

CUSTOS INDIRETOS E RATEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA ENTIDADE HOSPITALAR DO PARÁ

INDIRECT COSTS AND PRO-RATA DISTRIBUTION: A CASE STUDY IN A HOSPITAL OF PARA ENTITY

Paulo Vitor Souza de Souza¹

Othilio Garcia Praia Júnior²

Resumo: O presente trabalho tem como objetivo evidenciar os critérios de rateio utilizados para alocação dos custos indiretos, através dos departamentos (centro de custos) em uma entidade hospitalar. O procedimento metodológico meio utilizado na pesquisa foi o estudo de caso e a pesquisa enquanto suas finalidades, foi caracterizada como pesquisa descritiva. A pesquisa foi realizada em um hospital localizado na região metropolitana de Belém-Pará, denominado na pesquisa como Hospital Pará. A coleta de dados foi feita através dos relatórios gerenciais disponibilizados pela administração do hospital, que descrevem desde o número de centros de custos, custos indiretos, critérios de rateio e serviços prestados pelo hospital, todos referentes ao período de 2014. A metodologia de custeio que o hospital utiliza é a do custeio por absorção, usualmente chamada de custeio por departamento, também conhecida como custos por centro de custos. Os centros de custos da empresa são divididos em produtivos, não operacionais, auxiliares e administrativos. Os dados oferecidos identificaram os critérios de rateio utilizados nos custos indiretos para os centros de custos e dos centros de custos aos serviços. São sete os custos indiretos do hospital, 33 centros de custos produtivos, 30 centros de custos auxiliares e 22 centros de custos administrativos e 43 serviços prestados pelo hospital. A pesquisa limita-se por não ter dados quantificáveis e apenas dados qualitativos, também pelo estudo de um único

¹ Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pará (UFPA). Doutorando pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB). E-mail: paulosouzx@gmail.com.

² Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pará (UFPA). E-mail: othiliojr@gmail.com.

caso. Para pesquisas futuras sugere-se que haja aprofundamento das análises evidenciando as contribuições e limitações do custeio por absorção e dos critérios de rateio encontrados.

Palavras-Chave: Custeio por absorção. Custos indiretos. Instituições hospitalares.

Abstract: This paper aims to highlight the assessment criteria used for allocating indirect costs across departments (cost center) in a hospital entity. The methodological procedure means used in the research was the case study and research as its purpose was characterized as descriptive research. The survey was conducted in a hospital located in the metropolitan region of Belém, Pará, called the research as Pará Hospital. Data collection was done through the management reports provided by the hospital administration, describing since the number of cost centers, cost indirect, assessment criteria and services provided by the hospital, all for the period 2014. the costing methodology that the hospital uses is the absorption costing, usually call costing by department, also known as costs per cost center. The company's cost centers are divided into productive, non-operational, and administrative assistants. The data offered identified the apportionment criteria used in indirect costs to cost centers and cost centers to services. Seven hospital overhead costs, 33 centers of production costs, 30 auxiliary cost centers and 22 administrative cost centers and 43 services provided by the hospital. The research is limited for not only quantifiable data and qualitative data, also for the study of a single case. For future research suggests that there is depth analyzes showing the contributions and limitations of absorption costing and apportionment criteria found.

Keywords: Absorption costing. Indirect cost. Hospital institutions.

1 INTRODUÇÃO

A determinação dos custos é essencial nas organizações, pois o conhecimento fornecido pelos custos é primordial para se estabelecer o preço e analisar a rentabilidade de determinado produto ou serviço. A apuração dos custos em uma entidade desempenha papel importante nos processos decisórios, tendo em vista que o resultado dessa apuração

finda na precificação de um produto ou serviço (FREITAS; COSTA; ASSUNÇÃO, 2019).

Segundo Raupp, Crispim e Almeida (2007) um dos setores que mais tem se destacado pela decorrência da crescente competitividade empresarial é o de serviços. Lucena e Brito (2010) comentam que a competitividade mundial vem exigindo um maior nível de dedicação e eficácia na gestão das atividades de empresas. Em decorrência desta afirmativa, torna-se importante haver uma boa gestão de custos para evitar perdas desnecessárias que poderiam resultar em prejuízos no ambiente competitivo.

Conforme Megliorini (2012) da mesma forma que nas empresas industriais e comerciais, as empresas prestadoras de serviços também incorrem diariamente em uma série de gastos para realizar suas atividades, sendo os custos, correspondentes a qualquer gasto relativo para a execução dos seus serviços.

A liderança dos custos na gestão estratégica da informação é “[...] um instrumento necessário às instituições hospitalares a fim de promover um controle mais acurado dos custos” (RAUPP; CRISPIM; ALMEIDA, 2007, p. 121). Lucena e Brito (2010, p. 01) comentam que os “hospitais são organizações com características próprias e apresentam uma complexidade maior nos sistemas de identificação e acumulação de custos e receitas”. Para os hospitais, que são entidades complexas, torna-se importante a evidenciação de como esses custos são tratados.

Da mesma forma como ocorrem nas indústrias que precisam alocar os seus custos indiretos aos produtos, as empresas prestadoras de serviços necessitam alocar seus custos indiretos aos serviços, enfrentando as mesmas dificuldades das indústrias, mediante a definição dos critérios de rateio destes custos (ECKERT *et al.*, 2014).

A diversificação da produção trouxe maior complexidade na hora de calcular o custo aos produtos ou serviços. O processo chamado rateio serve para atribuir aos produtos ou serviços os custos indiretos, os quais

são complexos na hora de identificar sua relação ao objeto fim da empresa (SOUZA; SCATENA, 2009).

Através do exposto, o presente estudo teve como problema de pesquisa verificar: **Quais os critérios utilizados na alocação dos custos indiretos aos serviços prestados por uma instituição hospitalar?** O estudo partirá desse questionamento para o levantamento da literatura, coleta de dados e resultados da pesquisa.

Pela importância da entidade de serviços para a economia brasileira, assim como o tratamento dos custos nessas entidades, houve motivação para a realização do presente estudo. Devido à carência de trabalhos nessa área, estudar os critérios de custos utilizados por uma organização hospitalar de grande porte pretende contribuir para a população acadêmica como base para novas pesquisas relacionadas nesse tipo de organização. O estudo de caso torna-se importante por fornecer evidências específicas sobre o custeio de uma organização hospitalar de grande relevância no estado do Pará. Ampliar a pesquisa tornou-se uma barreira pelo fato de demais organizações hospitalares no estado não se disponibilizarem a fornecer dados para esta pesquisa.

Assim, o objetivo do estudo pretende evidenciar os critérios de rateio utilizados para alocação dos custos indiretos aos serviços prestados pelo Hospital Pará. Os objetivos específicos são: classificar os custos indiretos existentes; identificar os centros de custos que recebem custos indiretos que são alocados aos serviços; e verificar os critérios de rateios dos custos indiretos utilizados pela entidade.

O referido artigo realizar um estudo de caso em apenas uma instituição hospitalar, e demonstrar a realidade dos métodos utilizados por uma entidade de grande porte localizada na região metropolitana de Belém - PA. Este trabalho diferencia-se do realizado por Lucena e Brito (2010) por esse aplicar questionários para dez hospitais de João Pessoa – PB, e fazer um levantamento comparativo, evidenciando algumas questões relacionadas aos planos de contas, métodos de custeio e uso de planilhas

para controle dos custos. Portanto, o presente estudo objetiva fornecer resultados qualitativos, de uma forma mais descritiva, em relação aos métodos utilizados por um hospital de alta complexidade.

O trabalho divide-se em cinco seções, sendo a primeira composta pela introdução, que aborda breves definições sobre o tema em estudo, o problema e objetivos da pesquisa, a segunda apresenta a revisão da literatura da pesquisa, a terceira se preocupa com os métodos utilizados na pesquisa, assim como coleta e organização dos dados, a quarta evidencia a análise dos dados e resultados obtidos e a quinta e última seção do trabalho trata da conclusão, limitações do estudo e propostas de pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Importância dos Custos nas Organizações Hospitalares

O setor de serviços pode ser considerado como uma forma de viabilizar as atividades dos outros setores, até mesmo dentro da indústria, o setor de serviços torna-se peça-chave ampliando a sua participação na economia (MORGAN; ROSA, 2006).

Considerando as características dos serviços, aliadas ao volume e à diversificação dos serviços ofertados, a mensuração de custos na área da saúde, em cada procedimento específico (objeto de custo), é uma tarefa complexa (KUDLAWICZ; ALMEIDA, 2013). Conforme citado por Abbas (2001, p. 10), “um hospital é uma unidade econômica que possui vida própria e, difere das outras empresas porque o seu objetivo ou “produto” básico é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente”. Logo, em uma organização hospitalar, um produto hospitalar é composto por uma série de serviços prestados a um paciente como parte do processo de tratamento, controlado pelos profissionais da saúde (ABBAS, 2001).

O alto grau de complexidade das organizações hospitalares e os altos níveis de gastos incorridos na produção dos serviços prestados, com um aparente baixo nível de eficácia, têm levado os financiadores do sistema de saúde a buscar novos modelos de prestação de serviços, buscando induzir uma diminuição da demanda (OLIVEIRA *et al.*, 2008). Sendo assim, a tecnologia torna-se um fator determinante para o aumento dos custos da saúde, no entanto, no caso dos hospitais brasileiros, há outro problema crucial: a administração (ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002).

Os dirigentes hospitalares precisam urgentemente conscientizar-se de que seus hospitais sejam privados, filantrópicos ou públicos, são empresas como as de qualquer setor da economia, e como tal, devem ser tratados com o profissionalismo e o dinamismo presentes em outros setores (ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002).

Segundo Abbas, Lezana e Menezes (2002, p. 78), os custos hospitalares no Brasil são mal elaborados, sendo que “[...] uma minoria se preocupa com os custos, e a grande maioria vive de aumentar sua tabela de preços, independentemente da análise real do seu custo hospitalar”. São dois os grandes fatores que constituem o problema dos altos valores cobrados pelos serviços hospitalares no Brasil: a aquisição de novas tecnologias e a má administração (BORINELLI; BEUREN; GUERREIRO, 2003). Instituições hospitalares não podem simplesmente repassar os custos aos clientes sem ter uma comprovação da realidade, pois mesmo os custos das operações hospitalares sendo altos, não são comparáveis com outros setores da economia (ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002).

Mesmo que o setor da saúde tenha um faturamento alto, a remuneração dos hospitais é relativamente baixa. Sendo assim, não se tem como cobrar do paciente valores que compensem os custos, o que acaba acarretando prejuízos ao hospital (ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002). Abbas, Lezana e Menezes (2002, p. 80) dizem que diante dessa realidade de gastos crescentes na área de saúde, “[...] países desenvolvidos começam a buscar alternativas que permitam um maior controle de custos”.

Conforme citação de Raupp, Crispim e Almeida (2007, p. 123) “a gestão de custos auxilia as instituições hospitalares no levantamento das informações necessárias para o alcance da excelência no atendimento”. Assim sendo, o uso de um sistema de custos que retrate os valores dos recursos consumidos nos objetos que de fato os consumiram torna-se uma necessidade fundamental nestas organizações (BORINELLI; BEUREN; GUERREIRO, 2003).

O controle dos custos hospitalares pode ser utilizado como um instrumento para o alcance dos objetivos gerenciais e administrativos a fim de avaliar a qualidade no atendimento e nos serviços prestados (BORGERT; CRISPIM; ALMEIDA, 2011). O próximo item irá tratar resumidamente do método de custeio que o hospital em estudo utiliza em suas operações.

2.2 Custeio por Absorção

O método do custeio por absorção é mais utilizado pelo fato de ser geralmente aceito pelos princípios contábeis (SEVERIANO FILHO; MELO, 2006). Também não há a aceitação de outras formas de custeio pela contabilidade pública e Secretária da Fazenda Federal para elaboração das demonstrações contábeis (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Em seu estudo, Severiano Filho e Melo (2006, p. 16) identificaram que as principais vantagens do custeio por absorção são: “[...] atende a legislação fiscal e deve ser usado quando as empresas buscam o uso do sistema de custos integrado a contabilidade; permite a apuração do custo por centro de custos e ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto”. Comentam ainda que “o objetivo do custeio por absorção é ratear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase da produção”.

Após comentar sobre o objetivo do custeio por absorção, na hora de decompor os custos através desse método, todos os elementos

que fazem parte do custo de produção de determinado período devem ser analisados, ou seja, os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação e sua forma de apropriação aos estoques existentes e ao custo dos produtos vendidos (SEVERIANO FILHO; MELO, 2006).

Corroborando com a afirmativa anterior, Eldenburg e Wolcott (2007, p. 261) comentam que esses sistemas de custeio tradicionais, como o custeio por absorção “[...] atribuem os custos de fabricação aos produtos individuais nos estoques ou no custo dos produtos vendidos, ao passo que os custos não-relacionados diretamente à fabricação dos produtos são reconhecidos como custos do período nas demonstrações de resultados”.

Meglierini (2012) comenta que o primeiro passo para a apuração dos custos é separar os gastos do período em despesas, custos e investimentos, sendo só os custos apropriados aos produtos, por seguinte deve-se separar os custos diretos e indiretos, sendo os diretos apropriados aos produtos conforme sua relação direta ao produto e os indiretos mediante critérios de rateio.

2.3 O Tratamento dos Custos Indiretos e Método de Rateio

As informações advindas da contabilidade são necessárias para o controle de custos e melhorias no setor produtivo. Assim, identificar os métodos de custeio existentes é fator primordial para uma boa gestão empresarial (HASKEL; ALVES; GASPARETTO, 2020).

Pereira et al. (2018) comentam que os métodos de custeio nasceram mediante necessidade de redução dos custos indiretos nas empresas. Assim, Garrison e Norren (2001) definem o custo indireto como aquele que não é facilmente identificado ao objeto de custo em causa, abrangendo itens como materiais indiretos, mão de obra indireta, manutenção e reparos de equipamentos, aquecimento, energia, entre outros.

Por não serem facilmente identificáveis, há dificuldades na hora de alocar esses custos indiretos aos produtos, sendo que “nas empresas que prestam serviços, o cenário é muito semelhante, pois apresenta as mesmas dificuldades relacionadas à definição dos critérios de rateio destes custos” (ECKERT *et al.*, 2014, p. 02).

Martins (2003, p. 79) comenta que “todos os custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc”.

Há necessidade de se adotar bons critérios na hora de ratear os custos indiretos aos produtos, pois:

os critérios para alocar esses custos não identificados diretamente aos produtos podem gerar informações bem diferentes, dependendo do método utilizado e, com isso, levar a diferentes decisões em tomadas de decisão, podendo inclusive ser opostas (ECKERT *et al.*, 2014, p. 05).

Os custos indiretos são apropriados aos produtos através da utilização de um critério de alocação, que nada mais é que a taxa de rateio, que se dá mediante a escolha de um critério de alocação comum a todos os produtos e serviços da companhia, como exemplo, as horas de mão-de-obra direta ou horas-máquina (GARRISON; NOREEN, 2001).

O método de rateio desses custos indiretos sugere, em algum nível, um grau de arbitrariedade, representando uma avaliação final de certa forma enganosa (ARANHA; DIAS; ITÁVO, 2016). Portanto, segundo Raupp, Crispim e Almeida (2007), é importante destacar que para melhor apuração dos custos de um produto, faz-se necessário que haja um bom controle dos custos da produção e um bom tratamento dos custos aos produtos atribuídos. Os custos diretos são alocados diretamente a cada departamento ou centro de custos, enquanto os custos indiretos são alocados a esses objetos de custo através de critérios de rateio.

Os custos indiretos podem ser divididos em três grupos, sendo: materiais indiretos, mão de obra indireta e outros custos indiretos (MEGLIORINI, 2012). Esses custos indiretos mediante rateio são apropriados a centros de custos, os quais serão bem mais explicados no tópico seguinte.

2.4 A Alocação dos Custos por Centros de Custos

Os serviços prestados pelas entidades hospitalares são considerados como produtos oferecidos. Maher (2001) comenta que os serviços prestados por companhias consideram-se como produtos intangíveis, e ainda que para a maioria das companhias que prestam serviços, o custo de mão-de-obra na maioria dos casos é a categoria que é mais constante.

Uma das ferramentas utilizadas no custeio por absorção para apurar melhor os custos aos produtos é a departamentalização. Os departamentos são unidades menores da administração representadas por pessoas e máquinas, onde se desenvolve atividades homogêneas, sendo divididos em departamentos de produção e departamentos de serviços (MARTINS, 2003). Aplicando o conceito em uma entidade hospitalar, Souza e Scatena (2009, p. 59) comentaram que “uma das opções é a classificação do hospital em centros de custos, os quais podem ser divididos em dois grandes grupos: centros produtivos (finais) ou centros de serviços (apoio)”.

Há casos onde os departamentos são os centros de custos, Martins (2003) comenta que na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (departamentos de produção) ou a outros departamentos (departamentos de serviços).

Os centros de custos são importantes na alocação de custos a departamentos para uma melhor apuração de custos a produtos. Segundo Neves *et al.* (2013, p. 05) a “alocação dos custos por centro de custos é denominada também de custeio departamental, que diz respeito aos gastos

alocados às áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas”.

Com a necessidade de obter um melhor controle da produção “criaram-se os centros de custos com seus departamentos, para facilitar os conhecimentos mais acurados dos custos e seus fatos geradores para então alocá-los aos produtos com mais consistência” (ELIAS *et al.*, 2009, p. 55).

A aplicação dos centros de custos as entidades hospitalares tem trago bons resultados, pois “[...] ao invés de lidar com a organização como um todo, segrega-se a mesma em centros de custos ou departamentos, facilitando o processo de obtenção das informações e acompanhamento das atividades” (SOUZA; SCATENA, 2009, p. 59).

No processo de controle de custos hospitalares, o centro de custos é importante, pois, segundo Souza e Scatena (2009), esse processo de classificação dos centros de custos, bem como a elaboração do plano de custos, consistem na primeira etapa para o desenvolvimento de um sistema eficiente de apuração de custos hospitalares.

Após um breve levantamento da literatura dos autores sobre o tema da pesquisa, serão explicados os métodos da pesquisa, assim como a forma de coleta dos dados e algumas informações sobre a instituição hospitalar.

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

O presente estudo enquanto a sua finalidade se define como uma pesquisa descritiva, pois tem como objetivo descrever as características dos custos adotados pela entidade hospitalar. Segundo Gil (2008, p. 28) “as pesquisas desse tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” reforça ainda que “são incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população”.

Enquanto aos seus procedimentos, foi utilizado o estudo de caso nessa pesquisa, pelo fornecimento de relatórios da administração que constam informações gerenciais para a realização do estudo. Conforme Gil (2008, p. 57) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir seu conhecimento amplo e detalhado [...]”. Em sua autoria Yin (2001, p. 32) define o estudo de caso como uma investigação empírica que investiga um fenômeno dentro de seu contexto na vida real, principalmente quando os limites entre fenômeno e contexto não estão claros.

Para realização da pesquisa foram fornecidos relatórios gerenciais da administração da instituição hospitalar, contendo informações sobre os custos, assim como bases de rateio na alocação dos custos a seus respectivos centros de custos, para o melhor entendimento do funcionamento do controle de custos na entidade também foi feita entrevista com o contador, responsável por receber os relatórios enviados pelos coordenadores de cada centro de custo e pela apresentação dos custos para a diretoria.

Os dados foram obtidos através de relatórios da administração do Hospital e das respostas da entrevista, para tanto, os gestores da instituição hospitalar solicitaram que não houvesse exposição do nome da instituição, então na presente pesquisa iremos nos referir como “Hospital Pará”.

Foi verificado que os relatórios fornecidos pela administração da entidade são extraídos de um sistema de uma empresa terceirizada especializada na consultoria de custos utilizado pela contabilidade da organização.

3.1 Delimitação da Pesquisa

A pesquisa foi realizada utilizando os relatórios gerenciais e entrevista com o contador de uma entidade pública hospitalar da região metropolitana de Belém no Pará que é administrada por uma Organização Social de Saúde (OSS) aqui denominado como “Hospital Pará”. Os dados

são provenientes do ano de 2014, sendo este o ano base da pesquisa. No desenvolvimento do estudo foram destacados diversos aspectos, no que tange: Alocação de custos, métodos de rateios e custeio por absorção.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

4.1 Apresentação da Organização

4.1.1 OSS administradora do Hospital Pará

Fundada em 1967 com o trabalho de gestão hospitalar, hoje é uma das maiores entidades de gestão de serviços de saúde e administração hospitalar do País. Tem sob sua responsabilidade mais de 2.780 leitos e o trabalho de cerca de 20 mil profissionais, sendo 3,5 mil médicos, contribuindo para a humanização do atendimento hospitalar, em especial do SUS. É uma Organização Social de Saúde (OSS) que oferece uma gama de serviços em benefício da vida, uma entidade sem fins lucrativos que se alinha aos esforços da sociedade para o aperfeiçoamento dos serviços públicos de saúde. Voltada aos mais diversos públicos, nas mais distintas realidades, desenvolvendo trabalho com pessoas nos hospitais, nas unidades de saúde, nas UPAs, no Samu, nas creches, no atendimento a idosos.

4.1.2 Contrato de gestão - Hospital Pará

A OSS celebrou com o Governo do Estado do Pará, contrato de gestão em 2012 para o gerenciamento e execução de atividades e serviços de saúde a serem desenvolvidos no Hospital Pará vigente por 12 (doze) meses. A partir de 2013, foram pactuados termos aditivos no final de cada ano, prorrogando o prazo de vigência do contrato por mais 12 (doze) meses, até a data desta pesquisa o último termo aditivo pactuado foi em 2014 com término previsto para 2015.

A Administração pela OSS, vem implementando esforços para repactuar o contrato de gestão firmado com o objetivo de equilibrar os custos da unidade hospitalar com as receitas. No exercício de 2014, em função do déficit apurado, a unidade passou a apresentar capital circulante líquido e patrimônio líquido negativo. Enquanto o reajuste do contrato de gestão não ocorrer, a Administração buscará dentre outras medidas alternativas: reduzir os custos operacionais sem prejudicar os atendimentos hospitalares, e obter empréstimos financeiros com outras unidades.

4.1.3 Serviços prestados pelo Hospital Pará

Para uma melhor compreensão do porte da instituição hospitalar, torna-se importante que seja evidenciado os serviços que essa instituição oferece aos usuários. Esses serviços constam na Tabela 1 que descreve todos os serviços oferecidos pela instituição:

Tabela 1: Serviços Prestados pelo Hospital Pará

RELAÇÃO DE SERVIÇOS - HOSPITAL PARÁ	
HOSPITALIZAÇÃO - LEITOS OPERACIONAIS	
Clínica Médica	CTQ - Centro de Trat. de Queimados
Pediatria Clínica	Neurocirurgia
Pediatria Cirúrgica Traumato-Ortopedia	Cirurgia Traumato-Ortopedia
Pediatria Cirúrgica Geral	Leito de Observação
Cirurgia Geral	
HOSPITALIZAÇÃO - DIÁRIAS DE UTI	
UTI Adulto	UTI CTQ
UTI Pediátrica	UTI EXTRA
ÁTIVIDADES CIRÚRGICAS	
Bucomaxilo	Neurocirurgia
Cirurgia Geral	Oftalmologista
Cirurgia Plástica	Traumaortopedia

Cirurgia Torácica	Urologia
Cirurgia Vascular	
ATENDIMENTOS DE PACIENTES EGRESSOS	
Traumatologia	Cirurgia Torácica
Cirurgia Plástica	Fisioterapia
Buco Maxilo	Curativos
Cirurgia Reparadora	
EXAMES	
Análise Clínica	Broncoscopia
Raio-X	Ecocardiograma
Tomografia	Ressonância
Hemoterapia	Endoscopia
Eletrocardiograma	Hemodiálise
Ultrassonografia	Colonoscopia
Anatomia Patológica	Fisioterapia

Fonte: Dados da Pesquisa.

A tabela acima mostra os tipos de serviços oferecidos e os serviços contidos neles. São 9 tipos de serviços de hospitalização em leitos, 4 tipos de serviços de hospitalização em U.T.I, 9 tipos de atividades em cirurgia, 7 tipos de serviços em pacientes egressos e 14 especialidades de exames oferecidos.

4.2 Análise dos Dados

Nos relatórios gerenciais do Hospital Pará constam informações referentes aos centros de custos hospitalares, sendo 33 centros de custos produtivos, 6 centros de custos não operacionais, 30 centros de custos auxiliares e 22 centros de custos administrativos. A melhor visualização desses centros de custos se dá através da Tabela 2, que descreve o nome de cada centro de custos a seguir:

Tabela 2: Relação dos Centros de Custos do Hospital Pará

HOSPITAL “PARÁ” DE URGENCIA E EMERGENCIA	
Descrição de Centro de Custos	
1. Centros de Custos Produtivos	
1.1 U.I. Clínica Médica	1.18 Unidade de Internação Sala Vermelha
1.2 U.I. Clínica Cirúrgica	1.19 Pronto Socorro (Sala Amarela)
1.3 U.I. Clínica Pediátrica	1.20 Urgência - Internação (Observação do Trauma)
1.4 U.I. Clínica Ortopédica I	1.21 Ambulatório
1.5 U.I. Clínica Ortopédica II	1.22 Ambulatório C.T.Q.
1.6 U.I. Clínica Ortopédica III	1.23 Agência Transfusional
1.7 U.I. Clínica Neurocirúrgica	1.24 Eco cardiograma– ECG
1.8 Unidade de Internação C.T.Q.	1.25 Endoscopia/Colonoscopia/ Broncoscopia
1.9 U.I. Clínica Policlínica	1.26 Fisioterapia
1.10 Unidade de Retaguarda P.S.	1.27 Fonoaudiologia
1.11 U.T.I. Adulto I	1.28 Laboratório de Análises Clínicas
1.12 U.T.I. Adulto II	1.29 Raios X
1.13 U.T.I. Pediátrica	1.30 Reabilitação
1.14 U.T.I. C.T.Q.	1.31 Ressonância Magnética
1.15 Centro Cirúrgico	1.32 Tomografia
1.16 Bloco Cirúrgico C.T.Q.	1.33 Ultrassonografia
1.17 Pronto Atendimento C.T.Q.	
2. Centros de Custos Não Operacionais	
2.1 Central de Regulação – SESPA	2.4 Posto Bancário
2.2 Comissão Intrahosp. de Doação de Org.e Tec. para Transplante	2.5 Posto Policial
2.3 Lanchonete	2.6 SADT Externo
3. Centros de Custos Auxiliares	
3.1 Almoxarifado	3.16 Lactário
3.2 Áreas Comuns	3.17 Manutenção
3.3 Brinquedoteca	3.18 Necrotério
3.4 Caldeira	3.19 Portaria
3.5 Central de Ar condicionado	3.20 Psicologia

3.6 Central de Gases Medicinais	3.21 Recepção Ambulatorial
3.7 Central de Resíduos	3.22 Recepção Ambulatório C.T.Q
3.8 C.M.E. - Central de Material Esterilizado	3.23 Recepção Pronto Socorro
3.9 Engenharia Clínica	3.24 Recepção SADT
3.10 Escola Hospitalar	3.25 S.A.U. - Serviço de Atendimento ao Usuário
3.11 Farmácia Central	3.26 S.H.L - Serviço de Higienização e Limpeza
3.12 Farmácia Satélite C.T.Q.	3.27 S.P.R - Serviço de Processamento de Roupas
3.13 Farmácia Satélite P.A.	3.28 Serviço Social
3.14 Farmácia Satélite U.T.I.	3.29 S.N.D. - Serviço de Nutrição e Dietética
3.15 Gerador	3.30 Terapia Ocupacional
4. Centros de Custos Administrativos	
4.1 Diretoria Geral	4.12 Patrimônio
4.2 A.S.C.O.M. (Assessoria de Comunicação)	4.13 Plantão Administrativo
4.3 C.D.M. (Central de Distribuição de Medicamentos)	4.14 Qualidade
4.4 Compras	4.15 Recursos Humanos
4.5 Contabilidade/Custos	4.16 S.E.S.M.T. - Segurança do Trabalho.
4.6 D.E.P. - Departamento de Ensino e Pesquisa.	4.17 S.P.P. - Serviço Pronto-úrio de Paciente.
4.7 Departamento De Pessoal.	4.18 S.C.I.H. - Serviço de Controle de Infecção Hospitalar.
4.8 Faturamento	4.19 T.I. - Tecnologia da Informação
4.9 Financeiro	4.20 Telefonia
4.10 Humanização	4.21 Transporte
4.11 N.E.P. - Núcleo de Educação Permanente	4.22 Transporte Intra-Hospitalar.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme Souza e Scatena (2009) comentam que “Os centros de custos podem ser classificados sob diversas categorias dependendo do grau de detalhamento que a instituição deseja em termos de informações,

sendo possível a classificação dos centros de custos em dois ou mais tipos [...]”. Tal ideia justifica a utilização de tantos centros de custos pelo porte do hospital.

De forma a fornecer um panorama sobre a estrutura do hospital, torna-se importante fornecer informações sobre a capacidade de atendimento do mesmo. A entidade hospitalar tem capacidade para 244 leitos, sendo esses leitos distribuídos conforme descrição da Tabela 3:

Tabela 3: Relação dos Leitos do Hospital Pará

Relação de Leitos - Hospital Pará	
UNIDADES	Quantidades de Leitos
1 U.I. CENTRO DE QUEIMADOS	18
2 U.I. CLÍNICA CIRÚRGICA	20
3 U.I. CLÍNICA MÉDICA	16
4 U.I. CLÍNICA NEUROCIRÚRGICA	26
5 U.I. CLÍNICA ORTOPÉDICA I	26
6 U.I. CLÍNICA ORTOPÉDICA II	20
7 U.I. CLÍNICA ORTOPÉDICA III	26
8 U.I. CLÍNICA PEDIÁTRICA	19
9 U.I. SALA VERMELHA	02
10 UNIDADE DE RETAGUARDA - P.S.	07
11 URGÊNCIA - INTERNAÇÃO	37
12 U.T.I. ADULTO I	10
13 U.T.I. ADULTO II	10
14 U.T.I. C.T.Q.	02
15 U.T.I. PEDIÁTRICA	05
TOTAL	244

Fonte: Dados da Pesquisa

A pesquisa irá tratar das formas de rateio dos custos indiretos nesse hospital, sendo assim o próximo item da pesquisa irá demonstrar através de tabelas como essa instituição utiliza as bases de rateio para alocação dos custos indiretos aos serviços.

O hospital rateia seus custos indiretos para os seus centros de custos, utilizando critérios específicos na distribuição aos centros, a seguir

se evidencia os critérios utilizados para alocação dos custos indiretos aos centros de custos da instituição. Segue a Tabela 4 para melhor visualização dos critérios adotados:

Tabela 4: Critérios de Rateio dos Custos Indiretos no Hospital Pará

Custos Indiretos - Hospital Pará	
Custos Indiretos	Critério de Rateio/Produção
1 Água e Esgoto	Área em (m ²) x Centro de Custos
2 Depreciação	Média (R\$) Bens Patrimoniais x Centro de Custos
3 Energia Elétrica	Potência dos Aparelhos (Kw) x Centro de Custos
4 Telefone Fixo	Nº de Ramais x Centro de Custos
5 Despesas Financeiras	% de Custos Diretos x Centro de Custos
6 Impostos e Taxas	% de Custos Diretos x Centro de Custos
7 Seguro Predial	Área em (m ²) x Centro de Custos

Fonte: Dados da Pesquisa

Evidencia-se na tabela acima os critérios utilizados pelo hospital para distribuição dos custos indiretos aos centros de custos. São sete custos indiretos que necessitam ser rateados aos serviços através de alocação aos centros de custos para posterior alocação aos serviços. Faz-se necessário ainda verificar como são tratados esses custos nos centros de custos, através da evidenciação dos critérios de rateio nesses centros aos serviços.

Serão apresentadas a seguir três tabelas contendo os critérios de rateio utilizados nos centros de custos produtivos, auxiliares e administrativos, para os serviços prestados pela instituição. Os centros de custos não-operacionais não adotam critérios de rateio, conforme relatórios da administração do hospital.

Os centros de custos produtivos são os que reportam parte significativa dos custos alocados aos serviços do hospital, por serem responsáveis pelos serviços prestados aos usuários, a Tabela 5 que contém o nome dos centros de custos e formas de rateio dos mesmos é apresentado a seguir:

Tabela 5: Centros de Custos Produtivos e seus Critérios de Rateio

Centros de Custos Produtivos	
Centro de Custo	Critério de Rateio/Produção
1.1 U.I. Clínica Médica	Pacientes-Dia Clínica Médica
1.2 U.I. Clínica Cirúrgica	Pacientes-Dia Clínica Cirúrgica
1.3 U.I. Clínica Pediátrica	Pacientes-Dia Pediatria
1.4 U.I. Clínica Ortopédica I	Pacientes-Dia Ortopedia
1.5 U.I. Clínica Ortopédica II	Pacientes-Dia Ortopedia
1.6 U.I. Clínica Ortopédica III	Pacientes-Dia Ortopedia
1.7 U.I. Clínica Neurocirúrgica	Pacientes-Dia Clínica Neurocirurgia
1.8 Unidade de Internação C.T.Q.	Pacientes-Dia Queimados
1.9 U.I. Clínica Policlínica	Sessões de Fisioterapia
1.10 Unidade de Retaguarda P.S.	Pacientes-Dia Observação os
1.11 U.T.I. Adulto I	Pacientes-Dia U.T.I. Adulto
1.12 U.T.I. Adulto II	Pacientes-Dia U.T.I. Adulto
1.13 U.T.I. Pediátrica	Pacientes-Dia U.T.I. Pediátrica
1.14 U.T.I. C.T.Q.	Pacientes-Dia U.T.I. Queimados
1.15 Centro Cirúrgico	Horas de Centro Cirúrgico
1.16 Bloco Cirúrgico C.T.Q.	Horas de Centro Cirúrgico Queimados
1.17 Pronto Atendimento C.T.Q.	Atendimento de PA – Queimados
1.18 Unidade de Inter. Sala Vermelha	Pacientes-Dia Sala Vermelha
1.19 Pronto Socorro (Sala Amarela)	Atendimentos de PA / os
1.20 Urgência - Internação (Obs. do Trauma)	Pacientes-Dia Observação os
1.21 Ambulatório	Consultas Ambulatoriais Médicas
1.22 Ambulatório C.T.Q.	Consultas Ambulatoriais Queimados
1.23 Agência Transfusional	Bolsas Transfundidas
1.24 Ecocardiograma – ECG	Exames de Ecocardiograma
1.25 Endoscopia/Colonoscopia/ Broncoscopia	Exames de Endoscopia/Colonosco- pia/ Broncoscopia
1.26 Fisioterapia	Sessões de Fisioterapia
1.27 Fonoaudiologia	Sessões de Fonoaudiologia
1.28 Laboratório de Análises Clínicas	Exames de Análises Clínicas
1.29 Raios X	Exames de Raio X
1.30 Reabilitação	Sessões de Terapia Ocupacional
1.31 Ressonância Magnética	Exames de Ressonância Magnética
1.32 Tomografia	Exames de Tomografia
1.33 Ultrassonografia	Exames de Ultrassonografia

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se com a evidenciação das bases de rateio que 15 centros de custos adotam o critério de número de pacientes por dia nos determinados departamentos, quatro centros de custos adotam o critério de número de sessões realizadas pelas especializações nos departamentos, os dois centros cirúrgicos adotam o número de horas de utilização do espaço, as duas unidades de pronto atendimento utilizam o número de atendimentos a pacientes, os dois ambulatórios utilizam o número de consultas realizadas, e os sete laboratórios utilizam como base de rateio o número de exames realizados pelos departamentos especializados. A agência de transfusão utiliza como base de rateio o número de bolsas transfundidas.

A Tabela 6 reporta informações sobre os centros de custos auxiliares, o que na literatura é definido como centros de custos de apoio (SOUZA; SCATENA, 2009). É apresentado os centros de custos que compõem a sessão auxiliar e suas formas de rateio conforme a tabela:

Tabela 6: Centros de Custos Auxiliares e seus Critérios de Rateio

Centros de Custos Auxiliares	
Centro de Custo	Critério de Rateio/Produção
3.1 Almoxarifado	Nº de Itens Movimentados - Almoxarifado
3.2 Áreas Comuns	Área (m ²)
3.3 Brinquedoteca	% de Atuação na Brinquedoteca
3.4 Caldeira	Consumo de Água Quente (Litro)
3.5 Central de Ar condicionado	Área (m ²)
3.6 Central de Gases Medicinais	Consumo de Gases Medicinais (m ³)
3.7 Central de Resíduos	Kg de Resíduos
3.8 C.M.E. - Central de Material Esterilizado	Volume de Esterilizados x Peso
3.9 Engenharia Clínica	% de Atuação Engenharia Química
3.10 Escola Hospitalar	Nº de Estudantes
3.11 Farmácia Central	Nº de Itens Movimentados - Farmácia
3.12 Farmácia Satélite C.T.Q.	Nº de Itens Movimentados - Farmácia - C.T.Q.
3.13 Farmácia Satélite P.A.	Nº de Itens Movimentados - Farmácia - P.A.

3.14 Farmácia Satélite U.T.I.	Nº de Itens Movimentados - Farmácia - U.T.I.
3.15 Gerador	Potência Instalada (Kw/h)
3.16 Lactário	Produtos Lactário (ml) x Peso
3.17 Manutenção	Horas Trabalhadas - Manutenção Predial
3.18 Necrotério	Nº de Óbitos
3.19 Portaria	Área (m ²)
3.20 Psicologia	Consultas Ambulatoriais Psicologia
3.21 Recepção Ambulatorial	Consultas Ambulatoriais Médicas
3.22 Recepção Ambulatório C.T.Q	Nº de Atendimentos
3.23 Recepção Pronto Socorro	Atendimentos de PA / OS
3.24 Recepção SADT	Quantidade Produzida
3.25 S.A.U. - Serviço de Atendimento ao Usuário	Nº Atendimentos SAL
3.26 S.H.L - Serviço de Higienização e Limpeza	Área (m ²) x Nível de Criticidade
3.27 S.P.R - Serviço de Processamento de Roupas	Kg de Roupas Sujas
3.28 Serviço Social	Atendimentos de Serviço Social
3.29 S.N.D. - Serviço de Nutrição e Dietética	Nº de Refeições Servidas x Peso
3.30 Terapia Ocupacional	Sessões de Terapia Ocupacional

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os critérios de rateio utilizados nos centros de custos auxiliares são mais variados do que os critérios utilizados para os centros de custos produtivos. Em alguns centros levam-se como parâmetros o tamanho da área em (m²), percentual de atuação em determinado departamento, consumo em litros e (m³), potência em (Kw/h) e peso em (Kg), sendo estes os diferenciais em comparação aos critérios adotados pelos centros de custos produtivos.

O hospital também trabalha com centros de custos administrativos, os quais são evidenciados na Tabela 7, com seus respectivos critérios de rateio:

Tabela 7: Centros de Custos Administrativos e seus Critérios de Rateio

Centros de Custos Administrativos	
Centro de Custo	Critério de Rateio/Produção
4.1 Diretoria Geral	Nº de Colaboradores
4.2 A.S.C.O.M. (Assessoria de Comunicação)	% de Custos Diretos
4.3 C.D.M. (Central de Distribuição de Medicamentos)	Nº de Itens Movimentados
4.4 Compras	Itens Solicitados – Compras
4.5 Contabilidade/Custos	% de Custos Diretos
4.6 D.E.P. - Departamento de Ensino e Pesquisa	Nº de Alunos Diários
4.7 Departamento Pessoal	Nº de Colaboradores
4.8 Faturamento	% de Custos Diretos
4.9 Financeiro	% de Custos Diretos
4.10 Humanização	% de Custos Diretos
4.11 N.E.P.- Núcleo de Educação Permanente	Nº de Colaboradores
4.12 Patrimônio	Nº de Itens Patrimoniados
4.13 Plantão Administrativo	% de Custos Diretos
4.14 Qualidade	Nº de Colaboradores
4.15 Recursos Humanos	Nº de Colaboradores
4.16 S.E.S.M.T. - Segurança do Trabalho	Nº de Colaboradores
4.17 S.P.P. - Serviço Prontoúario de Paciente	Nº de Prontoúarios Movimentado
4.18 S.C.I.H. - Serviço de Controle de Infecção Hospitalar	% de Atuação SCIH/CCIH
4.19 T.I. - Tecnologia da Informação	Horas Trabalhadas – TI
4.20 Telefonia	Nº de Ramais
4.21 Transporte	Kms Rodados
4.22 Transporte Intra-Hospitalar	Quantidade Produzida

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os critérios de rateio utilizados pelo hospital em seus departamentos administrativos são mais simples que os critérios dos setores produtivos

e auxiliares. Utilizam o critério de número de colaboradores ou alunos e percentual de custos diretos ou itens no determinado departamento.

A pesquisa levantou esses resultados após análise dos relatórios gerenciais da administração do Hospital Pará. A próxima seção trará as conclusões que foram obtidas com os resultados obtidos.

4.3 Análise dos Resultados

Foram evidenciados todos os critérios de rateio utilizados pela entidade na alocação dos custos indiretos aos serviços prestados elucidando a gestão de custos adotada pela empresa desde 2014. O estudo apontou que é primordial que se evidencie tais custos, pois conforme o referencial teórico e o levantamento feito através da entrevista ao contador, a medicina tem o custo elevado e as receitas dos hospitais é muito baixa, portanto, necessita-se de um sistema de custeio capaz de mensurar todos os custos incorridos na prestação do serviço utilizando a metodologia de custeio por absorção e o critério de custo por departamentalização ou centro de custos foi a melhor forma encontrada para obter essas informações.

Segundo o entrevistado a utilização desse critério de rateio subsidia a tomada de decisão, pois melhora o controle de gastos absorvidos por centro de custo e proporciona uma análise da utilização dos equipamentos e insumos, bem como justifica a solicitação de aumento no valor de repasse do estado para a OSS administradora da entidade, implementando esforços necessários para repactuar o contrato de gestão firmado a fim de equilibrar os custos da unidade hospitalar com as suas receitas.

A entidade se utiliza do controle dos custos como um instrumento de mensuração para o alcance dos objetivos gerenciais e administrativos, com a finalidade de avaliar a qualidade dos serviços oferecidos, para o alcance das informações a instituição usa um sistema (*software*) eficiente e atualizado fornecido por uma empresa de consultoria especializada em custos hospitalares, controlando os custos e utilizando como ferramenta

gerencial o modelo adotado, pois através dele são extraídas informações acerca dos serviços mais onerosos à entidade.

A avaliação da qualidade dos atendimentos e serviços do hospital leva em consideração vários fatores, sendo um deles o controle dos custos, que direciona todos os dispêndios com materiais e contratação de profissionais qualificados no atendimento de pacientes e prestação de serviços.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo evidenciar os critérios de rateio utilizados para a alocação de custos indiretos aos serviços prestados pelo hospital denominado como “Hospital Pará”. Também se procurou mostrar através dos dados da pesquisa os centros de custos utilizados pela entidade para alocação desses custos.

Verificou-se que o hospital classifica em sete os custos indiretos, os quais tem critérios de rateio de área em m² até potência dos aparelhos em Kw. Identificou-se também como ocorrem os rateios dentro dos centros de custos, sendo identificados sete critérios de rateio nos departamentos de produção para os custos indiretos e nos centros de custos auxiliares foram encontrados 13 critérios utilizados para rateio dos custos indiretos nos departamentos, mais variado do que os critérios produtivos.

Adicionalmente verificou-se no setor administrativo poucos critérios de rateio, sendo encontradas apenas duas formas de ratear os custos indiretos nesses centros de custos administrativos. Também foram evidenciados através de tabelas os serviços prestados pelo Hospital Pará, sendo identificadas 43 especialidades de serviços, variando de serviços cirúrgicos, serviços de exames, hospitalização e atendimentos.

Foram encontrados 33 centros de custos produtivos, 30 centros de custos auxiliares e 22 centros de custos administrativos, adicionalmente foi verificado que existem 6 centros de custos não-operacionais, os quais

não alocam custos indiretos por não terem ligação com os serviços do hospital.

O objetivo foi alcançado no decorrer do trabalho, pois foi possível evidenciar os critérios de rateio utilizados para alocação dos custos indiretos, através dos departamentos (centro de custos) em uma entidade hospitalar.

O presente estudo de caso obteve como ganho a evidenciação das práticas de controle de custos e gerenciais adotadas por uma instituição hospitalar de grande porte que servirá de utilidade para outras instituições de menor porte, ou até mesmo comparada com as informações gerenciais de outras instituições do mesmo ramo, a fim de melhorar os próprios processos gerenciais.

O estudo limita-se por ter adotado o estudo de um único caso, o que não pode generalizar os resultados da pesquisa, também pela utilização apenas de dados qualitativos, não havendo quantificação na análise dos dados.

Para pesquisas futuras sugere-se que haja um aprofundamento no estudo dos custos indiretos, através da exposição das contribuições e limitações da utilização do custeio por absorção e nas bases de rateio encontradas e utilização de valores para melhor visualização do cenário na entidade hospitalar.

O presente estudo servirá como base para pesquisas futuras, pois, foi verificado no decorrer da pesquisa que poucas entidades desse ramo de atividade tem uma gestão de custo capaz de demonstrar os valores reais dos custos dos serviços prestados o que poderá despertar o interesse para estudos mais afundo sobre o tema escolhido e dará suporte para outras investigações, que poderão utilizar ou criticar os critérios utilizados por este estudo de caso.

REFERENCIAS

ABBAS, Katia. **Gestão de Custos em Organizações Hospitalares**. 2001. 154 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, Katia; LEZANA, Álvaro Guillermo Rojas; MENEZES, Emílio Araújo. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista da Fae**, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 77-97, 2002.

ARANHA, José Aparecido Moura; DIAS, Alexandre Menezes; ÍTAVO, Luís Carlos Vinhas. Proposta de Critério de Alocação de Custos Indiretos na Pecuária Bovina de Ciclo Completo. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 54, n. 4, p. 653-666, 2016.

BORGERT, Altair; CRISPIM, Cláudia Hernandez; ALMEIDA, Éder da Silveira de. Comportamento dos custos em hospitais administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 4, p. 22-38, 2011.

BORINELLI, Márcio Luiz; BEUREN, Ilse Maria; GUERREIRO, Reinaldo. Os sistemas de acumulação de custos em organizações de serviços: um estudo de caso em uma entidade hospitalar. In: Congresso Brasileiro de Custos, 10., 2003, Guarapari. **Anais...** Guarapari: 2003. p. 1-16.

ECKERT, Alex et al. Alocação dos custos indiretos de fabricação: impactos no custo final e na fixação de preços de venda em uma empresa de serviços de pintura automotiva. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 8, n. 2, p. 1-28, 2014.

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

ELIAS, Zanoni dos Santos et al. Rateio dos custos indiretos: aplicação da análise de correlação e de regressão. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 50-66, 2009.