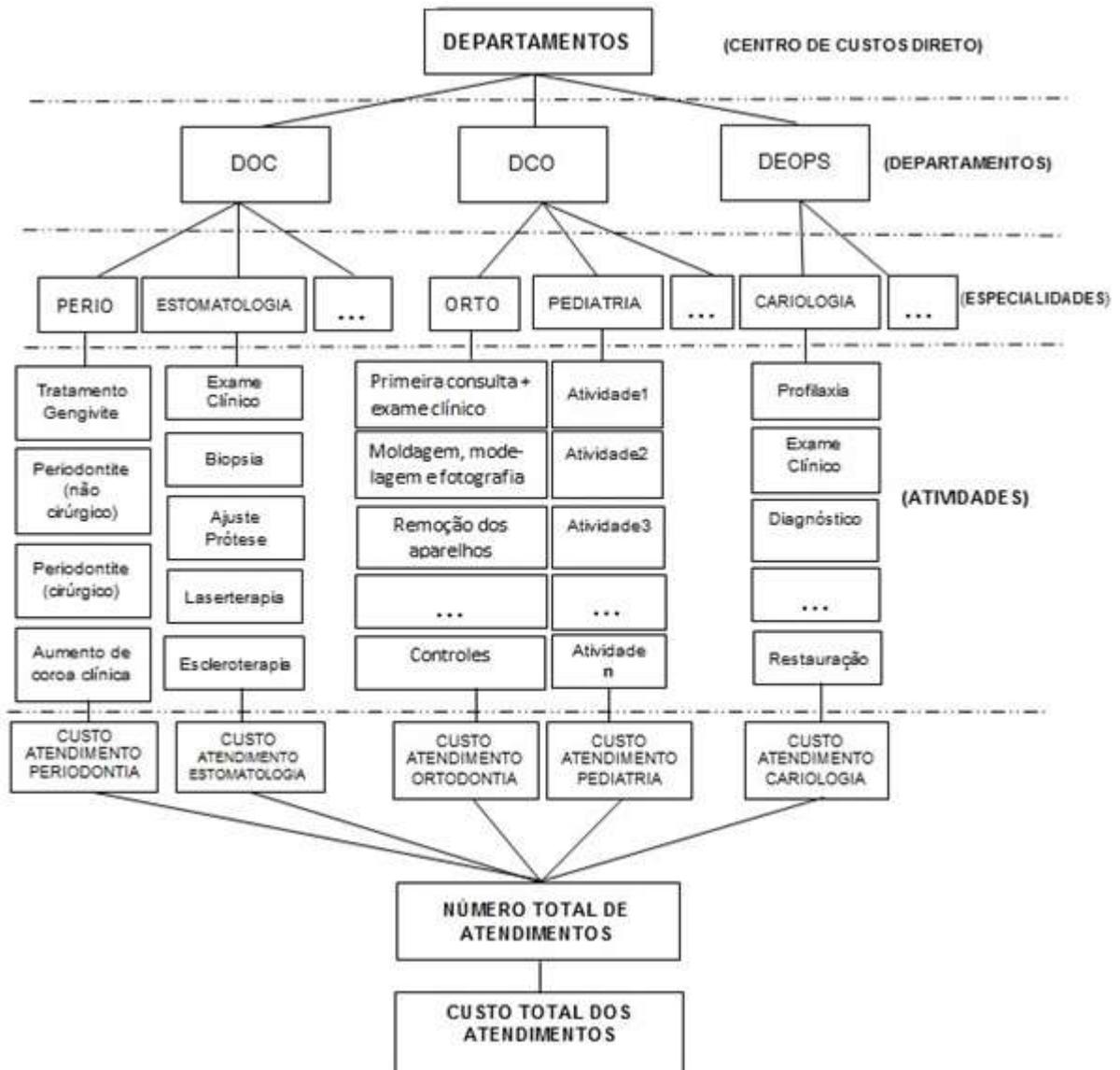


Figura 12: Esquema geral da distribuição dos custos do CC 'Departamentos' (Fonte: Elaborado pelo autor)

## 5.1 Compreensão da estrutura organizacional da empresa

O Hospital de Ensino Odontológico da UFRGS, ligado à Faculdade de Odontologia, foi construído entre 2011 e 2015 e está localizado no Campus da Saúde em uma área com 3.040m<sup>2</sup>. Com atividades previstas para funcionar nos três turnos e atendimentos de urgência, o hospital visa, também, o desenvolvimento de aulas práticas para os alunos de graduação e pós-graduação.

Possui 143 consultórios, três áreas de diagnóstico por imagem, área de expurgo, esterilização e Centro de Distribuição de Materiais (UFRGS, 2017).

Inicialmente esta pesquisa delimitou-se a entrevistas com a direção da Faculdade de Odontologia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e Professores que participaram do processo inicial de planejamento da construção do HEO.

O modelo proposto neste trabalho segue a lógica central da distribuição das despesas com recursos para as unidades de apoio e os departamentos operacionais (DOC, DCO e DEOPS), os quais usam o valor do procedimento como direcionador de custos para os objetos de custos, ou seja, os serviços prestados pelo HEO em seus centros de custos operacionais.

Em razão de se estar propondo o início da experiência de controle apurado de custos, escolheu-se o método dos Centros de Custos para rateio de custos e despesas, o qual é considerado o mais simples e prático de ser implementado uma vez que não modifica processos existentes e é fácil de ser compreendido pelos gestores e equipe operacional.

A primeira etapa da metodologia é constituída pela compreensão da estrutura organizacional da empresa. Para tanto, foram prototipadas planilhas eletrônicas para identificar os dados apurados e estabelecer as relações entre eles com o propósito de criar informações úteis para os gestores. As planilhas com as informações elencadas inicialmente foram populadas com os seguintes custos mensais:

- Energia Elétrica;
- Água;
- Pessoal;
- Terceirizados;
- Material de Expediente;
- Equipamentos.

## **5.2 Identificação dos Centros de Custos**

Com o propósito de identificar os centros de custos apurados nesse trabalho foi criado, com base no organograma existente, um organograma simplificado com os setores e áreas administrativas consumidoras de recursos, o qual é apresentado na Figura 13.

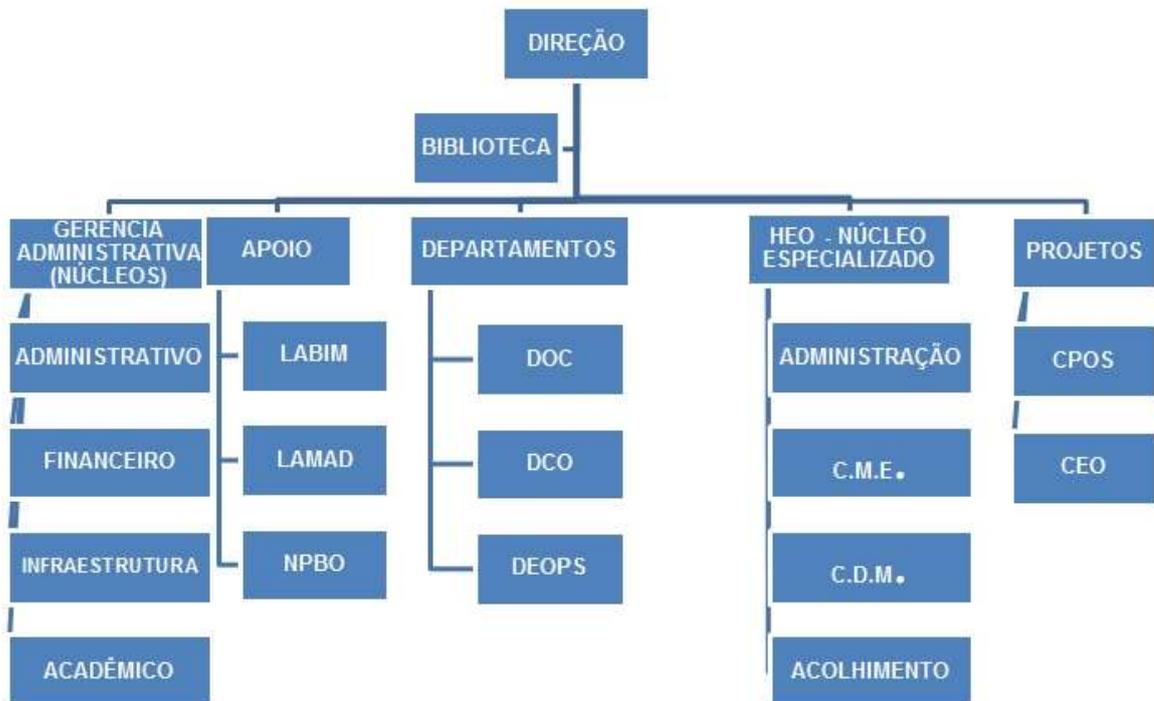


Figura 13: Organograma x Centros de Custos proposto em função dos Centros de Custos (Fonte: Adaptado do organograma da Faculdade de Odontologia)

Os Centros de Custos, que foram explicados de forma mais detalhada no início do capítulo 5 para uma melhor compreensão da estrutura do trabalho, recebem a atribuição dos custos para efeito de distribuição destes. A seção a seguir identifica os recursos e propõe critérios de rateio dos custos por esses Centros.

### 5.3 Identificação dos recursos consumidos e distribuição dos custos pelos centros de custos

Uma vez que foi realizada a identificação dos Centros de Custos, torna-se necessário identificar quais são os Custos Fixos a fim de direcioná-los aos departamentos e setores consumidores de recursos. Essa etapa tem o propósito de separar os custos em itens e atribuir os custos dos centros de custos indiretos aos diretos para distribuí-los aos serviços prestados no HEO.

Para efeito desse estudo, alguns custos como água, energia elétrica e material de expediente foram considerados fixos por serem consumidos também pelas atividades de ensino,

administrativas e possuem um consumo estável por período. Isso permite concluir, por exemplo, que o turno noturno seja mais caro por possuir um número menor de alunos.

Os critérios de rateio para distribuição dos custos pelos seus centros consumidores foram os seguintes:

- **Pessoal:** é o total dos salários recebidos pelo pessoal que compõe cada Centro de Custos. Considera-se aqui pessoal como um custo fixo por ser composto principalmente por servidores públicos com direito a estabilidade e não haver, em função disso, um grande *turnover*. O critério de rateio geralmente utilizado é a atribuição desse custo proporcionalmente à produção, nesse caso medida por número de atendimentos;
- **Energia Elétrica:** a partir da informação do custo mensal, divide-se esse custo pelos Centros de Custos que mais consomem energia. Nesse trabalho propõe-se, pela experiência prática, que sejam atribuídos pesos para as atividades quanto à distribuição do consumo de energia elétrica. As disciplinas das clínicas, naturalmente, teriam um peso maior por constituírem-se em atividades diretamente consumidoras de custos variáveis;
- **Água:** de forma similar ao critério de rateio da energia elétrica, o custo da água também pode ser distribuído pelos Centros de custos de acordo com o peso atribuído em função do uso;
- **Terceirizados:** são os custos de terceiros que prestam serviços à Unidade. Uma forma razoável de atribuir esses custos é direcioná-lo pela proporção de uso pelos Centros de Custos;
- **Material de Expediente:** total gasto com material de expediente em cada um dos 16 Centros de Custos. O SAM - Sistema de Administração de Materiais da UFRGS possui a opção de emissão de Relatório de requisição por Centro de Custos. Esse sistema parametrizado com os Centros de Custos aqui propostos pode fornecer essa informação à sistemática;
- **Equipamentos:** é o custo da soma da depreciação mensal total dos equipamentos utilizados na Faculdade e no HEO. Um possível critério de rateio seria dividir o custo total da depreciação dos equipamentos pelo número de professores que atuam nas disciplinas práticas (Clínicas Odontológicas), que é onde se consome a maior parte do material odontológico. Outra alternativa seria dividir esse custo pelo número de horas que os equipamentos funcionam durante o mês. O cruzamento das informações dos recursos despendidos com os Centros de Custos que os consomem aparece na Figura 14.

Recursos/CCs	CENTROS DE CUSTOS																TOTAL
	GERÊNCIA ADMINISTRATIVA (NÚCLEOS)				APOIO			OPERACIONAIS			HEO - NÚCLEO ESPECIALIZADO				PROJETOS		
	ADMIN	FIN	INFRA	ACAD.	LAMAD	LABIM	NPBO	DCO	DOC	DEOPS	ADM	C.N.E.	C.D.M.	ACOLH.	CPOS	CEO	
Energia Elétrica	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	20.000,00
Água	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	625,00	10.000,00
Pessoal	15.000,00	20.000,00	30.000,00	15.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	10.000,00	15.000,00	15.000,00	25.000,00	30.000,00	40.000,00	605.000,00
Terceirizados	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	9.375,00	150.000,00
Mat de Exped.	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	312,50	5.000,00
Equipamentos																	-
TOTAL	26.562,50	31.562,50	41.562,50	26.562,50	41.562,50	41.562,50	41.562,50	111.562,50	111.562,50	111.562,50	21.562,50	26.562,50	26.562,50	36.562,50	41.562,50	51.562,50	790.000,00

Figura 44: Exemplo de planilha de rateio dos custos pelos Centros de Custos da Faculdade de Odontologia (Fonte: Elaborado pelo autor)

A Figura 14 mostra a densidade dos Centros de Custos, os centros de custos administrativos, por apresentarem a mesma base de rateio, apresenta valores diferentes geralmente em função do número de pessoas que os compõem ou das atividades realizadas no setor. Os Centros de Custos operacionais exibem valores mais altos por aferirem o custo dos materiais diretamente em suas atividades, pelas variações salariais e maior número de pessoas que os contemplam.

#### 5.4 Identificação das Atividades do Centro de Custos ‘Departamentos’

A quarta etapa da metodologia abrange a identificação das atividades que compõem as tarefas que são executadas pelos profissionais responsáveis pelo atendimento dos pacientes no hospital, a identificação das especialidades da Odontologia praticadas e a quantificação dos custos relacionados a cada especialidade.

Foi realizado o levantamento das Especialidades Odontológicas que prestam serviço no hospital. Uma vez identificadas, foi solicitado a cada Professor responsável pelo ensino daquela especialidade que fornecesse uma descrição detalhada de todas as etapas que as compõem. Logo após, foram identificados os materiais consumidos pela atividade, os instrumentais envolvidos e quais equipamentos são utilizados no processo de ensino e atendimento de pacientes para cada atividade das especialidades que atuam no HEO.

Em entrevistas com os professores responsáveis pelas disciplinas práticas ministradas na Faculdade de Odontologia, elencaram-se as atividades referentes às especialidades praticadas, conforme apresentado no Quadro 4.

ESPECIALIDADE	ATIVIDADE
PERIODONTIA	TRATAMENTO DE GENGIVITE
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)
	CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA
PATOLOGIA	ANÁLISE
	PROCESSAMENTO
	CONFEÇÃO DE LÂMINAS
	EMIÇÃO DE LAUDOS
ORTODONTIA	PRIMEIRA CONSULTA + EXAME CLÍNICO
	MOLDAGEM, MODELAGEM E FOTOGRAFIA
	PROFILAXIA + MONTAGEM DO APARELHO FIXO
	ATIVAÇÕES
	REMOÇÃO DOS APARELHOS
	CONTENÇÕES
ESTOMATOLOGIA	EXAME CLÍNICO
	BIOPSIA
	AJUSTE PRÓTESE
	LASERTERAPIA
IMPLANTODONTIA	ESCLEROTERAPIA
	MESA CLÍNICA PARA EXAME E DIAGNÓSTICO
	MESA CLÍNICA PARA PREPARO E CONFEÇÃO DE RESTAURAÇÃO PROVISÓRIA
	MESA CLÍNICA PARA MOLDAGEM EM PPF E DE DIAGNÓSTICO
	MESA CLÍNICA PARA PREPARO EM PPR
	MESA CLÍNICA PARA MOLDAGEM EM PPR
	MESA CLÍNICA PARA MOLDAGEM EM PRÓTESE TOTAL
	MESA CLÍNICA PARA CONFEÇÃO DE PINO/NÚCLEO
MESA CLÍNICA PARA TRANSFERÊNCIA EM PRÓTESE SOBRE IMPLANTE	
DENTISTICA	RESTAURAÇÃO
	CLAREAMENTOS
	REMOÇÃO DE MANCHAS DENTÁRIAS
	CIMENTAÇÃO
	TRATAMENTO DOENÇA DE CÁRIE
	ADESÃO AOS TECIDOS DENTÁRIOS
	COLAGEM DE FRAGMENTOS
	ISOLAMENTO DO CAMPO OPERATÓRIO
	PROTEÇÃO PULPAR
	RETENÇÃO INTRA RADICULAR

Quadro 4. Exemplo de Atividades que compõem as Especialidades praticadas na Faculdade de Odontologia (Fonte: Entrevista com profissionais da Faculdade de Odontologia da UFRGS)

O atendimento odontológico realizado na Faculdade de Odontologia visa atender o paciente de forma abrangente quanto ao seu estado de saúde. A Faculdade de Odontologia conta com Clínicas de Atendimento Odontológico, nas quais são realizadas assistências nas diversas especialidades, de acordo com as necessidades dos pacientes de todas as idades (UFRGS, 2017).

Cada família de especialidades odontológicas praticadas no HEO foi detalhada e desmembrada em atividades que compõem essas especialidades.

Na próxima etapa é exposta a forma de quantificação dos gastos com os recursos consumidos nos procedimentos realizados no atendimento dos pacientes por meio das atividades que os constituem.

### 5.5 Quantificação dos recursos consumidos pelas atividades desenvolvidas detalhando os insumos e custos fixos

A partir do relatório de materiais do SAM – Sistema de Administração de Materiais da UFRGS - é conhecido o preço de cada material, o qual é atualizado de acordo com a última compra realizada.

Sabendo-se a quantidade de atendimentos, essa quantidade é multiplicada pelo preço do conjunto de materiais que compõem a atividade em questão somado à hora/homem e, assim, é fornecido o custo diário que os tratamentos representam para o Centro de Custos que os consomem.

Para tanto, será solicitado ao Professor responsável pela especialidade qual a quantidade de material utilizado no processo de atendimento de uma atividade em média. Essas informações representam os custos diretos e encontram-se expressas no Quadro 5.

Professor	DOC			
Departamento	Especialidade: Periodontia			
TRATAMENTO DE GENGVITE	QT	UNIDADE	preço	Total
Anestésico c/ vaso a 2%, mepivacaina c/ epinefrina	1	UNIDADE	1,30	1,30
Agulha gengival longa, descartável, 27G	0,02	CAIXA	24,99	0,50
Algodão em Rolos ( Roletes )	0,1	PACOTE	1,20	0,12
Gaze cirurg. em compressa, 7,5 X 7,5.	0,1	PACOTE	15,25	1,52
Anestésico lidocaina 2% epinefrina (cx c/ 50 tubetes).	0,02	CAIXA	54,98	1,10
<b>TOTAL</b>				<b>4,54</b>
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	QT	UNIDADE	preço	Total
Fio de Sutura 3-0 seda c/ agulha	0,5	CAIXA	1,04	0,52
Anestésico c/ vaso a 2%, mepivacaina c/ epinefrina	1	UNIDADE	1,30	1,30
Agulha gengival longa, descartável, 27G	0,02	CAIXA	24,99	0,50
Algodão em Rolos ( Roletes )	0,1	PACOTE	1,20	0,12
Gaze cirurg. em compressa, 7,5 X 7,5.	0,1	PACOTE	15,25	1,52
Anestésico lidocaina 2% epinefrina (cx c/ 50 tubetes).	0,02	CAIXA	54,98	1,10
<b>TOTAL</b>				<b>5,06</b>
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	QT	UNIDADE	preço	Total
Fio de Sutura 3-0 seda c/ agulha	0,5	CAIXA	1,04	0,52
Anestésico c/ vaso a 2%, mepivacaina c/ epinefrina	1	UNIDADE	1,30	1,30
Agulha gengival longa, descartável, 27G	0,02	CAIXA	24,99	0,50
Algodão em Rolos ( Roletes )	0,1	PACOTE	1,20	0,12
Gaze cirurg. em compressa, 7,5 X 7,5.	0,1	PACOTE	15,25	1,52
Anestésico lidocaina 2% epinefrina (cx c/ 50 tubetes).	0,02	CAIXA	54,98	1,10
<b>TOTAL</b>				<b>5,06</b>
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	QT	UNIDADE	preço	Total
Anestésico c/ vaso a 2%, mepivacaina c/ epinefrina	1	UNIDADE	1,30	1,30
Agulha gengival longa, descartável, 27G	0,02	CAIXA	24,99	0,50
Algodão em Rolos ( Roletes )	0,1	PACOTE	1,20	0,12
Gaze cirurg. em compressa, 7,5 X 7,5.	0,1	PACOTE	15,25	1,52
Anestésico lidocaina 2% epinefrina (cx c/ 50 tubetes).	0,02	CAIXA	54,98	1,10
<b>TOTAL</b>				<b>4,54</b>

Quadro 5. Planilha de Custo dos materiais com procedimentos das Especialidades (Fonte: Elaborado pelo autor)

Com base no custo do atendimento apurado conforme o Quadro 5 é sugerido o relatório de custos dos atendimentos no período conforme a Figura 15

ESPECIALIDADE	ATIVIDADE	15/out	16/out	17/out	18/out	19/out	TOTAL PERÍODO		TOTAL PERÍODO	
		QT CUSTO	QT CUSTO	QT CUSTO	QT CUSTO	QT CUSTO	QT CUSTO	QT CUSTO	QT CUSTO	
PERIODONTIA	TRATAMENTO DE GENGIVITE	1 4,54	10 45,44	2 9,09	3 13,63	5 22,72	21	95,43		
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (NÃO CIRÚRGICO)	1 5,06	10 50,64	2 10,13	3 15,19	7 35,45	23	116,48		
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE CIRÚRGICO)	0 -	10 50,64	2 10,13	3 15,19	9 45,58	24	121,55		
	CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	1 4,54	10 45,44	2 9,09	3 13,63	0 -	16	72,71	84	406,17
ESTOMATOLOGIA	EXAME CLÍNICO	0 -	10 158,42	2 31,68	3 47,53	12 190,11	27	1.141		
	BIOPSIA	1 9,96	10 99,59	2 19,92	3 29,88	0 -	16	746,93		
	AJUSTE PRÓTESE	1 10,95	0 -	2 21,90	3 32,85	15 164,25	21	1.029,29		
	LASERTERAPIA	1 10,46	10 104,62	2 20,92	0 -	17 177,85	30	1.150,81		
	ESCLEROTERAPIA	1 11,49	10 114,93	2 22,99	3 34,48	19 218,36	35	597,62	129	4.665,30

Figura 55: Relatório de atendimentos no período

Apresentados de outra forma, os atendimentos podem ser consolidados por mês, semana ou período informado conforme exemplo da Figura 16.

ESPECIALIDADE	ATIVIDADE	CUSTO MENSAL POR ATIVIDADE/ESPECIALIDADE		Período: 01/10/17 a 31/10/17	
		QT	CUSTO	TOTAL PERÍODO QT	CUSTO
PERIODONTIA	TRATAMENTO DE GENGIVITE	36	4.669,00		
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	36	4.527,63		
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	36	29.074,93		
	CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	36	7.699,86	144	45.971,42
ESTOMATOLOGIA	EXAME CLÍNICO	51	6.614,42		
	BIOPSIA	51	6.414,14		
	AJUSTE PRÓTESE	51	41.189,48		
	LASERTERAPIA	51	2.957,24		
	ESCLEROTERAPIA	51	716,75	204	57.892,03

Figura 66: Relatório consolidado dos atendimentos no período

Com o propósito de atribuir o custo com mão de obra direta às atividades dos docentes, foi criada a planilha a ser preenchida o tempo que os profissionais dispõem nas suas funções. Exercidas a título de ensino, pesquisa, atividades administrativas e atendimentos dos pacientes de acordo com respostas obtidas em entrevistas com os Professores responsáveis, essa planilha tem a finalidade de distribuir percentualmente a remuneração de cada profissional de acordo com o tempo que dispõe em cada tarefa.

Por exercer tarefas executadas em Centros de Custos diferentes, Ensino e Pesquisa e atividades diretamente realizadas no HEO (apoio aos alunos), é solicitado a cada Professor que preencha a planilha de distribuição do tempo em tarefas a qual é apresentada, conforme a Figura 17.

## QUESTIONÁRIO SOBRE DISTRIBUIÇÃO DO TEMPO POR ATIVIDADES

Professor:  
Especialidade:

ATIVIDADES DA ESPECIALIDADE	ATIVIDADE	ENSINO TEÓRICO	PESQUISA	AULAS PRÁTICAS	ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS	TOTAL
PERIODONTIA	TRATAMENTO DE GENGIVITE					
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)					
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)					
	CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA					
	TOTAL:					40h.

Figura 77: Distribuição do tempo por peso

No exemplo em questão, existem quatro atividades que podem ser realizadas na especialidade de Periodontia:

- Tratamento de gengivite;
- Tratamento de periodontite (tratamento não cirúrgico);
- Tratamento de periodontite (tratamento cirúrgico);
- Cirurgia de aumento de coroa clínica.

Na atividade chamada tratamento de gengivite o Professor despense algumas horas semanais no HEO, ministrando e acompanhando os alunos em aulas práticas, e mais algumas horas em atividades de Ensino teórico e Pesquisa, além de horas semanais que são atribuídas a atividades administrativas, tais como encaminhar pagamento de fornecedores, preenchimento de relatórios e outras atividades de extensão.

Os dados são distribuídos pelas atividades e originam planilhas que rateiam o valor das horas por tarefa. As Figuras 18 a 24 apresentam dois exemplos de distribuição das horas do pessoal para dois tipos de especialidade odontológicas praticadas no HEO.

As Figuras 18, 19 e 20 exemplificam o primeiro caso, contendo as informações referentes à especialidade Periodontia, com a distribuição das horas por atividade dos Professores 1, 2 e 3 dessa especialidade.

Professor	Professor1	Remuneração:		10.000,00	
Departamento	DCO	Especialidade: Periodontia			
Total de Horas mensais UFRGS:	160	DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE			
Mensagem:	Planilha presencional	DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE			
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	18	19	3	24	1
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	15	19	3	22	2
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	12	19	7	26	2
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	15	19	5	24	1
					160
DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL POR ATIVIDADE					
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	11%	12%	3%	15%	1%
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	9%	12%	3%	14%	1%
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	8%	12%	4%	16%	1%
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	9%	12%	3%	15%	1%
					100%
DISTRIBUIÇÃO VALORES POR ATIVIDADE					
Atividades da especialidade	§ em atividades da especialidade (1)	§ em atividades de ensino (2)	§ em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	§ em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	4.000,00	1.187,50	312,50	1.500,00	62,50
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	837,50	1.187,50	187,50	1.375,00	125,00
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	750,00	1.187,50	437,50	1.625,00	125,00
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	837,50	1.187,50	312,50	1.500,00	62,50
					10.000,00

Figura 18: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor 1 – Especialidade Periodontia

Professor	Professor2	Remuneração:		15.000,00	
Departamento	DCO	Especialidade: Periodontia			
Total de Horas mensais UFRGS:	160	DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE			
Mensagem:	Planilha presencional	DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE			
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	16	19	5	24	1
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	15	19	3	22	2
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	12	19	7	26	2
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	15	19	5	24	1
					160
DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL POR ATIVIDADE					
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	10%	12%	3%	15%	1%
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	9%	12%	2%	14%	1%
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	8%	12%	4%	16%	1%
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	9%	12%	3%	15%	1%
					100%
DISTRIBUIÇÃO VALORES POR ATIVIDADE					
Atividades da especialidade	§ em atividades da especialidade (1)	§ em atividades de ensino (2)	§ em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	§ em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	1.500,00	1.781,25	468,75	2.250,00	93,75
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	1.406,25	1.781,25	281,25	2.062,50	187,50
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	1.125,00	1.781,25	656,25	2.437,50	187,50
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	1.406,25	1.781,25	468,75	2.250,00	93,75
					15.000,00

Figura 19: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor 2 – Especialidade Periodontia

Professor	Professor3	Remuneração:		20.000,00	
Departamento	DCO	Especialidade: Periodontia			
Total de Horas mensais UFRGS:	160	DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE			
Mensagem:	Planilha presencional	DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE			
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	16	19	5	24	1
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	15	19	3	22	2
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	12	19	7	26	2
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	15	19	5	24	1
					160
DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL POR ATIVIDADE					
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	10%	12%	3%	15%	1%
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	9%	12%	2%	14%	1%
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	8%	12%	4%	16%	1%
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	9%	12%	3%	15%	1%
					100%
DISTRIBUIÇÃO VALORES POR ATIVIDADE					
Atividades da especialidade	§ em atividades da especialidade (1)	§ em atividades de ensino (2)	§ em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	§ em atividades administrativas (4)
TRATAMENTO DE GENGIVITE	2.000,00	2.375,00	625,00	3.000,00	125,00
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	1.875,00	2.375,00	175,00	2.550,00	250,00
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	1.500,00	2.375,00	475,00	3.250,00	250,00
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	1.875,00	2.375,00	625,00	3.000,00	125,00
					20.000,00

Figura 80: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor 3 – Especialidade Periodontia

A Figura 21 consolida a distribuição do valor das horas trabalhadas na especialidade Periodontia.

DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE		Consolidação Periodontia					
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade em atendimento no HEO (1)	Total de Horas em atividades de ensino teórico (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)	Total por atividade da especialidade	
TRATAMENTO DE GENGIVITE	48	57	15	72	3	123	
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	45	57	9	66	6	117	
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	36	57	21	78	6	120	
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	45	57	15	72	3	120	
<b>DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL POR ATIVIDADE</b>							
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)		
TRATAMENTO DE GENGIVITE	10%	12%	3%	15%	1%	26%	
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	9%	12%	2%	14%	1%	24%	
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	8%	12%	4%	16%	1%	25%	
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	9%	12%	3%	15%	1%	25%	
<b>DISTRIBUIÇÃO VALORES POR ATIVIDADE</b>							
Atividades da especialidade	\$ em atividades da especialidade (1)	\$ em atividades de ensino (2)	\$ em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	\$ em atividades administrativas (4)		
TRATAMENTO DE GENGIVITE	4.500,00	5.343,75	1.406,25	6.750,00	281,25	11.531,25	
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)	4.218,75	5.343,75	843,75	6.187,50	562,50	10.968,75	
TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)	3.375,00	5.343,75	1.968,75	7.312,50	562,50	11.250,00	
CIRURGIA DE AUMENTO DE COROA CLÍNICA	4.218,75	5.343,75	1.406,25	6.750,00	281,25	11.250,00	
<b>Total Remunerações:</b>						<b>45.000,00</b>	

Figura 21: Consolidação dos Professores da Especialidade de Periodontia

As Figuras 22, 23 e 24 exemplificam o segundo caso, contendo as informações referentes à especialidade Estomatologia, com a distribuição das horas por atividade dos Professores 4 e 5 da especialidade Estomatologia.

Professor		Remuneração:				
Departamento	DOC	Especialidade: Estomatologia				
Total de Horas mensais UFRGS:	160					
Mensagem:	Planilha preenchida!					
DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE						
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)	
EXAME CLÍNICO	10	10	5	15	1	
BIOPSIA	12	13	3	16	2	
AJUSTE PRÓTESE	11	11	9	20	2	
LASERTERAPIA	13	13	5	18	1	
ESCLEROTERAPIA	15	14	8	22	2	
<b>DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL POR ATIVIDADE</b>						
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)	
EXAME CLÍNICO	6%	6%	3%	9%	1%	
BIOPSIA	8%	8%	2%	10%	1%	
AJUSTE PRÓTESE	7%	7%	6%	13%	1%	
LASERTERAPIA	8%	8%	3%	11%	1%	
ESCLEROTERAPIA	9%	9%	5%	14%	1%	
<b>DISTRIBUIÇÃO VALORES POR ATIVIDADE</b>						
Atividades da especialidade	\$ em atividades da especialidade (1)	\$ em atividades de ensino (2)	\$ em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	\$ em atividades administrativas (4)	
EXAME CLÍNICO	812,50	812,50	406,25	1.218,75	81,25	
BIOPSIA	975,00	1.056,25	243,75	1.300,00	162,50	
AJUSTE PRÓTESE	893,75	893,75	731,25	1.625,00	162,50	
LASERTERAPIA	1.056,25	1.056,25	406,25	1.462,50	81,25	
ESCLEROTERAPIA	1.218,75	1.137,50	650,00	1.787,50	162,50	
<b>Total</b>						<b>13.000,00</b>

Figura 22: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor4 da Especialidade Estomatologia.

Professor		Professor5		Remuneração:		15.000,00	
Departamento		DOC		Especialidade:		Estomatologia	
Total de Horas mensais UFRGS:		160					
Mensagem:		Planilha preenchida!		DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE			
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)		
EXAME CLÍNICO	8	15	5	20			1
BIOPSIA	10	15	3	18			2
AJUSTE PRÓTESE	9	15	7	22			2
LASERTERAPIA	11	15	5	20			1
ESCLEROTERAPIA	13	15	6	21			2
<b>DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL POR ATIVIDADE</b>							<b>160</b>
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)		
EXAME CLÍNICO	5%	9%	3%	13%			0,63%
BIOPSIA	6%	9%	2%	11%			1,25%
AJUSTE PRÓTESE	6%	9%	4%	14%			1,25%
LASERTERAPIA	7%	9%	3%	13%			0,63%
ESCLEROTERAPIA	8%	9%	4%	13%			1,25%
<b>DISTRIBUIÇÃO VALORES POR ATIVIDADE</b>							<b>100%</b>
Atividades da especialidade	€ em atividades da especialidade (1)	€ em atividades de ensino (2)	€ em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	€ em atividades administrativas (4)		
EXAME CLÍNICO	750,00	1.406,25	468,75	1.875,00			93,75
BIOPSIA	937,50	1.406,25	281,25	1.687,50			187,50
AJUSTE PRÓTESE	843,75	1.406,25	856,25	2.062,50			187,50
LASERTERAPIA	1.031,25	1.406,25	468,75	1.875,00			93,75
ESCLEROTERAPIA	1.218,75	1.406,25	562,50	1.968,75			187,50
<b>Total</b>							<b>15.000,00</b>

Figura 93: Distribuição de horas de Atividades pelo Professor 5 da Especialidade Estomatologia

A Figura 24 consolida a distribuição do valor das horas trabalhadas na Especialidade Estomatologia.

DISTRIBUIÇÃO DE HORAS POR ATIVIDADE		Consolidação - Estomatologia				
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade em atendimento no HED (1)	Total de Horas em atividades de ensino teórico (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)	Total por atividade da especialidade
EXAME CLÍNICO	18	25	10	35	2	55
BIOPSIA	22	28	6	34	4	60
AJUSTE PRÓTESE	20	26	16	42	4	66
LASERTERAPIA	24	28	10	38	2	64
ESCLEROTERAPIA	28	29	14	43	4	75
<b>DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL POR ATIVIDADE</b>						<b>320</b>
Atividades da especialidade	Total de Horas em atividades da especialidade (1)	Total de Horas em atividades de ensino (2)	Total de Horas em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	Total de Horas em atividades administrativas (4)	
EXAME CLÍNICO	6%	8%	3%	11%	1%	17%
BIOPSIA	7%	9%	2%	11%	1%	19%
AJUSTE PRÓTESE	6%	8%	5%	13%	1%	21%
LASERTERAPIA	8%	9%	3%	12%	1%	20%
ESCLEROTERAPIA	9%	9%	4%	13%	1%	23%
<b>DISTRIBUIÇÃO VALORES POR ATIVIDADE</b>						<b>100%</b>
Atividades da especialidade	€ em atividades da especialidade (1)	€ em atividades de ensino (2)	€ em atividades de pesquisa (3)	(2 + 3)	€ em atividades administrativas (4)	
EXAME CLÍNICO	1.575,00	2.187,50	875,00	3.062,50	175,00	4.812,50
BIOPSIA	1.825,00	2.450,00	525,00	2.975,00	350,00	5.250,00
AJUSTE PRÓTESE	1.750,00	2.275,00	1.400,00	3.675,00	350,00	5.775,00
LASERTERAPIA	2.100,00	2.450,00	875,00	3.325,00	175,00	5.600,00
ESCLEROTERAPIA	2.450,00	2.537,50	1.225,00	3.762,50	390,00	6.562,50
<b>Total Remunerações</b>						<b>28.000,00</b>

Figura 104: Consolidação dos Professores da Especialidade de Estomatologia

Adicionalmente, pelo fato de cada Professor da Faculdade de Odontologia da UFRGS pertencer a um departamento (DCO, DOC ou DEOPS), é feita a consolidação final dos professores por departamento.

Além do custo relativo à mão de obra direta que se ocupa das atividades de ensino prático e atendimento dos pacientes, também deve-se acrescentar os custos dos materiais utilizados no período, conforme apresentado no Quadro 5.

Esses dados serão então usados para preencher a planilha de distribuição dos custos das atividades pelos Centros de Custos. A Figura 25 consolida Atividades x Centros de Custos.

UNIDADE DE TRABALHO: TEMPO (h)	CENTROS DE CUSTOS														TOTAL					
	GERÊNCIA ADMINISTRATIVA				APOIO				OPERACIONAIS (ENSINO/PESQ)				HCO - NÚCLEO ESPECIALIZADO			PROJETOS				
ESPECIALIDADE	ATIVIDADE	ADM	FIN	INFRA-ACADÊMICO	LAMAD	LABIM	IMPBO	DCO	DOC	DEOP\$	ADM	C.M.E.	C.D.M.	ACOLHIMENTO	DICO	DOC	DEOP\$	CPOS	CEO	
PERIODONTIA	TRATAMENTO DE GENGIVITE							4.500,00							1.031,25					11.531,25
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO NÃO CIRÚRGICO)							4.218,75							6.750,00					10.968,75
	TRATAMENTO DE PERIODONTITE (TRATAMENTO CIRÚRGICO)							3.375,00							7.875,00					11.250,00
ESTOMATOLOGIA	CIRURGIA DE AUMENTO DE CORDÃO CLÍNICA							4.218,75							7.031,25					11.250,00
	EXAME CLÍNICO								2.000,00								2.625,00			4.625,00
	BIÓPSIA								2.500,00								2.500,00			5.000,00
	AJUSTE PRÓTESE								2.250,00								3.000,00			5.250,00
	LASERTERAPIA								2.750,00								2.625,00			5.375,00
IMPLANTODONTIA	ESCLEROTERAPIA								3.250,00								2.875,00			6.125,00
	MESA CLÍNICA PARA EXAME E DIAGNÓSTICO																			-
	MESA CLÍNICA PARA PREPARO E CONFECÇÃO DE RESTAURAÇÃO																			-
	MESA CLÍNICA PARA MOLDAGEM EM PPF E DE DIAGNÓSTICO																			-
	MESA CLÍNICA PARA PREPARO EM PPR																			-
	MESA CLÍNICA PARA MOLDAGEM EM PPR																			-
	MESA CLÍNICA PARA MOLDAGEM EM PRÓTESE TOTAL																			-
MESA CLÍNICA PARA CONFECÇÃO DE PINO/NÚCLEO																			-	
DENTÍSTICA	MESA CLÍNICA PARA TRANSFERÊNCIA EM PRÓTESE SOBRE IMPR																			-
	RESTAURAÇÃO																			-
	CLAREAMENTOS																			-
	REMOÇÃO DE MANCHAS DENTÁRIAS																			-
	CIMENTAÇÃO																			-
	TRATAMENTO DOENÇA DE CÁRIE																			-
	ADESÃO AOS TECIDOS DENTÁRIOS																			-
	COLAGEM DE FRAGMENTOS																			-
	ISOLAMENTO DO CAMPO OPERATÓRIO																			-
	PROTEÇÃO PULPAR																			-
	RETENÇÃO INTRA RADICULAR																			-
	ANÁLISE																			-
	PROCESSAMENTO																			-
	CONFECÇÃO DE LÂMINAS																			-
ORTODONTIA	EMISSÃO DE LAUDOS																			-
	PRIMEIRA CONSULTA - EXAME CLÍNICO																			-
	MOLDAGEM, MOLDAGEM E FOTOGRAFIA																			-
	PROFILAXIA - MONTAGEM DO APARELHO FIXO																			-
	ATIVAÇÕES																			-
	REMOÇÃO DOS APARELHOS																			-
	CONTENÇÕES																			-
	CONTROLES																			-

Figura 115: Atividades X Centros de Custos (Fonte: Elaborado pelo autor)

## **5.6 Análise dos resultados**

O formato das planilhas sugeridas neste trabalho conduz ao estabelecimento de um custo de controle, para que as tarefas sejam analisadas de acordo com um comportamento previsível do ponto de vista financeiro.

Os relatórios fornecem as informações de custos de todo o processo no cuidado da assistência à saúde em hospitais universitários, eles são a ferramenta informatizada que apoiará os gestores quanto à tomada de decisão. Os relatórios propostos nesse trabalho fornecem informações por período o que permite a comparabilidade dos desempenhos no decorrer do tempo.

A sistemática proposta fornece o custo geral dos setores DOC, DCO e DEOPS, concentrados no Centro de Custos 'Departamentos' e também permite uma análise do comportamento desses custos e atividades. Por meio da aplicação dessa sistemática é possível verificar informações sobre onde ocorrem gargalos e onde existe ociosidade para um melhor equilíbrio operacional.

## **5.7 Proposição de melhorias**

A implantação de um sistema de informações com base nas planilhas apresentadas nesse trabalho propõe-se a auxiliar na gestão sustentável do hospital. Para tanto, é sugerido que sejam levantadas todas as informações citadas nesse trabalho, tais como custos fixos, salários, hora por tarefa do pessoal que trabalha nas atividades-fim e que sejam refinados os critérios de rateio dos custos indiretos.

Outras sugestões para melhorias são a elaboração de novos relatórios a serem compostos de acordo com a experiência obtida na implantação de um sistema de informações, estudos que busquem por novas formas de captação de recursos para o HEO e integração dos dados fornecidos por esses sistemas com outros sistemas financeiros da Universidade.

Para efeito de trabalhos futuros, outra forma de avaliação de custos pode ser a análise por disciplinas práticas, as clínicas odontológicas, em que é consumida grande parte do material e são compostas por Professores de diferentes especialidades. Isso permitiria outra atribuição dos custos, o que não oneraria tanto o departamento que possui o maior número de profissionais alocados, no caso do HEO, o DOC.

Outra análise importante seria considerar o fator tempo de atendimento. Essa forma de avaliação propicia que seja apreciada a quantidade de atendimentos de determinada especialidade em relação ao seu custo financeiro.

Para um hospital em que a complexidade dos processos é muito variável tanto em termos de procedimentos quanto de insumos consumidos e, por consequência, uma grande variabilidade de custos, os relatórios sugeridos fornecem uma mensuração que aproxima os gestores da realidade do consumo, custo e ocupação do local.

A título de exemplo de relatório gerencial é apresentado o quadro 6 que exemplifica qual é a capacidade necessária, geralmente tempo, para executar uma transação ou um procedimento:

Especialidade: Periodontia.

<b>Atividade</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Unidade de tempo (min)</b>	<b>Tempo total</b>	<b>Custo unitário</b>	<b>Custo total do tempo atribuído</b>
Tratamento de gengivite	20	30	600	\$ 100,00	\$ 2.000,00
Tratamento de periodontite (tratamento não cirúrgico)	20	30	600	\$ 50,00	\$ 1.000,00

Tratamento de periodontite (tratamento cirúrgico)	20	30	600	\$ 150,00	\$ 3.000,00
Cirurgia de aumento de coroa clínica	20	30	600	\$ 80,00	\$ 1.600,00

Quadro 6. Capacidade necessária para executar um procedimento (Fonte: Elaborado pelo autor adaptado de Kaplan e Anderson, 2007)

Os cálculos providos por meio dessa sistemática podem permitir que os gestores tenham condições de planejar até que ponto a capacidade existente é capaz de atender a possíveis ampliações do negócio ou reduzir com base no intervalo entre a capacidade total e a capacidade prática.

## **6 Conclusões**

Nas etapas iniciais deste trabalho foram explanados vários tipos de constituição da pessoa jurídica para empresas do setor público, com a finalidade de sugerir o tipo mais adequado de caracterização jurídica para o Hospital de Ensino Universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. O presente estudo também apresentou para o HEO uma sistemática que visa apurar os custos, auxiliar a identificar perdas e contribuir para a gestão financeira da organização.

Em função de todas as possibilidades analisadas e discutidas no início do referencial teórico deste trabalho, optou-se por manter o HEO como um anexo da Faculdade de Odontologia da UFRGS uma vez que suas atividades de ensino e atendimento à população se confundem entre estas duas organizações.

Pelo fato de não haver elementos suficientes, tais como histórico de custos, padronização de processos econômico-financeiros ou relatórios de custos gerenciais, esse trabalho buscou fornecer uma sistemática que proporcione a organização das informações que forneçam estes elementos para auxiliar os gestores nessa tarefa.

Buscou-se, também, apresentar um modelo que possibilite estimar as necessidades e capacidades de recursos, principalmente procedimentos e outros objetos de custo.

Foram tipificadas as etapas de execução de um modelo prático, o qual pode ser adaptado em outros setores e unidades da Universidade Federal do Rio Grande do Sul ou ainda a outras instituições que manifestarem interesse em utilizá-lo e desenvolvê-lo.

O HEO, ao implantar uma sistemática de custos, está em sintonia com a tendência do setor público quanto à transparência e profissionalismo da gestão de informações. Durante a pesquisa da metodologia defrontou-se com dificuldades devido à falta de registro de informações financeiras e histórico de dados. O mérito desse trabalho também possui relação com a

conscientização por parte das pessoas quanto à necessidade sistemas informatizados que gerenciem as informações referentes a aspectos econômico-financeiros da instituição.

A avaliação dos resultados aqui propostos pode fornecer aos gestores uma vasta gama de informações que permitem uma melhor tomada de decisões, para garantir a sustentabilidade do hospital.

Além dos resultados primários apresentados, que traduzem as informações por meio de relatórios gerenciais e o apoio aos gestores na tomada de decisão, os resultados secundários podem ser uma rica fonte de complemento à informação e contribuição para alguns aspectos culturais da instituição, tais como:

- Desenvolvimento do trabalho das equipes da instituição com vistas em objetivos comuns;
- Fortalecimento da identificação e formalização dos processos operacionais e desenvolvimento dos processos de comunicação do HEO e seus componentes;
- Melhor acuidade na análise dos custos do hospital;
- Desenvolvimento de ferramentas que melhorem a gestão das Universidades Federais e envolvimento da direção no aprimoramento dos processos gerenciais.

É importante frisar que a metodologia aqui proposta não possui uma finalidade em si, mas deve ser utilizada em conjunto com sistemas de avaliação de desempenho, de análise estratégica das instituições, sistemas ERPs e sistemas integrados.

## Referências

A.A. Groppelli e EHSAN Nikbakht. Administração financeira. Tradução Célio Knipel Moreira. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ABBAS, Katia. Gestão de custos em organizações hospitalares. 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ARMANI, Domingos. O desenvolvimento institucional como condição de sustentabilidade das ONGs no Brasil. 2003.

BERTALANFFY, Ludwig Von. Teoria Geral dos Sistemas. Petrópolis: Vozes, 1973.

BARBOSA, Nelson Bezerra. O modelo de administração direta e as organizações sociais de saúde: um estudo comparado. São Paulo: Tese de doutorado, Faculdade de Medicina – USP, 2005.

BERWICK, D.M.; Godfrey, A.B.; Roessner, J. Melhorando a Qualidade dos Serviços Médicos, Hospitalares e da Saúde. São Paulo: Makron Books. 1995.

BIO, S.R. Desenvolvimento de sistemas contábeis-gerenciais: um enfoque comportamental e de mudança organizacional. Tese (doutorado) – FEA. São Paulo: USP, 1987.

BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva. O Emprego do Método de Custeio Baseado em Atividades – Activity-Based Costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar. Dissertação de Mestrado pelo Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. Análise Gerencial de Custos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Decreto n. 5.504/2005. Disponível em <  
[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/Decreto/D5504.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Decreto/D5504.htm)>.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado / Secretaria da Reforma do Estado Organizações sociais. Secretaria da Reforma do Estado. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, 1997. 74 p. (Cadernos MARE da reforma do estado; v.2).

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Assistência à Saúde. Departamento de Descentralização da Gestão da Assistência. Regionalização da Assistência à Saúde: aprofundando a descentralização com equidade no acesso. Norma Operacional da Assistência à Saúde: NOAS-SUS 01/02 (Portaria MS/GM n.º 373, de 27 de fevereiro de 2002 e regulamentação complementar). 2. ed. Brasília: Ministério da Saúde, 2002a. 108 p.

BRESSER PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. In Bresser Pereira, L. C.; Spink, P. (Org.), 1996.

BRITO, M., & Ferreira, L. (2006). A Importância da Auditoria Interna Hospitalar na Gestão Estratégica dos Custos Hospitalares. Ciênc. contáb. UCB. Retrieved from [http://scholar.google.com/scholar?hl=en&btnG=Search&q=intitle: A Importância da Auditoria Interna Hospitalar na Gestão Estratégica dos Custos Hospitalares](http://scholar.google.com/scholar?hl=en&btnG=Search&q=intitle:A+Importância+da+Auditoria+Interna+Hospitalar+na+Gestão+Estratégica+dos+Custos+Hospitalares). Acesso em 07/10/2017.

CATELLI, Armando. Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CBOK v3.0, Guia para o Gerenciamento de Processos de Negócios – ABPMP BPM 3.0,– 1a. Edição.

COOK, Thomas A. Enterprise Risk Management in the Global Supply Chain. CRC Press, 2017.

COSTA, p. S.; SILVA, e. P.; TIBÉRIO, c. S. B. Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários. In: congresso internacional de custos, 8., 2003. Anais. Uruguai.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro – Teoria Geral do Direito Civil. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DI PIETRO, M. S. Z. Direito administrativo, 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DOLABELA, Fernando. Oficina do Empreendedor. 1 Ed. São Paulo: Cultura Editores Associados, 1999.

FUNDAÇÕES DE APOIO – Disponível em (<http://portal.mec.gov.br/fundacoes-de-apoio/apresentação>).

GAGLIANO, Pablo Stolze; Filho, Rodolfo Pamplona. Novo Curso de Direito Civil – Volume I. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, Lawrence J. Princípios de administração financeira. 10. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2008.

GLAUTIER, M. W. E., Underdown, B. Accounting theory and practice. 4 ed. Londres: Pitman, 1991.

GONÇALVES, E. L. Gestão hospitalar: administrando o hospital moderno. São Paulo: Saraiva, 2006.

GUERREIRO, Reinaldo. Modelo Conceitual de Sistema de Informação da Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – FEA, São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989.

GUMMESSON, Evert. Marketing de relacionamento total. Porto Alegre: Bookman, 2005.

KAPLAN, R. S.; Norton, D. P. A estratégia em ação: Balanced scorecard. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

HOSPITAL DE ENSINO ODONTÓGICO DA UFRGS, disponível em <<http://www.ufrgs.br/odontologia/faculdade/hospital>>, acesso em 05/10/2017.

KAPLAN E ANDERSON. In: ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro/RJ. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD. Uma aplicação do Time-Driven ABC Model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. Custeio baseado em Atividade e Tempo: Time-Driven Activity-Based Costing. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Tradução por O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998. Tradução de: Cost and effect.

KLIEMANN NETO, Francisco José. Princípios de custeio: uma nova abordagem, Florianópolis, SC, Brasil, 2004.

KRAJEWSKI, Lee et al. Administração de produção e operações. 8. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin L. Administração de marketing. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

LEI nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9637.htm)>.

LEI nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8958.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8958.htm)>.

LEI nº 7.596, de 10 de abril de 1987. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7596.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7596.htm)>.

LINS, L. S., SILVA, R. N. S. Gestão empresarial com ênfase em custos: uma abordagem prática. São Paulo: Thomson, 2005.

LOVELOCK, Christopher, WIRTZ, Jochen. Marketing de serviços: pessoas, tecnologia e resultados. 5ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

MANUAL de contabilidade aplicada ao setor público 7ª edição. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>>. Acesso em 20 out. 2017.

MATOS, Afonso José de. Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão. 3. ed. São Paulo: Editora STS, 2005.

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

MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru; Teoria geral da administração. Da revolução urbana à revolução digital. 5ª Edição São Paulo Editora ATLAS S.A – 2005.

MIRANDA, L. C.; Silva, J. D. G.. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, P (Org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MEC, Ministério da Educação e Cultura. Disponível em <<http://portal.mec.gov.br/hospitais-universitarios>>, Acesso em 13 de outubro de 2017.

MÜLLER, C. J. (1996) A Evolução dos Sistemas de Manufatura e a necessidade de Mudança nos Sistemas de Controle e Custeio, Dissertação de Mestrado em Engenharia, PPGEP (UFRGS) Porto Alegre.

NAKAGAWA, M. (2008). ABC: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas.

OLIVEIRA, Djalma P. R. de. Administração de processos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PEREIRA, L. Carlos Bresser. Disponível em <<http://www.bresserpereira.org.br/rgp.asp>>

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (Org.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PERNOT, E., Roodhooft, F., & Van den Abbeele, A. (2007). Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services: A Case Study in a University. The Journal of Academic Librarianship.

RAIMUNDINI, S. L. Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos. 2003. 200p Dissertação de Mestrado (Mestrado em Administração) - Universidade Estadual de Maringá - UEM, Maringá, PR. 2003.

RESOLUÇÃO 3.380. Disponível em < [http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2006/pdf/res\\_3380\\_v2\\_L.pdf](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2006/pdf/res_3380_v2_L.pdf)>, acesso em 23 de agosto de 2017.

REVISTA da Associação Brasileira de Odontologia, Disponível em <https://revabeno.emnuvens.com.br/revabeno/article/viewFile/222/190>>, acesso em 12 de dezembro de 2017.

RIBEIRO Filho, J. F. Controladoria hospitalar. São Paulo: Atlas, 2005.

RODRIGUES, E.Z.; SILVA, W.A.C; ARAÚJO, E.A.T. Custeio Baseado em Atividade e Tempo - TDABC: estudo de caso em uma instituição de ensino superior particular. XIV Congresso Usp: Controladoria e Contabilidade. Jul.2014.

ROSS, Stephen A. / WESTERFIELD, Randolph W. Administração Financeira - 10ª Ed. Mc Graw Hill/ Bookman – 2015.

ROSEMANN, M.; BRUIN, T, Application of a Holistic Model for determining BPM maturity, BPTrends, Fev, 2005.

SANTOS, Boaventura de Sousa. A Universidade no século XXI: para uma reforma democrática e emancipatória da Universidade. São Paulo: Cortez, 2004.

SCHMENNER, Roger W. (1986). How can service business survive and prosper? Sloan Management Review, Spring.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – Disponível em [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario\\_d.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_d.asp)).

SHANK, John K.;GOVINDARAJAN, Vijay. Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SOUZA, A. A. (2013) Gestão Financeira e de custos em hospitais. São Paulo: Atlas.

TAVARES, Mauro Calixta. Gestão estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 440 p.

TRIGUEIRO, A. Meio ambiente no século XXI. Campinas: Autores Associados, 2005.

UFRGS – Faculdade de Odontologia. <<http://www.ufrgs.br/odontologia/atendimento-ao-publico/atendimento-odontologico>>. Acesso em 14 de outubro de 2017.

VIANA, Herbert Ricardo Garcia. Lições preliminares sobre custos industriais. 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Qualitymark, 2005.

VIANNA, Ilca Oliveira de A. Metodologia do trabalho científico: um enfoque didático da produção científica. São Paulo: EPU, 2001.