



CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM HOSPITAIS: MODELAGEM DAS ATIVIDADES DO SETOR ENFERMAGEM

Antônio Artur de Souza (Universidade Federal de Minas Gerais)

artur@face.ufmg.br

Lívia Carolina de Matos Lima (universidade Federal de Minas Gerais)

liviacarolina90@yahoo.com.br

Cynthia Oliveira Lara (universidade Federal de Minas Gerais)

cynthiaolara@yahoo.com.br

Fabrcia Ramos Moreira (Universidade Federal de Minas Gerais)

fabrcia.rm@hotmail.com

Os gestores de organizações hospitalares, a fim de desenvolverem uma gestão eficiente e eficaz, necessitam de conhecimentos avançados e específicos sobre as atividades desenvolvidas nesse tipo de organização, bem como de informações sobre o custo dessas atividades. Por apresentar informações de custos com maior qualidade e precisão, o sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é considerado uma ferramenta eficiente para a gestão dos custos em hospitais. Os processos de modelagem das atividades e de definição de direcionadores para alocação dos custos caracterizam-se como etapas necessárias à implantação do ABC. Assim, a pesquisa descrita no presente trabalho, visa apresentar um modelo representativo das atividades, recursos, e direcionadores de recursos, relativos aos procedimentos realizados no setor Enfermagem. A pesquisa foi desenvolvida a partir de um estudo de caso realizado em um hospital de Belo Horizonte/MG. Além disso, foi realizada uma revisão da literatura sobre a aplicação do ABC em organizações hospitalares. Como resultado, tem-se a identificação das atividades necessárias para a realização dos procedimentos desenvolvidos no setor estudado, representadas em um modelo de alocação dos recursos às atividades por meio de direcionadores. No desenvolvimento do caso prático apresentado, pôde-se observar que, por meio do uso do sistema ABC, há um melhor entendimento das causas geradoras de custos e pode-se realizar uma análise detalhada das atividades que compõem os procedimentos realizados pela equipe de Enfermagem.

Palavras-chaves: Hospitais, Custeio Baseado em Atividades, Enfermagem

1 Introdução

A melhoria da qualidade dos serviços de saúde está diretamente relacionada ao aprimoramento dos modelos de gestão hospitalar. A preocupação com a mensuração da qualidade da assistência, por meio de métodos e ferramentas consistentes, deve fazer parte da rotina de trabalho de uma equipe de saúde, visando avaliar seu desempenho profissional (SCHIESARI, 1999). Sob essa perspectiva, as organizações hospitalares deparam-se com o desafio de integrar sua estrutura clínica à administrativa. Assim, a gerência administrativa e financeira deve atender às demandas do corpo clínico na atenção aos pacientes, de forma que não comprometa a qualidade dos serviços prestados, mas considerando os aspectos gerenciais de sua atuação (SOUZA *et al.*, 2009).

As instituições buscam maneiras de reduzir seus custos sem afetar a qualidade de seus serviços. Nesse contexto, os gestores hospitalares se deparam com a necessidade de obtenção de informações precisas e confiáveis sobre os custos dos produtos e serviços, a fim de gerar dados verossímeis com a realidade do hospital, para que a tomada de decisões possa ser efetuada adequadamente. Sendo assim, de acordo com Souza *et al.* (2009), observa-se que a qualidade das informações de custos depende significativamente do sistema de custeio utilizado pela organização.

Dentre as ferramentas de gestão de custos utilizadas para possibilitar o aumento da eficiência dos hospitais, destaca-se o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (*Activity-based Costing* - ABC). De acordo com Player *et al.* (1997, p.3), o sistema ABC:

[...] é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetos de custos. Os recursos são destinados às atividades que por sua vez, são atribuídas aos objetos de custos, com base em seu uso.

Segundo Botelho (2006), uma das características que diferencia o sistema ABC dos sistemas de custeio tradicionais é que, nos sistemas tradicionais, os custos indiretos são rateados para os produtos ou serviços; o que acaba causando distorções e, conseqüentemente, poderá levar à tomada de decisões imprecisas. Por outro lado, de acordo com Nakagawa (1994), o ABC procura rastrear os custos das organizações para analisar e monitorar as rotas

de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas respectivas atividades e, destas, para os produtos ou serviços da organização.

O objetivo principal da pesquisa descrita neste trabalho é apresentar um modelo representativo das atividades, recursos e direcionadores de recursos, relativos aos procedimentos realizados no setor Enfermagem, com base no sistema ABC. Nortearam esta pesquisa os seguintes objetivos específicos: (i) desenvolver uma pesquisa exploratória e qualitativa sobre a utilização do sistema ABC em hospitais; (ii) por meio de um estudo de caso, identificar e modelar as atividades relativas aos procedimentos realizados no setor Enfermagem de um hospital, bem como os recursos consumidos por essas atividades; e (iii) estabelecer os direcionadores de recursos necessários para a implantação do sistema ABC no setor estudado.

O presente artigo encontra-se dividido em cinco seções, incluindo esta introdução. A revisão da literatura sobre sistemas de custeio, tais como os sistemas tradicionais e o sistema ABC, seguido pela descrição de suas vantagens e desvantagens de implantação em hospitais; é apresentada na seção 2, assim como a justificativa da importância do profissional do setor Enfermagem no processo de gerenciamento de custos. Na seção 3, delinea-se a metodologia utilizada na pesquisa. Finalmente, nas seções 4 e 5, são apresentadas a análise dos resultados e a conclusão da pesquisa, respectivamente, seguidas das referências bibliográficas.

2 Revisão da Literatura

O acesso a informações mais detalhadas e precisas sobre custos possibilita aos gestores um conhecimento mais acurado sobre o que é consumido nos diversos setores hospitalares. Por meio da utilização de um sistema de contabilidade de custos, tem-se um maior controle, o que proporciona a diminuição ou substituição de itens mais onerosos que não comprometam a qualidade da operação (FAUSTINO; FILHO, 2010).

Silva *et al.* (2003) destacam que as informações de custos são indispensáveis para os hospitais. Essas informações determinam a sobrevivência ou não dessas organizações, que precisam gerenciar seus custos de maneira mais racional a fim de terem mais recursos disponíveis para continuarem suas atividades. Nas entidades hospitalares públicas e filantrópicas, a contabilidade de custos encontra destaque, possuindo um importante papel como instrumento de gestão. Esses hospitais precisam cada vez mais de gestores que não se

atenham somente aos recursos limitados, mas que otimizem o emprego desses recursos com a finalidade de atender aos objetivos sociais da organização (SILVA, 2004).

De acordo com Falk (2001), os objetivos de um sistema viável de contabilidade de custos para um hospital, conforme a AHA (Associação Americana de Hospitais), incluem os seguintes componentes: (i) uma base comum para comunicação, negociação, planejamento e gerência entre os próprios funcionários do hospital, entre hospitais e entre hospitais e instituições regulamentadoras; (ii) uma metodologia de mensuração dos efeitos de alterações nos padrões de intensidade e diversidade de casos atendidos; (iii) um método de avaliação e medição de desempenho; (iv) uma forma de prover a informação necessária para a gerência eficiente de recursos de todos os níveis; (v) um método para facilitar a administração na identificação dos gastos que podem ser alternados de fixos para variáveis e; (vi) um método de identificar funções ineficientes e demonstrar qual a natureza do problema.

Existem descritos na literatura nacional e internacional vários tipos de métodos de custeio. Dentre eles, destacam-se o sistema tradicional de custos, o sistema integral de custos, o sistema de custeio variável e o sistema ABC.

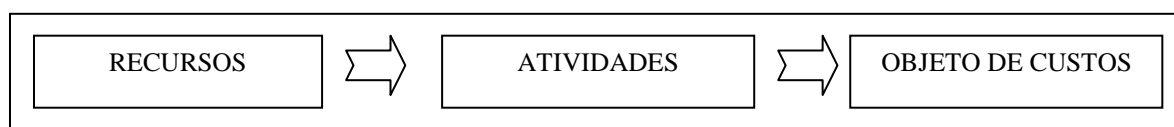
O sistema tradicional de custos usa o rateio de duas etapas para atribuir os custos indiretos aos produtos produzidos ou serviços prestados. Na primeira etapa, os custos indiretos são distribuídos e acumulados em centros de custos e posteriormente são realocados por meio de rateios dos centros de custos aos produtos e serviços. A segunda etapa, por sua vez, aloca os custos dos centros de custos aos produtos e serviços, utilizando-se, como medida de rateio, direcionadores de custos, tais como: horas de mão-de-obra direta, horas/máquina, custo da matéria-prima e outros. Entretanto, como muitos custos indiretos não são utilizados pelos produtos e serviços na proporção direta do volume de produção, o sistema tradicional de custos acaba fornecendo medidas distorcidas em relação aos reais custos consumidos pelos produtos e serviços (KHOURY e ANCELEVICZ, 2000)

Segundo Adolf (2009), o sistema de custeio integral apropriado aos produtos, às mercadorias ou aos serviços, tanto os custos e despesas diretas (fixas e variáveis) como os custos e despesas indiretas (fixas e variáveis) ocorridas na atividade empresarial. Em consequência, apura um custo total e um resultado de produto, mercadoria ou serviço. É mais voltado ao enfoque interno, e considera o preço de venda como uma função predominante de custos e não de mercado.

Por sua vez, o sistema de custeio variável é aquele em que somente os custos variáveis diretos ou indiretos e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custo. Os custos fixos são levados integral e diretamente aos resultados do período e as despesas variáveis são utilizadas apenas para calcular a margem de contribuição do produto, que é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos variáveis e despesas do produto (VARTANIAN, 2000).

De acordo com Falk (2001), por meio da metodologia ABC é possível custear serviços ou mesmo contratos específicos, isolando o custo da prestação de serviços para diversos objetos de custos. Segundo a metodologia ABC, a designação de custos possui duas etapas: os recursos são alocados às atividades (primeira etapa) para depois serem alocados aos objetos específicos de custos (segunda etapa). Uma reprodução dessa abordagem pode ser vista na Figura 1. Nessa figura, “Recursos” são os elementos econômicos que estão aplicados na execução das atividades. “Atividades” são um conglomerado de ações executadas dentro de uma organização, visando a determinada finalidade. “Objetos de custos” podem ser um produto, serviço, contrato, projeto ou qualquer outra unidade de trabalho para a qual uma medida separada de custo seja desejada. A finalidade dessa etapa é conhecer, da maneira mais apurada possível, o custo do objeto sob análise, além de conhecer seus componentes de custo em forma de atividades, seja qual for o centro de custos responsável por sua execução.

Figura 1- Processo de alocação de recursos.



Fonte: Adaptado de Falk, 2001

Segundo Mauad e Pamplona (2001), a metodologia de implantação do ABC parte do princípio de que produtos e serviços não consomem custos, mas sim atividades. Assim, os custos indiretos dos produtos e serviços são atribuídos primeiramente às atividades, considerando que os produtos ou serviços surgem a partir da realização das atividades envolvidas nos processos (NAKAGAWA, 1994).

A aplicabilidade do sistema ABC gera benefícios, entre os quais está a geração de informações precisas e confiáveis para a gestão e para a tomada de decisão. Porém, esse benefício está atrelado à exigência de um controle interno mais rígido por parte da

organização. Além disso, a descrição do processo de prestação do serviço possibilita compreender como, onde e o motivo pelo qual os custos ocorrem. Com a padronização, racionalização e/ou terceirização das atividades, é possível aumentar a eficiência operacional e financeira dos recursos disponíveis sob a perspectiva daquilo que agrega ou não agrega valor.

Nos últimos anos, algumas pesquisas vêm sendo desenvolvidas a respeito da aplicabilidade de sistemas de custeio em hospitais para fins de gestão, tais como os trabalhos de Raimundini (2003) e Struett (2005). Para essas autoras, o sistema ABC apresenta-se como uma ferramenta pouco utilizada para auxiliar os gestores no controle e gestão das organizações de saúde, porém, mostra-se como o mais eficiente dentre os outros sistemas já estudados.

Segundo Lawson (1994), o sistema ABC pode auxiliar as organizações hospitalares a aprimorarem seus processos de negócios, identificando e controlando os seus custos e apresentando informações aos gerentes que podem melhorar, de forma operacional ou estrategicamente, o processo de tomada de decisão, visando atender melhor às necessidades dos pacientes. Segundo Bittencourt (1999), o ABC, quando aplicado em organizações de saúde, apresenta grandes vantagens ao incorporar, por exemplo, dados não financeiros e, através deles, possibilitar a eliminação de atividades que não agregam valor ao processo. Cardinaels *et al.* (2004) e Eden *et al.* (2006) reconhecem que o sistema ABC proporciona informações mais precisas e aperfeiçoa o uso dos recursos, além de possibilitar melhor controle das atividades desenvolvidas.

De acordo com Souza *et al.* (2009), para que o sistema de custeio baseado em atividades possa ser implantado em uma organização hospitalar, faz-se necessário que a organização em questão atenda a alguns pressupostos, quais sejam: (i) considerar as especificidades na prestação de serviços de cada setor da organização hospitalar; (ii) qualificação adequada dos gestores e dos profissionais responsáveis pelo controle dos custos e; (iii) integração do sistema de informações utilizado.

Baker (1998) relata que o ABC está ganhando vulto no campo da saúde, devido à sua flexibilidade, podendo ser aplicado em todos os níveis de cuidado e sua metodologia pode ser adequada particularmente às complexidades da entrega do serviço de saúde. Ainda consoante Baker (1998), a tendência do ABC será atender às necessidades de qualquer tipo de provedor

de saúde, cuidado emergencial, cuidado em longo prazo, cuidado domiciliar, grupo de médicos e sistemas de entrega integrados, todos possivelmente encontrando aplicações adequadas.

Cumprir informar que, de acordo com Meurer e Lozecky (2008), as principais desvantagens do sistema ABC são: (i) a necessidade de um minucioso detalhamento, que pode tornar-se inviável por exigir um número excessivo de informações; (ii) o alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados e; (iii) a necessidade de revisão constante. Consoante Bittencourt e Kliemann Neto (1999), a construção de um sistema de informações de custos pelo método ABC é complexo, principalmente na área hospitalar, onde há um elevado número de inter-relacionamentos entre recursos, carência de informações e dificuldade de implantar determinados controles das atividades.

Além disso, entre as dificuldades encontradas para a implantação do sistema ABC, tem-se a falta de um sistema de informações adequado e de infra-estrutura apropriada, complementada com a necessidade de readequar a estrutura organizacional dos hospitais. Ademais, para tornar possível a utilização do ABC, os funcionários da organização de saúde precisam estar aptos às mudanças necessárias, e devidamente qualificados (RAIMUNDINI *et al.*, 2004). Assim, mostra-se necessário que estudos sejam desenvolvidos a fim de auxiliar as organizações hospitalares no processo de implantação do sistema ABC. Para tanto, os gestores devem seguir algumas etapas de implantação, tais como a identificação das principais atividades e dos recursos consumidos nas mesmas.

O presente trabalho tem como foco a análise de custos do setor Enfermagem, o qual desenvolve suas ações assistenciais nos diversos setores das organizações de saúde e cumpre uma função de interface. O profissional de enfermagem possui um significativo relacionamento no conjunto dos serviços. Portanto, sua atuação é indispensável para uma assistência segura e organizada (LABBADIA *et al.*, 2004). Consoante Ribeiro (1998), esses profissionais possuem grande responsabilidade em relação à administração de custos, evitando o desperdício e aplicando os recursos de forma ética e racional. De acordo com Padilha (1990), as atividades da Enfermagem auxiliam na redução dos custos quando são desenvolvidas através da supervisão e do controle do uso de materiais de consumo e materiais permanentes.

Segundo Francisco e Castilho (2002), o gerenciamento de custos no setor Enfermagem é um processo administrativo que visa à tomada de decisão dos profissionais em relação a uma eficiente racionalização na alocação de recursos disponíveis e limitados. Esse gerenciamento tem o objetivo de alcançar resultados coerentes às necessidades de saúde dos pacientes e às necessidades/finalidades institucionais. Para tanto, faz-se necessário a compreensão de um conjunto de princípios e conhecimentos de análise econômica que viabilizem a escolha de decisões mais convenientes.

Ademais, o profissional de enfermagem, engajado no processo gerencial das instituições de saúde, seja como gerente/diretor de Divisão de Serviço, ou Chefe de Unidades, necessita buscar conhecimentos a respeito de custos hospitalares, reconhecendo seu papel como agente de mudanças, visando o alcance de resultados positivos e buscando o equilíbrio entre qualidade, quantidade e custos (FRANCISCO e CASTILHO, 2002).

3 Metodologia

A metodologia de pesquisa utilizada neste trabalho compreendeu, inicialmente, uma revisão bibliográfica da literatura nacional e internacional, que contemplou dissertações, teses, artigos, livros e anais de congressos acadêmicos. Os dados obtidos na revisão bibliográfica foram analisados pelo método da análise de conteúdo. A análise de conteúdo, segundo Bardin (2002), pode ser definida como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando obter indicadores que possibilitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção das mensagens. De acordo com Cooper e Schindler (2003), dentre as vantagens da análise de conteúdo, estão: proteção contra a percepção seletiva do conteúdo, garantia da aplicação rigorosa de critérios de confiabilidade e validade e receptividade à informatização.

Foi realizado um estudo de caso no setor Enfermagem de um hospital geral e público (estadual), situado na região metropolitana de Belo Horizonte/MG, denominado, neste artigo, de Hospital A. A partir da revisão da literatura e do estudo de caso realizado, a presente pesquisa buscou apresentar um modelo representativo das atividades, recursos e direcionadores de recursos, relativos aos procedimentos realizados no setor Enfermagem.

A coleta de dados e os meios para obtê-los basearam-se em observações diretas não participantes, entrevistas semi-estruturadas, utilização de protocolos de pesquisa e pesquisa

documental nas organizações estudadas, sendo as entrevistas a principal fonte de dados para a efetivação dessa pesquisa. A realização de entrevistas semi-estruturadas fundamentou-se no fato de que essas possibilitam que o entrevistado fale do campo de pesquisa de modo amplo e pessoal, sem muitas intervenções do entrevistador (FLICK, 2004). Ademais, a entrevista semi-estruturada possibilitou que o entrevistado respondesse às questões de interesse do pesquisador, a fim de confirmar ou complementar os dados obtidos na observação direta não-participante.

Os protocolos de pesquisa têm a finalidade de conduzir a coleta de dados e principalmente fazer as anotações de campo ao final de cada visita. De acordo com Yin (2005), o protocolo de pesquisa também é útil e importante para conduzir e aumentar a confiabilidade do estudo de caso. Ainda de acordo com o autor, um protocolo de pesquisa deve conter uma visão geral do projeto do estudo de caso - objetivos, as questões do estudo e as leituras relevantes sobre os tópicos a serem investigados; os procedimentos de campo; os locais, as fontes de informação, os formulários para o registro dos dados e as potenciais fontes de informação para cada questão.

Além disso, a pesquisa descrita no presente artigo pode ser classificada como qualitativa e exploratória, tendo adotado como método o estudo de caso. Consoante Triviños (2007), esse tipo de pesquisa enfatiza os processos, e não simplesmente os resultados e produtos, de modo que teorias e métodos devem convergir para uma análise mais abrangente do objeto em estudo. Dentre os vários tipos de pesquisa qualitativa, a escolha do estudo de caso se baseia na possibilidade de se reunir informações numerosas e detalhadas de maneira a apreender a totalidade de uma situação por meio de técnicas de coleta de dados que compreendem buscas documentais, observações *in loco* e entrevistas (BRUYNE *et al.*, 1997). De acordo com Beall (2001), a pesquisa exploratória pode ser definida como a construção de conhecimentos potencialmente úteis em uma área, a descoberta de um material novo com uma propriedade nova (ou da combinação original de propriedades), a observação de um fenômeno desconhecido, ou a invenção de um processo novo.

Segundo Yin (2005), o estudo de caso caracteriza-se como uma investigação empírica que objetiva estudar um fenômeno contemporâneo dentro do contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos e onde múltiplas fontes e evidências são utilizadas. Sendo assim, a essência de um

estudo de caso consiste em tentar esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões, ou seja, os motivos pelos quais essas decisões foram tomadas, como foram implementadas e os resultados alcançados por meio dessas.

4 Resultados

A partir das informações obtidas por meio das entrevistas realizadas no hospital estudado e baseando-se em trabalhos desenvolvidos por diversos autores, principalmente, os trabalhos de Kaplan *et al.* (1997), Arnaboldi e Lapsley (2005) e Botelho (2006), foram identificados os procedimentos realizados, os recursos consumidos e as atividades desenvolvidas para a execução dos procedimentos no setor Enfermagem do Hospital A. A partir dessas informações, foram definidos os direcionadores de recursos utilizados neste trabalho.

Buscou-se apresentar um modelo representativo das atividades, recursos, e direcionadores de recursos, relativos ao setor Enfermagem. Para tanto, os procedimentos realizados no setor são considerados como os próprios serviços que a Enfermagem presta ao Hospital A, já que esses procedimentos são ligados diretamente às cirurgias realizadas nos pacientes do citado hospital, bem como ao período de internação dos mesmos.

Cabe ressaltar que o pessoal de enfermagem envolvido em todas as atividades, e conseqüentemente na prestação dos serviços considerados na presente pesquisa, provêm de um mesmo departamento de Enfermagem do hospital estudado. Ou seja, apesar de o hospital possuir funcionários que realizam, exclusivamente, atividades em determinados setores, tal como o Bloco Cirúrgico, todos são ligados ao setor Enfermagem desse hospital; o que ocorre é uma alocação desses funcionários. Destaca-se que o modelo apresentado para o hospital estudado pode ser utilizado como base para a implantação do sistema ABC, especificamente para o setor Enfermagem.

4.1 Resultados do estudo de caso no Hospital A

O Hospital A é um hospital público, especificamente, é uma organização pertencente ao estado de Minas Gerais, que atende todos os tipos de especialidades, caracterizando-se como um hospital geral. No setor Enfermagem desse hospital, trabalham 197 enfermeiros, e, aproximadamente, 650 técnicos e auxiliares de Enfermagem. Cabe ressaltar que a

Enfermagem do Hospital A é subdividida em linhas de cuidados, quais sejam, clínica médica, clínica cirúrgica, pronto-socorro, CTI e CME. Cada uma dessas áreas possui uma equipe técnica e um coordenador, que é, necessariamente, um profissional graduado em Enfermagem.

Segundo dados obtidos através de entrevistas feitas no citado hospital, as áreas que demandam maior trabalho à Enfermagem são o pronto-socorro e o CTI, onde são alocados cerca de 130 funcionários para cada uma dessas áreas. Cabe ressaltar que o Hospital A possui um sistema de informações integrado e trabalha com o Prontuário Eletrônico de Pacientes (PEP), o que agiliza, consideravelmente, a execução das atividades do setor em questão.

A partir de informações obtidas junto aos funcionários do setor Enfermagem do hospital em questão, foi possível identificar todos os procedimentos realizados por esse setor. Já que, conforme dito anteriormente, esses procedimentos são considerados os próprios serviços que o setor presta aos pacientes, seguiu-se à listagem desses, a fim de possibilitar a identificação dos recursos consumidos pelo setor Enfermagem do Hospital A. O Quadro 1 apresenta os nomes dos procedimentos realizados pelo setor estudado, o objetivo de cada um deles, bem como os códigos atribuídos aos procedimentos, com a finalidade de facilitar sua referência em cada etapa do processo de formulação de um modelo representativo das atividades, recursos e direcionadores de recursos, relativos aos procedimentos realizados no setor Enfermagem, para fins de utilização do sistema ABC.

Após a listagem dos procedimentos passou-se a identificação das atividades desenvolvidas no setor Enfermagem do hospital em questão, para a execução dos serviços do mesmo setor (nesse caso, analogamente, procedimentos). Foram identificadas 32 atividades realizadas pela Enfermagem, sendo que algumas são atividades comuns a certos procedimentos. Sendo assim, relacionou-se cada atividade realizada pelo setor com os procedimentos em que são consumidas, conforme demonstra o Quadro 2. Ressalta-se que, para cada atividade identificada, atribuiu-se um código com a mesma finalidade da atribuição de códigos aos procedimentos.

Quadro 1: Procedimentos realizados pelo setor Enfermagem do Hospital A

PROCEDIMENTO	CÓDIGO	OBJETIVO
Banho corporal em paciente pré-operatório	PO01	Reduzir o risco de infecção de sítio cirúrgico
Coleta de Urina	PO02	Colher amostra para observação e avaliação laboratorial da urina.
Cateterismo Vesical Intermitente	PO03	Aliviar distensão vesical pela retenção de urina, facilitar a determinação da quantidade de urina residual vesical e obter amostra de urina estéril.
Cateterismo Vesical de Demora	PO04	Permitir um monitoramento contínuo e exato do débito urinário, esvaziar o conteúdo da bexiga em pacientes com indicação clínica, facilitar a coleta de amostra de urina estéril, fazer a irrigação vesical e verificar hematúria.
Coleta de Hemoculturas	PO05	Coletar amostras de hemocultura
Coleta de Ponta de Cateter para Cultura	PO06	Coletar amostras de ponta de cateter
Curativo de Incisão Cirúrgica	PO07	Reduzir o risco de infecção de sítio cirúrgico
Higiene Oral	PO08	Realizar a limpeza e conservação dos dentes, prevenir estomatite e outras infecções, combater uma infecção instalada e proporcionar conforto
Limpeza de Capotes	PO09	Manter a integridade e durabilidade do capote e garantir a higienização adequada do mesmo
Mensuração de Glicemia Capilar	PO10	Mensurar os níveis de glicose sanguínea
Preparo Cirúrgico da pele do paciente	PO11	Prevenir infecções relacionadas ao sítio cirúrgico
Troca de Canula de Traqueostomia	PO12	Realizar troca de Cânula de Traqueostomia
Punção de Acesso Venoso Periférico	PO13	Prevenir infecções relacionadas a cateteres
Punção de Acesso Central	PO14	Providenciar via de EV para administração de medicamentos
Tricotomia	PO15	Retirar os pelos das áreas que sofrerão intervenção cirúrgica, permitir a fixação de curativos e drenos e facilitar a higienização

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2: Atividades realizadas pela Enfermagem para a execução dos procedimentos

ATIVIDADE	CÓDIGO	PROCEDIMENTO
Preparar os materiais e o paciente (incluindo higienização) para a realização do procedimento	A01	PO01, PO02, PO03, PO04, PO06, PO08, PO10, PO11, PO12, PO13, PO14, PO15
Encaminhar amostra ao laboratório	A02	PO02, PO05, PO06
Identificar o frasco de exame de cada paciente	A03	PO02, PO05, PO06
Recolher o material utilizado e organizar o local após procedimento	A04	PO01, PO04, PO15
Registrar o procedimento em prontuário	A05	PO01, PO02, PO04, PO07, PO08
Fazer novo curativo	A06	PO07, PO14
Administrar o Mupirocim nasal (bactroban) e realizar banho com clorexidine em pacientes alérgicos a iodo pacientes alérgicos ao iodo.	A07	PO01
Realizar banho pré-operatório nos pacientes	A08	PO01
Coletar urina em recipientes próprios	A09	PO02
Avaliar meato urinário para escolha do calibre da sonda	A10	PO03

Realizar passagem de sonda vesical, e a sondagem	A11	PO03
Drenar a urina em frasco graduado	A12	PO03
Introduzir o cateter	A13	PO04
Verificar os dados do paciente e a solicitação médica	A14	PO05
Seguir a técnica recomendada para coleta do sangue	A15	PO05
Retirar o ponto que fixa o cateter e o próprio cateter	A16	PO06
Cortar a ponta do cateter e colocá-la em frasco esterilizado	A17	PO06
Reunir os materiais em uma bandeja ou cuba rim	A18	PO07
Retirar delicadamente o curativo anterior com SF 0,9%	A19	PO07
Proceder a limpeza bucal	A20	PO08
Calçar luvas de procedimento para transporte dos capotes	A21	PO09
Realizar limpeza dos capotes	A22	PO09
Identificar os capotes limpos	A23	PO09
Coletar a amostra para exames	A24	PO10
Realizar o exame de mensuração de glicemia capilar	A25	PO10
Realizar a limpeza da pele do paciente	A26	PO11
Verificar se o paciente está monitorizado	A27	PO12
Retirar a cânula anterior e introduzir a nova cânula, fixando-a	A28	PO12
Puncionar a veia	A29	PO13
Verificar a presença de refluxo de sangue e o gotejamento	A30	PO13
Executar a punção central	A31	PO14
Realizar a tricotomia	A32	PO15

Fonte: Elaborado pelos autores

Os recursos consumidos pelo setor Enfermagem do citado hospital foram identificados para cada atividade realizada pelo setor. Assim, listou-se cada recurso e relacionou-o a cada atividade na qual ele é consumido.

As atividades são a base para a apuração do custo dos serviços pelo sistema ABC. Para serem oferecidos, os serviços “consomem” atividades, e essas, por sua vez, “consomem” recursos que geram custos. Ching (2001) aponta que os direcionadores de recursos são utilizados para medir o consumo médio de custos de cada atividade, direcionando os recursos disponíveis na organização (pessoal, tecnologia, materiais, infra-estrutura, etc) a essas atividades. Sendo assim, é possível definir os direcionadores de recursos, que possibilitam alocar cada recurso a cada atividade realizada. Para o setor Enfermagem, definiram-se como direcionadores de recursos: (i) o tempo em minutos, para os recursos de pessoal e serviços recebido de outros setores; (ii) Kwh consumidos, para a energia elétrica; (iii) estimativa gerencial, para água e esgoto e; (iv) quantidade, para os outros recursos, que podem também ser chamados de materiais de consumo. Ressalta-se que o recurso “serviços recebidos de outros setores” refere-se aos serviços ou materiais advindos de outros setores que são

utilizados pela enfermagem. A relação dos recursos consumidos pelo setor em cada atividade realizada, bem como o seu respectivo direcionador de recurso, são apresentados no Quadro 3.

Quadro 3: Recursos consumidos, atividades e direcionadores de recursos

RECURSO	CÓDIGO	DIRECIONADOR DE RECURSO	ATIVIDADE
Pessoal	R01	Tempo em minutos	A01 a A32
Água e esgoto	R02	Estimativa Gerencial	A01, A04, A06, A07 A08, A19, A20, A22 A26
Energia Elétrica	R03	Kwh	A01 a A32
Serviços recebidos de outros setores	R04	Tempo em minutos	A01 a A32
Toalha	R06	Quantidade	A07, A08, A20, A26
PVPI ou clorohexidine degermante	R07	Quantidade	A01, A07, A08, A26
Mucopurocim (bactroban) pomada	R08	Quantidade	A01, A07, A08, A26
Frasco de urina com 2 tubos	R09	Quantidade	A09
Bandeja ou cuba rim	R10	Quantidade	A01, A09, A11, A29, A31, A32
Sabão	R11	Quantidade	A01, A07, A08, A09
Luvas de procedimento e luva estéril	R12	Quantidade	A01, A06, A07, A08, A09, A11, A13, A15, A16, A19, A20, A22, A24, A25, A26, A28, A29, A31, A32
Livro protocolo	R13	Quantidade	A05
Gaze estéril	R15	Quantidade	A01, A06, A20, A26, A29, A31, A32
PVPI tópico	R16	Quantidade	A01, A07, A08, A11, A26
Saco de lixo	R17	Quantidade	A04
Cateter Uretral	R18	Quantidade	A11, A13
ABD 250ml	R19	Quantidade	A12, A15, A17, A24
Vidro para medir diurese	R20	Quantidade	A09, A12
Xilocaina gel	R21	Quantidade	A11, A13, A16, A28
Máscara descartável	R22	Quantidade	A11, A13, A28
Bandeja de cateterismo	R23	Quantidade	A11, A13
Kit curativo	R24	Quantidade	A06
Esparadrapo ou micropore	R25	Quantidade	A15, A28, A29, A31
Seringa de 20ml sem luer-lock	R26	Quantidade	A15, A24, A29, A31
Ampola de 10 ml de ABD	R27	Quantidade	A12, A24
Sonda Foley	R28	Quantidade	A13
Bolsa coletora de sistema fechado	R29	Quantidade	A17
Biombo	R30	Quantidade	A07, A08, A10, A11, A13, A16, A28, A32
Óculos de proteção	R31	Quantidade	A13
Agulha 40x12 cm ou lanceta	R32	Quantidade	A24, A25
Kit de Coleta para Hemocultura	R33	Quantidade	A24, A25

Frasco estéril	R34	Quantidade	A09, A17
Almotolia com álcool 70%	R35	Quantidade	A29, A31
Kit de retirada de ponto	R36	Quantidade	A16
SF 0,9%	R37	Quantidade	A06, A19, A26
Kit Higiene oral	R38	Quantidade	A20
Solução antisséptica bucal	R39	Quantidade	A20
Abaixador de língua	R40	Quantidade	A20
Compressas e campos estéreis	R41	Quantidade	A22, A26, A31
Almotolia de quaternário de amônia	R42	Quantidade	A22
Glicosímetro	R43	Quantidade	A25
Fita de glicemia	R44	Quantidade	A25
Kit estéril para degermação e anti-sepsia	R45	Quantidade	A25
Cânula de traqueostomia (TQT)	R46	Quantidade	A28
Oxigênio	R47	Quantidade	A28
Material para aspiração	R48	Quantidade	A28
Aspirador	R49	Quantidade	A28
Cadarço para fixação da TQT	R50	Quantidade	A15, A24, A29, A31
Garrote	R51	Quantidade	A29
Catéter	R52	Quantidade	A29
Soroterapia	R53	Quantidade	A31
Escova degermante	R54	Quantidade	A31
Capote estéril	R55	Quantidade	A32
Aparelho de barbear	R56	Quantidade	A32
Forro ou pano para proteger o leito	R57	Quantidade	A20, A32
Lâmpada auxiliar	R58	Quantidade	A32

Fonte: Elaborado pelos autores

Após a listagem dos recursos consumidos por cada atividade realizada para a consecução dos procedimentos, pode-se calcular o custo unitário de cada atividade específica realizada pela Enfermagem do Hospital A. O citado cálculo é realizado levando-se em consideração os direcionadores de recursos propostos, os valores de cada recurso e as atividades realizadas pelo setor. Sendo assim, obtém-se o custo de cada atividade somando-se os valores de cada recurso consumido por ela. Obtendo-se o custo de cada atividade específica, pode-se calcular o custo de cada procedimento realizado pela Enfermagem, somando-se o custo de cada atividade consumida pelo procedimento em questão. Assim, tem-se o custo de cada procedimento, que nesse caso corresponde a cada serviço prestado pela Enfermagem do Hospital A.

Após a proposição do modelo representativo das atividades, recursos e direcionadores de recursos relativos aos procedimentos realizados no setor Enfermagem, observou-se que:

- é possível utilizar o sistema de custeio ABC para o cálculo dos procedimentos analisados;

- a modelagem, utilizando os quadros comparativos, possibilita uma visão sistêmica do processo de prestação do serviço, no caso estudado, do setor Enfermagem;
- as informações obtidas com a realização desse trabalho podem ser úteis para os gestores do hospital estudado;
- para um cálculo mais apurado dos custos, é necessário que o hospital realize adequadamente alguns controles específicos durante a realização de suas atividades;

5 Conclusão

No ambiente competitivo e globalizado em que se encontram as organizações, aumenta-se a necessidade de apurar e controlar os custos, pois esses são fatores importantes para auxiliar na tomada de decisões (NAGLE e HOLDEN, 2003). Atualmente, há uma diversidade de problemas diários encontrados em instituições hospitalares. Deficiências financeiras, administrativas e estruturais, são entraves constantes aos hospitais brasileiros. Esses continuam endividando-se, principalmente devido ao custo elevado dos tratamentos médicos e à falta de profissionais qualificados em gestão hospitalar. Para Malagón-Londoño *et al.* (2003), a área de saúde no Brasil enfrenta dificuldades principalmente relacionadas com a parte financeira, administrativa e na estrutura organizacional.

Para auxiliar na melhoria da situação das organizações de saúde, o uso de sistemas de custeio pode auxiliar os gestores na tomada de decisões eficazes. Dentre eles, destaca-se o sistema ABC, que consiste em uma ferramenta de gestão capaz de fornecer informações de custos mais acuradas, uma vez que possibilita uma melhor visualização desses custos por meio da análise das atividades desenvolvidas e da relação dessas atividades com seus objetos de custos (MAUAD e PAMPLONA, 2001). O sistema de custeio ABC, em conjunto com a gestão de processos, cria uma base analítica que auxilia os gestores na tomada de ações proativas, de modo a planejar e controlar os custos, apoiar o direcionamento estratégico, gerir melhor os recursos totais (materiais, humanos e capital) e, conseqüentemente, melhorar o desempenho de toda a organização (OSTRENGA *et al.*, 1997; CHING, 1997).

Com base nos resultados obtidos neste estudo, pode-se concluir que o objetivo da pesquisa, o qual consistia em modelar as atividades do setor de Enfermagem do Hospital A, foi alcançado. No desenvolvimento do caso prático apresentado, pôde-se observar que, por meio do uso do sistema ABC, há um melhor entendimento das causas geradoras de custos e pode-se realizar uma análise detalhada das atividades que compõem os procedimentos realizados pela equipe de Enfermagem. Essas vantagens foram identificadas, por exemplo, pelo fato de a modelagem das atividades ter facilitado o rastreamento dos recursos.

Além disso, pode-se concluir que o modelo apresentado nos quadros 1 a 3 representa uma visão sistêmica do processo de prestação de serviços do setor Enfermagem. Isso possibilita compreender os diversos aspectos para o desenvolvimento de um sistema de custeio hospitalar, quais sejam: a necessidade de recursos para prestar o serviço e o desenvolvimento das atividades para a prestação desses serviços, além de como isso interfere nos custos.

Observou-se que é possível utilizar o sistema de custeio ABC para o cálculo dos procedimentos analisados realizados pelo setor Enfermagem do Hospital A. Porém, para um cálculo mais apurado dos custos, é necessário que o hospital realize adequadamente alguns controles específicos durante a realização de suas atividades, tais como a quantidade consumida de cada recurso, bem como o valor de cada um, além do tempo gasto para a execução de cada um dos procedimentos realizados pelo setor Enfermagem.

Embora seja um estudo inicial, ressalta-se que a modelagem apresentada nesta pesquisa pode ser utilizada como parâmetro por organizações hospitalares que desejem adotar o sistema ABC como método de contabilidade de custos. Além disso, as informações obtidas com a realização deste trabalho podem ser úteis para os gestores do hospital estudado.

Como sugestões para estudos futuros, têm-se a possibilidade de se avaliar a implantação do sistema de custeio ABC em outros setores hospitalares e a elaboração de um estudo comparativo mais aprofundado desse sistema com outros sistemas de contabilidade tradicionais utilizados pelas organizações de saúde. Ademais, este trabalho instiga os profissionais do setor Enfermagem a participarem e influenciarem nas tomadas de decisões institucionais sobre gastos, além de proporcionar a esses profissionais a capacidade de gerenciar os custos de seu setor.

Referências Bibliográficas

- ADOLF, G. O. **Projeto de Custeio ABC como Ferramenta Gerencial em uma Lavanderia Hospitalar**. Porto Alegre: Editora Universitária da PUCRS, 2009.
- ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. Activity Based Costing in Healthcare: A UK Case Study. **Research in Healthcare Financial Management**, v. 10, n. 1, p. 61–75, 2005.
- BAKER, J. J. **Activity-Based Costing and Activity-Based Management for health care.**, Maryland: Aspen Publishers, 1998. 384p.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2002.
- BEALL, J. Valuing social resources or capitalising on them? Limits to pro-poor urban governance in nine cities of the south, **International Planning Studies**, v. 4, n. 6, p. 357-375, 2001.
- BITTENCOURT, O. N. S.; KLIEMANN NETO, F. J. **A Gestão Hospitalar através do Método ABC (Activity-Based Costing) — um estudo exploratório**. ENEGEP – Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 1999. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1999_A0059.PDF>. Acesso em: 11/05/2010.
- 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**. 1999. 208p Dissertação de Mestrado (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS. 1999. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2803/000238802.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18/05/2010.
- BOTELHO, E.M. **Custeio Baseado em Atividades – ABC: Uma Aplicação em uma Organização Hospitalar Universitária**. 2006. 339p. Tese de doutorado (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde10042008102523/publico/Tese.df>>. Acesso em: 21/05/2010.
- BRUYNE, P.; HERMAN, J.; SCHOUTHEETE, M. **Dinâmica de pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1997.
- CARDINAELS, E.; ROODHOOFT, F.; VAN HERCK, G. Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. **Health Policy**, v. 69, n. 2, p. 239–252,

2004. Disponível em:<
https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/118274/1/OR_0364.pdf>. Acesso em:
19/05/2010.
- CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1997.
- CHING, H. Y. **Manual de Custos de Instituições de Saúde. Sistemas Tradicionais de Custos e Sistemas de Custeio Baseado em Atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. M. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- EDEN, R.; LAY, C.; MAINGOT, M. Preliminary findings on ABC adoption in Canadian hospitals: reasons for low rates of adoption. **The Irish Accounting Review**, v. 13, n. 3, p. 21-34, 2006.
- FALK, J.A. **Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos, Metodologias e Aplicações**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- FAUSTINO, O.W. C; FILHO, J.F.R. Utilização de Sistemas de Custos em Hospitais Públicos e Privados da Região Metropolitana do Recife: uma Análise Comparativa. In: **IV Congresso ANPCONT**, 2010. Natal - RN. Anais eletrônicos. Disponível em:<
<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/1CCF/20090724160353.pdf>>. Acesso em:
17/05/2010.
- FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2004.
- FRANCISCO, I. M. F.; CASTILHO, V. A Enfermagem e o Gerenciamento de Custos. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 36, n. 3, p. 240-244, 2002.
- KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; YOUNG, S. M. **Management accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.
- KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. **Controvérsias acerca do Sistema de Custos ABC**. RAE - Revista de Administração de Empresas / EAESP / FGV, São Paulo, Brasil. v. 40, n. 1 Jan./Mar. 2000 Disponível em: <<http://www16.fgv.br/rae/artigos/107.pdf>>. Acesso em:
15/05/2010.
- LABBADIA, L. L. *et al.* O processo de Acreditação Hospitalar e a participação da enfermeira. **Revista de Enfermagem da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p. 83-87, abr. 2004.

- LAWSON, R. A. Activity-based costing system for Hospital Management. **CMA Magazine**, p.31-35, junho 1994.
- MALAGÓN-LONDOÑO, G.; MORERA, R. G.; LAVERDE, G. P. **Administração Hospitalar**. 2. ed. Buenos Aires: Editorial Médica Panamericana, 2003.
- MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. O custeio ABC em empresas de serviços: Avaliação dos problemas da implantação em uma empresa de pesquisa. **VIII Congresso ABCustos**, São Leopoldo, n. VIII, out. 2001. Disponível em: <<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Artguilacongcustos01.pdf>>. Acesso em: 11/05/2010.
- MEURER, C.; LOZECKYI, J. Vantagens e Desvantagens da Utilização do Sistema de Custeio ABC. UNICENTRO. **Revista Eletrônica Lato Sensu** Ed.5, 2008. Disponível em:<http://web03.unicentro.br/especializacao/Revista_Pos/P%C3%A1ginas/5%20Edi%C3%A7%C3%A3o/Aplicadas/PDF/21-Ed5_CA-Vanta.pdf> . Acesso em: 11/05/2010.
- NAGLE, T. T.; HOLDEN, R.K. **Estratégia e táticas de preços**: um guia para decisões lucrativas. 3. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.
- NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividade**. São Paulo: Atlas, 1994.
- OSTRENGA, M. R.; OZAN, T. R.; McILHATTAN, R. D.; HARWOOD, M.D. **Guia da Ernest & Young para a gestão total de custos**. Rio de Janeiro: Record, 1997.
- PADILHA, M. I. C. S. A Qualidade da Assistência de Enfermagem e os Custos Hospitalares. **Revista de Administração em Saúde**, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 128-133, 1990.
- PLAYER, S.; KEYS, D.; LACERDA, R. **ABM: lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books, 1997.
- RAIMUNDINI, S. L. **Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos**: estudo de caso em hospitais públicos. 2003. 200p Dissertação de Mestrado (Mestrado em Administração) - Universidade Estadual de Maringá - UEM, Maringá, PR. 2003.
- RAIMUNDINI, S. L.; SOUZA, A. A.; BOTELHO, E. M.; STRUETT, M. A. M.; REIS, L. G. dos. Análise da Aplicabilidade do Sistema ABC em Hospitais e Congêneres. **XI Congresso Brasileiro de Custos**, Porto Seguro, BA, n. XI, jul. 2004.
- RIBEIRO, F. G. Análise dos Custos Diretos no ato operatório da Revascularização do Miocárdio: **Insumos e Categorias Profissionais**. 110p. Dissertação (Mestrado). Escola de Enfermagem da USP, São Paulo (SP). 1998.

- SCHIESARI, L. M. C. **Cenário da acreditação hospitalar no Brasil: evolução histórica e referências externas.** 1999.162p. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- SILVA, A. P. F. *et al.* Um Estudo sobre o Perfil dos Gestores Administrativos Hospitalares que Gerenciam as Informações de Custos e as Informações Geradas pelos Sistemas de Informações de Custos Hospitalares em Funcionamento na Cidade do Recife. In: **3º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**, 2003. São Paulo: USP, 2003. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/1CCF/20090724160353.pdf>>. Acesso em: 19/05/2010.
- SILVA, I. L. da; DRUMOND, R. B. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública. In: **4º Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade**, 2004. São Paulo: USP, 2004. Disponível em:<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/128.pdf>>. Acesso em: 04/05/2010.
- SOUZA, A. A.; FREITAS, D. A.; MORAES, E. S. de; LACERDA, E. N. C. de; PRADOS, M. B.; Modelagem do custeio baseado em atividades aplicado nos setores hospitalares: almoxarifado, manutenção e compras. **EMEPRO**, 2009, Viçosa, MG
- SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; AMORIM, T. L.; LARA, C. O.; RAIMUNDINI, S. L.; Modelagem das atividades em centro cirúrgico de hospitais para o desenvolvimento de um sistema de informação hospitalar. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 4, n. 3, set./dez., 2009.
- SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; FREITAS, D. A.; PEREIRA, C. M. Metodologia de Implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) para a Central de Materiais Esterilizados (CME). **XVI Congresso Brasileiro de Custos**, Fortaleza, CE, N.XVI, Nov. 2009.
- STRUETT, M. A. M. **Custeio Baseado em Atividades em Laboratórios de Análises Clínicas: estudo de caso em um hospital filantrópico.** 2005. 165p Dissertação de Mestrado (Mestrado em Administração). Universidade Estadual de Londrina – UEL, Londrina, PR. 2005.
- TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VARTANIAN, G. H. **O método de Custeio Pleno**: uma análise conceitual e Empírica. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo – USP, 205 p. 2000.

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