

# A IMPORTÂNCIA DA MENSURAÇÃO DE CUSTOS ALIMENTÍCIOS PARA A GESTÃO HOSPITALAR

**Marcelo Luiz Schultz**

**Eloi Almiro Brandt**

**Carine de Oliveira**

## **Resumo:**

*Este estudo procura demonstrar a mensuração dos custos alimentares de um hospital filantrópico, com intuito de enfatizar a importância de um eficiente controle de custos da alimentação, bem como checar a eficiente utilização dos recursos na elaboração das refeições, destacando a complexidade do processo de identificação e apuração dos mesmos. Alerta, também, sobre possíveis cálculos arbitrários, cuja interpretação equivocada poderá ocasionar em distorções nos valores das refeições, não esquecendo porém em verificar o custo-benefício de um detalhamento demasiado. É possível, através de um controle criterioso de custos da alimentação hospitalar, obter informações gerenciais importantes, cuja aplicabilidade traz benefícios não somente às instituições que as utilizam, como também aos seus pacientes (clientes), que passam a ter um atendimento de melhor qualidade.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

## **A IMPORTÂNCIA DA MENSURAÇÃO DE CUSTOS ALIMENTÍCIOS PARA A GESTÃO HOSPITALAR**

### **Resumo**

**Marcelo Luiz Schultz**

Universidade de Santa Cruz do Sul  
mschultz@unisc.br

**Carine de Oliveira**

Universidade de Santa Cruz do Sul

**Eloi Almiro Brandt**

Universidade de Santa Cruz do Sul

Este estudo procura demonstrar a mensuração dos custos alimentares de um hospital filantrópico, com intuito de enfatizar a importância de um eficiente controle de custos da alimentação, bem como checar a eficiente utilização dos recursos na elaboração das refeições, destacando a complexidade do processo de identificação e apuração dos mesmos. Alerta, também, sobre possíveis cálculos arbitrários, cuja interpretação equivocada poderá ocasionar em distorções nos valores das refeições, não esquecendo porém em verificar o custo-benefício de um detalhamento demasiado. É possível, através de um controle criterioso de custos da alimentação hospitalar, obter informações gerenciais importantes, cuja aplicabilidade traz benefícios não somente às instituições que as utilizam, como também aos seus pacientes (clientes), que passam a ter um atendimento de melhor qualidade.

**Área Temática:** 8 - Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

## **A IMPORTÂNCIA DA MENSURAÇÃO DE CUSTOS ALIMENTÍCIOS PARA A GESTÃO HOSPITALAR**

### **1. Introdução**

O atual cenário da economia tem por característica uma concorrência cada vez mais acirrada, a qual modelos tradicionais e técnicas até então eficazes de gestão são rapidamente disseminados, obrigando as empresas a recorrerem a mudanças rápidas e inovadoras para sobreviverem. Uma tendência muito forte deste novo rumo empresarial é a transição da economia baseada na produção para a economia baseada na prestação de serviços, que está adquirindo gradativamente uma maior representatividade do mercado de trabalho.

Esta economia transitória, porém, encontra dificuldades em fomentar uma contabilidade eficaz a cada tipo de prestação de serviços em consequência da heterogeneidade produtiva, uma vez que o mercado terciário é amplamente diversificado, onde o serviço prestado não tem custos facilmente mensurados como no processo produtivo industrial.

Diante desta dificuldade, percebe-se que uma das áreas que mais precisa obter avanços é a hospitalar, que ainda se utiliza de métodos contábeis tradicionais que não levam ao efetivo conhecimento de seu desempenho. Ou seja, grande parte dessas organizações não possui nenhum sistema de custos como ferramenta gerencial para suas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos, inibindo a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho de todas as unidades hospitalares, com reflexos diretos a seus pacientes e usuários.

E, em se tratando de custos variáveis com pacientes (clientes), a premissa é de ocorrer, em suma, a associação de gastos com medicamentos e procedimentos médicos. Entretanto, um fator indispensável à otimização da saúde é uma adequada dieta alimentar, cuja mensuração é extremamente arbitrária, ocasionando um certo desinteresse para fins gerenciais.

Procurando minimizar o problema, este artigo procura demonstrar de forma sintética ferramentas úteis para a mensuração de custos com a alimentação dos hóspedes das instituições de saúde bem como exaltar a importância não só da recuperação dos internos, mas também da composição dos custos agregados a estes pacientes. Para tanto, utilizou-se como campo de trabalho o Hospital Santa Cruz, instituição de saúde filantrópica da cidade de Santa Cruz do Sul / RS, cuja cobertura abrange cerca de 250.000 pessoas principalmente do Vale do Rio Pardo.

### **2. Gestão de custos em instituições de saúde**

A hotelaria hospitalar objetiva, dentro das atividades que lhe são competentes, oferecer aos pacientes condições de bem-estar, assistência, segurança e qualidade no atendimento, agregando todas as práticas profissionais existentes nas instituições de saúde.

A estrutura da hotelaria hospitalar varia de amplitude de um hospital para outro, principalmente porque ainda não é um serviço completamente sedimentado e, como

tal, não faz parte do cenário rotineiro de todo hospital. Em geral, a estrutura básica da hotelaria é constituída pelo espaço físico hospitalar, como a lavanderia, rouparia, camareiras, higiene, limpeza, gerenciamento de resíduos sólidos, jardinagem, segurança patrimonial, recepção, manutenção e alimentação, que, embora não esteja relacionada com a estrutura física, é condicionada nesta categoria por direito, visto que integra os serviços básicos de internação. A alimentação é parte integrante do processo de nutrição, que Ferreira define como “o conjunto dos processos que vão desde a ingestão dos alimentos até a sua assimilação pelas células” (2003, p. 491).

A alimentação hospitalar visa a atender ao cliente interno (corpo clínico e funcionários) e ao cliente externo (pacientes e acompanhantes). São dois serviços com características diferentes, pois os funcionários são atendidos com refeições feitas em escala, enquanto que o paciente, muitas vezes, deve seguir uma dieta com restrições prescritas pelo médico.

Estas restrições médicas procuram evitar que o paciente tenha sua enfermidade agravada com o consumo de alimentos cuja composição provoque alguma reação no organismo ou até mesmo com os medicamentos prescritos. Para tanto, é comum que os hospitais e clínicas possuam um manual de dietas para cada tipo de patologia, onde listam-se quais alimentos podem ser consumidos, havendo, dentro do possível, uma variação do cardápio a fim de evitar uma monotonia alimentar.

Atualmente, não há uma prática de gerenciamento de custos no que se refere ao cuidado e ao suporte nutricional, aumentando constantemente as pressões sobre os serviços de alimentação hospitalar, cuja representatividade do custo total da diária de uma paciente torna-se alta. Para Martins, custo é um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (2003, p. 25). Porém, com maior especificidade, Domingos Martins acrescenta que “custos hospitalares são gastos relativos a materiais e serviços utilizados na produção médica do hospital” (2000, p. 23).

Já Mezomo, completa afirmando que:

(...) o constante encarecimento dos gêneros alimentícios, aliado ao exorbitante custo de manutenção geral deste serviço, constituem uma excelente oportunidade para uma avaliação do que vem sendo feito a fim de obter, enquanto possível, um aumento na produtividade e a correspondente redução de custos, sem prejuízo no desempenho. (1994, p. 258)

Portanto, a gestão de custos em instituições de saúde é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos, sejam eles financeiros, econômicos ou patrimoniais, acarretando em uma prestação de serviços mais qualificada. As entidades, públicas ou privadas, precisam investir cada vez mais na gestão da qualidade, a fim de garantir sua própria sobrevivência. Os controles de qualidade deverão ser realizados com a finalidade de racionalizar a utilização dos recursos humanos e materiais, possibilitando estabelecer graus de produtividade dos serviços de alimentação em níveis de otimização dos custos e interligação da equipe de funcionários, proporcionando melhor assistência a ser prestada.

A qualidade, entretanto, é definida pelos clientes ou consumidores, de acordo com o grau de satisfação que eles têm com a utilização dos serviços ou produtos destas instituições, cuja responsabilidade recai sobre todos que operacionalizam o trabalho. Cabe aos nutricionistas, então, o planejamento e controle de todo o processo que envolve a compra, o armazenamento e a distribuição dos alimentos aos pacientes e funcionários de todo o hospital. Este trabalho exige todo o

conhecimento e conceito de Administração de uma verdadeira empresa, e como tal, tem como uma das primordiais preocupações a redução do custo operacional de todo o serviço.

Segundo Falk:

Dentro das organizações hospitalares, os profissionais das áreas fins necessitam de informações para o gerenciamento de suas atividades, que lhes possibilite uma melhor visão quanto ao reflexo de suas ações nos resultados da empresa. (2000, p. 191)

Neste contexto, a área nutricional hospitalar presta os serviços inerentes à alimentação, onde ferramentas de gestão organizacional e de análise de processos tendem a ser uma alternativa objetivando instrumentalizar o profissional como responsável pela administração dos custos alimentares.

A preocupação com custos da alimentação acentuou-se no Hospital Santa Cruz - HSC, quando da sua aquisição pela Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul - APESC, instituição filantrópica voltada principalmente aos interesses da comunidade de Santa Cruz do Sul. A instituição de saúde até 2003 era gerida por um grupo de religiosas que, preocupadas com o bem-estar dos pacientes e da região, superavam as dificuldades que possuíam para geri-lo.

Como consequência, quem passou a adoecer foi a própria instituição, cuja saúde financeira apresentava-se seriamente debilitada, não havendo outra saída senão repassá-la à APESC. A partir da nova aquisição, os gestores da adquirente desde já passaram a levantar deficiências relacionadas a receitas e, principalmente, a custos, com a finalidade de não apenas otimizar a saúde de seus pacientes, mas também a saúde do próprio hospital, proporcionando assim um atendimento diferenciado e qualificado.

Este estudo procura demonstrar como foi possível mensurar os custos alimentares do Hospital Santa Cruz, com intuito de enfatizar a importância de um eficiente controle de custos da alimentação, bem como encontrar possíveis desperdícios na elaboração das refeições, destacando a complexidade do processo de identificação e apuração dos mesmos. Sabe-se que cada hospital elabora sua dieta de acordo com as especificações dos profissionais da nutrição, porém, mesmo que não haja similaridades dietéticas, os procedimentos adotados poderão servir de base para apropriação dos custos de qualquer instituição, independentemente da receita ou da quantidade de refeições servidas.

### **3. Procedimentos adotados para o custo das dietas**

Procurou-se como primeiro critério listar junto ao Setor de Nutrição e Dietética o número de dietas servidas de acordo com o Manual de Dietas Hospitalares existentes, bem como a função de cada uma delas. O Manual de Dietas Hospitalares do Hospital Santa Cruz, elaborado pelas nutricionistas do Serviço de Nutrição e Dietética, tem como objetivos principais a padronização das refeições servidas a seus pacientes e informar toda a equipe envolvida com os cuidados dos pacientes sobre a nomenclatura, as indicações e as características de cada dieta padronizada, assim como a sua adequação nutricional.

Este Manual, entretanto, não isenta as avaliações nutricionais completas. O Serviço de Nutrição Clínica tem como rotina identificar os pacientes em risco nutricional ou desnutrição estabelecida. As crianças, os adolescentes, aqueles com estresse metabólico, gestantes e idosos devem ser avaliados e acompanhados com prioridade. O Serviço de Nutrição deve avaliar o paciente até, no máximo, 72 horas da admissão, quando é determinado um plano individualizado de refeições e de

educação nutricional (se necessário). Em outros casos específicos, o médico ou outro profissional envolvido no cuidado, pode solicitar uma avaliação ao Serviço de Nutrição.

Estão listados no Manual de Dietas Hospitalares do Hospital Santa Cruz 26 tipos diferentes de dietas, divididas em seis refeições ao dia para pacientes internados através de convênios particulares (café da manhã, lanche da manhã, almoço, lanche da tarde, janta e ceia), e quatro refeições diárias aos pacientes internados pelo SUS - Sistema Único de Saúde (café da manhã, almoço, lanche da tarde e janta), onde chegou-se à seguinte lista:

- Dieta Normal
- Dieta de Líquidos Claros
- Dieta Líquida - Completa
- Dieta Branda
- Dieta Pastosa
- Dieta Normocalórica ou Hiperprotéica
- Dieta Hipercalórica e Hiperprotéica
- Dieta com Restrição de Fibras e Resíduos
- Dieta Hipocalórica e Hiperprotéica
- Dieta Rica em Fibras
- Dieta Isenta de Lactose
- Dieta Pobre em Lipídios
- Dieta Rica em Lipídios
- Dieta Isenta de Glúten
- Dieta Pobre em Purinas
- Dieta Hipossódica
- Dieta para Úlcera Péptica
- Dieta para Diarréia
- Dieta para Insuficiência Hepática
- Dieta para Síndrome Nefrótica
- Dieta Para Insuficiência Renal Crônica (tratamento conservador)
- Dieta para Insuficiência Renal Aguda (em tratamento conservador)
- Dieta para Diálise Peritoneal Contínua
- Dieta para Hemodiálise e Diálise Peritoneal Intermitente
- Dieta para Diabetes
- Dieta para Insuficiência Respiratória

Pode-se dizer que a característica principal do cálculo do custo com alimentação é a arbitrariedade na sua mensuração, ou seja, é possível encontrar diferentes custos para um mesmo item, cuja variabilidade depende da interpretação de quem os calcula. Porém, desde que haja bom senso e um gerenciamento padronizado desses custos, as discrepâncias tendem a ser mínimas. Entretanto, é válida uma análise do custo-benefício em detalhar demasiadamente esses cálculos, ou seja, evitar o desgaste de identificar pequenos valores cujo retorno não traga informações significativas.

De posse dos tipos de dietas solicitou-se junto ao Setor de Compras a movimentação dos estoques de gêneros alimentícios dos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 2004, criando uma planilha conforme segue:

Quadro 01 - Exemplo de cálculo do valor g/ml

Descrição	U.M.	Qtd. MI/g	Consumo	Vlr. Cons.	Custo Médio	Cons. g/ml	Vlr. g/ml
-----------	------	-----------	---------	------------	-------------	------------	-----------

Produto A	Kg	1.000	10	R\$ 50,00	R\$ 5,00	10.000	<b>R\$ 0,0050</b>
Produto B	Litro	1.000	12	R\$ 28,80	R\$ 2,40	12.000	<b>R\$ 0,0024</b>
Produto C	Lata	400	6	26,34	R\$ 4,39	30.000	<b>R\$ 0,0008</b>

Para o cálculo do consumo utilizou a fórmula “Estoque inicial + Compras - Estoque final”.

Há outros produtos que não são consumidos na sua forma original e precisam ter seu custo estimado em função da quantidade produzida após sua dissolução. Tem-se como exemplo o café em pó, cujo quilo possui um determinado custo, entretanto, é diluído em vários litros, acarretando em um novo custo, desta vez em mililitros. A expressão “vários” litros justifica-se, pois a interpretação da quantidade de café que poderá render varia conforme a quantidade de pó diluída em água, tornando o café mais forte ou mais fraco, alterando de forma proporcional seu custo. Para padronização, utilizou-se o rendimento recomendado no verso da embalagem dos produtos com este dualismo. O Produto C do Quadro 01 ilustra o exemplo do café, onde a lata possui 400 gramas de leite em pó, porém, produz 5.000 mililitros de leite desnatado, ou seja, 06 latas não têm estimativa de 2.400 gramas, e sim de 30.000 mililitros.

Listou-se, também, materiais que tiveram de ter seus custos somados e divididos de forma ponderada, em virtude de comporem uma determinada receita. Utiliza-se como referência a produção de uma batida de frutas:

Quadro 02 - Exemplo de custo com média ponderada

Batida de frutas	Açúcar	R\$	0,0008
	Leite desnatado	R\$	0,0010
	Frutas	R\$	0,0011
		<b>R\$</b>	<b>0,0029</b>

A utilização de média ponderada fez-se necessário, ao passo que os custos apresentados por cada item da receita não determinam seu real custo por grama ou mililitros, pois não pode-se considerar que se utilizam para um litro de batida 1/3 de frutas, 1/3 de leite desnatado e 1/3 de açúcar.

Tem-se também como exemplo constante nas dietas o cálculo do custo das frutas, cuja arbitrariedade pode alterar não apenas o custo delas propriamente ditas, como também de derivações, como a batida anteriormente exemplificada. Devido à preocupação em não tornar uma dieta enfadonha, não é especificada qual fruta será servida em determinada refeição. É preciso, portanto, fazer uma média simples do custo do grama. No HSC, são listadas as seguintes frutas:

Quadro 03 - Exemplo de custo com média simples

FRUTAS	Vlr. g/ml
Laranja	R\$ 0,00090
Abacaxi	R\$ 0,00180
Uva	R\$ 0,00230
Maçã	R\$ 0,00180
Mamão	R\$ 0,00159
Caqui	R\$ 0,00060
Ameixa	R\$ 0,00140
Banana	R\$ 0,00147
	<b>R\$ 0,00148</b>

Algumas frutas, como a uva, maçã, caqui e ameixa, poderão ser ingeridas com casca, ou seja, seu custo é totalmente ingerido. Porém, a laranja, o abacaxi, o mamão e a banana são ingeridos descascados, tornando o custo do grama enganoso, pois parte do alimento é descartado. É possível criar um parâmetro de percentual de perdas, mas também torna-se arbitrário e demasiadamente minucioso, onde há a necessidade de avaliar o custo-benefício. No mesmo exemplo citam-se os legumes, verduras e saladas, cujos custos são diversificados, onde alguns podem ser ingeridos na sua forma natural enquanto outros precisam ser descascados ou até mesmo fervidos.

Pode-se também relacionar como cálculo de custo médio onde há diversidade de determinado alimento, cuja nomenclatura é a mesma, porém muda o sabor e, conseqüentemente, o seu valor. Exemplifica-se com o chá, cujos sabores de camomila, erva-doce e chá preto, embora todos sejam chá, possuem custos diferentes, não havendo outra alternativa senão fazer uma média simples, obtendo desta forma o custo do mililitro da erva, independentemente do sabor:

Quadro 04 - Exemplo de custo com materiais equivalentes

Chá	Chá de camomila	R\$	0,0006
	Chá de erva doce	R\$	0,0003
	Chá preto	R\$	0,0005
		<b>R\$</b>	<b>0,00047</b>

Poder-se-ia listar diversos outros casos de alimentos cujo cálculo torna-se arbitrário, como a elaboração de um bolo, purê, sopa, canja de galinha, mingau de cereais, sobremesas, dentre outros, porém o objetivo deste artigo não é relatar todos, e sim demonstrar ao menos uma alternativa de mensurá-los.

Enfim, à posse do custo do grama e do mililitro de todos os gêneros alimentícios, listou-se as 26 diferentes dietas com os alimentos que compõem cada uma, separadamente os 4 tipos de refeições do SUS e os 6 tipos de refeições dos convênios particulares, totalizando o custo não somente da dieta como também o custo da refeição. O quadro 05 ilustra um exemplo de dieta cujo custo total foi apurado segmentando-se os custos das 6 refeições, neste caso de convênios:

Quadro 05 - Exemplo de custo da dieta separada por refeições

<b>Dieta Pastosa (CONVÊNIO)</b>					
<b>Café da manhã</b>	Mingau de cereal	200	g	R\$ 0,00563	R\$ 1,13
	Fruta amassada	120	g	R\$ 0,00148	R\$ 0,18
	<b>SUBTOTAL</b>				<b>R\$ 1,30</b>
<b>Lanche da Manhã</b>	Suco de frutas coado	200	ml	R\$ 0,00090	R\$ 0,18
	<b>SUBTOTAL</b>				<b>R\$ 0,18</b>
<b>Almoço</b>	Sopa	150	ml	R\$ 0,00265	R\$ 0,40
	Feijão	150	g	R\$ 0,00150	R\$ 0,23
	Purê de legumes	140	g	R\$ 0,00221	R\$ 0,31
	Gelatina	80	g	R\$ 0,00440	R\$ 0,35
	Suco artificial	200	ml	R\$ 0,00145	R\$ 0,29

				<b>SUBTOTAL</b>	<b>R\$ 1,58</b>
<b>Lanche da Tarde</b>	Batida com sustare	200	ml	R\$ 0,00412	R\$ 0,82
	<b>SUBTOTAL</b>				<b>R\$ 0,82</b>
<b>Janta</b>	Sopa	150	ml	R\$ 0,00265	R\$ 0,40
	Feijão	150	g	R\$ 0,00150	R\$ 0,23
	Purê de legumes	140	g	R\$ 0,00221	R\$ 0,31
	Gelatina	80	g	R\$ 0,00440	R\$ 0,35
	Suco artificial	200	ml	R\$ 0,00145	R\$ 0,29
<b>SUBTOTAL</b>				<b>R\$ 1,58</b>	
<b>Ceia</b>	Suco de frutas coado	200	ml	R\$ 0,00090	R\$ 0,18
	<b>SUBTOTAL</b>				<b>R\$ 0,18</b>
				<b>TOTAL DIETA</b>	<b>R\$ 5,64</b>

Foi possível, então, identificar o custo de cada dieta e de cada refeição. Esta média também foi obtida de forma ponderada, pois algumas dietas possuem maior demanda que outras, cuja especificidade se limita a determinada patologia. Exemplificando, tem-se a dieta pobre em lipídios, cuja indicação ocorre no tratamento de doenças hepáticas, pancreáticas e da vesícula biliar, em síndromes disabsortivas com prejuízo da absorção, utilização e transporte da gordura proveniente da dieta (AIDS, pancreatite crônica, ressecções intestinais e doença de Crohn). Pode-se perceber que essa dieta, limitada a essas doenças, teve pouca demanda no hospital, representando menos de 1% das refeições servidas nos três primeiros meses de 2004. Logo, seu custo teve uma representatividade proporcional, ou seja, menos de 1% do custo total para cálculo da média. É claro que uma organização hospitalar com controles alimentares poderá determinar qual dieta está sendo servida a um determinado paciente, auferindo o custo exato da refeição para a sua patologia, porém, isto só proporcionará aos gestores o controle do que foi gasto, e não do custo variável paciente/dia, impossibilitando o cálculo da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e até mesmo do controle de estoques de alimentos perecíveis, que poderia acarretar em falta ou sobras de alimentos no estoque, cuja validade reduzida poderia acarretar em desperdícios de alimentos estragados.

O quadro 06 mostra a diferença de custos encontrada na média das refeições de convênios e das refeições do SUS, que são mais limitadas em quantidade e qualidade, havendo reflexo imediato no seu custo:

Quadro 06 - Comparativo da média dos custos/dietas Convênios e SUS

<b>Convênios</b>	<b>SUS</b>
R\$ 5,70	R\$ 3,85

Da mesma forma que foi possível identificar o valor médio da dieta dos Convênios e do SUS, também foi possível mensurar o custo médio da refeição, contribuindo para que um paciente não precise pagar o almoço e demais refeições do dia caso dê saída pela manhã. A menos que haja um controle rigoroso de qual foi

a última refeição do paciente no leito, lhe será cobrado o valor da dieta/dia, ou seja, R\$ 5,70 ou R\$ 3,85, mesmo que tenha tomado apenas o café da manhã. O quadro 07 ilustra o custo médio de cada refeição, cuja cobrança poderá a ser feita até a última refeição ingerida.

Quadro 07 - Custos médios por refeição Convênios e SUS

MÉDIAS	Café	Lanche	Almoço	Lanche	Janta	Ceia	TOTAL
	<b>Convênios</b>	R\$ 1,07	R\$ 0,07	R\$ 2,01	R\$ 0,61	R\$ 1,65	R\$ 0,29
<b>SUS</b>	R\$ 0,82	R\$ 0,00	R\$ 1,22	R\$ 0,61	R\$ 1,20	R\$ 0,00	<b>R\$ 3,85</b>

Salienta-se que, além do custo do alimento propriamente dito, deve-se adicionar o valor de R\$ R\$ 19.276,84 referente ao gasto do trimestre com combustíveis necessários à elaboração das refeições (gás de cozinha, óleo diesel e lenha). Embora seja um custo variável, não se apropriou este item diretamente às refeições, pois há alimentos que necessitam de combustível para sua elaboração, enquanto outros podem ser consumidos de forma crua ou fervida/cozida/assada.

Referente à depreciação, tem-se como custo fixo do trimestre o montante de R\$ 2.696,10 inerente à cozinha (prédio, móveis/utensílios, máquinas/equipamentos, equipamentos de informática e equipamento de telefonia).

No que se refere ao custo com pessoal (cozinheiras), buscou-se junto ao setor de Recursos Humanos os cálculos da folha de pagamento, cujo resultado apresentou o custo de R\$ 19.543,10 referente a vencimentos, encargos e provisões.

Procurou-se, então, quantificar as refeições que, de acordo com o Serviço de Arquivo Médico e Estatística - SAME do HSC, foram servidas nos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 2004 45.018 refeições para pacientes, distribuídas da seguinte maneira:

Quadro 08 - Refeições servidas a pacientes - 1º Trimestre de 2004

<b>Clínicas</b>	<b>Café manhã</b>	<b>Lanche</b>	<b>Almoço</b>	<b>Lanche</b>	<b>Janta</b>	<b>Ceia</b>	<b>TOTAL</b>
Ala Santa Clara	1.118	537	1.105	555	1.006	20	<b>4.341</b>
Maternidade	1.881	796	1.888	814	1.714	0	<b>7.093</b>
Pediatria	1.481	715	1.435	716	1.420	0	<b>5.767</b>
Ala São Francisco	4.217	2.016	4.432	2.128	4.493	595	<b>17.881</b>
Ala Santo Antônio	1.094	520	1.070	550	1.099	170	<b>4.503</b>
UTI Adulto	388	168	400	184	343	108	<b>1.591</b>
UTI Pediátrica	19	5	17	10	18	1	<b>70</b>
Recuperação	293	87	292	106	232	0	<b>1.010</b>
Pneumologia	670	305	663	336	679	109	<b>2.762</b>
<b>TOTAL</b>	<b>11.161</b>	<b>5.149</b>	<b>11.302</b>	<b>5.399</b>	<b>11.004</b>	<b>1.003</b>	<b>45.018</b>

Do total de leitos ocupados nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2004, a média de ocupação por pacientes conveniados foi de 28%, portanto, a média de leitos ocupados por pacientes do SUS no Hospital no período foi de 72,00%, cuja distribuição ocorreu da seguinte forma:

Quadro 09 - Estimativa de refeições servidas Convênios e SUS

	<b>Café</b>	<b>Lanche</b>	<b>Almoço</b>	<b>Lanche</b>	<b>Janta</b>	<b>Ceia</b>	<b>TOTAL</b>
Convênios	3.125	5.149	3.165	1.512	3.081	1.003	<b>17.035</b>
SUS	8.036	0	8.137	3.887	7.923	0	<b>27.983</b>

Não há separação, neste caso, de quantas refeições foram servidas para os Convênios e para o SUS. O cálculo determinante é simples percentual proporcional à taxa de ocupação. Porém, pode-se perceber que, pelo total de refeições servidas ao SUS, não tem-se um percentual de 72, pois o café da manhã e a ceia são servidos somente aos pacientes conveniados, elevando sua taxa de 28% para 37,84%. Em valores, de acordo com os custos levantados, ficaria representado de acordo com o quadro abaixo:

Quadro 10 - Custo teórico das refeições a pacientes Convênios e SUS

	<b>Café</b>	<b>Lanche</b>	<b>Almoço</b>	<b>Lanche</b>	<b>Janta</b>	<b>Ceia</b>	<b>TOTAL</b>
Convênios	R\$3.343,75	R\$360,43	R\$6.361,65	R\$922,32	R\$5.083,65	R\$290,87	<b>R\$16.362,67</b>
SUS	R\$6.589,52	R\$0,00	R\$9.927,14	R\$2.371,07	R\$9.507,60	R\$0,00	<b>R\$28.395,33</b>

Porém, além dos pacientes internados pelo SUS e pelos Convênios, ainda há a alimentação dos acompanhantes. No primeiro trimestre, o número de refeições foi considerável, já que foram relatadas 6.292 ocorrências, ou seja, 12,26% do total de refeições servidas. Como não há separação de quantas refeições foram servidas a acompanhantes dos Convênios e quantas foram servidas a acompanhantes do SUS, utilizou-se o mesmo critério de percentual da tabela anterior:

Quadro 11 - Estimativa de refeições servidas a acompanhantes - Convênios e SUS

<b>Acompanhantes</b>	<b>Café</b>	<b>Lanche</b>	<b>Almoço</b>	<b>Lanche</b>	<b>Janta</b>	<b>Ceia</b>	<b>TOTAL</b>
CONVÊNIOS	591	212	548	62	502	0	<b>1.915</b>
SUS	1.518	0	1.410	159	1.290	0	<b>4.377</b>
<b>TOTAL</b>	<b>2.109</b>	<b>212</b>	<b>1.958</b>	<b>221</b>	<b>1.792</b>	<b>0</b>	<b>6.292</b>

Se transformados estes números em cifras, apresenta-se o seguinte resultado:

Quadro 12 - Custo teórico das refeições a acompanhantes Convênios e SUS

<b>Acomp.</b>	<b>Café</b>	<b>Lanche</b>	<b>Almoço</b>	<b>Lanche</b>	<b>Janta</b>	<b>Ceia</b>	<b>TOTAL</b>
CONVÊNIOS	R\$ 632,37	R\$14,84	R\$ 1.101,48	R\$ 37,82	R\$ 828,30	R\$ 0,00	<b>R\$ 2.614,81</b>
SUS	R\$ 1.244,76	R\$ 0,00	R\$ 860,10	R\$190,80	R\$4.966,50	R\$ 0,00	<b>R\$ 7.262,16</b>
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.877,13</b>	<b>R\$14,84</b>	<b>R\$ 1.961,58</b>	<b>R\$ 228,62</b>	<b>R\$5.794,80</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 9.876,97</b>

Paralelamente, são servidas refeições para os clientes internos da instituição, separadas em “refeitório”, cuja alimentação destina-se aos técnicos administrativos e serviços de apoio, em “médicos”, referente ao corpo clínico e “lanche noturno”, cuja refeição é servida tanto aos funcionários quanto aos médicos.

Quadro 13 - Refeições clientes internos - 1º Trimestre de 2004

	<b>Café</b>	<b>Lanche</b>	<b>Almoço</b>	<b>Lanche</b>	<b>Janta</b>	<b>Ceia</b>	<b>TOTAL</b>
Lanche Noturno	0	0	0	0	1.321	2.949	<b>4.270</b>
Refeitório	0	0	5.689	0	0	0	<b>5.689</b>
Médicos	182	91	182	91	182	58	<b>786</b>
<b>TOTAL</b>	<b>182</b>	<b>91</b>	<b>5.871</b>	<b>91</b>	<b>1.503</b>	<b>3.007</b>	<b>10.745</b>

É possível, então, obter o custo teórico das refeições dos clientes internos (funcionários e corpo clínico):

Quadro 14 - Custo teórico das refeições clientes internos - 1º Trimestre de 2004

	<b>Café</b>	<b>Lanche</b>	<b>Almoço</b>	<b>Lanche</b>	<b>Janta</b>	<b>Ceia</b>	<b>TOTAL</b>
Cientes internos	R\$ 194,74	R\$6,37	R\$11.800,71	R\$55,51	R\$2.479,95	R\$872,03	R\$15.409,31
<b>TOTAL</b>	<b>R\$194,74</b>	<b>R\$6,37</b>	<b>R\$11.800,71</b>	<b>R\$55,51</b>	<b>R\$2.479,55</b>	<b>R\$872,03</b>	<b>R\$15.409,31</b>

Considera-se como custo da refeição dos clientes internos a média das dietas servidas aos pacientes conveniados, cuja alimentação é considerada uma única porção. Porém, não há controle de porções servidas aos funcionários e ao corpo clínico, decorrendo a uma falta de controle de custos da alimentação deste grupo de usuários.

Finalmente, lista-se o custo total com alimentação dos três primeiros meses de 2004:

Quadro 15 - Custo teórico total - 1º Trimestre de 2004

	<b>Café</b>	<b>Lanche</b>	<b>Almoço</b>	<b>Lanche</b>	<b>Janta</b>	<b>Ceia</b>	<b>TOTAL</b>
SUS	R\$6.589,52	R\$0,00	R\$9.927,14	R\$2.371,07	R\$9.507,60	R\$0,00	R\$28.395,33
Convênios	R\$3.343,75	R\$360,43	R\$6.361,65	R\$922,32	R\$5.083,65	R\$290,87	R\$16.362,67
Acomp.	R\$1.877,13	R\$14,84	R\$1.961,58	R\$228,62	R\$5.794,80	R\$0,00	R\$9.876,97
Cientes internos	R\$194,74	R\$6,37	R\$11.800,71	R\$55,51	R\$2.479,95	R\$872,03	R\$15.409,31
<b>TOTAL</b>	<b>R\$12.005,14</b>	<b>R\$381,64</b>	<b>R\$30.051,08</b>	<b>R\$3.577,52</b>	<b>R\$22.866,00</b>	<b>R\$1.162,90</b>	<b>R\$70.044,28</b>

Porém, como já mencionado anteriormente, podem ser alocados ainda os custos com depreciação, pessoal e combustíveis:

Quadro 16 - Outros custos de elaboração dos alimentos - 1º Trimestre de 2004

<b>CUSTOS</b>	<b>Valor</b>
Depreciação	R\$2.696,10
Pessoal	R\$19.543,10
Combustíveis	R\$19.276,84
<b>TOTAL</b>	<b>R\$41.516,04</b>

Estima-se, portanto, que o custo com alimentação no primeiro trimestre de 2004 tenha sido de R\$ 111.560,32 (R\$70.044,28 + R\$ 41.516,04). Não será possível, entretanto, confrontar os custos com as receitas do período, pois, segundo o Setor de Faturamento da instituição, não há um detalhamento da receita com diária para alimentação dos pacientes, apenas da alimentação dos funcionários e médicos (clientes internos). Portanto, utilizou-se como comparação o custo teórico x custo real para os pacientes e custo teórico x receita real para os funcionários, onde foi possível fazer algumas considerações:

Somando-se apenas os custos variáveis (refeições mais os combustíveis) obtém-se um custo teórico trimestral com alimentação de R\$ 89.321,12. Verificando junto ao setor de contabilidade, foram gastos com gêneros alimentícios e combustíveis o montante de R\$ 91.418,08, ou seja, a diferença de valores foi de apenas R\$ 2.096,96 ou 2,29 % a menos. Esta pequena diferença entre o custo teórico e o custo real demonstra que os recursos estão sendo utilizados de forma eficiente na instituição.

É claro que seria necessário considerar os custos fixos (depreciação e folha de pagamento), cujo critério de apropriação poderia ser através de bases de rateio, ou então por margem de contribuição. Porém, considera-se apropriado não utilizar nenhuma, visto que as bases de rateio deixariam os cálculos muito mais arbitrários,

enquanto que a margem de contribuição somente poderia ser obtida se houvessem dados sobre o faturamento.

Entretanto, verificou-se que o custo teórico da refeição dos clientes internos é de aproximadamente R\$ 15.409,31 no primeiro trimestre de 2004, porém, de acordo com o setor de faturamento do hospital, a receita de refeições deste grupo foi de R\$ 9.016,00, ou seja, a receita gerada contribuiu apenas 58,51% para a cobertura dos custos das refeições servidas, e o restante provavelmente foi absorvido pelo custo das refeições dos clientes externos. Ressalta-se que este percentual está considerando que todas as refeições tenham sido servidas em uma única porção, o que pode-se acreditar que o percentual de cobertura deste custo seja ainda menor.

#### **4. Considerações Finais**

Embora estes cálculos tenham ocorrido em uma instituição de saúde específica, a metodologia utilizada pode perfeitamente ser implantada em qualquer outra instituição com os mesmos critérios, porém, é claro, com os devidos ajustes para a sua realidade.

Cabe salientar, também, que qualquer cálculo que venha a ser feito em relação a custos com alimentação pode ser manipulado, vista a arbitrariedade da mensuração do custo grama ou mililitro. Porém, se utilizado um critério de bom senso e padronização para esses cálculos, eles podem se tornar uma ferramenta poderosa de gestão de custos hospitalares, não esquecendo de avaliar o custo-benefício da mensuração demasiadamente detalhada.

Recomenda-se, entretanto, um maior detalhamento das receitas hospitalares com alimentação, com o intuito de possibilitar a comparação do custo auferido com a receita obtida, onde se terá a margem de cobertura dos custos variáveis em relação aos fixos.

Para a diferença encontrada com os custos dos clientes internos, sugere-se uma reavaliação dos custos das refeições, principalmente do almoço, a fim de equilibrar a receita com as despesas decorrentes desta refeição.

Este trabalho, embora tenha tido algumas limitações, provou como é possível uma mensuração correta dos custos com alimentação em instituições de saúde, por mais arbitrários que possam ser. Várias outras informações gerenciais poderiam ser extraídas, porém sugere-se a criação de novos trabalhos sobre este tema, cuja área de interesse é muito vasta.

#### **5. Referências**

ALVES, Joaquim P. *Sistemas de contabilidade hoteleira: vantagens da sua uniformização*. Portugal: Cabográfica, 2000. 36 p.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio. *Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. São Paulo: Saraiva, 1997. 191 p.

\_\_\_\_\_. *Estrutura e análise de custos*. São Paulo: Saraiva, 2001. 327 p.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.

CHING, Hong Yuh. *Manual de custos de instituições de saúde*. São Paulo: Atlas, 2001. 233 p.

CREPALDI, Silvio A. *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1999. 241 p.

FALK, James Anthony. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001. 163 p.

FERREIRA, Aurélio B. *Mini Aurélio - século XXI*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2003. 4. ed. 790 p.

MARTINS, Domingos. *Gestão financeira de hospitais*. São Paulo: Atlas, 1999. 108 p.

\_\_\_\_\_. *Custos e orçamentos hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000. 165 p.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.

MEZOMO, Iracema F. *A administração de serviços de alimentação*. 4. ed. São Paulo: I. F. de B. Mezomo, 1994. 469 p.

ZANELLA, Luiz C. *Administração de custos em hotelaria*. Caxias do Sul: EDUCS, 1993. 186 p.