

# Descrição do custeio baseado em atividades para o serviço de nutrição e dietética hospitalar

**Antônio Artur de Souza** (UFMG) - artur@face.ufmg.br

**Mariana Guerra** (UFMG) - mariguerra@face.ufmg.br

**Tháisy Las-casas Macedo Amorim** (UFMG) - thaisy@ufmg.br

**Letícia Maria de Lacerda Moreira Pena** (FNH) - lmlmpena@hotmail.com

**Éllen Santos de Moraes** (UFMG) - ellen\_kta@hotmail.com

## **Resumo:**

*No atual cenário competitivo, usualmente os gestores das organizações necessitam de instrumentos adequados à gestão financeira e de custos. Os hospitais, especificamente, convivem com os mesmos desafios da crescente demanda de melhorias em tais gestões, principalmente em decorrência da especificidade do setor em que atuam. Nesse sentido, diversos estudos realizados no Brasil apresentam o sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC - Activity-Based Costing) como uma ferramenta adequada para a gestão de hospitais, que são organizações que necessitam de informações de custos de suas diversas unidades para o processo decisório, mas possuem dificuldades para obtê-las de forma integrada. Dentre os setores hospitalares, o setor de Serviço de Nutrição e Dietética (SND) destaca-se como uma unidade que apresenta fatores diretamente relacionados ao custo dos atendimentos da organização. Para tanto, o presente trabalho objetivou identificar e descrever as atividades desenvolvidas no SND na perspectiva de gestão de custos. O enfoque foi no sistema ABC, a fim de verificar a aplicabilidade desse sistema na gestão e controle das atividades desenvolvidas no SND. Para isso, foram estudados três hospitais situados na cidade de Belo Horizonte/MG: um hospital privado com fins lucrativos e dois hospitais privados com natureza filantrópica. O método de pesquisa utilizado foi o estudo de caso descritivo. Os resultados indicam que o ABC pode ser uma ferramenta significativamente útil para a gestão de custos no SND, e que nos hospitais estudados, há informações necessárias que viabilizam a aplicação do ABC no setor pesquisado.*

**Palavras-chave:** *Hospitais. Custeio baseado em atividades. Serviço de nutrição e dietética.*

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

## **Descrição do custeio baseado em atividades para o serviço de nutrição e dietética hospitalar**

### **Resumo**

No atual cenário competitivo, usualmente os gestores das organizações necessitam de instrumentos adequados à gestão financeira e de custos. Os hospitais, especificamente, convivem com os mesmos desafios da crescente demanda de melhorias em tais gestões, principalmente em decorrência da especificidade do setor em que atuam. Nesse sentido, diversos estudos realizados no Brasil apresentam o sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC - *Activity-Based Costing*) como uma ferramenta adequada para a gestão de hospitais, que são organizações que necessitam de informações de custos de suas diversas unidades para o processo decisório, mas possuem dificuldades para obtê-las de forma integrada. Dentre os setores hospitalares, o setor de Serviço de Nutrição e Dietética (SND) destaca-se como uma unidade que apresenta fatores diretamente relacionados ao custo dos atendimentos da organização. Para tanto, o presente trabalho objetivou identificar e descrever as atividades desenvolvidas no SND na perspectiva de gestão de custos. O enfoque foi no sistema ABC, a fim de verificar a aplicabilidade desse sistema na gestão e controle das atividades desenvolvidas no SND. Para isso, foram estudados três hospitais situados na cidade de Belo Horizonte/MG: um hospital privado com fins lucrativos e dois hospitais privados com natureza filantrópica. O método de pesquisa utilizado foi o estudo de caso descritivo. Os resultados indicam que o ABC pode ser uma ferramenta significativamente útil para a gestão de custos no SND, e que nos hospitais estudados, há informações necessárias que viabilizam a aplicação do ABC no setor pesquisado.

Palavras-chave: Hospitais. Custeio baseado em atividades. Serviço de nutrição e dietética.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços.

### **1 Introdução**

Em geral os gestores das organizações usualmente necessitam de instrumentos gerenciais adequados à gestão financeira e de custos. Os hospitais, especificamente, convivem com os mesmos desafios da crescente demanda de melhorias em tais gestões, principalmente em decorrência do específico ambiente de atuação (CHERUBIN; SANTOS, 1997). De modo geral, os custos em um hospital são apurados e processados como nas demais organizações. Contudo, por ser um prestador de serviços, cujo produto final é o bem estar do cliente/paciente, o hospital possui algumas especificidades.

Destaca-se que o processo de gestão de um hospital, desde o planejamento estratégico, passando pelos planos de ação das unidades de prestação de serviços, orçamentos, avaliação de desempenho e conseqüente correções no planejamento, pode ser mais eficiente por meio da utilização de um sistema de controle gerencial. Para as organizações da área da saúde, estima-se que 30% do dinheiro investido é consumido com desperdícios, retrabalho, ineficiência e pela complexidade excessiva dos processos (BORBA, 2006). Para tanto, é imprescindível que se utilize um sistema de controle gerencial que possibilite aos gestores a mensuração e a avaliação da produtividade, assim como o controle dos custos (BERNET *et al.*, 2008).

Nas últimas décadas, tem sido essencial aos hospitais reavaliar seus investimentos e seus custos, devido às transformações ocorridas no mercado mundial e conseqüentemente no

setor de serviços de saúde. Em decorrência da globalização e da revolução tecnológica, de investimentos em equipamentos médicos, em sistemas de informação e em inovações nos serviços prestados, tornou-se necessário aos hospitais reestruturar suas políticas de gestão e principalmente suas políticas de controle dos custos (RAIMUNDINI *et al.*, 2004). Destaca-se que essas políticas devem objetivar uma gestão eficiente, assim como a manutenção da qualidade na prestação de serviços e o crescimento e a competitividade do hospital.

Entretanto, observa-se que, em diversas organizações de saúde, ainda há certa tendência em se aliar a redução de custos com a perda da qualidade na prestação de serviços. Por diversas pesquisas realizadas, é possível constatar que essa relação não é verdadeira (RAIMUNDINI, 2003). Em diversos estudos, observa-se que um hospital que realiza de forma eficiente o gerenciamento financeiro e o planejamento de custos, pode utilizar as informações disponibilizadas por meio desses controles para modernizar, ampliar e investir em recursos necessários à prestação de serviços de qualidade.

Nesse sentido, de acordo com Nagle e Holden (2003), o custo é um dos fatores importantes para a tomada de decisões, e a urgência e a necessidade de utilização de um sistema de custos para possibilitar a eficiência da gestão de hospitais é um desafio para essas organizações. Além disso, para que as decisões relacionadas a custos sejam tomadas eficientemente, as informações de custos devem representar ao máximo a realidade vivenciada pela organização. Destaca-se que a qualidade das informações de custos, necessárias a tomada de decisão eficaz, está estreitamente relacionada ao sistema de custeio utilizado para gerá-las (RAIMUNDINI, 2003). Dentre os sistemas de custeio existentes, o Custeio Baseado em Atividades (ABC - *Activity-Based Costing*) é indicado por diversos autores, tais como Brimson (1996) e Upda (1996). Esses acreditam que os demais sistemas de custeio, no que se refere à capacidade de gerar informações para dar suporte à tomada de decisões, são limitados quando comparados ao ABC.

O sistema ABC apresenta-se como uma alternativa aos demais sistemas de custeio, por disponibilizar informações que dão suporte ao processo decisório das organizações, especialmente de hospitais. Segundo Garrison e Noreen (2001), os sistemas de custeio tradicionais disponibilizam informações que podem ter como resultados custos distorcidos para fins de tomada de decisão. Assim, o sistema ABC destaca-se como o mais indicado para ser utilizado em hospitais, os quais necessitam de informações de custos das diversas unidades da organização para o processo decisório, mas possuem dificuldades para obtê-las de forma integrada. Dentre os diversos setores de prestação de serviços médico-hospitalares e de serviços de apoio, o setor de Serviço de Nutrição e Dietética (SND) destaca-se como uma unidade que apresenta fatores diretamente relacionados ao custo dos atendimentos hospitalares. O SND tem como função a produção de bens de consumo e a prestação de serviços, além de fornecer assistência dietoterápica adequada aos clientes/pacientes

A pesquisa descrita neste artigo teve como objetivo principal identificar e descrever as atividades desenvolvidas no SND, na perspectiva de gestão de custos e com foco no sistema ABC. A descrição das atividades desse setor pode viabilizar a posterior implementação do sistema ABC em organizações hospitalares. Além disso, devido à escassez encontrada na literatura em relação às atividades e aos serviços prestados especificamente pelo SND, o presente artigo objetiva também contribuir para a análise desse setor, a fim de possibilitar posterior implementação do sistema ABC no SND de diversos hospitais. Para isso, foram estudadas três organizações hospitalares situadas na cidade de Belo Horizonte/MG, denominados nesse trabalho de Hospitais I, II e III. O Hospital I é privado com fins lucrativos, e os Hospitais II e III são privados com natureza filantrópica.

Esse artigo estrutura-se inicialmente por essa seção Introdução, seguida da seção 2, em que se apresentam as vantagens de utilização do ABC em hospitais. Na seção 3, são apresentadas as informações sobre custos hospitalares e as principais pesquisas realizadas

sobre a gestão de custos nessas organizações. Posteriormente, na seção 4, apresenta-se o setor de SND, para que seja possível identificar suas características e as atividades desenvolvidas nesse. Na seção 5 é descrita a metodologia utilizada na pesquisa. Os estudos de caso dos três hospitais e as comparações das informações sobre os SND nas organizações pesquisadas são apresentados na seção 6. Finalmente, apresenta-se a conclusão na seção 7, seguidas das referências bibliográficas.

## **2 Vantagens do Custeio Baseado em Atividades em hospitais**

De acordo com Abbas (2001), grande parte das organizações hospitalares não utiliza um sistema de custeio que ofereça parâmetros para a tomada de decisões e para o controle de atividades. A importância da apuração e do controle dos custos hospitalares e do fornecimento de informações pelo sistema de controle gerencial, especificamente por um sistema de gestão de custos, possibilita a tomada de decisões mais adequadas e a obtenção de melhor desempenho. Um melhor desempenho, por sua vez, possibilita um atendimento de alta qualidade a preços competitivos (REIS, 2004).

Segundo Malagón-Londoño *et al.* (2003), a eficiência da gestão em hospitais é centralizada na prestação de serviços de excelência ao paciente. Essa especificidade implica em: (i) conhecimento da situação da saúde; (ii) identificação dos principais problemas da organização e seu ordenamento em uma escala de prioridades; (iii) a determinação de estratégias e de planos mais apropriados para que se enfrentem esses problemas; (iv) a utilização eficiente de recursos; (v) a execução eficaz das atividades; (vi) o controle das operações e a supervisão dos funcionários; e (vii) a avaliação e o *feedback* dos planos elaborados.

Dessa forma, nos últimos anos, a necessidade de melhoria nos padrões de gestão que as organizações do setor de saúde vêm buscando tem estimulado a adoção de ferramentas gerenciais destinadas ao alcance de maior eficiência dos recursos utilizados, e principalmente de melhor alocação dos custos às atividades de assistência médica (MATOS, 2002; ABBAS, 2001). Nesse sentido, destaca-se que o ABC é um sistema de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MCLEAN, 2003).

Segundo Kaplan e Cooper (1998), esse diferencial do ABC possibilita às organizações evitarem distorções de subavaliação ou superavaliação dos custos indiretos aos serviços prestados, além de possibilitar a identificação e o controle de sua causa. O ABC é um sistema que identifica as atividades, a fim de alocar de forma mais eficiente os custos dos objetos, tais como serviços e clientes. Hansen e Mowen (2006) sustentam que este sistema de custeio pressupõe que as atividades consomem recursos e que os serviços prestados (ou um objeto de custo qualquer) consomem as atividades. Esta é a principal diferença do ABC para os demais sistemas de custeio utilizados pela Contabilidade Gerencial, os quais alocam os custos dos recursos diretamente ao objeto de custo.

Segundo Brimson (1996) e Upda (1996), o ABC, quando comparado aos demais sistemas de custeio, apresenta-se superior no que se refere à capacidade de gerar informações para dar suporte à decisão gerencial. Em relação aos hospitais, o sistema ABC é aplicado na gestão dessas organizações, a fim de auxiliar no processo decisório, tornando-o mais eficiente. Destaca-se que o sistema ABC, embora originário da indústria, teve desde o início sua aplicação voltada para a área de prestação de serviços (KAPLAN; COOPER, 1998). Essa ênfase deve-se ao fato de que, na área de prestação de serviços, os custos indiretos (*overhead*) têm maior participação no custo total do serviço, comparativamente à área industrial ou comercial (produto fabricado ou comercializado).

Dessa forma, como a utilização sistema ABC possibilita a alocação eficiente dos

custos indiretos aos produtos e/ou serviços, foi na área de prestação de serviços que mais se difundiu. Tem-se que pela utilização do ABC é possível enriquecer o conteúdo das informações gerenciais e viabiliza uma gestão eficiente dos recursos. Além disso, Matos (2002) cita que os benefícios dessa utilização são bastante visíveis, e se relacionam à adequação dos custos para a formação de preços, à análise dos custos de capacidade ociosa e à possibilidade de distinção entre custos que agregam ou não valor ao cliente/paciente.

De acordo com Bittencourt (1999, p. 99), a informação de custos, juntamente com a análise de processos e de valor agregado, tornam o sistema ABC uma importante ferramenta para a elaboração de indicadores de desempenho, e conseqüentemente um instrumento gerencial para os profissionais de saúde. Esse sistema contribui para a melhoria da qualidade do atendimento e dá suporte ao desenvolvimento de protocolos de diagnóstico e propedêutica (tratamento) etc.

Para Bittencourt (1999), um sistema de custos para área da saúde deve: (i) proporcionar análise de eficiência sem impacto negativo na prestação do serviço, (ii) prover informações suficientes para a utilização eficiente dos recursos, e (iii) auxiliar na contínua melhoria da qualidade dos serviços. Sendo assim, um dos maiores benefícios do sistema ABC frente aos sistemas tradicionais é a incorporação de dados não financeiros, que possibilitam monitorar e eliminar as atividades que não agregam valor. Além disso, por meio da utilização do ABC é possível disponibilizar informações detalhadas, como custos por pacientes e custo por patologias atendidas. Desta forma, esse sistema contribui para a gestão hospitalar por disponibilizar informações que dão suporte a análise de processos (com a definição de direcionadores para recursos e atividades), incorporando informações relevantes para a tomada de decisões.

### **3 Custos hospitalares**

Novos modelos de prestação de serviços de cuidados à saúde e de remuneração por procedimentos fazem com que diversas organizações hospitalares tenham dificuldades em determinar de forma acurada o custo dos serviços prestados, o nível de rentabilidade e a utilização de recursos por procedimentos. Nesse sentido, tem-se que, em uma economia estabilizada, o objetivo principal da maioria dos hospitais são os ganhos financeiros obtidos na prestação de serviços médico-hospitalares, o que requer um rígido controle dos custos e o acompanhamento do mercado (SERELLE; SILVA, *apud* COUTO; PEDROSA, 2003).

Destaca-se que embora abordado principalmente no setor privado, o tema “avaliação da gestão” vem sendo cada vez mais discutido no contexto de saúde. Entretanto, segundo Abbas (2001), a maioria dos hospitais no país não utiliza um sistema que oriente e que ofereça parâmetros para o processo decisório, além de ferramentas que possibilitem o controle de desempenho de atividades. Como mencionado, a importância da apuração e do controle dos custos hospitalares e do fornecimento de informações acuradas pelo sistema de controle gerencial, especificamente por um sistema de custeio, possibilitam tomadas de decisões mais eficientes e a obtenção de melhor desempenho (REIS, 2004).

Nesse sentido, ressalta-se que a gestão de custos não deve ser utilizada visando apenas à identificação dos custos de serviços e posterior divulgação em relatórios contábeis (ABBAS, 2001). Essa deve também contribuir para que sejam atingidos os objetivos organizacionais de maximização de lucro ou de diminuição de gastos (FALK, 2001). Nas organizações de saúde, além das demonstrações financeiras, uma série de contribuições pode ser observada com o desenvolvimento de uma gestão de custos eficiente, tais como: informações para a formulação de preços, disseminação da gestão de custos em todos os níveis de responsabilidade, avaliação de resultados segmentados por atividades operacionais, possibilidade de favorecer informações sobre investimentos e alteração do mix de serviços (MATOS, 2002). No Brasil,

já foram realizadas pesquisas sobre gestão de custos em hospitais e o Quadro 1 apresenta algumas dessas, com os autores, a área onde foi realizada a pesquisa e os principais resultados encontrados.

Como é possível observar, diversos autores apresentam trabalhos relacionados a custos em hospitais, contudo são poucos os que abordam o sistema de custos no SND. Ressalta-se que Botelho (2006) aplicou a metodologia de apuração de custos baseado em atividades em todos os setores de um hospital situado na cidade de Montes Claros/MG. Entretanto, a aplicação do sistema ABC no setor de SND ainda é apresentada de forma simplificada e tratada de forma incipiente na literatura pesquisada.

<b>Autor (a)</b>	<b>Foco da Pesquisa</b>	<b>Principais conclusões</b>
Botelho (2000)	Ginecologia e Obstetrícia - Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF, Montes Claros/MG)	Benefícios à gestão financeira e melhorias no controle da execução das atividades.
Abbas, Lezana e Menezes (2002)	Serviço de Processamento de Roupas - Hospital Universitário (Florianópolis/SC)	Possibilita o controle de custos e tomada de decisões, além da redução de desperdícios e de tempo ocioso dos processos.
Struett (2002)	Ginecologia e Obstetrícia - Hospital Universitário (HUM - Maringá/PR)	Possibilita melhor compreensão do processo de prestação de serviço, viabiliza a análise da variabilidade na execução das atividades, minimiza o impacto da não utilização dos recursos disponíveis e estabelece o tempo médio de desempenho das atividades.
Raimundini (2003)	Obstetrícia HUM e HUCF	Possibilita melhor análise do processo de prestação de serviços, favorecendo sua modificação a fim de aumentar o aproveitamento de recursos, diminuição da ociosidade e a eliminação de atividades que não agregam valor. Há necessidade de investimentos em sistema de informações, profissionais qualificados em gestão de custos e readequação da estrutura organizacional.
Gonçalves e Doehler (2004)	Custo do transplante pulmonar - Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	A melhor visualização do processo. Possibilitou identificar que os repasses do SUS não deveriam ser por procedimentos e, sim, por tempo de internação em CTI, para que os repasses fossem mais adequados aos reais custos dos procedimentos.
Reis (2004)	Hospital de pequeno porte (Londrina/PR)	A falta de equipamentos, de infra-estrutura, de sistema de informação e de pessoal qualificado, além da forma de gestão centralizada adotada pela empresa, dificultou a implantação do sistema ABC.
Struett (2005)	Laboratório de Análises Clínicas - Hospital Filantrópico (Maringá/PR)	Possibilita a gestão estratégica (planejamento e o controle gerencial, eliminando ou reduzindo as atividades que não agregam valor, além de possibilitar a alteração de processos e a diminuição dos desperdícios). Há necessidade de sistema de informações e funcionários comprometidos.

Fonte: Elaborado pelos autores

#### Quadro 1 - Principais pesquisas realizadas no Brasil em Gestão de Custos Hospitalares

Especificamente sobre o SND, são necessários investimentos para oferecer a estrutura adequada para a execução das atividades e para a prestação de serviços específicos desse setor. Segundo Mezomo (1989), os investimentos a serem realizados devem objetivar garantir uma considerável área física, instalação e equipamentos, um número expressivo de mão-de-obra e uma elevada imobilização financeira em estoque para o SND. Tendo esses investimentos como pressupostos, a gestão dos serviços prestados pelo setor deve ocorrer de

forma a possibilitar que o SND esteja adequado aos seus objetivos e, ao mesmo tempo, integrado às demais unidades do hospital.

Devido a essa complexidade em se prestar serviços e a necessidade de volumosos investimentos, torna-se necessário que os custos e os recursos de um hospital, especificamente do setor de SND sejam eficientemente controlados, a fim de possibilitar tomadas de decisões mais eficientes e a obtenção de melhor desempenho, o que possibilita melhorias na qualidade dos serviços prestados. No entanto, segundo Balchiunas (2002), na maioria das organizações hospitalares, o setor de SND precisa ser estudado de forma mais específica. Além disso, as atividades desenvolvidas para a prestação dos serviços no SND necessitam de planejamento e de um profissional nutricionista responsável. Essas carências das organizações podem favorecer as improvisações em atividades a serem desenvolvidas.

Destaca-se que o SND é um setor que não gera receitas à organização, respondendo, no entanto, por parte dos custos e despesas do hospital (PEREIRA, 2004). Apesar disso, segundo Mezomo (1989), observa-se que os hospitais, de modo geral, têm demonstrado interesse em controlar os custos e os recursos destinados a prestação de serviços de nutrição e dietética. O SND é um setor que apresenta diversos fatores diretamente relacionados ao custo dos procedimentos médico-hospitalares. Destaca-se também que, além dos custos diretos relacionados à prestação de serviços, os custos indiretos, que resultam da interligação do SND com o hospital, podem ser decisivos para o desenvolvimento e para a manutenção da prestação dos serviços no setor (MEZOMO, 1989). Especificamente, os altos custos relacionados à aquisição de gêneros alimentícios e a própria manutenção geral do serviço no SND constituem-se importantes fatores a serem constantemente avaliados, para posterior correção e implementação de melhorias (PEREIRA, 2004).

#### **4 O Serviço de Nutrição e Dietética nas organizações hospitalares**

Os hospitais são considerados organizações prestadoras de serviços, devido à simultaneidade entre a produção e o consumo do bem (RAIMUNDINI, 2003). Dessa forma, podem-se identificar, de maneira geral, quatro conjuntos de serviços prestados simultaneamente nos hospitais para que um cliente//paciente seja atendido: serviços administrativos, serviços gerais, serviços técnicos/especializados (como o SND) e serviços de internação. Em relação a essa classificação, Botelho (2000) ressalta que é comum e até mesmo essencial que as organizações hospitalares mantenham atividades de prestação de serviços internos para dar suporte às atividades afins, principalmente para exercer o serviço de diagnóstico, tratamento e acompanhamento terapêutico. Entre esses serviços, têm-se: Radiologia, Laboratório, Ultrasonografia, Hemodinâmica, Farmácia e o SND.

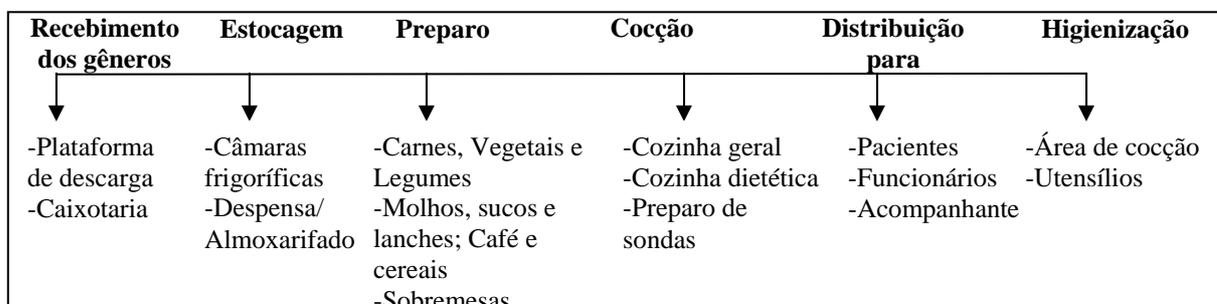
Segundo Mezomo (1989, p. 117), o SND é o serviço hospitalar que presta assistência aos pacientes, funcionários e acompanhantes, através da distribuição de refeições e educação alimentar. Em quaisquer hospitais, independente do porte e da especialidade da organização, deverá ser prestado o serviço de nutrição e dietética, que é a unidade de apoio destinada a fornecer as refeições aos pacientes e funcionários (BRASIL, 1991). Para Balchiunas (2002) a Unidade de Nutrição e Dietética, como também é chamado o setor, tem como função a produção de bens de consumo e a prestação de serviços, fornecendo assistência dietoterápica adequada, desenvolvendo ainda atividades de ensino, pesquisa e controle de qualidade. Conforme o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar (BRASIL, 2002, p. 84), o SND tem por finalidade a oferta de alimentos nutricionalmente balanceados e dietas adequadas às necessidades específicas do cliente, bem como a educação nutricional.

O SND é um serviço complexo, pois atende clientes sadios e enfermos de todas as faixas de idade e que, por suas características, obedecem à classificação nosológica nas diferentes especialidades médicas, bem como devem estar de acordo com a sua classificação

social: previdenciário, conveniado ou particular (BALCHIUNAS, 2002, p. 322). Além disso, o SND é considerado um importante subsistema do sistema hospitalar, pois desempenha atividades de assistência dietoterápica, por meio dos cuidados nutricionais (PEREIRA, 2004). A adequação da dieta do cliente/paciente à prescrição informada pelo médico deve ser realizada por um profissional qualificado, o nutricionista, conforme preceitua a Lei nº7 8.234 de 1991.

Em relação às atividades desenvolvidas no SND, Mezomo (1989) evidencia que o abastecimento e o armazenamento no setor, assim como a distribuição de alimentos para o devido preparo e cocção, geralmente são atividades difíceis de serem realizadas, coordenadas e controladas pelas organizações hospitalares. Dessa forma, cria-se, então, a necessidade de disciplinar e de equacionar as operações do setor. Para isso, é desejável a definição formal de procedimentos e de atividades que compõem o fluxo dos processos internos do SND. Segundo Pereira (2004), o SND é constituído pelas áreas de: administração; recebimento e estocagem de gêneros perecíveis e não-perecíveis; pré-preparo e preparo das dietas gerais e modificadas (dietas especiais); de produção especializada, tais como: lactário e dietas enterais; de distribuição para os usuários que fazem suas refeições no refeitório e para os diversos clientes, visitantes e acompanhantes; e, por fim, de higienização.

De forma geral, o fluxo de processos para a prestação de serviços pelo SND compõe-se de algumas etapas. Segundo Mezomo (1989), nesses processos, os alimentos são recepcionados pelo SND e em seguida são armazenados em seus lugares específicos (despensa/almojarifado ou câmara frigorífica). Depois de armazenados, conforme previsão estabelecida, os alimentos são enviados às diversas áreas de preparo, onde são lavados, escolhidos, cortados e temperados. Posteriormente, esses alimentos vão para a área de cocção, sendo então distribuídos. Esse fluxo, sintetizado na Figura 1, orienta e coordena as atividades, de modo a racionalizar o serviço prestado pelo SND.



Fonte: Adaptado de Mezomo (1989)

Figura 1 - Fluxo das atividades desenvolvidas no SND

Segundo Pereira (2004), o planejamento do SND baseia-se na política de compras, capacidade de armazenamento, padrões de refeições a serem fornecidas, tipos de usuários, especialidade do hospital (diversidade de dietas) etc. Destaca-se que em alguns hospitais, ao invés de formalizarem os procedimentos e as atividades para a prestação de serviços pelo SND, optam por contratar empresas terceirizadas para o fornecimento das refeições hospitalares. Segundo Mezomo (1989), o SND comprovadamente consome de 12% a 13% do investimento de uma organização hospitalar, o que é suficiente para entender a contratação dessas empresas terceirizadas. Isso reduz a sobrecarga técnico-administrativa que os serviços prestados pelo SND geram a organização. Pereira (2004) destaca que o dimensionamento do número de refeições deverá ser estimado com base no tipo de hospital e sua especialidade, número de leitos por especialidade, diferenças sócio-econômicas dos pacientes, padrões de atendimento do hospital, do cardápio a ser fornecido e o tipo de equipamentos utilizados.

O Ato Normativo CR-N nº 06/2001, define os tipos de dietas em função da complexidade do SND, apresentadas por níveis de atendimento (CRN, 2001). No nível de atendimento básico, há o predomínio de pacientes de nível primários de assistência em nutrição, cuja patologia de base ou problema de saúde apresentado não exige cuidados dietoterápicos específicos e inexistem fatores de risco nutricional. No nível de atendimento especializado, há o predomínio de pacientes de nível secundário e terciário de assistência em nutrição. No nível secundário, não se exigem cuidados dietoterápicos específicos, mas há fatores de risco nutricional, tais como: anorexia e hábito alimentar errôneo. No nível terciário, há exigências com cuidados dietoterápicos especializados e há paciente que apresentam fatores de risco nutricional.

Destaca-se que além da estrutura do setor de SND, alguns hospitais ainda contam com lactários e bancos de leite. O lactário é uma unidade obrigatória em todos os hospitais que mantêm leitos para crianças e berços para recém-nascidos. Nessa unidade, os serviços prestados destinam-se ao preparo de leite e de seus substitutos, de modo a oferecer à criança uma alimentação sem risco de contaminação (CAPASCIUTTI *et al.*, 1977).

## 5 Metodologia de pesquisa

A presente pesquisa caracteriza-se como qualitativa, tendo o estudo de caso como estratégia de pesquisa. A pesquisa qualitativa, de acordo com Denzin e Lincoln (2005), enfatiza a verificação de teorias já existentes, com a vantagem de poder investigar com profundidade o evento por meio de entrevistas e observações *in loco*, e identificar variáveis que se complementam, confirmam ou contrastam.

De acordo com Yin (2005), o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que contribui para a compreensão dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos complexos, por intermédio de uma investigação *ex post facto* de eventos reais. Entre os métodos de pesquisa, o estudo de caso é o mais recomendado e utilizado em pesquisas em ciências sociais aplicadas quando se deseja fazer um estudo em profundidade sobre determinado evento, com a possibilidade de comparação com outros estudos realizados, simultaneamente ou não.

A pesquisa foi realizada no setor de SND de três hospitais privados situados na cidade de Belo Horizonte/MG, denominados Hospitais I, II e III. Os dados foram obtidos a partir de visitas *in loco*, realizadas no primeiro semestre de 2007. O Hospital I tem fins lucrativos e os Hospitais II e III são filantrópicos. As técnicas de coleta de dados utilizadas foram: pesquisa bibliográfica em livros, artigos, dissertações, teses e materiais disponíveis em sítios na internet; observações diretas não-participante, entrevistas e consulta a arquivos e documentos. As entrevistas foram a principal fonte de dados para a realização desta pesquisa, complementada e/ou confirmada pelas demais técnicas de coleta de dados (pesquisa documental e observação direta não-participante). A entrevista, de acordo com Flick (2004), tem a vantagem de o entrevistado expor sua opinião e entendimento e descrever os eventos que acontecem sobre determinado objeto em estudo ou observação pelo pesquisador.

Para a análise dos dados, utilizou-se uma metodologia específica para a leitura de questões abertas tratadas nas entrevistas, que se baseia em técnicas de análise de conteúdo tratadas por Bardin (1977). O trabalho iniciou-se com um estudo detalhado da transcrição da entrevista sobre o SND de cada hospital. Depois foram feitas construções de grades de leitura que possibilitaram a classificação das respostas em categorias e subcategorias, o que viabilizou a comparação dos três hospitais de forma direcionada, sistemática e categorizada. Destaca-se que a linguagem não é transparente, e não se isola do seu contexto de produção. Assim, para a análise, as categorias que orientam a leitura e a classificação das respostas não são definidas *a priori*. Essas são construídas no processo de análise e se tornam específicas

em função das respostas consideradas de modo relacional.

Denzin e Lincoln (2005) comentam que o estudo de caso obtém maior credibilidade quando faz a triangulação dos dados, seguida pela interpretação. Estes processos foram realizados nesta pesquisa. A triangulação é o processo que utiliza os diversos dados da pesquisa, obtidos nas várias técnicas de coleta de dados, para a compreensão das variáveis de pesquisa. Yin (2005) comenta que a triangulação pode validar um constructo, uma vez que várias fontes de evidências fornecem diversas avaliações sobre o mesmo fenômeno em estudo. Além disso, nesta pesquisa não se validou um constructo, mas um modelo. Modelo, segundo Cooper e Schindler (2003), é a representação de um sistema, construído para estudar alguns aspectos do sistema ou o sistema como um todo. Desse modo, o sistema é o ABC, e a pesquisa concentra-se no estudo das atividades desenvolvidas no setor de SND.

## **6 Estudo de casos**

### **6.1 O Serviço de Nutrição e Dietética no Hospital I**

O Hospital I é uma organização privada com fins lucrativos, de pequeno porte e que realiza apenas cirurgias simples. O SND atende a todo o hospital e não é terceirizado. O controle operacional e financeiro do setor é feito manualmente e controlado pela presidente e pela gerente da organização. O setor possui apenas o frigorífico como fornecedor fixo e as outras compras são realizadas de forma aleatória, apenas para abastecer o setor por poucos dias. Como fornecedores internos, o SND possui apenas o setor de Farmácia e o de Limpeza, sendo este terceirizado. A nutricionista, funcionária do SND, fica a disposição do hospital para alguma necessidade. O setor tem como clientes externos os pacientes e acompanhantes, e como clientes internos, o corpo clínico e todos os outros funcionários do hospital.

No Hospital I não há o setor de Compras e a presidente da organização é responsável pelos pedidos do SND. As requisições de compras são realizadas verbalmente, de acordo com a necessidade e sem tempo determinado. Isso ocorre com as compras de alimentos perecíveis e não-perecíveis. O estoque do SND é pequeno, mas atende a demanda do hospital. Em média são servidas no máximo quatro refeições diárias: três para pacientes e acompanhantes (café da manhã, almoço e lanche da tarde) e um lanche para os funcionários. Além disso, quando há reuniões no hospital, o SND também é responsável por servir as refeições aos participantes. O cardápio do SND é muito flexível e tem como prioridade manter o custo baixo.

As requisições de refeições para os pacientes são realizadas verbalmente pelos médicos. Geralmente são preparadas apenas dietas comuns, mas em caso de pacientes com necessidades especiais, o médico informa qual o tipo de alimentação deve ser oferecido. Destaca-se que poucos convênios cobrem a refeição do acompanhante. Entretanto, nos casos em que não há cobertura do convênio ou o paciente é particular, o acompanhante deve realizar o pagamento pelas refeições na recepção da organização. Ressalta-se que o hospital não possui banco de leite humano e nem lactário.

### **6.2 O Serviço de Nutrição e Dietética no Hospital II**

O Hospital II é um hospital-maternidade privado com natureza filantrópica, isto é, uma organização sem fins lucrativos. Além da estrutura do próprio hospital, há mais quatro anexos complementares. O SND atende a todas as unidades do hospital e a todos os anexos, e os serviços prestados pelo setor não são terceirizados. O controle operacional e financeiro do SND é realizado por meio do sistema adotado pela organização.

O SND possui um fornecedor de carne, os hortifrutigranjeiros são comprados na Ceasa Minas (Centrais de Abastecimento de Minas Gerais S/A) e os gêneros alimentícios e as outras compras são de responsabilidade do setor de Compras. Como fornecedores internos, o SND possui a Administração, o Almoxarifado, a Farmácia, a Manutenção e o Transporte. Os

clientes externos são os pacientes e acompanhantes, e os clientes internos, o corpo clínico, o setor administrativo, todos os funcionários e os voluntários. O horário de trabalho no SND é diversificado. O setor possui vinte e um funcionários, dentre esses: uma nutricionista e uma técnica, duas cozinheiras e os outros são auxiliares de cozinha. Além disso, há mais quatro funcionários que trabalham no lactário. Ressalta-se que a limpeza do setor é feita pelos próprios funcionários do SND, e neste hospital não é permitido utilizar panos, apenas papéis descartáveis.

As requisições do SND ao setor de Compras são feitas pela nutricionista via sistema. As compras dos gêneros perecíveis são feitas três vezes por semana e as compras dos gêneros não perecíveis são quinzenais. Ressalta-se que o estoque do SND não é suficiente para atender a demanda do Hospital II. O SND fornece para pacientes e para acompanhantes quatro refeições: o café da manhã, o almoço, o lanche da tarde e o jantar. Para preparar as refeições, o Hospital possui apenas uma cozinha. As refeições para acompanhantes e para funcionários são servidas como *self-service* e disponibilizadas em um único refeitório. No caso das pacientes, as refeições são transportadas por uma funcionária do SND até a maternidade.

Para os funcionários do hospital é servido o café da manhã, a colação (um café com ou sem açúcar), o almoço, o lanche da tarde, o jantar e mais um lanche noturno, na troca de plantão. As refeições para os pacientes são solicitadas ao SND pela nutricionista ou pelo médico. Dietas especiais não são comuns no Hospital II por ser uma maternidade, sendo fornecidas apenas para pacientes com hipertensão e diabetes. Nesses casos, o setor de SND segue o manual de normas e rotinas para dietas especiais. Ressalta-se que no hospital são oferecidas frutas aos funcionários, através do programa “saúde do trabalhador”. Nesse programa, ainda são oferecidos cafés especiais exclusivos para funcionários que frequentam a academia. Por fim, destaca-se que o hospital possui banco de leite humano e lactário, e participa do programa social “amigo da criança”, que incentiva o aleitamento materno.

### **6.3 O Serviço de Nutrição e Dietética no Hospital III**

O Hospital III é um hospital privado com natureza filantrópica. O SND da organização não é terceirizado e presta serviços a todas as unidades do hospital. O controle operacional e financeiro do setor é realizado via sistema. Apesar disso, já ocorreram vários problemas relacionados à falta ou até mesmo a sobra de alimentos necessários à produção de refeições. O SND possui um fornecedor de carne, outro de hortifrutigranjeiros e outros para gêneros alimentícios. O contato com os fornecedores de carne e hortifrutigranjeiros é feito pelo próprio SND. Entretanto, todos os demais pedidos são realizados pelo setor de Compras. Por essa separação, o Hospital III tem enfrentado dificuldades nesse processo, já que o setor de Compras não é integrado e não se relaciona diretamente ao SND.

Em relação aos fornecedores internos, o SND demanda serviços da Administração, do Almoxarifado, da Farmácia e da Manutenção. Como clientes externos destacam-se os pacientes e os acompanhantes, e como clientes internos, o corpo clínico, o setor administrativo e todos os funcionários do hospital. O SND possui trinta e cinco funcionários, sendo apenas uma nutricionista. Ressalta-se que o estoque do setor é suficiente para atender a demanda do hospital. O SND possui apenas uma cozinha, que trabalha 24 horas por dia e existe ainda uma cantina terceirizada, onde servem lanches. Em média são servidas quatro refeições para pacientes e para acompanhantes: o café da manhã, o almoço, o lanche da tarde e o jantar. Os funcionários pagam um valor simbólico por suas refeições, as quais têm valor mínimo de R\$ 0,80 e valor máximo de R\$ 1,00, que varia de acordo com o salário dos funcionários.

As requisições das refeições dos pacientes ao SND são feitas pelo médico e pela nutricionista. As refeições são servidas como *self-service* e são disponibilizadas em um único refeitório que atende aos pacientes, acompanhantes e funcionários. Alguns pacientes fazem as

refeições no quarto, as quais são distribuídas por uma copeira. Especificamente, são cerca de vinte a vinte e cinco pacientes ao dia que necessitam de acompanhamento diário e dietas especiais. Esses pacientes representam parcela significativa de custos, os quais são pagos exclusivamente pelo hospital. Ressalta-se que não existe banco de leite humano e nem lactário.

#### 6.4 Comparação entre os Hospitais I, II e III

Destaca-se que para análise e comparação dos setores de SND dos hospitais pesquisados, os dados foram obtidos a partir de visitas *in loco*, realizadas no primeiro semestre de 2007. Além disso, as entrevistas foram a principal fonte de dados para a realização desta pesquisa, complementada e/ou confirmada pelas demais técnicas de coleta de dados (pesquisa documental e observação direta não-participante).

Dessa forma, após descrição detalhada dos serviços e da estrutura do SND dos hospitais pesquisados, e por meio da análise dos dados baseada na técnica de análise de conteúdo, foi possível classificar em categorias as respostas obtidas nas entrevistas. Além disso, na pesquisa qualitativa, foi possível realizar comparações entre os três hospitais, de forma categorizada. No Quadro 2 são apresentadas as principais semelhanças encontradas entre os hospitais pesquisados, e no Quadro 3 demonstram-se as principais diferenças.

Perguntas	Hospitais I, II e III
O setor de SND atende a todo o hospital?	Sim
O setor é terceirizado?	Não
Quais são os clientes externos do SND?	Pacientes/Acompanhantes
Quantas cozinhas o hospital possui, e quais são as cozinhas existentes?	Apenas uma cozinha geral
Quantas refeições são oferecidas aos pacientes?	Quatro
Quantos refeitórios existem no hospital?	Um
Para pacientes que fazem a refeição no leito, quem faz a entrega dessas?	Funcionário do SND
Existem dietas especiais no hospital?	Sim

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2 – Semelhanças entre os Hospitais I, II e III

Como apresentado no Quadro 2, é possível observar que nos três hospitais pesquisados o setor de SND atende a todas as unidades da organização e os serviços prestados não são terceirizados. Além disso, os setores de SND possuem como clientes externos apenas os pacientes e acompanhantes. Também nos três hospitais, há apenas uma cozinha geral responsável pelas refeições oferecidas. Para os pacientes são oferecidas quatro refeições, dentre as quais pode haver dietas especiais. Para os pacientes que necessitam se alimentar no leito, um funcionário do SND é responsável por entregar a refeição. Aos demais pacientes, acompanhantes e funcionários, são servidas refeições no refeitório dos hospitais.

Além disso, como apresentado no Quadro 3, observa-se que o controle operacional e financeiro e as requisições do setor de SND para o setor de Compras são realizados via sistema nos Hospitais II e III. No Hospital I, diferentemente, esse controle ocorre manualmente e não há requisições para o setor de Compras por parte do SND. Além disso, o contato com os fornecedores no Hospital I é realizado pela presidente da organização e pelo SND. Nos Hospitais II e III, esse contato é de responsabilidade do setor de Compras e do SND. Em relação às solicitações de refeições e dietas aos SND, no Hospital I essas são realizadas apenas pelo médico, enquanto nos Hospitais II e III são realizadas pelo médico e

pela nutricionista. Por fim, destaca-se que somente no Hospital II há lactário e banco de leite.

Perguntas	Hospital I	Hospital II	Hospital III
Como é feito o controle operacional e financeiro?	Manual	Via sistema	Via sistema
Que setor realiza pelo contato com fornecedores?	SND / presidente	SND / compras	SND / compras
Quais são os fornecedores internos do SND?	Farmácia/ Limpeza	Administração/ Almoxarifado/ Farmácia/ Manutenção/ Transporte	Administração/ Almoxarifado/ Farmácia/ Manutenção
Quais são os clientes internos do SND?	Corpo clínico/ Funcionários	Corpo clínico/ Administrativo/ Funcionários/ Voluntários	Corpo clínico/ Administrativo/ Funcionários
Como é feita a requisição do setor de SND para o setor de compras?	Não existe	Via sistema	Via sistema
Por quem são solicitadas as refeições e dietas ao SND?	Médico	Médico e nutricionista	Médico e nutricionista
Existe lactário e banco de leite no hospital?	Não	Sim	Não

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 3 – Principais diferenças entre os Hospitais I, II e III

## 7 Conclusão

De acordo com os resultados obtidos nesta pesquisa, concluiu-se que o sistema ABC, além de proporcionar um melhor custeamento dos serviços, como ferramenta de gestão financeira, configura-se como uma ferramenta gerencial bastante eficaz. Esse sistema possibilita aos gestores uma visão dos processos e a incorporação de informações relevantes para a tomada de decisões em todos os níveis: operacional, tático e estratégico. Apesar da utilização do ABC não ser descrita na literatura como realizada em todos os setores de um hospital, as pesquisas têm demonstrado que esse sistema possibilita apurar os custos reais de cada serviço, eliminar os desperdícios e auxiliar na tomada de decisões, além de identificar quais atividades agregam valor.

A pesquisa bibliográfica possibilitou concluir que existem passos que devem ser seguidos para a implementação do sistema ABC em organizações hospitalares, sendo que a primeira etapa é o envolvimento de todos os funcionários e a conscientização da necessidade de utilização do sistema por parte dos gestores. Além disso, é necessário o detalhamento das atividades e dos recursos etc. Esses fatores foram observados durante a realização das pesquisas nos três hospitais envolvidos, quando o objetivo principal era identificar e descrever as atividades desenvolvidas no SND dessas organizações para implementação do sistema ABC.

Apoiado na pesquisa bibliográfica, foi possível concluir que, em geral, as organizações de saúde não conhecem os custos reais dos serviços prestados. Esse fato pode prejudicar a gestão administrativa e financeira da organização, além de comprometer a relação com clientes diretos ou indiretos e com os competidores. Semelhante às organizações de outros segmentos, os hospitais privados têm por objetivo principal obter resultado financeiro

positivo. Além disso, mesmo os hospitais filantrópicos dependem de eficiência operacional para sua sobrevivência, ou seja, precisam apresentar resultado financeiro positivo para que possam fazer investimentos.

Pelos estudos de casos, pôde-se concluir que o SND presta um serviço fundamental para o funcionamento de hospitais. Esse setor especificamente utiliza-se de serviços oriundos de vários setores, de forma a desempenhar sua função principal de forma eficaz. Semelhante aos outros setores das organizações de saúde, como Farmácia, Centro de Tratamento Intensivo, Bloco Cirúrgico, Serviços de Diagnóstico, entre outros, o SND pode contribuir para a redução dos custos hospitalares.

Neste sentido, concluiu-se que o sistema ABC se mostra como uma ferramenta útil para o SND, pois possibilita identificar com objetividade e clareza as diferentes atividades realizadas. Além disso, os resultados da pesquisa possibilitam concluir que os SND dos Hospitais I, II e III apresentam as informações necessárias para a aplicação do sistema ABC. Algumas melhorias em controles internos serão necessárias, mas não inviabilizam a implementação deste sistema de custeio.

Concluiu-se, por fim, que a metodologia adotada foi adequada para a realização da pesquisa, tanto na coleta, quanto na análise dos dados. Essa proporcionou a realização do estudo em profundidade, a compreensão dos eventos ocorridos no SND e sua relação com os demais setores dos hospitais. Ressalta-se também que o presente trabalho apresentou a descrição detalhada das atividades e dos processos desenvolvidos nos SND de três hospitais. Esse fato apresenta-se como inovador na literatura e poderá possibilitar posterior aplicação do sistema ABC nesse setor dos hospitais pesquisados.

## **Referências**

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 155 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, K; LEZANA, A. G. R.; MENEZES, E. A. 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, maio/ago.2002.

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

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BERNET, P. M.; ROSKO, M. D.; VALDMANIS, V. G. Hospital efficiency and Debit. **Journal of Health Care Finance**. v. 34, n. 4, p. 66-88, Summer/2008.

BITTENCOURT, O. N. S. **O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity-based costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar**. 205 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.

BORBA, V. R. **Do planejamento ao controle de gestão hospitalar: instrumento para o desenvolvimento empresarial e técnico**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

BOTELHO, E. M. **Metodologia e apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão: um estudo de caso no Hospital Universitário Clemente Faria**. 135 f.

Dissertação (Mestrado em Administração Financeira) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

\_\_\_\_\_. **Custeio Baseado em Atividades – ABC:** Uma Aplicação em uma Organização Hospitalar Universitária. 339 f. Tese de doutorado (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

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

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

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades:** uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CAPASCIUTTI, S. A. *et al.* Planejamento de um lactário para um hospital escola de 400 leitos. **Revista Saúde Pública,** São Paulo, v. 11 p. 455-64, 1977.

CHERUBIN, N. A.; SANTOS, N. A. **Administração hospitalar:** fundamentos. São Paulo: CEDAS, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE NUTRICIONISTAS (CRN) 3ª Região. Ato Normativo CRN-3 nº 06/2001. **Definição de atribuições principais e específicas dos nutricionistas, conforme área de atuação.** São Paulo: CRN, 2001.

COOPER, D. R.; SCHINDLER; P. M. **Métodos de pesquisa em administração.** 7ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. O. **The Sage handbook of qualitative research.** 3ª ed. London: Sage Publications, 2005.

FALK, J. A. **Gestão de custos para hospitais:** conceitos, metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa.** Porto Alegre: Bookman, 2004.

GARRISON, R. H; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial.** 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GONÇALVES, M. A.; DOEHLER, K. **SUS versus saúde pública:** estudo profundo do custo dos transplantes pulmonares no Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Minas Gerais e a Reposição do SUS. In: XXVIII Encontro da ANPAD - ENANPAD, 2004. Curitiba. **Anais....**, 25 a 29 de setembro de 2004.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost management: accounting and control.** 5ª ed. Mason, Ohio: Thomson/South-Western, 2006.

KAPLAN R. S; COOPER, R. **Custo e desempenho:** administre seus custos para ser mais

competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

MALAGÓN-LONDOÑO, G.; MORERA, R. G.; LAVERDE, G. P. **Administração Hospitalar**. 2ª ed. Buenos Aires: Editorial Médica Panamericana, 2003.

MATOS, A. J. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análises e tomada de decisão**. 3ª ed. São Paulo: STS, 2002.

MCLEAN, R. A. **Financial management in health care organizations**. 2ª ed. Canada: Copyright, 2003.

MEZOMO, I. F. B. **O serviço de nutrição: administração e organização**. São Paulo: FASC: CEDAS, 1989.

NAGLE, T. T.; HOLDEN, R.K. **Estratégia e táticas de preços: um guia para decisões lucrativas**. 3ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

PEREIRA, A. C. Um estudo de caso sobre a metodologia de custeio adotada pela Unidade de Nutrição e Dietética de um hospital. **Mundo saúde**, v.28, n.2, p.188-198, abr.-jun. 2004.

RAIMUNDINI, S. L. **Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos**. 200 f (Dissertação de Mestrado em administração) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2003.

RAIMUNDINI, S. L.; SOUZA, A. A.; REIS, L. G.; STRUETT, M. A. M, BOTELHO, E. M. Aplicabilidade do Sistema ABC e Análise de Custos Hospitalares: comparação entre hospital público e hospital privado. In: XXVIII Encontro da ANPAD – EnANPAD, 2004, Curitiba. **Anais...**, 25 a 29 de setembro de 2004.

REIS, L. G. **Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em organização da área hospitalar: estudo de caso em um hospital privado de Londrina**. 176f. (Dissertação de Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2004.

SERELLE, M; SILVA, S. P. Gestão de custos hospitalares *apud* COUTO, R. C.; PEDROSA, T. M. G. **Hospital: gestão operacional e sistemas de garantia da qualidade- viabilizando a sobrevivência**. Rio de Janeiro: Medsi, 2003. Cap. 6, p. 165-206.

STRUETT, M. A. M. **Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em um hospital público**. 131 f. Monografia (Graduação em Administração) - Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2002.

\_\_\_\_\_. **Custeio Baseado em Atividades em Laboratórios de Análises Clínicas: estudo de caso em um hospital filantrópico**. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá e Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2005.

UPDA, S. Activity-based costing for hospitals. **Health Care Management Review**, v. 21, n. 3, p. 82-96, Summer, 1996.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.