

Estudo sobre o método de custeio adotado pela Unidade de Nutrição e Dietética de um Hospital

Ana Cristina Pereira

Teresa Cristina Alves Barbosa

Resumo:

Este artigo apresenta um estudo de caso realizado numa instituição hospitalar, com a finalidade de analisar os métodos de custeio das refeições elaboradas pela Unidade de Nutrição e Dietética. A Unidade de Nutrição e Dietética adota o método de custeio ponderado, onde são atribuídos pesos às diferentes refeições dependendo da importância (ou onerosidade) das mesmas. Comparativamente aplicou-se o método de custeio por absorção. Analisando-se os resultados, percebeu-se uma grande distorção entre os dois métodos. Concluiu-se que as distorções ocorreram em função dos graus de subjetividade quanto a atribuição de pesos no método de custeio ponderado e na escolha dos critérios de rateio dos custos indiretos no método de custeio por absorção. A instituição está viabilizando a adoção de um software para coletar os dados de maneira mais eficiente e paralelamente está sendo estudado a aplicabilidade da metodologia de custeio baseado em atividades ABC (Activity Based Costing).

Área temática: *Mensuração de Custos*

Estudo sobre o método de custeio adotado pela Unidade de Nutrição e Dietética de um Hospital

Autores:

Ana Cristina Pereira
Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica
UNIFECAP Centro Universitários Álvares Penteado
Contadora e Professora do Centro Universitário de São Camilo

Teresa Cristina Alves Barbosa
Nutricionista do Hospital Alvorada (Medial Saúde)

Este artigo apresenta um estudo de caso realizado numa instituição hospitalar, com a finalidade de analisar os métodos de custeio das refeições elaboradas pela Unidade de Nutrição e Dietética.

A Unidade de Nutrição e Dietética adota o método de custeio ponderado, onde são atribuídos pesos às diferentes refeições dependendo da importância (ou onerosidade) das mesmas. Comparativamente aplicou-se o método de custeio por absorção. Analisando-se os resultados, percebeu-se uma grande distorção entre os dois métodos. Concluiu-se que as distorções ocorreram em função dos graus de subjetividade quanto a atribuição de pesos no método de custeio ponderado e na escolha dos critérios de rateio dos custos indiretos no método de custeio por absorção. A instituição está viabilizando a adoção de um *software* para coletar os dados de maneira mais eficiente e paralelamente está sendo estudado a aplicabilidade da metodologia de custeio baseado em atividades – ABC (*Activity Based Costing*).

Área temática: mensuração de custos

Estudo sobre o método de custeio adotado pela Unidade de Nutrição e Dietética de um Hospital

Introdução

A Contabilidade de Custos é uma ferramenta poderosa, quando utilizada adequadamente, ou seja, não apenas coletando, tratando e gerando relatórios, mas subsidiando os gestores com informações capazes de auxiliá-los nas tomadas de decisões. Para que isto ocorra, é necessário conhecer a realidade de cada negócio.

Neste artigo é focado o segmento econômico de assistência à saúde, e mais especificamente procura-se compreender a realidade de uma instituição hospitalar, delimitando o estudo a mensuração dos custos de um sub sistema do hospital.

A palavra hospital vem do latim *hospitium*, que significa lugar onde se hospedam pessoas. O hospital como um sistema tem como entrada pessoas doentes, que, submetidas a processos de diagnóstico e tratamento, são transformadas em pessoas tratadas, que são a saída do sistema.

Existe dentro do sistema hospital, diversos subsistemas que se integram para que sejam atingidos os objetivos finais do sistema, dentre os quais a Unidade de Nutrição e Dietética.

Para Balchiunas (2002, p.322) a Unidade de Nutrição e Dietética “tem como função dentro do contexto hospitalar a produção de bens de consumo e a prestação de serviços, fornecendo assistência dietoterápica adequada à clientela assistida, desenvolvendo ainda atividades de ensino, pesquisa e controle de qualidade.”

A Unidade de Nutrição e Dietética é considerada um importante subsistema do sistema hospitalar, pois desempenha atividades de assistência dietoterápica hospitalar e ambulatorial, que preserva, promove e/ou recupera a saúde do paciente, por meio dos cuidados nutricionais. A adequação da dieta à prescrição informada pelo médico, é realizada por profissional qualificado, que é o Nutricionista, conforme preceitua a Lei nº 8.234 de 1991.

Objetivos

Apresentar o estudo de caso realizado numa instituição hospitalar, localizada na grande São Paulo, com a finalidade de analisar os métodos de custeio das

refeições elaboradas pela Unidade de Nutrição e Dietética. O referido estudo é particularmente importante, na medida em que, fornece importantes informações sobre os gastos realizados na unidade, subsidiando diversas decisões, inclusive as relacionadas a uma possível terceirização dos serviços prestados pela Unidade.

Caracterização do objeto de estudo: a Unidade de Nutrição e Dietética

Conforme o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar (2002, p.84) a Unidade de Nutrição e Dietética, tem por finalidade a oferta de alimentos nutricionalmente balanceados e dietas adequadas às necessidades específicas do cliente/paciente, bem como educação nutricional.

A Unidade de Nutrição e Dietética é um serviço complexo pois, atende clientes sadios e enfermos, de todas as faixas de idade e que por suas características, obedecem não só à classificação nosológica nas diferentes especialidades médicas atendidas na instituição hospitalar, bem como de acordo com a sua classificação social como previdenciário, conveniado ou particular. (Balchiunas, 2002, p.322)

Para Mezomo (1989, p.100) a Unidade de Nutrição e Dietética, analogamente aos estudos de Fayol sobre a administração, desempenha as seguintes atividades:

- a) administrativas: planejar (ou prever), organizar, comandar, coordenar, controlar;
- b) técnicas: prestar assistência em nutrição, aos pacientes (internados e de ambulatório) e funcionários;
- c) comerciais: previsão, requisição, seleção, compra, conferência, recebimento, distribuição;
- d) contábeis: levantamentos, mapas (mensais, anuais), relatórios, determinação do custo operacional;
- e) financeiras: controle do material de consumo, racionalização do trabalho, aumento da produtividades;
- f) segurança: segurança dos usuários (pacientes, funcionários, acompanhantes e visitantes). Segurança do pessoal da Unidade de Nutrição e Dietética. Segurança dos equipamentos, utensílios e materiais.

A Unidade de Nutrição e Dietética deve ser estruturada levando-se em consideração:

- a) tipo do hospital;
- b) especialidade do hospital (ou predominância do atendimento);
- c) capacidade do hospital;
- d) número de leitos por especialidade;
- e) estabelecimento do roteiro de trabalho;
- f) escolha do sistema de transporte de refeições às Unidades de Internação;
- g) levantamento de todo equipamento necessário;
- h) dotação do pessoal necessário para o serviço, e
- i) observância às diretrizes a serem seguidas, de acordo com a orientação da Direção superior do hospital.

Sistema físico-operacional da Unidade de Nutrição e Dietética

O sistema físico-operacional representa o modo operacional das áreas da empresa. Sua organização é feita em consonância com a missão definida pela empresa.

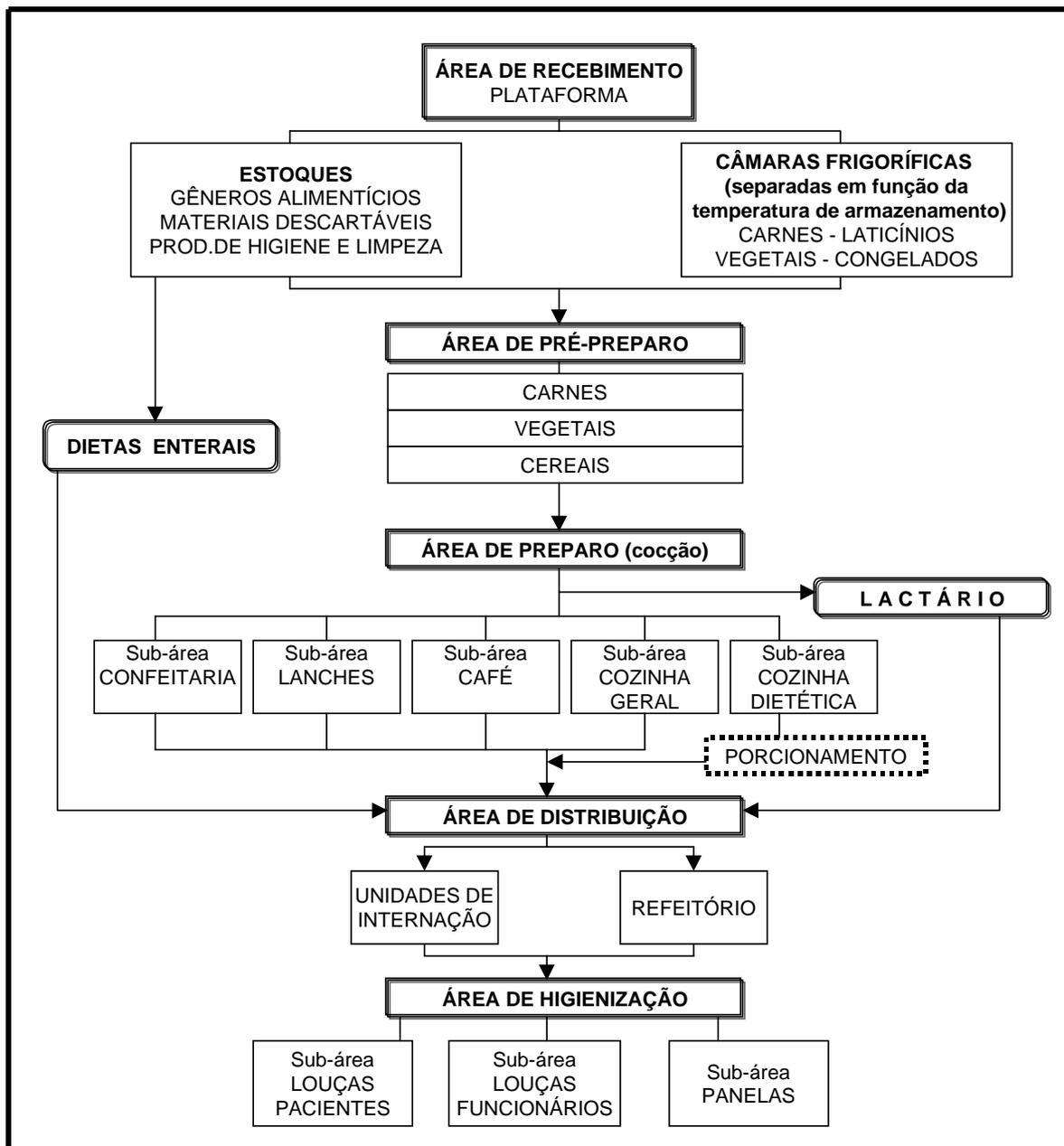
O estabelecimento do sistema físico-operacional contempla o inter-relacionamento entre as variáveis do ambiente próximo (fornecedores de recursos, clientes e concorrentes) e as variáveis do ambiente remoto (econômicos, sociais, políticas, tecnológicas), pois a eficácia empresarial depende do correto entendimento do ambiente como um todo. (PELEIAS, 2002, p. 10,11)

A Unidade de Nutrição e Dietética é constituída pelas áreas de:

- a) administração;
- b) recebimento e estocagem de gêneros perecíveis e não perecíveis;
- c) pré-preparo e preparo das dietas gerais e modificadas (dietas especiais);
- d) de produção especializada como lactário, dietas enterais;
- e) de distribuição para os usuários: que fazem suas refeições no refeitório (funcionários) e para os diversos clientes internados nas várias Unidades de Internação (pacientes), bem como visitantes e acompanhantes por meio das lanchonetes e/ou cantinas;
- f) de higienização.

Na figura 01 á apresentado o fluxograma físico-operacional da Unidade de Nutrição e Dietética.

Figura 01: Fluxograma físico-operacional da Unidade de Nutrição e Dietética



O Controle de Qualidade é muito importante, para manter a segurança da assistência nutricional realizada pela Unidade de Nutrição e Dietética, durante todas as fases operacionais.

Segundo Robles (1996, p. 21), embora a segurança seja um dos pilares da qualidade, não é muito percebido pelo cliente, porém é de grande valia para o pessoal operacional, através da possibilidade de monitorização das operações, adicionando qualidade aos serviços prestados, além de diminuir o período de hospitalização (Ciclo de Vida do Produto).

O abastecimento e armazenamento, bem como a distribuição dos alimentos pelas diversas áreas, para o devido preparo e cocção, obedecem um fluxo operacional. Os gêneros são recebidos na plataforma de recebimento, em conformidade com as normas e os programas de Controle de Qualidade.

O controle de qualidade é realizado mediante coleta de amostras, controle de temperatura, verificação dos prazos de validade, cadastro de fornecedor e

adequação do transportador (uniformização e condições do veículo, como exemplo no caso de transporte de gêneros perecíveis, que deve ser realizado com veículo isotérmico).

As amostras de gêneros alimentícios são etiquetadas com o nome do fornecedor, número da nota fiscal, data de recebimento, número do lote e data de validade, sendo armazenadas sob congelamento até o término (consumo total) do lote.

Os gêneros não perecíveis são armazenados em estoques e os perecíveis em câmaras frigoríficas, obedecendo às normas de estocagem que os resguardam da deterioração, até o momento do preparo para o consumo.

Os alimentos são enviados às diversas áreas de preparo, conforme o cardápio previamente estabelecido e logo após esta etapa, são distribuídos para as unidades de internação e para os refeitórios. O controle de qualidade, nesta etapa, é exercido mediante o monitoramento do tempo e da temperatura de exposição dos alimentos e com a coleta de amostras, que permanecem durante 72 horas sob congelamento.

Dimensionamento do tipo e número de refeições

O dimensionamento do número de refeições deverá ser estimado com base no tipo de hospital e sua especialidade, número de leitos por especialidade, diferenças sócio-econômicas dos pacientes, padrões de atendimento do hospital, padrão do cardápio a ser fornecido e o tipo de equipamento a ser adquirido.

Tipos de refeições servidas:

I - Refeições diárias fornecidas aos pacientes: basicamente são fornecidas cinco refeições, sendo almoço e jantar (principais) e desjejum, lanches da tarde e lanche noturno (complementares).

II – Refeições diárias fornecidas aos funcionários: depende da jornada de trabalho.

Tipos de cardápios ou dietas:

O planejamento baseia-se na política de compras, capacidade de armazenamento, padrões de refeições a serem fornecidas, tipos de usuários, especialidade do hospital (diversidade de dietas), etc.

O Ato Normativo CRN-3 nº 06/2001, define os tipos de dietas em função da complexidade da Unidade de Nutrição e Dietética:

a) nível de atendimento básico:

- característica: predomínio de pacientes de nível primário de assistência em Nutrição, ou seja, cuja patologia de base ou problema apresentado não exija cuidados dietoterápicos específicos e inexistem fatores de risco nutricional;

- tipo de dieta: normais ou de rotina modificadas. São dietas que permitem alterações quanto a consistência (exemplo: dietas geral, dieta branda, dieta leve, dieta líquida), destinadas a indivíduos normais, com boa saúde;

b) nível de atendimento especializado:

- característica: predomínio de pacientes de nível secundário e terciário de assistência em Nutrição:

- secundário: não exige cuidados dietoterápicos específicos, mas existem fatores de risco nutricional como por exemplo: anorexia, hábito alimentar errôneo e outros. Ou ainda, pacientes cuja patologia exige cuidados dietoterápicos e inexistem fatores de risco nutricional associado;

- terciário: com exigência de cuidados dietoterápicos especializados e existência de fatores de risco nutricional:

- tipo de dieta: normais ou de rotina, modificadas, especiais e especializadas:

- dietas modificadas: tem alterações quantitativas e/ou qualitativas e/ou físico-químicas e/ou organolépticas, originadas de adaptações da dieta normal, de acordo com as necessidades do paciente, como por exemplo, dietas sem resíduos;

- dietas especiais: tem alterações quantitativas e/ou qualitativas, envolvendo restrições a determinados nutrientes, de acordo com as necessidades do paciente, como por exemplos: dieta hipoprotéica, dieta hipogordurosa;

- dietas especializadas: destinadas a fins determinados e a clientela especializada no âmbito de suas necessidades nutricionais, tais como dietas enterais, fórmulas infantis, dietas metabólicas, dietas especiais para o preparo de exames.

Estudo de Caso

O estudo de caso foi desenvolvido através de uma pesquisa de campo, onde foram coletados dados do mês de junho de 2003 da Unidade de Nutrição e Dietética, de um hospital particular, localizado na Grande São Paulo. O hospital possui 232 leitos distribuídos entre as Unidades de Internação, Terapia Intensiva Adulto, Terapia Intensiva Infantil e Hospital Dia. Atende clientes conveniados a operadoras de planos de saúde e particulares.

O Hospital atende todas as especialidades clínicas e cirúrgicas, inclusive de alta complexidade. As especialidades de internação são: clínica médica, cardiologia, pneumologia, nefrologia, infectologia, hematologia, oncologia, pediatria, reumatologia, cirurgia cardíaca, neurocirurgia, cirurgia geral, ginecológica, torácica, vascular, pediátrica, de cabeça e pescoço, cirurgia plástica, cirurgia

bucomaxilofacial, otorrinolaringologia, oftalmologia, ortopedia, urologia, terapia intensiva.

O Centro Cirúrgico possui 15 salas com área de Recuperação Pós-Anestésica. A UTI (Unidade de Tratamento Intensivo) – adulto, possui 23 leitos, incluindo leitos de isolamento, semi-intensiva e leitos para fase pós-operatória de cirurgia cardíaca. A UTI infantil tem 7 leitos. O Hospital Dia, indicado para cirurgias de pequeno e médio porte ou procedimentos diagnósticos e terapêuticos sem necessidade de internação, cuja permanência hospitalar seja inferior a 12 horas, está equipado em 25 leitos.

Para atender esta estrutura, a Unidade de Nutrição e Dietética elabora em entre refeições principais, lanches e desjejum, dietas enterais, fórmulas lácteas e bebidas, um total de 60.000 serviços por mês, distribuídos a pacientes e funcionários.

Os objetos de custo e a classificação dos gastos

Horngren, Foster e Datar (2000, p.19) definem “Quando os gestores desejam saber quanto custa uma determinada coisa, por exemplo um novo produto ou uma máquina, esta coisa pode ser definida como objeto de custo.”

Os objetos de custos considerados neste estudo foram, os serviços realizados pela Unidade de Nutrição e Dietética de elaboração de refeições principais (almoço e jantar) e refeições complementares (desjejum, lanche da tarde e lanche noturno), não contemplando a elaboração de fórmulas lácteas, dietas enterais e lanches servidos ao conforto médico (área de descanso dos médicos e cirurgiões).

O Custo pelo método da ponderação ou clássico

A Unidade de Nutrição e Dietética em estudo, adota para custear os serviços realizados, o método clássico de custo ponderado.

Segundo Mezomo (1989, p.302) “Neste método, atribui-se pesos às diferentes refeições dependendo da importância (ou onerosidade) das mesmas, levando-se em consideração que estes pesos são fixos para cada refeição.”

Normalmente os critérios considerados para determinação dos pesos, são a elaboração dos cardápios, a mão-de-obra envolvida, o tempo gasto nas preparações e o grau de dificuldade das preparações.

Preliminarmente foi levantado os serviços prestados pela Unidade de Nutrição e Dietética, os horários de funcionamento e o número de usuários (pacientes e funcionários), conforme demonstrado no quadro 01:

Quadro 01: Funcionamento e número de usuários dos serviços prestados pela Unidade de Nutrição e Dietética:

serviços	escalonamento horário	Nº usuários / dias de funcionamento			total semana
		2ª à 6ª feira	sábado	domingo	
desjejum	06:00 - 08:00	330	300	300	2.250
almoço	11:00 - 14:00	450	350	350	2.950
lanche tarde	14:30 - 15:30	630	630	630	4.410
jantar	18:00 - 19:00	260	260	260	1.820
lanche noturno	20:30 - 21:30	200	200	200	1.400
ceia	23:00 - 24:00	100	100	100	700
		1.970	1.840	1.840	13.530

Em seguida foi levantado o gasto total do período, com exceção dos rateios recebidos de outros centros de custos, conforme demonstrado no quadro 02.

Quadro 02: Gastos no período – Unidade de Nutrição e Dietética

Gastos	Total em R\$
Gêneros Alimentícios Perecíveis	37.149,00
Gêneros Alimentícios Não Perecíveis	20.552,00
Materiais descartáveis indiretos	8.609,55
Produtos de Higiene e Limpeza	3.142,52
Mão-de-obra, Encargos Sociais, EPI's	82.410,50
Gasto total	151.863,57

O custo unitário é obtido da seguinte maneira:

a) cálculo da unidade básica de refeições:

$$UCR = \frac{CT}{R} \quad \text{onde} \quad \begin{array}{l} UCR = \text{Unidade de Cálculo da Refeição} \\ CT = \text{Custo Total} \\ R = \text{Somatório do número de refeições x peso} \end{array}$$

$$\text{Logo} \quad UCR = \frac{\$ 151.863,57}{244.230} = \text{R\$ } 0,62$$

b) multiplicação da UCR pelo peso de cada refeição.

No quadro 03 é apresentado a quantidade de refeições por tipo, o respectivo peso atribuído e o custo unitário.

Quadro 03: Custo Unitário pelo método de ponderação

REFEIÇÕES	Tipo	No. Refeições	Peso	Total	Custo Unitário R\$
Desjejum	Padrão I	4.810	3	14.430	1,87
	Padrão II	4.820	1	4.820	0,62
Almoço	Padrão I	5.013	7	35.091	4,35
	Padrão II	7.587	7	53.109	4,35
Lanche Tarde	Padrão I	7.520	2	15.040	1,24
	Padrão II	11.380	3	34.140	1,87
Jantar	Padrão I	5.910	7	41.370	4,35
	Padrão II	1.890	7	13.230	4,35
Lanche Noturno	Padrão I	4.120	2	8.240	1,24
	Padrão II	1.880	2	3.760	1,24
Ceia					
	Padrão II	3.000	7	21.000	4,35
Total		57.930		244.230	

Analisando o método de custeio para obtenção dos custos, não é possível afirmar com segurança que os resultados obtidos estejam corretos. O primeiro problema é o uso dos “pesos”, pois há um certo grau de subjetividade na formação dos mesmos. Procurou-se então, mensurar os custos de acordo com o método de custeio por absorção.

O Custeio por Absorção consiste em apropriar todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos aos produtos elaborados. Os custos diretos são identificados e apropriados diretamente aos produtos, enquanto que os custos indiretos são agregados aos produtos segundo diferentes critérios de rateio.

O Custo com Matérias Primas

Na Unidade de Nutrição e Dietética, o custo total com matérias primas é basicamente constituído de:

- a) custo alimentar: gêneros alimentícios;
- b) materiais descartáveis;
- c) produtos de higiene e limpeza.

O custo alimentar foi levantado com base no padrão de cardápio, considerando a composição (tipo, número de opções, porções por usuário) dos serviços (refeição, desjejum, lanche), frequência, gramagens, tipos de carnes, preparações, conforme consta do receituário padrão ou ficha técnica de produção da Unidade de Nutrição e Dietética.

Os gastos que compõem o custo alimentar e parte dos materiais descartáveis, que foram quantificados e alocados diretamente para a realização de cada serviço da Unidade de Nutrição e Dietética, foram classificados como Custos Diretos. No quadro 04 é apresentado o custo alimentar padrão I – pacientes.

Quadro 04: Custo Alimentar - padrão I

CUSTO ALIMENTAR PADRÃO I	per capita	Desjejum	Refeições Almoço / Jantar	Lanche tarde	Lanche noturno
Arroz	80 gramas		0,12		
Feijão	40 gramas		0,10		
Salada	80 gramas		0,16		
Prato Principal + opção	140 gramas		0,66		
Guarnição	40 gramas		0,30		
Sobremesa - doce pronto	100 gramas		0,24		
Suco cx 200 ml.	1 unidade		0,40		
Temperos (cebola, alho, óleo, sal)	10 gramas		0,10		
Molho sachet	1 unidade		0,09		
Pão francês 30 gramas	1 unidade	0,10			
Pão doce 30 gramas	1 unidade	0,22			
Pão roseta 30 gramas	1 unidade	0,23			
Café	50 ml	0,02			
Leite	200 ml	0,16		0,16	
Açúcar refinado sachet	3 unidades	0,06		0,06	0,06
Geléia sachet	1 unidade	0,10			0,10
Margarina sachet	1 unidade	0,11			
Cream cheese sachet	1 unidade	0,31			
Fruta	1 porção	0,25			
Achocolatado	15 gramas			0,08	
Biscoito waffer sachet	2 unidade			0,78	
Torrada sachet	2 unidades				0,32
Chá sachet	1 unidade				0,07
sub total		1,56	0,00	1,08	0,55
DESCARTÁVEIS					
Papel fundo de bandeja	1 unidade	0,02	0,02	0,02	0,02
Guardanapo de papel	1 unidade	0,01	0,01	0,01	0,01
Copo descartável	1 unidade	0,02	0,02	0,02	0,02
Saco para talheres	1 unidade	0,01	0,01	0,01	0,01
Saco para lanche de papel	1 unidade	0,02			
Tampa para copo	1 unidade	0,03	0,03	0,03	0,03
sub total		0,11	0,09	0,09	0,09
CUSTO TOTAL		1,67	0,09	1,17	0,64

Para realizar a comparação do método de custeio por absorção com o método de custeio ponderado, também foi mensurado o custo alimentar padrão II, servidos à funcionários, conforme demonstrado no quadro 05.

Quadro 05: Custo Alimentar - padrão II

CUSTO ALIMENTAR PADRÃO II	per capita	Desjejum	Refeições Almoço / Jantar Ceia	Lanche tarde	Lanche noturno
Arroz	80 gramas		0,12		
Feijão	40 gramas		0,10		
Salada	80 gramas		0,16		
Prato Principal + opção	140 gramas		0,66		
Guarnição	40 gramas		0,30		
Sobremesa - doce pronto	100 gramas		0,24		
Suco concentrado	300 ml		0,12		
Temperos (cebola, alho, óleo, sal)	10 gramas		0,10		
Complementos: farinha de mandioca mostarda, molho pimenta, catchup	porção		0,10		
Pão francês 50 gramas	1 unidade	0,14		0,14	
Café	50 ml	0,02		0,02	0,02
Leite	150 ml	0,12			
Açúcar refinado	10 gramas	0,01		0,01	0,01
Margarina	15 gramas	0,04			
Mortadela	15 gramas			0,06	
sub total		0,34	1,90	0,23	0,03
DESCARTÁVEIS					
Papel fundo de bandeja	1 unidade		0,02		
Guardanapo de papel	1 unidade	0,01	0,01		
Copo descartável	1 unidade	0,02	0,02	0,02	0,02
Saco para talheres	1 unidade		0,01		
Saco para lanche de papel	1 unidade	0,02		0,02	
sub total		0,05	0,06	0,04	0,02
CUSTO TOTAL		0,39	1,96	0,27	0,05

Os demais gastos com materiais são os seguintes:

- descartáveis indiretos – exemplos: fita film, embalagens aluminizadas, sacolas plásticas, luvas descartáveis, papel toalha, etc;
- produtos de higiene e limpeza – exemplos: sacos de lixo, detergentes, desinfetantes, álcool, pano de limpeza, luvas de borracha, esponjas, água sanitária, kit cloro teste, etc.

Pelo fato do consumo destes gastos, não terem sido identificados e quantificados com um serviço específico realizado pela Unidade de Nutrição e Dietética, e tratando-se portanto de custos indiretos, foram apropriados mediante a adoção de um critério de rateio, ou seja em função da quantidade de serviços.

No quadro 06 é apresentado o consumo do período e o valor alocado para cada serviço prestado pela Unidade de Nutrição e Dietética.

Quadro 06: Rateio dos Materiais Descartáveis e Produtos de Higiene e Limpeza

custos com materiais indiretos	consumo no mês - R\$	quantidade serviços no período	valor R\$ alocado
descartáveis indiretos	8.609,55	57.930	0,15
prod.higiene e limpeza	3.142,52	57.930	0,05
	11.752,07		0,20

O Custo com mão de obra

Outro item importante na mensuração dos custos referente aos serviços prestados pela Unidade de Nutrição e Dietética, é a mão-de-obra. No presente estudo, foi levantado o quadro de pessoal conforme demonstrado no quadro 07.

Quadro 07: Quadro Pessoal

GRUPOS DE TRABALHO					
Administrativo/Técnico		Atendimento Paciente		Geral	
Nutricionista Chefe	1	Copeiras hospitalares	31	Cozinheiro	2
Assistente Técnica	1			1/2 oficial Cozinheiro	2
Estoquista	1			Ajudante de cozinha	2
Auxiliar de estoque	2			Ajudante de cozinha café	1
Nutricionista Clínica	4			Açougueiro	1
				1/2 oficial Confeiteiro	1
				Copeira salada/lanches	3
				Auxiliar de serviços gerais	6
total funcionários	9	total funcionários	31	total funcionários	18

➤ Salários, Encargos Sociais e demais benefícios

Os gastos com salários diretos, adicional de insalubridade, adicional noturno, descanso semanal remunerado, encargos sociais (INSS, FGTS, Seguro de Acidente de Trabalho), assistência médica, cesta básica, provisões para férias e 13º salário, totalizaram no período o valor de R\$ 81.275,50.

Os custos com mão-de-obra em relação a Unidade de Nutrição e Dietética são considerados como custos diretos, entretanto como os objetos de custos são os serviços de elaboração das refeições, estes foram considerados como custos indiretos, sendo apropriados em função da quantidade de serviços. O valor apropriado para cada serviço foi de R\$ 1,40.

➤ EPI's (Equipamentos de Proteção Individual)

Conforme a norma regulamentadora NR-6 do Ministério do Trabalho e Emprego, considera-se Equipamento de Proteção Individual – EPI, todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelos funcionários, destinado à proteção de riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho.

O equipamento basicamente é composto de: uniforme, sapato branco fechado, com solado de borracha, botas de PVC brancas, luvas térmicas e mangas de lonita, luvas de malha de aço, óculos de segurança, avental térmico (para altas e baixas temperaturas), avental de PVC, máscaras descartáveis. O gasto total no período com EPI's foi de R\$ 1.135,00.

Da mesma forma que gastos com mão-de-obra, estes custos também são considerados como custos indiretos, sendo apropriados para cada serviço de elaboração de refeições pela Unidade de Nutrição e Dietética, o valor de R\$ 0,02.

Análise do custos obtidos

No quadro 08 é apresentado um resumo com os custos unitários por tipo de serviço:

Quadro 08: Resumo dos custos por serviços

Itens de Custos	Desjejum	Almoço	Jantar	Lanche tarde	Lanche noturno	Ceia	TOTAL
Descartáveis	0,15	0,15	0,15	0,15	0,15	0,15	0,90
Prod. Higiene e Limpeza	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,30
Mão-de-Obra	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	8,40
EPI's	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,12
Sub total (1)	1,62	1,62	1,62	1,62	1,62	1,62	9,72
Custo Alimentar padrão I (2)	1,67	2,26	2,26	1,17	0,64		8,00
Custo total padrão I (1 + 2)	3,29	3,88	3,88	2,79	2,26	1,62	17,72
Custo Alimentar padrão II (3)	0,39	1,96	1,96	0,27	0,05	1,96	6,59
Custo total padrão II (1 + 3)	2,01	3,58	3,58	1,89	1,67	3,58	16,31

A comparação entre os resultados obtidos, estão expostos no quadro 09.

Quadro 09: Comparação de custos

	Padrão I			Padrão II		
	Ponderado	Absorção	Diferença %	Ponderado	Absorção	Diferença %
Desjejum	1,87	3,29	75,94%	0,62	2,01	224,19%
Almoço	4,35	3,88	-10,80%	4,35	3,58	-17,70%
Lanche tarde	1,24	2,79	125,00%	1,87	1,89	1,07%
Jantar	4,35	3,88	-10,80%	4,35	3,58	-17,70%
Lanche noturno	1,24	2,26	82,26%	1,24	1,67	34,68%
Ceia				4,35	3,58	-17,70%

Analisando-se os resultados, percebe-se uma grande distorção entre dois métodos. O serviço de elaboração de desjejum, teve diferenças significativas nos dois padrões. O serviço de lanche da tarde também. Nestes casos, as distorções podem ter ocorrido em função da atribuição de pesos, que não refletem de fato, o consumo de recursos.

Por outro lado, o método de custeio por absorção também tem um certo grau de arbitrariedade, em função dos critérios de rateio utilizados, para apropriar os custos indiretos aos serviços realizados pela Unidade de Nutrição e Dietética.

Considerações Finais

Avaliou-se que os dois métodos de custeio das refeições elaboradas pela Unidade de Nutrição e Dietética, não oferecem segurança, pois são apoiados em certos graus de subjetividade quanto a atribuição de pesos no método de custeio ponderado e na escolha de critérios de rateio, no método de custeio por absorção.

A Unidade de Nutrição e Dietética está viabilizando a adoção de um *software*, que auxiliará na coleta de dados de maneira mais acurada, refletindo assim em informações mais fidedignas para mensuração dos custos.

Além da coleta de dados realizada de maneira mais eficiente, paralelamente está sendo estudado a aplicabilidade da metodologia de custeio baseado em atividades - ABC (*Activity Based Costing*).

No método de custeio baseado em atividades, são as atividades necessárias para produzir um bem ou serviço que consomem recursos. A observação da forma como as atividades consomem os recursos são chamadas de rastreamento, ou seja, a atribuição de custos aos produtos deixa de ser baseada em critério de volume para ser baseada em atividades.

Outro aspecto benefício desta metodologia é a análise dos processos compostos por atividades que se inter-relacionam. Esta visualização permite identificar atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou até mesmo serem eliminadas dentro de um processo.

BIBLIOGRAFIA

AVEGLIANO, Roseane Pagliaro e CYRILLO, Denise Cavallini. **Influência do tamanho das plantas de produção nos custos de refeições das unidades de alimentação e nutrição da divisão de alimentação COSEAS/USP**. Revista Nutrição, Campinas, nº 14, p. 21-26, 2001

BALCHIUNAS, Denise. **A unidade de nutrição e dietética, o seu papel como atividade-fim na organização hospitalar e sua terceirização**. O Mundo da Saúde, São Paulo, Ano 26, v. 26, n. 02, p.321-331, junho/ 2002

BRASIL. **Lei nº 8.234** de 17/09/91. Regulamenta a profissão de Nutricionistas e determina outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 set 1991

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Assistência à Saúde. **Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar**. 3ª ed. Brasília : Ministério da Saúde, 2002

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego. **Norma Regulamentadora NR-6**. Disponível em <http://www.mte.gov.br>. Acesso em 01/07/03

CRN- Conselho Regional de Nutricionistas 3ª Região. **Ato Normativo CRN-3 nº 06/2001**. Definição de atribuições principais e específicas dos nutricionistas, conforme área de atuação. São Paulo : CRN, 2001

ESTEVES, Maria Josefa Vilar. **A Utilização dos Custos Hospitalares em Hospitais. Um estudo preliminar**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo : São Paulo, 1992

GAUTHIER, Paul-Henri et al. **Controle de gestão hospitalar**. São Paulo : CEDAS – Centro São Camilo de Desenvolvimento em Administração Hospitalar, 1979

GONÇALVES, Ernesto Lima (coord). **O Hospital e a Visão Administrativa Contemporânea**. São Paulo : Pioneira, 1983

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo : LTC, 2000

KIMURA, Alice Yoshiko. **Planejamento e Administração de Custos em Restaurantes Industriais**. São Paulo : Varela, 2003

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7ª ed. São Paulo : Atlas, 2000

MATOS, Afonso José. **Gestão de Custos Hospitalares. Técnicas, Análise e Tomada de Decisão**. São Paulo : STS, 2002

MEZOMO, Iracema F. de Barros. **O Serviço de Nutrição. Administração e Organização**. São Paulo : CEDAS – Centro São Camilo de Desenvolvimento em Administração Hospitalar, 1989

NAKAGAWA, Masayuki **ABC : Custeio Baseado em Atividades** 1ª ed. São Paulo : Atlas, 1994

PATTERSON, D. e STEVENSON, B. W. **Planning for Cost Control** in *Cost Containment in Hospitals*. Turban, Efraim. London : Aspen, 1980

PELEIAS, Ivam Ricardo **Controladoria. Gestão eficaz utilizando padrões**. 1ª ed. São Paulo : Saraiva, 2002

PEREIRA, Ana Cristina. **Custo-padrão em instituições hospitalares**. Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos. UNIFECAP Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2002

PEREIRA, Ana Cristina. **Uma contribuição à análise dos métodos de custeio aplicados às atividades hospitalares**. Dissertação de Mestrado. UNIFECAP - Centro Universitário Álvares Penteado. Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo : São Paulo, 2002

ROBLES JUNIOR, Antonio. **Custos da Qualidade**. São Paulo : Atlas, 1996

UDPA, Suneel. **Activity-based costing for hospitals**. Health Care Management Review, Gaithersburg, Summer, 1996