



Universidade Federal da Paraíba
Centro de Ciências Aplicadas e Educação – CCAE
Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – DCSA
Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis

Produzir ou Terceirizar? Uma análise no fornecimento de alimentação no Hospital no Município de Nova Cruz – RN.

Contabilidade Gerencial

Monique Consuelo Sousa Pegado – Universidade Federal da Paraíba –
moniquepegado@hotmail.com

Profa. Dra. Yara Magaly Albano Soares - Universidade Federal da Paraíba –
yara.magaly@academico.ufpb.br

Profa. Dr. Luiz Gustavo de Senna Brandão Pessoa - Universidade Federal da Paraíba –
gustavobrado@bol.com.br

Profa. Dr. João Marcelo Macedo - Universidade Federal da Paraíba –
jmmarcelopb@gmail.com

Resumo

Este estudo tem como objetivo a identificação e análise dos custos de produção do serviço de alimentação e Nutrição de um hospital público municipal da cidade de Nova Cruz – RN, e sua comparação com propostas de terceirização para uma parte dessa produção passível de se terceirizar, com o intuito de identificar qual opção seja mais benéfica para instituição. Foi utilizado o método de custeio por absorção para o cálculo dos custos das refeições produzidas, considerando todos os custos diretos e indiretos. Para fundamentação teórica foi abordado a gestão de custo em hospitais, e sua importância na tomada de decisões juntamente com a análise diferencial com cálculos específicos que tornam possível a clareza das informações. Como resultado, os custos totais de cada refeição produzida, tiveram um per capita (por pessoa/refeição) de R\$ 9,67 para proteína bovina e R\$ 8,51 para proteína do frango no almoço, e o jantar de R\$ 9,66 para proteína bovina e R\$ 6,69 para proteína do frango. A empresa que apresentou o melhor preço ofertou as duas refeições com preços únicos ofertadas em marmitas e sem distinção do tipo de proteína. O valor do almoço ao preço de R\$ 20,00 e o jantar por R\$ 14,00. Desse modo, observa-se que mesmo com os custos considerados elevados pelos gestores, ainda sim é bem inferior em relação a demanda do setor, se tornando inviável optar pela terceirização da produção atual selecionada, onde haveria um aumento de cerca de 60,1 % em relação aos custos atuais totais do setor. Confirmando uma boa gestão dos recursos disponíveis mediante ao total produzido.

Palavras-chave: Gestão de custos. Hospital Público. Serviço de Alimentação e Nutrição. Produção. Terceirização.

1 Introdução

A gestão de custos é um conjunto de tarefas organizadas e conexas com o intuito de responder ao usuário da informação organizacional questões importantes sobre seu negócio, como o aumento da competitividade e melhora na rentabilidade (MARTINS, 2010). Professor Eliseu Martins (2010) ainda diz que a importância da gestão de custos no ambiente Organizacional permite o controle sobre gastos e consequentemente melhores decisões financeiras.

No setor público a gestão de custos permite que os recursos sejam alocados de forma mais eficiente e transparente, maximizando o valor entregue aos cidadãos, usuários dos serviços prestados e das informações geradas. Essa gestão de custos identifica prioridades dos recursos, pois, entende-se que existiria melhor distribuição e menor desperdício dos mesmos. O Tribunal de Contas da União (TCU, 2014, pág. 52), ainda diz que “a gestão de custos no setor público tem como objetivo aprimorar a eficiência e efetividade do gasto público, além de contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços prestados à sociedade”.

Ainda no setor público, mas especificamente nos hospitais de médio e pequeno porte observa-se que essa gestão é ainda mais salutar, pois muitas vezes tem seus orçamentos limitados (ALMEIDA, 2022). A falta dessa gestão mais eficiente e comprometida com a realidade em que se vive a população abre espaço para que surjam problemas e déficit por muitas vezes da quantidade correta de insumos para a produção.

Os Hospitais são peculiares, pois dentro deles, existem outras células funcionando, como o setor de Nutrição e Dietética que apresentam uma contribuição significativa para a recuperação da saúde dos pacientes que ali se encontram. Além disso, o hospital através desse setor, alimenta seus funcionários. Sendo assim, sua função é social, de saúde e econômica.

De acordo com Blanski et al. (2015) após uma análise em 19 hospitais públicos acerca da aplicabilidade dos custos, concluíram que todos os hospitais pesquisados não utilizam ferramentas de gestão financeira. Mas, para que haja a aplicação desse sistema foi identificado também a necessidade de uma infraestrutura adequada e mão de obra especializada, que atualmente não estão disponíveis.

Nas entidades hospitalares públicas a contabilidade de custos merece atenção e destaque, possuindo um importante papel como instrumento de gestão. Os hospitais públicos necessitam cada vez mais de gestores que não se atenham somente aos recursos limitados, mas que aperfeiçoem o emprego desses recursos com a finalidade de atender os anseios da sociedade (SILVA, 2004).

Por isso, ter um controle financeiro e saber distribuí-los de acordo com as necessidades de cada departamento que contribuem para o bom funcionamento hospitalar é importante para que os imprevistos sejam mínimos e os fluxos dos processos sigam sempre em ritmo para maximizar os resultados.

Sendo assim, perceber-se a importância da utilização de instrumentos gerenciais adequados para aplicabilidade e controle dos recursos em instituições hospitalares tanto privadas quanto públicas. Observando sempre cada célula que compõe essas unidades Organizacionais. Diante disso, levantou-se a seguinte questão:

Diante de decisões para redução de desperdícios e, consequentemente melhoria de desempenho em um Hospital, o que seria melhor em relação aos custos de refeições, fabricar ou terceirizar?

2 Fundamentação Teórica

2.1 Serviços de Nutrição e dietética em Hospitais municipais

Os hospitais municipais em sua grande maioria, contam com serviço de nutrição e dietética para auxiliar na manutenção e recuperação da saúde dos pacientes que ali estão. Dependendo da quantidade demandada de pacientes atendidos, o número de refeições pode ser grande e contendo as mais variadas refeições possíveis.

Por isso, é importante a presença de uma equipe multidisciplinar, como cozinheiros, auxiliares e o nutricionista, que faz o acompanhamento diário de todos os pacientes, incluindo o consumo direcionado a esses pacientes. As dietas variam entre, livre, branda, pastosa, líquida, para pacientes em sondas enterais e gastrotomias (GTM). Além, das refeições ditas restritivas, como as voltadas para pacientes com intolerâncias, seja a glúten ou a lactose, entre outras. Demanda-se então, cuidado dessa equipe desde a concepção dos cardápios, compras dos alimentos até a preparação de cada refeição.

Geralmente as verbas repassadas para a compra de suprimentos alimentícios possuem um valor fixo, pois são concebidas através de um orçamento fixo apresentado no final de cada exercício para o exercício seguinte. Leva em consideração a média de pacientes e não sua variabilidade absoluta. Ou seja, quando há uma demanda menor de atendimento, pode-se trabalhar com mais opções de cardápios a oferecer, já quando a demanda aumenta há uma dificuldade em atender todas as necessidades que surgem e começa a haver escassez de alguns princípios alimentos.

Slavish, (2012) destaca a importância do processo de fornecimento de alimentos a pacientes, e demais pessoas no hospital. Para que os processos tenham sucesso em sua execução, é necessário o cumprimento de etapas que tragam segurança ao que é produzido. Essas etapas incluem a compra, armazenamento, preparo e distribuição. E, cada uma dessas etapas apresentam riscos específicos. Por isso, o alimento deve ser adquirido de fornecedores confiáveis e sempre conferidos para garantir a segurança e qualidade.

O serviço de alimentação hospitalar compõe parte dos cuidados que são oferecidos aos pacientes para sua melhora e qualidade de todo o público atendido, como acompanhantes e funcionários. Além desses aspectos, é preciso dar toda a atenção e incentivo ao paciente no sentido de que se desenvolvam hábitos saudáveis e busque satisfação com relação ao serviço oferecido, o que envolve o ambiente físico e o contato pessoal entre os manipuladores de alimentos e os pacientes (BRASIL, 2002).

Os alimentos atendem o demandado pela vigilância sanitária, quanto ao armazenamento, validade, segurança. E sua fiscalização também é de responsabilidade da vigilância sanitária que frequentemente monitoram os locais que utilizam alimentos e materiais perecíveis.

2.2 Contabilidade e sistema de Custos na tomada de decisão

De acordo com Silva, (2011) a contabilidade apesar de ter como objetivo o estudo do patrimônio, trabalhando com contas e números, é uma importante ciência da área social. Tendo como objetivo o registro e análise das variações do patrimônio das empresas. Servindo de planejamento e controle, auxiliando na tomada de decisões por parte dos seus gestores através dos dados que são gerados e analisados.

No que tange a Contabilidade de Custo para os Hospitais, há um destaque para os sistemas de custo. Assim, segundo Capponi (2015), alguns autores, nos últimos anos tem sido observado um aumento no interesse pelo tema dos sistemas de custos em entidades hospitalares, tanto com fins lucrativos quanto sem fins lucrativos. Essas entidades têm a missão de fornecer serviços como diagnósticos, tratamentos, prevenção e salvar vidas, tornando-se organizações complexas em suas atividades. No entanto, devido à diversidade de operações dentro dessas organizações, os hospitais são considerados sistemas frouxamente articulados. Diante dessa diversidade, os gestores enfrentam a necessidade de buscar ferramentas que os auxiliem na alocação eficiente dos custos.

De acordo com Silva Junior (2011), é crucial para uma organização gerir seus custos, sendo necessário estudá-los em todos os níveis de gerenciamento, a fim de compreender quais fatores contribuem para a variação das despesas e quais deles são passíveis de controle. O autor destaca que quanto maior for o controle sobre os custos, maiores serão os lucros alcançados pela empresa. Além disso, uma gestão de custos eficiente traz outros benefícios, como a melhoria da qualidade dos produtos ou serviços oferecidos, o que por sua vez gera confiança por parte dos clientes, reduzindo as perdas no processo produtivo e permitindo investimentos em tecnologias e equipamentos modernos, o que resulta em um aumento da produtividade.

Entre os controles de custos a gestão se volta para o custeio variável, também denominado custeio direto. É um método que consiste na apropriação de todos os custos variáveis: diretos ou indiretos para os produtos, enquanto os custos fixos são considerados gastos do período. A legislação fiscal não permite esse método, servindo apenas para fins gerenciais. Já o custeio baseado em atividades ou ABC identifica as atividades, rateia os custos as atividades e estas para os serviços finais. Tem por benefícios diminuir o desperdício e aumentar a produtividade, tendo como maior benefício, a organização e conseqüentemente a redução dos custos (CREPALDI, 2012).

2.3 Custo de Oportunidade

De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2013), a tomada de decisão inevitavelmente implica considerar alternativas e avaliar seu peso e valor, tanto da escolha feita quanto da alternativa rejeitada. O custo da alternativa rejeitada, também conhecido como custo de oportunidade, representa o benefício potencial perdido ao optar por uma alternativa em detrimento de outra. Muitas vezes, esses custos não são registrados nas contas contábeis, porém desempenham um papel crucial no processo decisório, uma vez que praticamente todas as alternativas acarretam algum tipo de custo de oportunidade.

É essencial que os gestores avaliem cuidadosamente esses custos, utilizando estimativas realistas, a fim de considerar todos os riscos associados a cada opção disponível para a escolha. Entre tantas nomenclaturas de custos e entendimentos sobre custeio é interessante também o acordo sobre as definições de custos diferenciais.

2.4 Custos de Produção no Hospital

Para que um sistema de custos que registra os gastos com nutrição e dietética sejam conduzidos de maneira eficiente, é preciso entender como eles ocorrem e como são percebidos pelo setor de nutrição. Para isso, o controle direto de todos os gastos é realizado pelo gerente do setor, que geralmente é o profissional Nutricionista. A contabilidade é um instrumento de controle, destinado a acompanhar todas as transações que têm influência direta no patrimônio de qualquer unidade de produção e alimentação, seja hospitalar, universitária, empresarial ou restaurante. Pois, ela mensura, registra, sintetiza e disponibiliza informações relevantes na identificação de custos de produção.

A estimativa do custo do cardápio permite o bom funcionamento da UAN (unidade de alimentação e nutrição) para que seja possível oferecer uma alimentação adequada e de acordo com a disponibilidade de recursos da empresa.

O valor gasto com a matéria prima pode ser estimado através de todos os gêneros e ingredientes utilizado na preparação das refeições e em seguida vendo o seu valor *per capita* bruto, obtendo assim o valor de um item variável na composição dos custos. Quanto maior o número de pessoas (pacientes, funcionários) maior será o custo *per capita*.

Esses itens são representados pelas proteínas, gêneros secos, descartáveis diretos e indiretos, gás de cozinha, material para limpeza dos móveis e utensílios. Além desses custos é

identificado na produção os custos com mão de obra direta formada pelos funcionários que atuam diretamente na produção: Esses são os responsáveis pela manipulação dos alimentos, que podem ser os chefes de cozinha, cozinheiros, copeiros, auxiliares de cozinheiros etc. é considerado um custo variável pois a quantidade de funcionários varia de acordo com a necessidade produtiva de cada unidade de produção. Além desses, ainda tem os funcionários que atuam indiretamente na produção: São os funcionários que não estão diretamente ligados a produção, mas que exercem função dentro da unidade de produção, a exemplo do Nutricionista e estoquista.

Porém, a identificação dos custos de uma refeição em um hospital público deve observar um fator importante, o uso de licitação para compra de gêneros alimentícios, que pode influenciar diretamente nos seus preços. No setor público, os órgãos em geral têm por obrigatoriedade o uso de licitação para efetuarem as compras de insumos além de definir a previsão de compras, para não afetar o cardápio oferecido. Dentre as opções em produzir todo esse cardápio, existe também, por meio de licitação, a terceirização ou do inglês *outsourcing* para atividade de nutrição. O *outsourcing* também é uma “prática através da qual o Governo contrata a provisão de bens ou serviços ao setor privado” (OCDE, 2005 apud Forssell e Norén, 2017, p 203) tem como finalidade trazer mais rentabilidade para uma organização pois, disponibiliza de mais recursos humanos e tecnologia a disposição da contratada. Sendo assim, a gestão pública tem mais uma opção para prestar seu serviço com menor custo e mais qualidade.

2.5 Decisão de produzir ou comprar

Garrison, Noreen e Brewer (2013) definem a decisão de produzir ou comprar como uma decisão entre realizar as atividades da cadeia interna de produção ao invés de comprar de um fornecedor, permitindo que a empresa faça uma análise se deve ou não terceirizar tarefas de desenvolvimento.

Atualmente, diante de todo contexto globalizado das cadeias de produção, muitas empresas optam por terceirizar alguns serviços e (ou) produtos, a fim de otimizar e economizar no seu produto ou serviço final. Muitos fatores precisam ser observados até que seja tomada qualquer decisão, como preço, qualidade, credibilidade entre outros. Fazendo com que a terceirização seja uma estratégia que possibilite a modernização e posicionamento competitivo de acordo com as necessidades do mercado.

2.6 Análise diferencial

Soares e Gabriel (2019) defendem que a análise diferencial é um instrumento de grande relevância no processo de tomada de decisão sobre os custos, permitindo mostrar através de cálculos específicos as melhores opções a serem escolhidas pelos gestores. Sendo uma técnica que faz a comparação da situação atual dos custos e receitas com uma estimativa desses mesmo para outras alternativas, ou seja, apresenta diversos cenários que facilite a decisão de escolha pelo melhor.

3 Procedimentos metodológicos

A metodologia utilizada neste projeto foi quanto a natureza, classificada como uma pesquisa aplicada. Que segundo Blanski, Silva e Olivera (2015) tem como objetivo gerar conhecimento novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais.

No que se refere aos seus objetivos, foi classificada como pesquisa exploratória, onde esse tipo de pesquisa, tem como objetivo tornar o problema mais visível com tripla finalidade, facilitando a construção de hipóteses, familiarizando o pesquisador com o ambiente da pesquisa e tornando mais precisa as pesquisas futuras, através de análise de fenômenos e conceitos. Engloba todo levantamento bibliográfico, através de entrevista com quem possua alguma experiência prática com o problema pesquisado. Tendo como definição as pesquisas bibliográficas e estudos de caso. Nesse nicho de pesquisa, há uma frequência de obtenção das descrições qualitativas e quantitativas do objeto de estudo (SILVA e MENEZES, 2005; MARCONI e LAKATOS, 2008).

A forma de abordagem do problema foi quantitativa, pois traduziu opiniões e informações em números, de forma, que estas foram classificadas e analisadas. (SILVA e MENEZES, 2005). Quanto a análise, foi identificar no atual cenário, qual opção seria mais viável economicamente para o Hospital público, fabricar ou terceirizar suas refeições com base na observação dos custos.

Definido também como um Estudo de Caso, que contribui para compreendermos melhor os fenômenos individuais, os processos organizacionais e políticos da sociedade. É uma ferramenta utilizada para entendermos a forma e os motivos que levaram a determinada decisão. Conforme Yin (2001) o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo em abordagens específicas de coletas e análise de dados.

O estudo foi realizado no setor de Nutrição e dietética do Hospital Municipal de Nova Cruz. O setor conta com 15 funcionários, divididos entre uma nutricionista, três cozinheiros, dois auxiliares de cozinha, um estoquista, e oito copeiros. Funciona diariamente das 05:00h até as 23:00h, divididos por escala de trabalho.

A escala diária de funcionários, conta com um cozinheiro, um auxiliar de cozinha, dois ou três copeiros plantão diurno e um copeiro plantão noturno. Além da Nutricionista e estoquista que trabalham e horário comercial de segunda a sexta-feira.

O cálculo de custo das refeições foi feito através do método de custeio por absorção, onde foram calculados os custos diretos da produção, a mão de obra dos cozinheiros, auxiliares de cozinha e copeiros. Assim como, os custos indiretos, que incluem os gastos com água, gás e energia do setor.

O cálculo dos custos de café da manhã, almoço e jantar foram feitos a partir do cardápio de dieta livre oferecido aos funcionários, que é o objeto principal de se pensar na possibilidade de terceirização das refeições fornecidas a esse público.

4 Apresentação e análise dos resultados

O comparativo mensal das refeições ofertadas foi feito com base em 12 meses, no período de setembro de 2022 a agosto de 2023, onde foi calculado as quantidades de refeições mensais oferecidas aos pacientes, seus respectivos acompanhantes e os funcionários da unidade hospitalar.

A média diária das refeições ofertadas, utilizando como referência o mês com trinta dias foram de 185 refeições. Desse total, em média 111,6 são consumidas por funcionários. Onde se é possível perceber que 60,3% do que é produzido diariamente no setor é para atender a demanda de funcionários do plantão. Segue abaixo, a tabela de quantitativo médio das refeições ofertadas mensalmente:

Tabela 1 – Quantitativo de refeições servidas mensalmente

Média do dia	Total do mês	do Quantitativos pacientes	Quantitativos acompanhantes	Quantitativos funcionários
---------------------	---------------------	-----------------------------------	------------------------------------	-----------------------------------

Setembro 2022	194,2	5.827	1.399	938	3.490
Outubro 2022	191,3	5.931	915	999	4.017
Novembro 2022	187,3	5.620	1.002	989	3.629
Dezembro 2022	172,6	5.352	987	963	3.402
Janeiro 2023	175,6	5.445	997	984	3.464
Fevereiro 2023	210,3	5.889	898	862	4.129
Março 2023	165,1	5.121	902	854	3.365
Abril 2023	178,9	5.369	982	936	3.451
Mai 2023	167,6	5.198	886	798	3.514
Junho 2023	195,8	5.876	1.115	997	3.764
Julho 2023	191,4	5.936	1.011	973	3.952
Agosto 2023	187,7	5.821	1.056	1.009	3.756

Fonte: Elaboração própria, 2024

4.1 Cálculo dos custos mensais

Após levantamento de dados de todos os custos mensais envolvidos na produção, obteve-se um quantitativo de R\$ 36.223,23 distribuídos entre a matéria prima adquirida para produção das refeições mensal, gás, energia, água, material de limpeza, descartáveis e Epi's. Discriminados na tabela abaixo:

Tabela 2 – Custos variáveis

	Quantidade	Valor unitário	Valor mensal
Gás	15 botijões	120,00	1.800,00
Matéria prima (alimentos)			27.305,95
Energia			1.845,48
Água			949,25
Descartáveis			2.320,00
Material de limpeza			682,00
Epi's			1.320,55
Total			36.223,23

Fonte: Elaboração própria, 2024

O valor discriminado na matéria prima é referente aos pedidos de insumos mensais, como alimentos perecíveis e não perecíveis que ficam armazenados, agradando utilização dentro do estoque.

O setor não dispõe de serviços de gás encanado, o que faz com que haja um aumento da demanda de botijões a serem pedidos para os 3 fogões em uso diário. Apesar de ter toda a estrutura necessária para implementação, não se faz licitação para solicitação do serviço.

O somatório dos epi's usados diariamente para a produção de refeições é de R\$ 1.230,55. Divididos entre 180 unidades de touca descartável usadas mensalmente ao valor de 0,15 centavos a unidade. 1500 pares de luva descartável ao valor de 21,75 reais a caixa com 100 unidades, totalizando R\$ 326,25. Os propes utilizados na quantidade de 180 unidades mensais a valor unitário de R\$ 0,13 centavos, totalizando R\$ 23,22. E o Álcool 70% que é utilizado diariamente três litros para higienização de bancadas e utensílios a valor de litro de R\$ 7,70, totalizando R\$ 701,00 reais mensais.

Para estimar o gasto mensal do setor com energia elétrica, foi feito um levantamento de todos os itens que utilizam da energia elétrica para seu funcionamento, assim como as suas quantidades e o total de horas por dia que se era utilizado. Em posse disso, foi pesquisado item a item sua potência e seu consumo kwh e multiplicado pelo valor do kwh do último mês

observado na fatura de energia. Após todos os cálculos, obteve-se um valor médio mensal de R\$ 1.845,48 de gastos com energia para funcionamento diário do setor.

Tabela 3 – Mensuração de consumo energia elétrica

Item	Quantidade	Consumo diário (horas)	Kwh\dia	Kwh\mês	Valor kwh	Preço total
Lâmpadas	17	18	61,2	1.836	0,52	954,72
Liquidificador	2	3	1,80	54	0,52	28,08
Freezers	08	24	38,4	1.152	0,52	599,04
Micro-ondas	01	01	0,8	24	0,52	12,48
Ar-condicionado	01	06	3,6	108	0,52	56,16
Balcão de distribuição	01	05	12,5	375	0,52	195,00
Total						R\$ 1.845,48

Fonte: Elaboração própria, 2024

Para estimativa de gasto com água, foi utilizada a tabela da Fecomercio que determina a quantidade média de 25 litros de água utilizados por refeição servida. A média de refeições servidas diariamente é de 185 refeições. Foi utilizado o seguinte cálculo:

Tabela 4 – Estimativa de consumo de água

Litros por refeição	Quantidade de refeição dia	Quantidade de litros mês
25	185	138.750
Gasto mensal		949,25

Fonte: Elaboração própria, 2024

Sendo assim,

De 31 a 50 mil litros de água consumido: R\$ 24,79 (mínimo) + R\$ 31,00 (faixa 11 a 20) + R\$ 40,00 (faixa de 21 a 30) + R\$ 5,40 por cada m³ consumido na faixa de 31 a 50m³.

De 51 a 100 mil litros de água consumido: R\$ 24,79 + R\$ 31,00 + R\$ 40,00 + R\$ 108,00 (20 * 5,40 = 108,00) + R\$ 7,54 por cada m³ consumido na faixa de 51 a 100m³

$7,40 \times 100m^3 = 740,00$

$5,40 \times 38,750m^3 = 209,25$

Os custos fixos seguem no quadro abaixo:

Tabela 5 – Custos fixos do setor

	QUANTIDADE	SALÁRIO	TOTAL
Funcionários	14	R\$ 1.412	R\$ 19.768,00
Nutricionista	01	R\$ 2.200	R\$ 2.200,00
Total			R\$ 21.968,00

Fonte: Elaboração própria, 2024

Para compor o custo final de cada refeição, foi preciso identificar o custo de mão de obra direta dos profissionais envolvidos diretamente na produção, que são três cozinheiros e dois auxiliar de cozinha detalhados na tabela abaixo:

Tabela 6 - Custo direto na produção

	Quantidade	Soma dos salários
Cozinheiro	03	R\$ 4.236,00
Auxiliar de cozinha	02	R\$ 2.824,00
Média total de refeições mensal	5.615	
Custo MOD por refeição		R\$ 1,26

Fonte: Elaboração própria, 2024

Para obter os custos diretos com matéria prima de cada refeição, foi analisado as quantidades utilizadas na produção diária, por ser um hospital municipal de médio porte, e por se ter sempre uma média fixa de quantitativo mensal autorizado para pedidos, a matéria prima é retirada diariamente nas mesmas quantidades divididas por tipo de refeição, o que facilitou o cálculo do valor per capita (por pessoa).

No café da manhã foi identificado um custo de R\$ 6,08 per capita de matérias primas utilizadas. No almoço o custo foi dividido entre as opções de proteínas ofertadas, onde o almoço com proteína bovina teve um custo de R\$ 7,59 por pessoa e com proteína do frango R\$ 6,43. Já no jantar, a divisão entre os tipos de proteínas continuou, e o valor com a proteína bovina foi de R\$ 7,58 e com proteína do frango R\$ 4,51.

Tabela 7 - Matéria prima direta na produção do café da manhã dos funcionários (21 pessoas)

Item	Quantidade	Valor unitário	Valor grama	Gramas per capita	Valor Per capita	Custo total diário
Pão	40 und (2 kg)	12,00	0,012	50 g	0,60	24,00
Café	1 pct	7,99	0,016	60 ml	0,96	7,99
Leite integral	3 pct	7,30	0,024	100 ml	2,4	21,9
Margarina	500 gramas	6,97	0,013	10 g	0,13	6,97
Cuscuz	3 pct	1,99	0,0039	100 g	0,39	5,97
Ovo	60 und	17,00 cx com 30	0,56	2 und	1,12	34,00
Salsicha	3 kg	8,84	0,008	60 g	0,48	26,52
total					6,08	127,35

Fonte: Elaboração própria, 2024

Tabela 8 - Matéria prima direta na produção do almoço dos funcionários (60 pessoas)

Item	Quantidade	Valor unitário	Valor unitário total	Valor grama	Custo total com carne bovina	Custo total com frango	Valor médio custo refeição com carne	Valor médio custo refeição com frango
Arroz parbolizado	3 kg	3,40	10,20	0,0034				
Feijão	4 kg	6,70	26,80	0,0067				
Macarrão	4 pct	3,04	12,16	0,006				
Farinha de mandioca	1 kg	3,99	3,99	0,004				
Proteína bovina	10 kg	26,00	260,00	0,026	26,00	9,50		
Proteína frango	20 kg	9,50	190,00	0,0095				

Margarina	500g	6,97	6,97	0,1394				
Cebola	2 kg	2,39	4,78	0,002				
Alho	500 g	9,99	9,99	0,019				
Cenoura	2 kg	4,89	9,78	0,0048				
Alface	4 molhos	1,70	6,80					
Tomate	4 kg	2,40	9,60	0,0024				
Repolho	2 kg	4,98	9,96	0,0049				
Coentro	2 molhos	1,50	3,00					
Batata inglesa	4 kg	2,50	10,00	0,0025				
Chuchu	2 kg	2,77	5,54	0,0027				
Vinagre	1 garrafa	1,09	1,09	0,0021				
Tempero completo	1 garrafa	1,09	1,09	0,0021				
Colorau	500 g	0,70	3,50	0,007				
Óleo	1 garrafa	9,00	9,00	0,009				
Polpa de fruta	5 kg	5,34	26,70	0,0053				
Mamão	2 kg	2,00	4,00	0,002				
Melão	2 kg	2,99	5,98	0,0029				
Banana	5 kg	2,99	14,95	0,0029	455,88	385,88	7,59	6,43

Fonte: Elaboração própria, 2024

Tabela 9 - Matéria prima direta na produção do jantar dos funcionários (30 pessoas)

Item	Quantidade	Valor unitário	Valor unitário total	Custo total com carne bovina	Custo total com frango	Valor médio custo refeição com carne	Valor médio custo refeição com frango
Fubá	2 pct	1,99	3,98				
Carne bovina	6 kg	26,00	156,00				
Frango	8 kg	9,50	76,00				
Sopa (legumes)	10 litros		10,16				
Macarrão parafuso	1 pct	3,38	3,38				
Macaxeira	5 kg	3,21	16,05				
Pão	50 und	0,60	30,00				
Café	1 pct	7,99	7,99	227,56	147,56	7,58	4,91

Fonte: Elaboração própria, 2024

De posse de todas as informações relevantes para a determinação do custo final de cada refeição servida, foi feito a soma de todos os custos diretos e indiretos para que haja toda a produção do setor. Discriminados abaixo pelo parâmetro de volume de produção.

Tabela 10 – Custo final de cada refeição

Custos	Valor refeição (almoço)	por Carne	Valor refeição (almoço) Frango	por	Custos	Valor refeição (jantar)	por carne	Valor por refeição (jantar) frango
Matéria prima	7,59		6,43		Matéria prima	7,58		4,91

Mão de obra direta	1,26	1,26	Mão de obra direta	1,26	1,26
Água	0,17	0,17	Água	0,17	0,17
Energia	0,33	0,33	Energia	0,33	0,33
Gás	0,32	0,32		0,32	0,32
Total	R\$ 9,67	R\$ 8,51		R\$ 9,66	R\$ 6,99

Fonte: Elaboração própria, 2024

6.2 Propostas de terceirização

Após análise do quantitativo de refeições servidas diariamente, foi estimado um volume mínimo de terceirização, que já era de interesse dos diretores da Instituição, na intenção de diminuição dos gastos mensal. Do volume passível de terceirização na cidade, foi identificado apenas o quantitativo gasto com refeições de funcionários, por serem dieta livres e de fácil manipulação se tornaria possível a terceirização através do fornecimento diário de marmitas. Mesmo os acompanhantes fazendo uso de dietas iguais aos funcionários, fica difícil mensurar a quantidade diária desse público, devido à alta rotatividade de paciente por dia.

Foi descartado a possibilidade de solicitação de orçamento nas empresas maiores da capital devido ao custo de transporte que teria que ser aplicado ao valor unitário de cada refeição transportada, além de não atingir o volume mínimo diário que eles aceitassem produzir.

Ao todo, foram contactadas três empresas locais e solicitado o orçamento de 3.500 refeições mensais dívidas entre almoço e jantar com características similares ao que é ofertado pela produção hospitalar, sendo: almoço/janta – fornecimento de refeições tipo "prato feito" cardápio diversificado, considerando-se a sua composição com pelo menos os seguintes itens: 2 tipos de arroz, 2 tipos de feijão, 3 tipos de salada, 1 tipo de massa, 1 tipo de farofa, contendo no mínimo 2 tipos das seguintes carnes: carne bovina ou caprina, peixe, frango ou linguça. acompanhado de suco in natura com leite/água, açúcar, sabores diversos, copo com 300 ml.

Uma das empresas, já fornece o serviço de buffet para a prefeitura da cidade, e foi extraído do programa de licitações os valores que a empresa venceu o processo licitatório, mas após contato com ela, foi identificado que esses valores seriam apenas para eventos pontuais e que uma produção diária teria que haver outra licitação.

Diante disso, o foco foi as outras duas empresas que se disponibilizaram a fornecer o tipo de serviço solicitado e encaminharam as propostas de orçamentos, que está discriminada na tabela a seguir:

Tabela 11 – Propostas de terceirização

PROPOSTAS	EMPRESA	ITEM	VALOR
1	Barraca da Mãe	Café da manhã	12,50
1	Barraca da Mãe	Almoço	20,00
1	Barraca da Mãe	Jantar	15,00
2	Gilmara Rodrigues	Café da manhã	12,00
2	Gilmara Rodrigues	Almoço	20,00
2	Gilmara Rodrigues	Jantar	14,00
3	Edson (Licitação atual prefeitura)	Café da manhã	9,69
3	Edson (Licitação atual prefeitura)	Almoço	12,99
3	Edson (Licitação atual prefeitura)	Jantar	9,90

Fonte: Elaboração própria, 2024

As duas empresas apresentaram um valor aproximado nas duas opções de refeições foco do estudo. Sendo a empresa Gilmara Rodrigues a que obteve uma leve vantagem pela diferença de R\$ 1,00 no valor do jantar. Então, para cálculos de orçamento geral, foi utilizado a empresa com o menor valor para comparação com os gastos atuais de produção do hospital municipal.

Tabela 12 – Comparação entre produção hospitalar e a terceirização

Refeição	Quantidade mensal	Empresa	Total	Hospital (carne)	Hospital (frango)	Total carne	Total frango
Almoço	2.000	R\$ 20,00	R\$ 40.000	R\$ 9,67	R\$ 8,51	R\$ 19.340	R\$ 17.020
Jantar	1.500	R\$ 14,00	R\$ 21.000	R\$ 9,66	R\$ 6,99	R\$ 14.490	R\$ 10.480
Total			R\$ 61.000			R\$ 33.830	R\$ 27.500

Fonte: Elaboração própria, 2024

Levando em consideração que, a empresa que ofertou o menor preço, não fez discriminação entre valores para os tipos de proteínas servidas, utilizamos como base para calcular o valor médio gasto pela produção do hospital a divisão dos dias em partes iguais. Sendo assim, quinze dias com oferta de carne no almoço e jantar e os outros quinze dias com oferta de frango. Obteve-se um valor de R\$ 18.180,00 de custo de almoço e R\$ 12.485,00 de jantar. Totalizando um valor de R\$ 30.665,00 de custo direto de produção mensal.

Se caso o hospital optasse por terceirizar as refeições de almoço e jantar dos funcionários, se teria uma redução nos valores gastos com custos variáveis, que seriam de:

Tabela 13 – Composição dos custos finais da produção e terceirização

Tipo de custo	Valor sem a terceirização	Valor com a terceirização	Valor total de todos os custos com a terceirização
Gás	1.800,00	680,00	
Matéria prima	27.305,95	10.922,36 (-60%)	
Energia	1.845,48	688,48	
Água	949,25	354,25	
Descartáveis	2.320,00	885,00	
Material de limpeza	682,00	262,00	
Epi's	1.320,55	1.320,55	
Salários	21.968,00	21.968,00	
Refeições			61.000,00
Total	R\$ 58.191,23	R\$ 35.760,09	R\$ 96.760,09

Fonte: Elaboração própria, 2024

Os custos com Epi's e salários dos funcionários não haverá alteração caso haja mudança na forma de produção, porque o uso de epis independe da quantidade de refeições produzidas, assim como a quantidade de funcionários, que em sua maioria são copeiros, não são estabelecidos pela produção, e sim pela demanda mínima do plantão diário e a necessidade mínima de funcionários para atender as demandas de pacientes, acompanhantes e funcionários. A quantidade de mão de obra já é utilizada em volume mínimo, para complementação de escala

de plantão, não havendo a necessidade de redução de funcionários caso haja a opção por terceirizar.

Após análise dos dados acima, é possível ver uma significativa redução nos custos variáveis do setor em relação a terceirização, que não são suficientes para que haja uma redução dos custos totais, tornando a opção de terceirização com um aumento de R\$ 38.568,86 mensal inviável, já que o objetivo principal é a redução de custos.

5 Considerações finais

O método de custeio escolhido para tabulação dos dados do setor de Nutrição do Hospital Municipal Monsenhor Pedro Moura, permitiu identificar e estimar os custos com facilidade e clareza. Onde foi possível separar cada tipo de custo e avaliar quais benefícios se teria com a terceirização.

Para obter todos os custos com o máximo de proximidade da realidade, foi preciso estimar consumo de energia e água, o que não permitiu a identificação dos impostos atribuídos a cada conta. O hospital não disponibiliza das contas e os gestores não sabiam informar para qual setor elas são direcionadas. Assim como, os encargos envolvidos na contratação de cada funcionário, onde foi considerado o valor atual do salário mínimo.

Por se tratar de um hospital de cidade pequena, não se teve tantas opções de propostas, mas com as três coletadas, foi possível identificar e comparar a diferença considerável de valores a mais na opção de terceirizar. O que torna totalmente inviável optar por essa opção já que o objetivo principal de coleta das propostas seria o custo-benefício.

Das hipóteses levantadas para análise, é possível identificar que, os custos com a produção das refeições não estão acima da média, e que o valor de cada refeição produzida é bem abaixo do valor de oferta da terceirizada. O que indica uma ótima aplicação e distribuição de recursos e insumos do setor. Em relação aos recursos, o fato de não se considerar o volume mensal e as possibilidades de alterações sem previa identificação, uma hora pode causar problemas, como a falta de algum item importante na preparação. Seria interessante, diante dos dados fazer uma análise média dos pedidos mensais, para que possa até haver diminuição de um valor previamente fixo quando houver estoque sobrando no setor.

A alta rotatividade de pacientes é o que dificulta o controle mensal dos pedidos, mas ao mesmo tempo, não é fator determinante suficiente para prejudicar o setor, levando em consideração o baixo número quando comparado aos funcionários, que hoje é o público que gera maior custo ao setor.

Por fim, abrir a mente para novas possibilidades se faz benéfico na tentativa de uma gestão melhor, mas nesse caso em específico as possibilidades levantadas não gerariam bons resultados, levando ao aumento de 60,1% em relação aos custos atuais. O que confirma a boa gestão do setor em relação a demanda e o que é gasto ao final.

Referências

ALMEIDA, Ana Tainá Azevedo de. Eficiência na gestão hospitalar: estudo de caso em um hospital no município de Seberi-RS. 2022.

ASTA, Denis Dall; BARBOSA, Antonio Pires. Modelo conceitual de mensuração de desperdícios em hospitais privados. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**. São Paulo, v.3 n. 1, p. 40 – 56, 2014.

BLANSKI, Márcia Beatriz Schneider; SILVA, Christian Luiz da; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. Sistema de Custeio na gestão hospitalar. Curitiba, ed. UTFPR, 2015.

BOWERSOX, **Logística Empresarial**. São Paulo Ed. Atlas, 2001.

BRASIL, Ministério da Saúde. Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar. Série A. Normas e Manuais técnicos; nº 117, 3ª edição revista atualizada. Brasília; 2002b [acesso em 20/11/2019]. Disponível em: http://dtr2001.saude.gov.br/editora/produtos/livros/pdf/02_0060_M.pdf

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública / Tribunal de Contas da União. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FA/B6/EA/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_2_edicao.PDF

CAPPONI, Neiva Feuser. 2015. Sistemas de Custos em Organizações Hospitalares: Estudo de Casos no Município de Cascavel/PR. **Dissertação (Mestrado em Administração)** – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Administração/PUC.

FERRAZ, David. O outsourcing na Administração Pública. 2009. Disponível em: [Serviços de documentação - INA, IP: O outsourcing na Administração Pública](#)

FORSSELL, Anders; NORÉN, Lars. (The Difficult Art of) Outsourcing Welfare Services: Experiences from Sweden and New Zealand. In: **Transcending New Public Management**. Routledge, 2017. p. 215-232. Disponível em: [\(The Difficult Art of\) Outsourcing Welfare Services: Experiences from \(taylorfrancis.com\)](#)

Garrison, Ray H. Contabilidade gerencial [recurso eletrônico] / Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer ; tradução: Christiane de Brito ; revisão técnica: Luciane Reginato. – 14. ed. – Dados eletrônicos. – Porto Alegre : AMGH, 2013.

FRANCISCHINI, Paulino. **Administração de Materiais e do Patrimônio**. São Paulo, Pioneira, 2002.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9.ed. SÃO PAULO: Atlas, 2008.

POZO, **Administração de recursos Materiais e Patrimoniais**. São Paulo, Atlas, 2002.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de Custos**: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLAVISH. **Manual de Prevenção e Controle de Infecções para Hospitais**. Porto Alegre: Artmed, 2012

SILVA JUNIOR, Luiz M. N. da **Qual a Importância de uma Boa Gestão de Custos**. 2011. Disponível em: < <http://www.toptalent.com.br/index.php/2011/02/25/qual-a-importancia-de-uma-boagestao-de-custos/> >. Acesso em: 22 nov. 2019.

SILVA, Marcia Zanievich da. 2013. Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar. **Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração)** – Universidade Regional de Blumenau – FURB, Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis e Administração.

SILVA, Idenilson Lima da; DRUMOND, Romeu Bizo. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública. In: 4º Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade, 2004. São Paulo: USP, 2004, p. 1 – 11

SILVA, E. L. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4 ed. Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC. Florianópolis, 2005.

SOARES, Paula Araújo. GABRIEL, José Ronaldo Bezerra. **Análise de custos**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2019.

VIANA, **Administração de Materiais**. São Paulo: Atlas S. A. 2002

YIN, R.K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2005.