

Implantação de um Sistema de Custos no Setor Público: um Estudo de Caso em um Hospital de Ensino do Nordeste Brasileiro

Erica Xavier de Souza
erica.xavier@feac.ufal.br
UFAL/FBV

Michael Lima dos Santos
exsouza@yahoo.com.br
UFAL

Andréia Barbosa de Lima
exsouza@yahoo.com.br
UFAL

Dalton Bernardino Santos Silva
exsouza@yahoo.com.br
UFAL

Rayanne Nayara Victor
exsouza@yahoo.com.br
UFAL

Resumo: Este trabalho teve como objetivo verificar a percepção do gestor quanto ao processo de implantação de um sistema de custos. Para isso buscou-se responder ao questionamento: Qual a percepção da direção de um hospital público de ensino sobre o processo de implantação de um sistema de custos? Para a elaboração desse trabalho foi feita um entrevista com aplicação de questionário junto ao gestor financeiro de um hospital de ensino público, no caso estudado, o Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA, vinculado a UFAL. Quanto aos resultados da pesquisa, observou-se a inexistência de um sistema de custos no hospital, mesmo a diretoria reconhecendo a importância e os benefícios da implantação de um mesmo no processo de controle e de tomada de decisão. Reconheceu-se também a existência de pelo menos dois grandes dificultador na implementação de um sistema de custeio: a fator cultural e a falta de profissionais qualificados para implementação e manutenção de um sistema. A percepção do gestor quanto ao processo de implementação é favorável a tal, no entanto sua implantação esbarra em empecilhos como, além dos já mencionado, a não imposição legal para a criação desse sistema.

Palavras Chave: sistemas de custos - custos setor público - hospital universitar - -

1. INTRODUÇÃO

Na atualidade, manter um sistema de custos coerente com as necessidades de uma organização, seja ela privada ou pública, é uma realidade cada vez mais ocorrente, fato este, que não é diferente nos hospitais públicos, pois necessitam de informações como ferramentas auxiliaadoras no processo de tomada de decisões visando à otimização dos recursos, sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados a sociedade.

A ideia da utilização de sistemas de custeio no setor público não é atual, visto que, desde os anos 80 existe essa preocupação. Acarretada na época, pela intensificação da crise fiscal do Brasil e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, em um período no qual o Estado foi forçado a repensar a política econômica e conseqüentemente diminuir os gastos com despesas, já que nesse período eram diversos os entraves quando o assunto era o aumento da carga tributária, a meta passou a ser cortar os gastos. A política de corte dos gastos rompeu as barreiras do tempo e se mostra uma necessidade atual, quando o assunto é despesa pública.

A partir de 1986 o Estado mostrou um avanço em relação ao controle dos gastos públicos, pois foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda e o desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), com isso, o Brasil passou a ser referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais. A importância do tema “implantação de um sistema de custos no setor público” pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais em vários países nos últimos anos e pelo espaço que vem ganhando na literatura especializada.

O SIAFI fora criado com o intuito de controlar a execução da despesa dos serviços públicos e não para apurar custos, segundo Martins (2003) despesa é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, já custo é o gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, em relação ao serviço público a receita obtida através da despesa é a execução do serviço público.

Através da utilização dos sistemas de informação existentes, incluindo o SIAFI, o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos. Mais ainda, ele não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. De fato, o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

Tendo dados históricos e atuais como base, vê-se a necessidade da implantação de um sistema de custos em hospitais de ensino, exigindo dos gestores o enfrentamento de novos desafios na busca contínua da eficiência e eficácia das atividades. A qualidade associada à utilização racional dos recursos deve ser o novo desafio.

Diante do exposto acima tem-se que este artigo buscará responder a seguinte problemática: Qual a percepção da direção de um hospital público de ensino sobre o processo de implantação de um sistema de custos?

A fim de responder tal problema tem-se como objetivo geral: Verificar a percepção do gestor quanto ao processo de implantação de um sistema de custos.

Os objetivos específicos elaborados para este estudo seguem:

- a) Investigar se houve ou há uma proposta de implantação de um sistema de custos;

- b) Observar quais os principais problemas que dificultam a implantação e manutenção de um sistema de custos; e
- c) Identificar o perfil do gestor.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção abordará o referencial teórico que subsidiou este estudo.

2.1 BREVE HISTÓRICO SOBRE HOSPITAIS DE ENSINO

O conceito de hospital de ensino é tão antigo quanto o conceito de saúde que surgiu na época do renascimento (MEDICI, 2001). Foi somente a partir do século XX, tornou-se obrigatória o vínculo da universidade com os hospitais.

O hospital universitário é uma instituição capaz de estabelecer uma rede de ensino, promovendo o treinamento do estudante, tornando-se conhecido por hospital de ensino e submetido a supervisão das autoridades ligadas a área da saúde. Dessa maneira, os hospitais envolverão ensino e pesquisa sendo necessários investimentos em alta tecnologia para garantir um melhor, logo irão se tornar hospitais mais caros que hospitais não-universitários, pois suas despesas com saúde serão o dobro da sua participação no volume de atendimento.

No Brasil, os hospitais de ensino foram assim denominados pela Portaria SNES/MS nº 15, de 8 de janeiro de 1991, que estabeleceu para estas instituições o Fator de Incentivo ao Desenvolvimento do Ensino e da Pesquisa Universitária em Saúde (FIDEPS). São reconhecidos pelo MEC se já estiverem atuando por mais de 5 anos e pertencer ao Sistema Integrado de Procedimentos de Alta Complexidade (SIPAC), do Ministério da Saúde (MS). A Portaria Interministerial MEC-MS nº1000 de 15 de abril de 2004¹² ressalta que:

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

A maioria desses hospitais é mantida com verba pública, tendo como principal órgão financiador o SUS – Sistema Único de Saúde, instituído pela Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelas Leis nº 8.080/1990 e nº 8.142/1990 (Leis Orgânicas da Saúde).

O SUS tem como principal objetivo dispor acesso igual à saúde para toda a sociedade. O SUS reembolsa para o hospital os valores necessários, sem preocupar-se com os custos incorridos. Esse sistema não admite ineficiência do hospital, exigindo um alto padrão de qualidade no atendimento ou prestação de serviços.

O hospital em estudo é o Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA, fundado na década de 60 e está localizado em Maceió no bairro Cidade Universitária. Sua evolução ocorreu de acordo com a necessidade crescente a cada ano assim como, definições políticas. Em 1973 foi dado início às atividades docentes e assistenciais no Hospital Universitário em sede própria, ainda em construção.

Somente a partir da década de 90 o hospital finalmente ganhou uma expansão que o deixou mais estruturado com relação a sua parte física e administrativa e em 1991, com a assinatura do convênio com a Fundação Universitária de Desenvolvimento de Pesquisa e Extensão (FUNDEPES), o HU passou a ter uma gestão financeira mais autônoma, assumindo com recursos oriundos do convênio com o SUS, os gastos com custeios de materiais de consumo e uma parte das despesas de capital, como a aquisição de alguns equipamentos. As despesas com folha de pessoal, energia, vigilância e limpeza continuaram vinculadas ao orçamento da UFAL.

O HUPAA é um órgão suplementar da Universidade Federal de Alagoas - UFAL, que mantém uma relação funcional com o Centro de Ciências da Saúde - CSAU, com ações que abrangem as áreas de ensino, pesquisa e assistência não só à comunidade assistida pelo SUS em Maceió, mas também à pacientes das cidades do interior de Alagoas, sendo por isso, um hospital de referência.

2.2 ECONOMIA NOS HOSPITAIS

É comum notar em profissionais ligados a saúde definir a mesma como algo que não tem preço. Com isso é comum haver conflito entre ética da saúde e ética econômica. Considerando a desproporção dos recursos disponíveis e as necessidades da população, as decisões em saúde devem estar sempre orientadas por princípios econômicos a fim de formar o fundamento da economia da saúde.

Segundo Del Nero, a economia da saúde:

[...] tem por objetivo a otimização das ações de saúde, ou seja, o estudo das condições ótimas de distribuição de recursos disponíveis para assegurar à população a melhor assistência à saúde e o melhor estado de saúde possível, tendo em conta meios e recursos limitados.

Este conceito de economia sempre levará em consideração a realidade dos recursos bem como sua escassez. Um dos princípios básicos da economia da saúde é usar medidas que propiciem redução dos custos sem que os mesmos impactem prejuízo.

A análise econômica em saúde adota algumas técnicas para apuração de custos, como:

- a) Custo Benefício: verifica se os benefícios adquiridos por determinado programa irão compensar os custos com o mesmo;
- b) Custo Efetividade: escolher a melhor estratégia para alcançar determinado objetivo;
- c) Custo mínimo: irá comparar as principais alternativas dos programas de saúde que apresentarem o mesmo resultado e escolher a com menor custo;
- d) Custo de Oportunidade: os recursos disponíveis para um projeto não estarão disponíveis para outros;
- e) Custo Social: assim como o de oportunidade, o custo social refletirá a escassez de recursos.

2.3 FINALIDADE DOS CUSTOS

Assim como em entidades privadas, o setor público preza pela importância de conhecer seus custos como forma de medir o desempenho de programas do governo. A análise dos custos do setor torna-se fundamental para superar os desafios encontrados na saúde, como mudanças sociais e políticas, gestão de recursos humanos e usar as informações dos custos para a tomada de decisão.

Conforme a legislação, a apuração dos custos dos programas e projetos públicos terão origem da LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias e não em um sistema de custos propriamente dito. Mesmo assim, é de total importância que os gestores possuam um sistema de custos de maneira que irá auxiliar na tomada de decisões.

Segundo Tibúrcio-Silva (2007) destaca que um sistema contábil deverá fornecer informações para cinco objetivos:

1. Formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo – A informação de custos pode ser relevante, por exemplo, para a decisão de escolha de novos investimentos. É importante destacar, no entanto, que a informação de custo deve estar associada aos benefícios sociais e às decisões dentro da esfera política. Mas dentro de uma unidade gestora, como uma escola pública, o conhecimento do custo

- de diversos cursos oferecidos para a sociedade pode ajudar na escolha de qual deles deverá ser objeto de uma expansão de vagas;
2. Decisões de alocação de recursos – Envolvem a criação de relatórios sobre alocação de recursos entre produtos, clientes, canais de distribuição etc. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), por exemplo, ao implantar seu sistema de custo, descobriu que no passado fez alguns contratos de prestação de serviço com alguns clientes que não eram vantajosos;
 3. Planejamento e controle de custos das operações e atividades – Diz respeito à criação de relatórios sobre custos e ativos por unidades gestoras, por centro de custos;
 4. Mensuração de desempenho e avaliação de pessoas – Refere-se à comparação entre valores orçados e valores realizados;
 5. Adequação com a regulamentação externa e exigências legais – Em certas áreas, a captação de financiamento externo, inclusive de instituições de fomento, está vinculada à implantação de um sistema de informação.

A entidade pública que tiver conhecimento dos custos das atividades desempenhadas poderá ter o maior controle no sentido de evitar desperdícios, corrupção se há eficiência ou não em seus serviços e se os mesmos estão atendendo as necessidades mínimas exigidas. A contabilidade de custos irá ajudar na formação de um planejamento estratégico, com intuito de atingir seus principais objetivos. Para a formulação de estratégias, o gestor deve analisar os pontos fracos e fortes da instituição à luz de oportunidades e riscos afim de adequar-se as necessidades da entidade.

Segundo Martins (2003), Custos é “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. A Contabilidade de Custos surgiu da Contabilidade Financeira através da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão. (Martins, 2003).

Hansen e Mowen (2001) dividem o sistema de informação contábil em dois: o sistema de contabilidade financeira voltado para a parte externa da entidade e o sistema contábil gerencial ligado a parte interna da organização. Os dois sistemas juntos fornecerão para os gestores informações essenciais para o bom funcionamento da entidade.

No caso do hospital público entende-se por custos todos os gastos referentes aos serviços que estão sendo prestados à sociedade. Logo sua apuração torna-se complexa por não saber determinar ao certo os principais centros de custos. Dentro do hospital haverá dois tipos de financiadores de serviços: O Sistema Único de Saúde – SUS e os convênios com entidades particulares. Outra característica do hospital público, é que seus custos não podem esperar, por exemplo, o centro cirúrgico deveria sempre estar preparado para uma eventual emergência, ou seja, haverá setores em que os custos serão inconstantes.

Uma questão importante para com relação aos serviços de saúde em hospitais de ensino, é que não há um controle das receitas, existe apenas o valor do serviço prestado pelo SUS determinado pelo Ministério da Saúde. Logo para um equilíbrio financeiro é necessário o total conhecimento dos custos e receitas.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Para implantação de um sistema de custos, deve-se observar que o mesmo não está voltado apenas para normas, fluxos, papéis e rotinas e sim, diretamente ligado a um conjunto de pessoas.

De acordo com Martins (2003) “Custeio significa apropriação dos custos e sistema de custeio diz respeito à forma de calcular os custos dos produtos e serviços”. Serão classificados de acordo com seu comportamento em relação ao volume de produção e divididos em custos

fixos e variáveis. Em relação a maneira de apropriação serão divididos em custos diretos e indiretos.

Os custos fixos são aqueles que permanecerão com valor constante independentemente da produção/serviço realizada (Martins, 2003). Em contrapartida, as variáveis irão crescer de acordo com o volume de produção/serviço. Já os custos diretos são aqueles ligados diretamente a produção/serviço e os indiretos irão necessitar de algum critério de rateio para melhor apropriação.

Os principais sistemas de custos são:

Custeio por Absorção: os custos fixos e os custos variáveis são atribuídos ao produto ou serviço e nenhuma atenção particular é dada para a classificação de custos como fixos ou variáveis;

Custeio Direto ou Variável: englobam apenas os custos que variam diretamente com o volume, materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos variáveis;

ABC: sistema que analisa os custos, rastreando os gastos da entidade para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos pela prestação de serviços internos.

2.5 SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA – SIAFI

Foi desenvolvido em 1986, com o objetivo de agilizar o processamento de dados contábeis, oferecendo maior transparência e segurança das informações. Este sistema sofreu varias atualizações ao longo dos anos, afim de tornar-se perfeito. Segundo Jund (2008), o SIAFI “permite acompanhar as atividades relacionadas com a administração financeira dos recursos da União, centraliza e uniformiza o processamento da execução orçamentária, através da integração dos dados.”

As principais operações de cunho contábil adotadas pelo SIAFI são:

- a) Plano de Contas: estruturar a informação;
- b) Conta Única do Tesouro Nacional: trata-se de uma conta contábil;
- c) Tabela de Eventos: será registrado automaticamente todos os eventos ocorridos.

O SIAFI é apenas um sistema de informação, não objetivando controle de gastos públicos, mas sim, tornar-se uma fonte de informações seguras para a contabilidade pública destinada a todos os níveis de Administração Pública Federal. o sistema não foi concebido para apurar os custos dos serviços públicos, motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo.

Com o SIAFI, o governo não tem como saber em quanto cada despesa pode contribuir para os resultados obtidos e também quais as atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Assim como, saber qual a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custa os processos de trabalho ou programas governamentais. Logo esse sistema busca apenas o controle dos recursos e dos procedimentos e não a eficiência e o desempenho alcançado. Neste aspecto o conhecimento do custo dos serviços públicos seria fundamental para a alocação eficiente dos recursos.

3. METODOLOGIA

De acordo com Pereira (2002), “a produção de conhecimentos de natureza científica se faz a partir de resultados obtidos em pesquisas, as quais requerem a adoção de uma metodologia que auxilie o pesquisador na conclusão de seu trabalho”.

Essa pesquisa caracteriza-se por ser um estudo de caso, que segundo Antonio Chizotti (1991) apud Barros e Lehfeld (2007) “o estudo de caso distingue por ser uma modalidade de estudo nas ciências sociais, que se volta à coleta e ao registro de informações sobre um ou vários casos particularizados, elaborando relatórios críticos organizados e avaliados, dando

margem a decisões e intervenções sobre o objeto escolhido para a investigação – uma comunidade, organização, empresa etc.”

Nosso alvo de estudo é o Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA, vinculado a UFAL. Foi feita uma entrevista com o diretor financeiro dessa unidade através da aplicação de um questionário. Usamos como instrumento de coleta de dados o questionário objetivando elucidar o conhecimento sobre a percepção do diretor em relação ao processo de implementação de um sistema de custeio no hospital. Segundo Cervo et al (2006) ‘o questionário é a forma mais usada para coletar dados, pois possibilita medir com mais exatidão o que se deseja’. De acordo com Barros e Lehfelld (2007) existem duas formas de se aplicar o questionário: “realizá-lo por contato direto ou enviá-lo pelo correio”. No caso do presente estudo foi utilizado o procedimento do questionário por contato direto, pois assim pode-se explicar e abordar os objetivos da pesquisa, esclarecendo dúvidas dos entrevistados com relação a certas questões (BARROS; LEHFELLD, 2007). O questionário aplicado foi tirado da tese “Fatores Limitantes na Implementação de um Sistema de Gestão de Custos em um Hospital Público de Rio Grande do Sul”, do autor Rodrigo Viegas Alves. O Questionário foi aplicado na íntegra, contudo, para este estudo algumas perguntas serão desconsideradas por acreditarmos que suas respostas fujam ao tema do presente trabalho.

No que se refere à abordagem do problema esse estudo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa pelo fato de analisar a percepção do diretor financeiro do hospital de ensino quanto ao processo de implementação de um sistema de custeio.

De acordo com Richardson (1999) apud BEUREN et al (2009) diz que abordagem qualitativa não emprega um instrumento estatístico com base do processo de análise do problema, onde não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

Este trabalho encontra-se dividido em três etapas, além da introdução. A primeira consiste em uma revisão teórica sobre a história dos hospitais de ensino, a economia nos hospitais, conceito e métodos de custos e o sistema integrado de administração financeira – SIAFI. Logo em seguida serão analisados os resultados obtidos na entrevista realizada. E por fim serão apresentadas as considerações finais acerca do artigo.

5. RESULTADOS

Constatou-se através do questionário aplicado que o hospital público de ensino não possui um sistema de custeio. Porém pode-se observar, pelas respostas obtidas no questionário, a existência de um elevado nível de conscientização por parte da diretoria para os benefícios de um sistema de custos.

Acompanhamentos para tomada de decisões e gerenciamento das atividades foram considerados os maiores benefícios de um sistema de custo. Em caso de uma implantação de um sistema de custo a direção declara de que a sua participação seria altamente comprometida com a implantação.

Se há consciência sobre os benefícios de um controle de custos então porque não há uma implantação de sistema de custeio?

Através de uma análise aprofundada nas respostas obtidas, percebe-se que o tratamento dado aos custos no setor público obedece ao um regime diferenciado em relação ao setor privado. Enquanto em um hospital privado um sistema de custo é imprescindível para continuidade de suas atividades um hospital público e de ensino não há um controle eficiente dos custos interno.

O grande problema que inviabiliza a implantação do sistema de custeio na percepção da diretoria seria a resistência cultural.

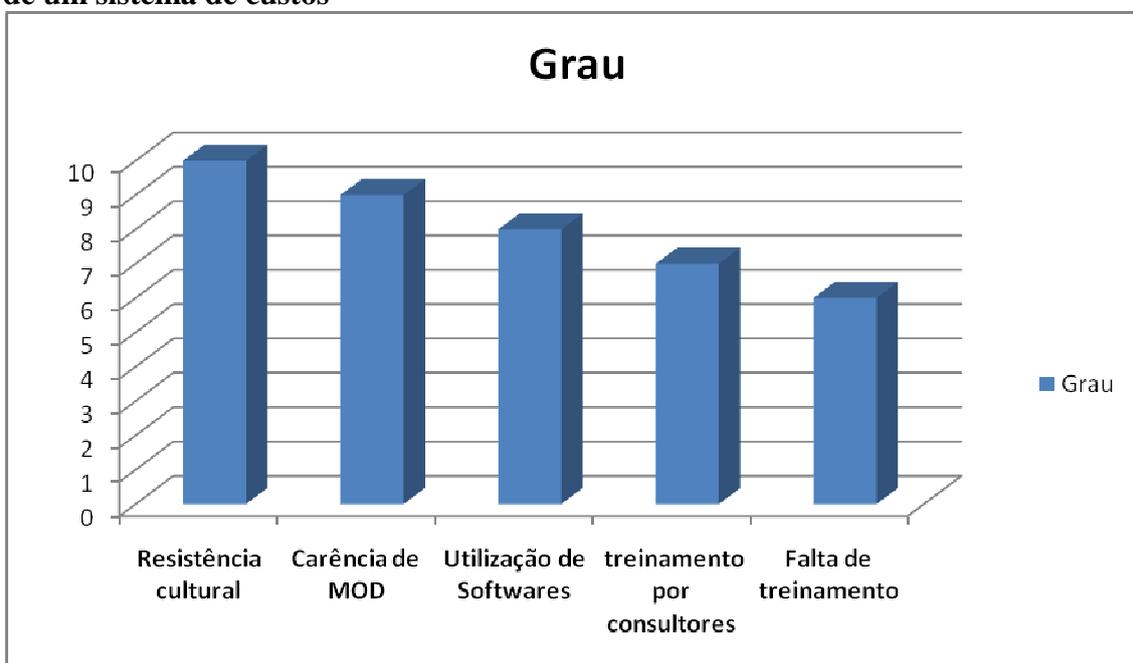
Como explica MARION (2008) “A primeira reação é a da sensação de estar sendo iniciada uma era de controle, e toda pessoa que sempre trabalhou sem sentir formalmente essa “fiscalização” tem uma natural predisposição contrária”

Além das resistências culturais, outro grande empecilho num processo implementação de um sistema de custos, na visão da diretoria é falta de profissionais qualificados para implementação e depois na manutenção de um sistema de custo.

No ponto de vista da diretoria para que um sistema de custeio fosse implantado seriam necessários treinamentos com os profissionais que atuam no hospital, e esses treinamentos deveriam ser institucionais e não setoriais como atualmente.

Considerando a opinião da direção apresentação dos resultados e dos relatórios mensais das unidades do hospital seria outro facilitador no processo de implantação do sistema de Custos.

Gráfico 1.1 A percepção da Diretoria dos fatores que mais dificultam a implementação de um sistema de custos



O gráfico 1.1 mostra um escala, em ordem decrescente do grau de dificuldade entre as alternativas apresentadas.

Nota-se no gráfico que na percepção da diretoria o maior dificultador do processo de implementação do sistema de custeio é a resistência cultural.

Por tratar-se de um hospital Público, a implantação de um sistema de informação ou qualquer controle interno exige de instruções normativas e autorizações específicas e, todavia isto precisa de tempo e recursos físicos e humanos. Tanto que no grau de dificuldade para implantação do sistema de custos citou-se a utilização de softwares e treinamentos por consultores o que demonstra que a burocracia ainda impede o avanço do processo de controle no setor Público.

Pelos motivos acima citados não há ainda no Hospital Público de ensino não um projeto de implantação de um sistema de custos.

5. CONCLUSÕES

Embora a necessidade da utilização de mecanismos que possibilitem o fornecimento de informações precisas para o processo de tomada de decisões seja cada vez mais necessários na figura de um sistema de custos, visando um bom desempenho das atividades institucionais sem prejudicar a qualidade do serviço prestado, esse trabalho chegou à conclusão de que o

gestor do hospital público de ensino estudado tem uma boa percepção da utilidade desse sistema e que tem em mente sua capacidade informacional, porém, fatores existentes no serviço público, como a não imposição legal para a criação desse sistema, a escassez de mão de obra qualificada e a cultura do “saúde não tem preço” fomentada pelo receio provocado pela adoção de uma ferramenta que avalie esses custos, inviabilizam a sua implantação. A execução dessa pesquisa abre uma gama de possibilidades, dentre elas uma futura reaplicação do questionário a outros funcionários além do diretor financeiro do hospital, para avaliar de forma mais abrangente o impacto causado na percepção deles.

6. REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. “Custos no setor público”. Revista do Serviço Público, São Paulo, ano 50, nº 1, janeiro a março de 1999.

ATIKNSON, Anthony A. et al. Contabilidade gerencial. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.

BARROS, Aidil J. da S.; ELHFELD, Neide A. de S. Fundamentos de Metodologia Científica. 3ª ed. São Paulo: PEARSON, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, nº 191-A, de 05 outubro de 1988.

_____. **Ministério da Saúde.** Ministério da Educação. Certifica como hospital de ensino as instituições hospitalares que servirem de campo para a prática de atividades curriculares na área da Saúde. Portaria interministerial GM/MS nº 1000 de 15 de abril de 2004. Diário Oficial da União. Brasília. Edição número 73 de 16/04/2004.

_____. **Hospital Universitário Profº Alberto Antunes.** Disponível em <http://www.hupaaufal.org/>. Acesso em 23 de novembro de 2010 às 18h20min.

_____. **Lei 4320/64, de 17 de março de 1964** – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. **Ministério da Educação. Hospitais universitários.** Disponível em: <http://www.portal.mec.gov.br/sesu/>. Acesso em 23 de novembro de 2010 às 19h30min.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; DA SILVA, Roberto. Metodologia Científica. 6ª ed. São Paulo: Pearson Education, 2006.

Del Nero CR. O que é economia da saúde. In: Piola SF, Vianna SM. Economia da saúde: conceito e contribuição para a gestão da saúde. 3ª ed. Brasília: IPEA; 1995.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN e MOWEN. Gestão de Custos - Contabilidade e Controle. São Paulo: Pioneira-Thomson Learning, 2001.

JUND, Sergio. Administração, Orçamento e Contabilidade Pública. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MÉDICI, A C. Hospitais universitários: passado, presente e futuro. Revista da Associação Médica do Brasil 2001.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria Nacional de Programas Especiais. Divisão de Planejamento. Manual de apuração de custos hospitalares. Brasília: Centro de Documentação, 1985.

TIBÚRCIO-SILVA, C.A. (Org.). Custos no setor público. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

ZANCHET, Aládio; BELINI, Giusley; KINZLER, Jante. Estrutura de custos de um hospital público e seu resultado econômico: um estudo de caso. Universidade Estadual do Oeste do Paraná, V. 7, Nº 13, 2º sem 2007.