



XXIX Congresso Brasileiro de Custos
16 a 18 de novembro de 2022
- João Pessoa / PB -



Reflexos da Covid-19 na gestão dos custos hospitalares

Rithielle Balduino Oliveira (UFU) - ritholiveira@gmail.com

Carlos Eduardo de Oliveira (UFU) - universofinanceiro@gmail.com

Renata Mendes de Oliveira (UFU) - renatamendes@ufu.br

Resumo:

Com o surgimento da Covid-19 e sua disseminação mundial, o sistema de saúde de todo o mundo foi desestabilizado devido à alta demanda de atendimentos e de novas adequações hospitalares, fato que gerou a necessidade de aportes financeiros inesperados a fim de manter o funcionamento desse setor. Visto isso, o presente trabalho teve como objetivo analisar os reflexos que a pandemia da Covid-19 causou nos custos de uma unidade hospitalar localizada em Ituiutaba/MG. Para o alcance do objetivo proposto, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa-qualitativa. Os dados foram obtidos das Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE), relatórios gerenciais detalhados e também por meio de entrevista estruturada com o gestor financeiro do hospital. Foi possível constatar um aumento considerável nos custos da instituição durante o período analisado, além disso, também houve uma alta no número de atendimentos mensais e conseqüentemente na receita. Entretanto, devido as internações causadas pela Covid-19 serem mais onerosas para a entidade hospitalar em comparação com outras doenças respiratórias, os custos do hospital foram mais altos que as receitas ao final do período analisado. Em relação aos estudos correlatos, foi possível verificar concordância do entrevistado com as afirmações apresentadas acerca da gestão dos custos hospitalares. Diante dos resultados encontrados, sugere-se que a pandemia da Covid-19 ocasionou reflexos significativos nos custos da instituição analisada.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial. Gestão de Custos. Custos Hospitalares.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Reflexos da Covid-19 na gestão dos custos hospitalares

RESUMO

Com o surgimento da Covid-19 e sua disseminação mundial, o sistema de saúde de todo o mundo foi desestabilizado devido à alta demanda de atendimentos e de novas adequações hospitalares, fato que gerou a necessidade de aportes financeiros inesperados a fim de manter o funcionamento desse setor. Visto isso, o presente trabalho teve como objetivo analisar os reflexos que a pandemia da Covid-19 causou nos custos de uma unidade hospitalar localizada em Ituiutaba/MG. Para o alcance do objetivo proposto, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa-qualitativa. Os dados foram obtidos das Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE), relatórios gerenciais detalhados e também por meio de entrevista estruturada com o gestor financeiro do hospital. Foi possível constatar um aumento considerável nos custos da instituição durante o período analisado, além disso, também houve uma alta no número de atendimentos mensais e conseqüentemente na receita. Entretanto, devido as internações causadas pela Covid-19 serem mais onerosas para a entidade hospitalar em comparação com outras doenças respiratórias, os custos do hospital foram mais altos que as receitas ao final do período analisado. Em relação aos estudos correlatos, foi possível verificar concordância do entrevistado com as afirmações apresentadas acerca da gestão dos custos hospitalares. Diante dos resultados encontrados, sugere-se que a pandemia da Covid-19 ocasionou reflexos significativos nos custos da instituição analisada.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Gestão de Custos. Custos Hospitalares.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 INTRODUÇÃO

Com a evolução da sociedade e de sua organização econômica, o ser humano sentiu necessidade em controlar seu patrimônio e suas atividades financeiras, daí o surgimento da contabilidade, que ao longo dos anos foi aprimorada e adaptada às necessidades dos seus usuários. Tal aprimoramento propiciou que a contabilidade fosse segregada em financeira e gerencial (Warren, Reeve, & Fess, 2008). Em linhas gerais, a Contabilidade Gerencial se preocupa com o fornecimento de informações aos gestores que dirigem e controlam a empresa, em contraste com a contabilidade financeira que se preocupa com a geração de informações para que as pessoas que estejam do lado de fora da empresa possam avaliar seu desempenho financeiro (Garrison, Noreen, & Brewer, 2011).

A Contabilidade Gerencial é usada no planejamento, no controle e na tomada de decisão, e um dos elementos que ela abarca é a gestão de custos (Jiambalvo, 2009). O crescimento e aumento da complexidade das organizações tornam a gestão dos custos úteis ao planejamento, controle e tomada de decisão acerca dos custos (Bornia, 2010). As informações de custos são importantes em várias instâncias do processo de gestão das organizações, com destaque para a apuração do resultado e da margem dos produtos e das áreas de responsabilidade, para mensurar a eficiência

do uso dos recursos financeiros e para avaliar o desempenho (Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009).

Com o surgimento da Covid-19 e sua disseminação mundial, muitos setores da economia de muitos países foram desestabilizados pelas medidas sociais necessárias ao combate do vírus (Gama Neto, 2020). Um dos setores que mais sofreu com os impactos da Covid-19 foi o da saúde, que viu seu sistema entrar em colapso devido à alta demanda de pacientes e a necessidade de adequações hospitalares, gerando a necessidade de aportes financeiros para equipamentos, mão de obra e insumos (Farias, Colares, Barreroti, & Cavalcanti, 2020).

O impacto causado pela Covid-19 nos sistemas de saúde em todo o mundo não pôde ser previsto de forma assertiva pelo governo e suas instituições, portanto as organizações de saúde não estavam preparadas para a devastação do vírus em suas localidades. O índice de morbidade e mortalidade atingiu a todos de forma inesperada, fato que causou a escassez generalizada de produtos, profissionais qualificados e equipamentos necessários para o atendimento (Gullo, 2020).

No Brasil, as instituições hospitalares enfrentam diversas dificuldades para se adaptar a essa nova realidade, nos mais variados aspectos. Para que pudessem operar de forma segura e atendendo às necessidades da população, é notório que os hospitais tiveram que investir ainda mais recursos no seu setor operacional. Entretanto, na mesma medida que seus custos aumentaram, as suas receitas foram afetadas, uma vez que procedimentos eletivos e pequenas cirurgias foram adiadas ou canceladas como forma de minimizar a transmissão do vírus (Silva, Vieira, Kamimura, 2022). De acordo com o Portal Hospitais Brasil (2021), levantamento realizado em 105 hospitais brasileiros, comparando os custos médios assistenciais dos primeiros trimestres de 2019, 2020 e 2021, constatou-se que os valores unitários no atendimento a prontos-socorros aumentaram em 89%, a diária hospitalar teve aumento de 44% e os exames de Raios X em 51%.

O estudo sobre os custos é necessário para qualquer incorporação de tecnologias em saúde ou também para conhecer os custos seja de um setor dentro de uma unidade hospitalar, de um serviço específico e até mesmo de um hospital inteiro (Hendriks, Akande, Bolarinwa, & Gomez, 2014). Diante do cenário causado pela Covid-19, a gestão dos custos hospitalares passa a ter protagonismo, como um instrumento essencial para o planejamento e controle dos custos, e no auxílio à tomada de decisões dos gestores hospitalares, contribuindo desta forma para a manutenção e eficiência do sistema de saúde das unidades hospitalares.

Diante do impacto da pandemia da Covid-19 no sistema de saúde em todo o mundo, este estudo pretende responder a seguinte questão: quais foram os reflexos da pandemia da Covid-19 nos custos hospitalares? Com isso, este estudo tem como objetivo geral analisar os reflexos que a pandemia da Covid-19 causou nos custos de uma unidade hospitalar.

Justifica-se a realização do estudo por considerar que o sistema de saúde brasileiro enfrenta a escassez de informações sobre custos hospitalares de base nacional, devido a limitação dessas informações a poucas unidades de saúde no país (Vieira, 2017). Alguns estudos abordam os reflexos da Covid-19 nos custos hospitalares, com destaque para o aumento dos custos com terapia nutricional no tratamento de pacientes internados com Covid-19 (Santana, Souza, Figueiredo, & Pimentel, 2020), aumento dos custos das unidades de terapia intensiva (UTI) sendo necessários recursos extraordinários para o atendimento da demanda (Rocha, Rache, Nunes, & Massuda, 2020), as internações por Covid-19 são mais onerosas quando comparada a outras doenças que causam a insuficiência respiratória (Santos, Maciel,

Santos Junior, Martins, & Prado, 2021), aumento dos custos dos equipamentos de proteção individual (EPI) durante a pandemia (Winkert, Pesamosca, Rospirski, Cescon, & Santos, 2021), aumento considerável no uso dos EPIs e nos seus preços, justificado pela escassez dos produtos, o que gerou impacto orçamentário (Batista, Giuliani, Camargo, Freitas, Gregorio, & Toso, 2021).

Dessa forma, partindo-se do pressuposto que houve desequilíbrio nos custos e nas receitas hospitalares, ocorrendo o possível aumento dos custos, o presente estudo torna-se relevante ante o cenário de risco de colapso do sistema de saúde brasileiro, e seus resultados poderão contribuir com a gestão dos custos hospitalares, que poderão possibilitar um melhor planejamento dos recursos financeiros, estruturais e de pessoal necessários em épocas de pandemia.

2 REVISÃO DA LITERATURA: ALGUNS ASPECTOS ACERCA DOS CUSTOS HOSPITALARES E ESTUDOS CORRELATOS

Para um adequado controle gerencial, é fundamental que a empresa possua um sistema de controle para avaliação do desempenho de cada departamento, e este deve ser capaz de obter informações do planejamento, comparar com o realizado, reportar os gestores de cada departamento acerca das variações ocorridas (Oliveira, 2020).

Na medida em que os processos de produção foram se tornando mais complexos, fato que ocorreu em meio a Revolução Industrial, a Contabilidade de Custos passou a ter mais espaço nas empresas. As indústrias sentiram necessidade de aprimoramentos na gestão dos custos, a fim de controlar as matérias, a produção e os estoques de forma mais efetiva, além de determinar corretamente os custos dos produtos à serem vendidos, e com o passar dos anos, ela continuou se moldando às mudanças no cenário empresarial, buscando atender às novas necessidades, e teve seus objetivos ampliados (Martins, 2010).

A Contabilidade de Custos visa coletar, acumular, organizar, interpretar e informar os custos de todos os componentes e serviços que incidem sobre a produção e fazem parte da rotina empresarial das organizações (Leone, 2000). Ela deixou de gerar somente informações básicas e passou a apresentar informações que auxiliam o gerenciamento das instituições, pois agora essa vertente da Contabilidade ajuda na fundamentação de planos e tomadas de decisões dos gestores (Martins, 2010). A Contabilidade de Custos gera informações precisas para gestão empresarial, pois pode determinar os custos dos fatores de produção, de cada setor de uma organização, controlar os desperdícios, horas ociosas e mal-uso de equipamentos, além de quantificar os estoques (Crepaldi, 2004).

Para que a Contabilidade de Custos cumpra efetivamente seu papel, é necessário que a organização adote um método de custeio, que são definidos como um conjunto de sistemas, procedimentos, normas e papéis que visam orientar, padronizar e controlar as atividades produtivas da empresa (Berbel, 2003). Em relação aos métodos de custeio, questões relacionadas à mensuração de seus gastos, sob a ótica de diversos objetos de custeio, apoia decisões mercadológicas, e servem como instrumento de comunicação entre os diversos atores na organização, e no decorrer das últimas décadas, têm aumentado sua capacidade de gerar informações diante das demandas das empresas. (Zanievicz, Beuren, Santos, Kloeppel, 2013). O Quadro 1 apresenta alguns aspectos dos métodos de custeio.

Métodos	Descrição	Autor (ano)
Custeio por Absorção	Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos feitos.	Martins (2010)
Custeio Variável ou Direto	Considera como Custo de Produção do período apenas os Custos Variáveis incorridos. Os Custos Fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como Custos de Produção e sim como Despesas.	Viceconti e Neves (2000)
Custeio ABC	Tem como objetivo avaliar as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando direcionadores para alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços.	Mauss e Costi (2004)
RKW	Consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.	Martins (2010)

Quadro 1. Alguns métodos de custeio

Fonte: Elaborado pelos autores

A preocupação acerca das dificuldades econômicas e financeiras enfrentadas por hospitais é causada pelas incertezas relacionadas à estabilidade da instituição no mercado e ao sucesso e crescimento da mesma. Segundo Campos e Marques (2013), para que um hospital alcance um patamar de excelência na prestação de serviços, a organização deve investir recursos em sua estrutura física, em tecnologia e modernização de técnicas, materiais e equipamentos. Para que os objetivos traçados sejam alcançados e a instituição se mantenha num mercado que é altamente competitivo, a adoção de uma gestão eficaz e eficiente é de suma importância.

A gestão de custos influencia diretamente no gerenciamento de resultado, como por exemplo, no direcionamento do trabalho, identificação de áreas e instalações vagas, e também no nível de atividade e número de atendimentos do hospital (Nunes, Minamisava, Vieira, Itria, Pessoa, Andrade, Toscano, 2017). O estabelecimento de um sistema de custos é fundamental não só para fins fiscais, mas também para tomada de decisões, uma vez que as instituições hospitalares exigem um controle intenso dos gastos e o aproveitamento máximo dos recursos (Santos, 2013).

Atualmente, os gestores de custos hospitalares precisam redobrar a cautela, para que assim possam minimizar o impacto econômico causado pela pandemia, que terá magnitudes comparada às maiores crises econômicas do mundo moderno, devido a paralisação e desabastecimento das cadeias produtivas (Silva, Giuliani, Camargo, Freitas, Gregorio, & Toso, 2021). Ante a esse cenário, o setor hospitalar enfrenta ainda outros desafios: a austeridade fiscal e a forte restrição de receitas em nível federal, isso em um dos momentos mais onerosos que as casas de saúde já enfrentaram. Somente entre os meses de fevereiro/2020 e dezembro/2020, os custos das internações para tratamento da Covid-19 pelo SUS ultrapassaram a marca de 2,2 bilhões de reais, superando assim àquelas para tratamento de IRA e pneumonia ou influenza. (Santos *et al.*, 2021).

Contudo, por ter um sistema de alta complexidade, uma instituição hospitalar necessita de ferramentas que mensurem e evidenciem os custos de seus serviços, avaliem e comparem resultados e desempenho, subsidiem tomadas de decisões e planejamentos, além de auxiliar na redução de desperdícios e ociosidade, propiciando o gerenciamento dos recursos.

O Quadro 2 apresenta alguns estudos correlatos relacionados a gestão dos custos hospitalares e acerca do reflexo da Covid-19 nos custos hospitalares.

Autores	Objetivo e Método	Principais resultados
Rocha <i>et al.</i> (2020)	Analisar os recursos mínimos necessários para suprir a alta demanda hospitalar que o SUS enfrentaria em decorrência da Covid-19. Através de uma estimativa de custo médio das internações pelo SUS por motivo semelhantes e de projeções de taxas de infecção e números de internações.	Há a incidência de custos expressivos em um cenário que sejam necessárias unidades de terapia intensiva para taxas de infecção já superiores a 10%; devido ao alto custo dos serviços hospitalares e da demanda potencial prevista, serão necessários recursos extraordinários para que a demanda seja atendida de forma satisfatória.
Santana <i>et al.</i> (2020)	Descrever os custos com Terapia Nutricional (TN) no tratamento de pacientes internados por Covid-19 no Brasil. Os dados foram coletados do Sistema de Informações Hospitalares (SIH) do Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde do Brasil (DATASUS).	A região com maior custo com TN em pacientes com Covid-19 é o Sudeste, que apresenta gasto superior a 4 milhões no período apurado, seguido da região Sul. Nota-se que o impacto nos custos com a TN é mais relevante no Norte do país, fato que pode ser justificado pela distribuição desigual dos recursos entre as regiões do país e também pela fragilidade da Região Norte no aspecto socioeconômico.
Batista <i>et al.</i> (2021)	Analisar a quantidade de EPI consumida antes e durante a pandemia de Covid-19 e o impacto no orçamento. Realizado estudo retrospectivo, de abordagem quantitativa em um hospital localizado no Estado de São Paulo.	Houve um aumento considerável no uso desses equipamentos e nos preços dos mesmos, aumento este que chegou a 525% a mais em relação aos preços dos mesmos produtos nos meses antecessores pandemia, e que pode ser justificado pela escassez dos produtos, fato que corroborou com um importante impacto orçamentário na instituição estudada.
Santos <i>et al.</i> (2021)	Descrever os gastos decorrentes das internações para tratamento de usuários diagnosticados com Covid-19 no SUS, no período de fevereiro a dezembro de 2020. Foi realizado um estudo descritivo e os dados foram levantados através do Sistema de Informações Hospitalares do Sistema Único de Saúde (SIH-SUS).	Os gastos foram distribuídos de forma desigual entre as regiões do país, e as internações por Covid-19 são mais onerosas quando comparada a outras doenças respiratórias, e por isso aponta a necessidade de se pensar em estratégias que otimizem o uso e distribuição dos recursos do SUS entre as regiões do país.
Winkert <i>et al.</i> (2021)	Identificar as oscilações dos custos dos equipamentos de proteção individual em duas instituições hospitalares. A metodologia utilizada é classificada como estudo exploratório descritivo e de caráter quantitativo.	Houve diferenças no processo de compra e nos custos, os preços dos EPI começaram a aumentar a partir de fevereiro de 2020 e o pico no preço dos mesmos ocorreu em novembro, momento em que os gastos com esses materiais ocasionou relevante impacto financeiro nos hospitais observados.

Quadro 2. Estudos correlatos acerca dos custos hospitalares e Covid-19

Fonte: Elaborado pelos autores

Pode-se observar, com base nos estudos apresentados, que a gestão dos custos hospitalares ainda carece de aprimoramentos nas unidades hospitalares, com vistas ao planejamento e controle, e na oferta de relatórios de custos aos gestores que possam servir de apoio ao processo de tomada de decisão. Considerando os resultados dos estudos anteriores, pode-se observar que a pandemia da Covid-19 trouxe inúmeros desafios para os gestores de custos hospitalares, estes foram forçados a rever estratégias e planos a fim de se adaptar a essa nova realidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Foi realizado inicialmente o levantamento da literatura acerca do tema, para a construção da revisão da literatura. Quanto aos objetivos, o estudo pode ser classificado como descritivo, e teve como objeto de estudo os custos de um hospital privado de pequeno porte, localizado no município de Ituiutaba/MG, há aproximadamente 66 anos prestando serviços médicos e hospitalares para a comunidade local e regional. Atualmente a instituição realiza em média 275 atendimentos por mês, sendo grande parte deles relacionados a procedimentos eletivos. Esse hospital foi escolhido devido a sua tradicionalidade no município e por permitir e disponibilizar o acesso aos dados, e assim colaborar para o desenvolvimento desta pesquisa.

O método de abordagem da pesquisa pode ser classificado como quantitativo-qualitativo, uma vez que utilizou dados dos Relatórios Gerenciais e entrevista. A entrevista estruturada foi realizada junto ao Gestor Financeiro do hospital no mês de julho de 2022, a qual foi norteadada por meio de um questionário com perguntas abertas e fechadas. Foram coletados dados das características gerais, custos hospitalares, reflexo da Covid-19 nos custos, e da escala de concordância acerca de afirmações observadas nos estudos anteriores, por meio da escala *Likert*, conforme o Quadro 3.

Autor (ano)	Afirmações observadas nos estudos	Escala
Dallora e Forster (2008)	A implementação da gestão de custos, ou até mesmo de um sistema de custeio, é uma ferramenta útil para a gestão de hospitais.	Concordo
Dallora e Forster (2008)	A gestão de custos pode colaborar com o aumento dos rendimentos e controle dos recursos.	
Cruz <i>et al.</i> (2021)	O sucesso de uma gestão de custos independe de sua complexidade e sofisticação, pois se forem utilizadas as variáveis certas, até mesmo um sistema simples pode ser eficiente para a gestão hospitalar	Concordo parcialmente
Abbas e Leoncine (2014)	O setor de saúde brasileiro é um mercado altamente competitivo e a gestão de custos tornou-se uma ferramenta imprescindível para que instituições hospitalares possa se sobressair no mercado.	Não concordo nem discordo
Winkert <i>et al.</i> (2021)	Houve diferenças no processo de compra e nos custos das aquisições das instituições analisadas; os gastos com esses materiais ocasionaram relevante impacto financeiro nos hospitais.	Discordo parcialmente
Batista <i>et al.</i> (2021)	Houve um aumento considerável no uso de EPIs, fato que corroborou com um importante impacto orçamentário.	Discordo
Santos <i>et al.</i> (2021)	As internações por Covid-19 são mais onerosas quando comparada a outras ligadas a doenças que causam a insuficiência respiratória, e por isso existe uma necessidade de se pensar em estratégias que otimizem o uso e distribuição dos recursos.	

Quadro 3. Afirmações dos estudos correlatos e o grau de concordância obtido na entrevista

Fonte: Elaborado pelos autores

Também foram levantados dados dos Relatórios Gerenciais no período compreendido entre os anos de 2019 a 2021, nos quais buscou-se especificamente os custos incorridos pelo hospital no período selecionado. Os dados foram extraídos do *software* para o controle dos custos e rotina hospitalar, junto ao Departamento Contábil e Financeiro. Foram obtidos os valores absolutos, que foram utilizados para a realização da Análise Horizontal e Vertical, preservando com isso os dados estratégicos disponibilizados pelo hospital.

4 RESULTADOS DO ESTUDO

A entrevista realizada com o gestor financeiro do hospital foi dividida em 4 blocos: características gerais, custos hospitalares, reflexos da Covid-19 nos custos e escala de concordância com as afirmações acerca dos custos obtidas dos estudos anteriores.

Quanto as características gerais, a empresa pode ser definida como um hospital geral de pequeno porte, que atende no setor privado. No atendimento aos pacientes, a mesma oferece atendimentos por planos de saúde, além do atendimento particular. O tipo de atendimento prestado por essa instituição é considerado de média complexidade e este mantém sua taxa de ocupação mensal em até 75% mensalmente.

O segundo bloco da entrevista busca responder questões referentes a gestão dos custos hospitalares. O Quadro 4 apresenta mais algumas respostas acerca da gestão dos custos hospitalares.

Perguntas	Respostas
Realiza a gestão dos custos dos serviços prestados? Se sim, qual o método de custeio utilizado?	“Sim, parcialmente. O método utilizado é o Custeio Variável.”
Quais as limitações que dificultam a implantação do sistema para gestão de custos?	“Atualmente as limitações são devidas a dificuldade de encontrar um sistema que possa proporcionar tais parâmetros, juntamente com a mão de obra qualificada dos profissionais que seriam responsáveis por executar as funções de geração de informações.”
O software gerencial utilizado atualmente oferece uma ferramenta para que seja realizada a gestão de custos?	“Não.”
Na apuração de custos atual, há separação entre custos fixos e variáveis? Se sim, descreva o objetivo dessa separação.	“Sim. O objetivo é obter informações para a gestão que identifique os custos fixos mensais e os que variam conforme a taxa de ocupação dos leitos”
Entre custos diretos e indiretos, há separação? Se sim, descreva de que forma isso ocorre?	“Sim. O sistema atual permite que estes custos sejam locados manualmente”
O hospital está estruturado por centro de responsabilidade?	“Não”
Quais os critérios utilizados para determinar o custo de cada paciente? Como é apurado o custo paciente-dia?	“O custo por paciente não é apurado.”

Quadro 4. Gestão dos custos hospitalares

Fonte: Elaborado pelos autores

Foi possível verificar que a gestão dos custos é realizada parcialmente, os maiores empecilhos para uma gestão total dessas informações são as dificuldades de encontrar um sistema que atenda a todas as necessidades do hospital, visto que o sistema gerencial utilizado atualmente não oferece essa ferramenta, e também a falta de mão de obra qualificada para geração desses dados. Esse fato está alinhado com os resultados obtidos por Santos *et al.* (2013), o qual afirma que os gestores das instituições hospitalares reconhecem a importância da gestão de custos para essas entidades, entretanto a implementação de um sistema de gerenciamento se trona

inviável em vários casos devido as limitações e faz com que os gestores recorram a utilização parcial desse recurso.

Apesar das dificuldades encontradas para a realização da gestão integral, o Gestor Financeiro afirma que há uma separação dos Custos Fixos e Variáveis, além dos Diretos e Indiretos que podem ser alocados manualmente no sistema gerencial. Com a entrevista foi possível confirmar que não há uma separação por Centro de Responsabilidades e também não é realizado uma apuração do Custo Médio de cada paciente.

No terceiro bloco foram realizadas perguntas acerca das Receitas e Custos gerados no hospital em decorrência da pandemia da Covid-19, com isso foi obtido que a instituição não possui informações de números absolutos sobre os atendimentos mensais nos anos 2019-2021, entretanto o gestor pôde observar que houve um aumento considerável na taxa de ocupação média mensal quando comparado o ano de 2019 com meados do ano de 2020 e o início do ano de 2021, período em que houve os picos de contágio do vírus no município.

Apesar da falta de informações quanto aos dados numéricos de atendimentos por parte do Gestor Financeiro, foi possível realizar um levantamento desses dados juntamente com a empresa terceirizada responsável pelo setor contábil/fiscal do hospital. As informações obtidas serviram para confirmar a observação do entrevistado, uma vez que foi possível notar um aumento considerável de atendimentos a partir de julho/2020 que perdurou até dezembro do mesmo ano. Após esse primeiro momento, os atendimentos voltaram ao normal, mas em maio/2021 este número tornou a aumentar, dessa vez de forma menos abrupta, dando início então a segunda onda do vírus no município.

Ao ser questionado sobre os impactos causados pela Covid-19 no faturamento do hospital, o gestor foi incisivo em afirmar que devido a uma dificuldade financeira pré-existente, a instituição sofreu uma penalização ainda maior se comparada a outros hospitais da região, uma vez que a empresa se viu obrigada a aumentar seus custos operacionais, no mesmo momento em que tiveram que adiar a realização de procedimentos eletivos, sendo que estes eram os maiores responsáveis pelo custeamento do funcionamento do hospital.

Um dos fatores responsáveis por ocasionar o impacto nos Custos e Receitas foi a alta considerável nos valores dos Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e o aumento no consumo desses equipamentos. Batista *et al.* (2021) através de seu estudo, concluiu que o valor desses materiais sofreu um aumento de até 525% em comparação aos preços dos mesmos produtos nos meses antecessores pandemia, e justificou esse aumento como resultado da alta demanda desses produtos, uma vez que estes passaram a ser amplamente utilizados pela população como medida de segurança para evitar o contágio da Covid-19.

Outro fator que causou um importante impacto foi a necessidade de aumentar o quadro de colaboradores e o investimento em treinamentos dos mesmos para que estes estivessem preparados para o enfrentamento da pandemia. Durante os meses de crescimento do contágio, a instituição sofreu em diversos momentos com a defasagem de colaboradores, visto que estes acabavam se contaminando e tinham que ficar afastados de suas atividades, por isso foi necessário ampliar o número de profissionais. Como medida para evitar essas defasagens, foi necessário também realizar treinamentos com a equipe afim de orientar estes a realizarem suas obrigações com mais segurança.

Além disso, para maior segurança e comodidade de seus pacientes e colaboradores, houve a necessidade de reestruturação nos setores e comodidades

do hospital. Para que os atendimentos ocorressem de forma mais fluída e segura, foi necessário criar novas alas dentro da instituição, separação de salas para os diferentes tipos de atendimentos e de leitos de acordo com as necessidades dos pacientes. O Quadro 5 apresenta os resultados da pesquisa acerca do reflexo da Covid-19 na gestão dos custos hospitalares.

Perguntas	Respostas
Como a Covid-19 impactou no faturamento da instituição hospitalar?	“Devido as dificuldades financeiras já existentes antes da Covid-19, o impacto financeiro foi ainda maior devido a paralização de cirurgias eletivas e diminuição na quantidade das mesmas, em um momento que a instituição demandava da receita desses procedimentos para ajudar no custeio das internações por Covid-19, que possui um alto custo.”
Após o início da pandemia foi necessário adiar/cancelar os procedimentos eletivos?	“Sim, por 3 meses.”
Com a chegada da pandemia, houve a necessidade de investir no aumento de colaboradores? E no treinamento dos mesmos?	“Sim para ambas as perguntas”
Durante a pandemia foi necessário adotar medidas não convencionais que impactaram diretamente nos custos e receita do hospital?	“Sim, a utilização de EPIs diferentes do convencional e aumento de salas para separação de atendimentos.”
Quais as dificuldades encontradas pela gestão hospitalar no enfrentamento da Covid-19? Qual a que você julga como a principal?	“Manter um equilíbrio entre receitas e custos diante de internações extremamente onerosas para a instituição, num momento em que procedimentos eletivos tiveram que ser cancelados.”
Quais as estratégias utilizadas para o enfrentamento das dificuldades encontradas no âmbito da gestão hospitalar do contexto da pandemia provocada pela Covid-19?	“Devido as dificuldades financeiras que já vinham se acumulando desde antes da pandemia, está sendo difícil retornar ao equilíbrio ideal de receitas e custos, uma vez que não há fluxo de caixa suficiente para trabalho.”
Com a chegada da pandemia, houve um aumento nos preços de produtos para uso hospitalar?	“Sim.”

Quadro 5. Questões sobre o reflexo da Covid-19 na gestão dos custos hospitalares

Fonte: Elaborado pelos autores

No quarto bloco, o gestor financeiro foi indagado acerca dos resultados de estudos correlatos, possibilitando resposta conforme escala *Likert* mencionada nos procedimentos metodológicos, e são apresentados no Quadro 6.

Diante das respostas, pode-se observar a concordância em todos os elementos apresentados, o que demonstra forte relação dos resultados obtidos com aqueles apresentados nos estudos anteriores. Com isso, pode-se extrair que, para os hospitais, em linhas gerais, a gestão dos custos é útil, pode contribuir com o aumento das receitas e controle dos recursos, mesmo um sistema de controle de custos simples pode ser eficiente, contribui para a competitividade e para o desenvolvimento de estratégias e no fornecimento de informações relevantes para o processo de tomada de decisão.

Autores	Afirmações dos autores	Escala
Dallora e Forster (2008)	A implementação da gestão de custos, ou até mesmo de um sistema de custeio, é uma ferramenta útil para a gestão de hospitais	Concordo
Dallora e Forster (2008)	A gestão de custos pode colaborar com o aumento dos rendimentos e controle dos recursos.	Concordo
Cruz <i>et al.</i> (2021)	O sucesso de uma gestão de custos independe de sua complexidade e sofisticação, pois se forem utilizadas as variáveis certas, até mesmo um sistema simples pode ser eficiente para a gestão hospitalar	Concordo
Abbas e Leoncine (2014)	O setor de saúde brasileiro é um mercado altamente competitivo e a gestão de custos tornou-se uma ferramenta imprescindível para que instituições hospitalares possa se sobressair no mercado.	Concordo
Winkert <i>et al.</i> (2021)	Houve diferenças no processo de compra e nos custos das aquisições das instituições analisadas; os gastos com esses materiais ocasionaram relevante impacto financeiro nos hospitais.	Concordo
Batista <i>et al.</i> (2021)	Houve um aumento considerável no uso de EPI's fato que corroborou com um importante impacto orçamentário.	Concordo
Santos <i>et al.</i> (2021)	As internações por Covid-19 são mais onerosas quando comparada a outras ligadas a doenças que causam a insuficiência respiratória, e por isso existe uma necessidade de se pensar em estratégias que otimizem o uso e distribuição dos recursos.	Concordo

Quadro 6. Comparação com os estudos correlatos

Fonte: Elaborado pelos autores

A fim de comprovar as informações obtidas com a entrevista, foi realizado um levantamento dos Custos hospitalares por meio das Demonstrações do Resultado do Exercício. Ao realocar cada conta em seu determinado grupo foi realizada a Análise Horizontal dos dados, ou seja, foram comparados os valores dos períodos analisados com o ano base, que foi 2019. Após isso, foi utilizado também a Análise Vertical das informações, a fim de quantificar a importância de cada conta no total dos custos anuais. A Tabela 1 apresenta a Análise Horizontal e Vertical.

Ao analisar as informações da Tabela 1, pôde-se notar um aumento expressivo em grande parte das contas de Custos, com destaque para a conta Material de Uso e Consumo, utilizada para alocar os gastos com materiais adquiridos para uso comum entre os colaboradores, como por exemplo: máscaras descartáveis, luvas plásticas, aventais e outros EPIs básicos. Fazendo a Análise Horizontal desta conta foi possível notar um aumento de 54,4% em 2020 e de 122,8% em 2021, quando comparados aos gastos de 2019. Realizando a Análise Horizontal desta mesma conta, foi observado que os gastos com a mesma, representava em 2019, 1% dos Custos Totais, e nos 2 anos seguintes essa representação saltou para 1,4% e 1,7% respectivamente.

A Energia Elétrica demonstrou um aumento considerável no período analisado, onde o consumo, assim como os Materiais de Uso e Consumo, mais que dobraram ao final do ano de 2021. Esse aumento pode ser justificado pela alta na demanda por atendimentos e também pela necessidade de operação constante de Máquinas e Equipamentos que antes eram pouco utilizados. Diante desse cenário, os Custos com Energia sofreram uma variação de 43,3% em 2020 e 104,7% ao final de 2021, fato que pode ser observado na Análise Horizontal da conta. Devido a esse aumento, a representação dessa conta nos Custos Totais por ano saltou de 2,4% para 3,8%, de 2019 para 2021.

Destaca-se também o aumento dos custos com Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica, sendo esta utilizada para alocar os custos com contratação de prestação de serviços de enfermeiros, instrumentadores e principalmente de outros médicos. Em

2020, os custos com contratação de serviços de terceiros, sofreu um aumento de 23,5% em comparação ao ano de 2019, e encerrou 2021 com um aumento total de 47,6%.

Tabela 1

Análise Horizontal (AH) e Vertical (AV) dos Custos Hospitalares

Custos Hospitalares	2019 AH%	2020 AH%	2021 AH%	2019 AV%	2020 AV%	2021 AV%
Prediais:						
Água	100%	82,0%	199,5%	0,4%	0,3%	0,6%
Energia Elétrica	100%	143,3%	204,7%	2,4%	3,1%	3,8%
Telefone	100%	110,0%	106,0%	0,4%	0,4%	0,3%
Consertos, Reparos, Reformas	100%	24,2%	5,7%	1,1%	0,2%	0,0%
Bens de Natureza Permanente	100%	106,6%	298,9%	0,1%	0,1%	0,2%
Depreciações	100%	107,3%	138,6%	2,1%	2,0%	2,2%
Aluguel de Máquinas e Equipamentos	100%	102,9%	168,1%	0,4%	0,4%	0,5%
Despesas com Bens e Instalações	100%	97,0%	118,1%	4,0%	3,5%	3,6%
Combustíveis e Lubrificantes	100%	58,8%	13,9%	0,7%	0,4%	0,1%
Seguros	100%	3,5%	7,3%	2,4%	0,1%	0,1%
Pessoal:						
Ordenados e Salários	100%	126,6%	157,8%	18,1%	20,8%	21,9%
Vale Alimentação	100%	109,6%	148,8%	1,3%	1,3%	1,5%
13º Salário	100%	131,8%	142,9%	1,5%	1,7%	1,6%
Férias	100%	128,2%	134,2%	2,0%	2,3%	2,0%
FGTS	100%	126,9%	156,4%	1,9%	2,2%	2,3%
INSS	100%	125,8%	142,6%	8,4%	9,6%	9,2%
IRRF	100%	166,7%	291,0%	0,2%	0,2%	0,3%
Rescisão	100%	63,3%	154,1%	1,2%	0,7%	1,4%
FGTS Multa Rescisória	100%	4,4%	29,4%	1,1%	0,0%	0,3%
Plano de Saúde e Odontológico	100%	121,2%	148,7%	1,2%	1,4%	1,4%
Viagens, Estádias e Refeições	100%	177,6%	121,2%	0,4%	0,6%	0,3%
Estágios, Cursos e Treinamentos	100%	27,5%	35,3%	0,5%	0,1%	0,1%
Operacionais:						
Cozinha e Alimentação	100%	109,9%	174,7%	2,0%	2,0%	2,6%
Consultórios e Hospitalar	100%	85,9%	79,8%	11,3%	8,8%	6,9%
Informática	100%	92,6%	106,6%	1,6%	1,4%	1,3%
Laboratórios	100%	17,4%	66,5%	0,6%	0,1%	0,3%
Lavanderia	100%	96,6%	102,3%	1,3%	1,1%	1,0%
Medicamentos	100%	102,2%	113,4%	5,9%	5,5%	5,1%
Rouparia	100%	1241,6%	2075,0%	0,0%	0,2%	0,3%
Manutenção de Software	100%	92,7%	303,1%	0,5%	0,4%	1,2%
Materiais de Escritório	100%	56,2%	85,0%	0,3%	0,2%	0,2%
Material de Limpeza e Conservação	100%	110,6%	105,9%	1,1%	1,1%	0,9%
Material de Uso e Consumo	100%	154,4%	222,8%	1,0%	1,4%	1,7%
Propaganda e Publicidade	100%	240,5%	166,1%	0,2%	0,4%	0,2%
Serviços Jurídicos	100%	136,4%	107,7%	0,7%	0,9%	0,6%
Serviços de 3º P. Jurídica, e Médicos 3º	100%	123,5%	147,6%	19,9%	22,3%	22,5%
Outros diversos	100%	157,7%	81,3%	1,9%	2,7%	1,2%
TOTAL	100%	110,2%	130,6%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Elaborado pelos autores

Os Custos com Ordenados e Salários aumentou no período, pela necessidade de aumentar o quadro de funcionários durante a fase ativa de transmissão do vírus da Covid-19. Com o aumento de casos no município, a instituição se viu obrigada a contratar novos colaboradores a fim de suprir a demanda de profissionais e resolver o problema com a defasagem dos mesmos, visto que estes acabaram se infectando ao longo da pandemia e foram afastados de suas atividades temporariamente. Analisando horizontalmente os valores dessa conta, podemos observar que em 2020 essa conta sofreu um aumento de 26,6%, já em 2021 o aumento total foi de 57,8% quando comparado ao ano de 2019. Como consequência desse fato, essa conta que antes representava 18,1% dos custos anuais da instituição, em 2021 passou a assumir 21,9% desses gastos.

Algumas contas sofreram uma redução de custos, com destaque para Seguros, uma redução de mais de 90% nos anos 2020 e 2021, em comparação a 2019. Outra conta que sofreu redução foi Reparos e Reformas, uma vez que esses gastos deixaram de ser prioridade para os gestores, num momento de alta dos custos hospitalares, em 2020 essa conta teve seu valor diminuído em 75,8% e ao final do ano de 2021, os valores totalizaram em -94,3%, em comparação a 2019. Além dessas, outras como FGTS Multa Rescisória e Estágios, Cursos e Treinamentos.

Em relação aos aspectos específicos acerca da Covid-19, sugere-se que os gastos com materiais aumentaram ocasionando impacto financeiro e orçamentário, as internações são mais onerosas que outras que tratam de problemas respiratórios. Foi realizada a Análise Vertical e Horizontal das Receitas e Custos ao longo do período 2019-2021, e os resultados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2

Análise Horizontal (AH) e Vertical (AV) das Receitas e Custos

Receitas x Custos	2019 AH%	2020 AH%	2021 AH%	2019 AV%	2020 AV%	2021 AV%
Receitas	100%	109,3%	142,5%	100,0%	100,0%	100,0%
Custos	100%	110,2%	130,6%	115,0%	116,0%	105,4%
Resultado	100%	116,6%	51,4%	-15,0%	-16,0%	-5,4%

Fonte: Elaborado pelos autores

Observando-se a Tabela 2, pode-se notar um aumento significativo tanto nos Custos hospitalares, quanto nas Receitas, entretanto, por mais que tenha existido elevação das Receitas, não foi o bastante para suprir os Custos. Considerando as Receitas anuais como valores base para comparação, a Análise Vertical dos dados nos apresenta um resultado negativo da instituição nos três períodos analisados, sendo que os Custos sobressaem às Receitas em 15% no ano de 2019, 16% em 2020 e 5,4% em 2021.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do atual cenário de pandemia da Covid-19 a população mundial está enfrentando, a importância de uma gestão de custos tornou-se evidente para o setor hospitalar. Pode-se observar que a gestão dos custos hospitalares contribui para a manutenção e eficiência do sistema das organizações hospitalares e consequentemente colaboram para o bom funcionamento dessas unidades.

Esta pesquisa foi realizada a fim de avaliar os reflexos que a pandemia da Covid-19 causou nos custos de um hospital privado. Ao longo do estudo foi possível observar que os custos do hospital sofreram um aumento considerável nos anos 2020 e 2021, em decorrência da chegada do vírus no município e região.

Por meio da análise dos dados obtidos, notou-se que, além do aumento dos custos, houve também um aumento no número de atendimentos mensais e, portanto, nas Receitas do hospital. Entretanto, mesmo com essa alta no faturamento da empresa, os custos se sobressaíram, fazendo com que a empresa finalizasse o período analisado com o resultado do exercício negativo. Essa situação pode ser justificada pelo alto custo das internações por Covid-19, que acabam sendo mais onerosas para o hospital devido aos valores elevados de equipamentos básicos e necessidade de aumento e treinamento do quadro de funcionários.

O presente estudo atingiu seu objetivo geral que foi avaliar os reflexos que a pandemia da Covid-19 causou nos custos de um hospital. Diante disso, sugere-se que a pandemia da Covid-19 ocasionou reflexos significativos nos custos do hospital analisado. Entende-se que o estudo possa contribuir para a análise dos reflexos que um cenário de pandemia possa ocasionar nos custos dos hospitais, e com isso lançar luz acerca do assunto.

Quanto aos comentários acerca dos custos hospitalares destacados dos estudos correlatos, observou-se concordância em todos eles, corroborando e fortalecendo os argumentos ora apresentados. Como o estudo foi realizado analisando-se apenas uma entidade hospitalar, esse crivo limita a abrangência dos resultados a outros setores e hospitais, portanto, não deve ter seus resultados generalizados.

Recomenda-se a realização de estudos mais profundos sobre os reflexos que a pandemia causou nos custos das instituições de saúde brasileiras, buscando aumentar produções científicas nessa área e auxiliar na geração de dados que facilitem a compreensão de fatores determinantes de custos e de novas políticas para este setor. Fica como sugestão realizar investigação acerca dos benefícios que uma gestão de custos pode oferecer as instituições hospitalares, a fim de incentivar a adoção dessa ferramenta.

REFERÊNCIAS

- Abbas, K., & Leoncine, M. (2014). Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 11(1), 1-11.
- Batista, K., Giuliani, P. M. M., Camargo, T. A., Freitas, K. A. B. S., Gregorio, A. L., & Toso, L. A. R. (2021). Impacto orçamentário na compra de equipamentos de proteção individual para enfrentamento da Covid-19. *Revista Nursing*, 2(272), 5098-5107.
- Berbel, J. D. S. (2003). *Introdução à contabilidade e análise de custos*. São Paulo, STS.
- Bornia, A. C. (2010). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3 ed. São Paulo, Atlas.

- Campos, D. F., Marques, I. C. P. (2013). Custeamento ABC numa organização hospitalar: um estudo comparativo do custo de cirurgias eletivas com valores remunerados por planos de saúde. *Revista Economia & Gestão*, 13(33), 128–158.
- Crepaldi, S. A. (2004). *Curso básico de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo, Atlas.
- Cruz, N. G., Gonzaga, R. P., & Matos, E. R. J. (2021). Sistema de custos em hospitais mineiros que prestam serviços ao SUS sob a perspectiva contingencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 40(3), 117-137.
- Dallora, M. E. L. V., & Forster, A. C. (2008). A importância da gestão de custos em hospitais de ensino – considerações teóricas. *Revista Medicina*, 41(2), 135-142.
- Farias, L. A. B. G., Colares, M. P., Barreroti, F. K. A., & Cavalcanti, L. P. G. (2020). O papel da atenção primária no combate ao Covid-19: impacto na saúde pública e perspectivas futuras. *Revista Brasileira de Medicina de Família e Comunidade*, 15(42).
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo, Atlas.
- Gama Neto, R. B. Impactos da Covid-19 sobre a economia mundial. *Boletim de Conjuntura (BOCA)*, 2(5), 113–127, 2020.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2011). *Contabilidade gerencial*. 11 ed. Rio de Janeiro, LTC.
- Gullo, M. C. (2020). A economia na pandemia Covid-19: algumas considerações. *Rosa dos Ventos – Turismo e Hospitalidade*, 12(3) (Especial Covid-19), 1-8.
- Hendriks, M. E., Akande, T. M., Bolarinwa, O. A., & Gomez, G. B. (2014). Step-by-step guideline for disease-specific costing studies in low and middle-income countries: a mixed methodology. *Global Health Action*, 1(1), 1-10,
- Jiambalvo, J. (2009). *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro, LTC.
- Leone, G. S. G. (2000). *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo, Atlas.
- Mauss, C. V., & Costi, R. M. (2004). *O método de custeio ABC como instrumento de gestão*. UKBRA/UNISINOS.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de Custos*. 10. ed. São Paulo, Atlas.
- Nunes, S. E. A., Minamisava, R., Vieira, M. A. S., Itria, A., Pessoa, V. P., Andrade, A.L.S.S., & Toscano, C. M. (2017). Custos hospitalares de pneumonia bacteriana grave em crianças: análise comparativa por diferentes métodos de custeio. *Einstein*, 15(2), 212-219.

- Oliveira, C. E. (2020). *Orçamento empresarial passo a passo*. 1 ed. (rev. e atual.). São Paulo, Clube de Autores.
- Portal Hospitais Brasil. A gestão de custos hospitalares em meio à pandemia da Covid-19. Disponível em: <https://portalhospitaisbrasil.com.br/a-gestao-de-custos-hospitalares-em-meio-a-pandemia-da-covid-19>. Acesso em 03/08/2022.
- Rocha, R., Rache, B., Nunes, L., & Massuda, A. (2020). *Estimação de custos de hospitalizações em UTI por Covid-19 no SUS: limite inferior por cenários populacionais de infecção*. Nota Técnica nº 2. São Paulo, Instituto de Estudos para Políticas de Saúde.
- Santana, H. R., Souza, L. P., Figueiredo, P. C. M., & Pimentel, R. F. W. (2020). Custo da Terapia Nutricional em pacientes internados por Covid- 19 no Brasil: estudo ecológico. *Journal Multiprofessional Health Research*, 1(1), 3-15.
- Santos, H. L. P. C., Maciel, F. B. M., Santos Junior, G. M., Martins, P. C., & Prado, N. M. B. L. (2021). Gastos públicos com internações hospitalares para tratamento de covid-19 no brasil em 2020. *Revista de saúde pública*, 55(52), 1-12.
- Santos, L. F. B. (2013). *Gestão de custos: ferramentas para tomada de decisões*. 1.ed. Curitiba, InterSaberes.
- Silva, K. A. B., Giuliani, P. M. M., Camargo, T. A., Freitas, K. A. B.S., Gregorio, A. L., & Toso, L. A. R. (2021). Impacto orçamentário na compra de equipamentos de proteção individual para enfrentamento da Covid-19. *Nursing*, 24(272), 5098-5017.
- Silva, M. F. C., Vieira, E. T., & Kamimura, Q. P. (2022). O impacto econômico da pandemia pelo Covid-19 nos hospitais públicos e privados. *Brazilian Journal of Development*, 8(4), 31352-31374.
- Viceconti, P. E. V., & Neves, S. (2000). *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 6. ed. São Paulo, Frase.
- Vieira, F. S. (2017). *Produção de informações de custos para a tomada de decisão no sistema único de saúde: uma questão para a política pública*. Rio de Janeiro.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., & Fess, P. E. (2008). *Contabilidade gerencial*. 2 ed. São Paulo, Thomson Learning.
- Winkert, A., Pesamosca, D. L., Rospirski, A., Cescon, J. A., & Santos, M. S. (2021). Custos Hospitalares na Pandemia SARS-Cov-2: um estudo sobre Equipamentos de Proteção Individual (EPI's) em duas Unidades Hospitalares no Oeste do Paraná. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil.
- Zanievicz, M., Beuren, I. M., Santos, P. S. A., & Kloeppe, N. R. (2013). Métodos de custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(49), 601-616.