

Análise e gestão de custos hospitalares: um estudo de caso

*Iracildo Silva Santos*¹

*Ana Angélica de Sousa Neves*²

*Vagna de Brito Batista*³

*Uilian Pereira Leite*⁴

*Marcos Vinícius Santos Barreto*⁵

*Humberto Gonçalves Reis*⁶

*Luziléa Brito de Oliveira*⁷

Resumo: Este artigo tem como objetivo calcular o gasto médio da diária hospitalar e apurar o custo de alguns procedimentos cirúrgicos em uma determinada unidade de saúde. A base de verificação está fundamentada na contabilidade de custos utilizando o método do custeio integral. Os procedimentos metodológicos adotados foram: pesquisa bibliográfica, estudo de caso e pesquisa de campo. Os resultados mostraram a relevância desse tipo de informação para tomada de decisão, uma vez que representa uma variável significativa na apuração do lucro.

Palavras-chave: Custeio Integral. Custeio Pleno. Administração Hospitalar.

Abstract: This article aims to calculate the average daily hospital expense and determine the cost of certain surgical procedures in a given healthcare institute. The basis of verification is based on cost accounting using the full costing method. The methodological procedures adopted were: literature review, case study and field research. The results showed the relevance of this type of information for decision making, since it represents a significant variable in determining the profit.

Keywords: Full Costing. Full Cost. Hospital Administration.

¹ **Iracildo Silva Santos** - Especialista em Controladoria (Fundação Visconde Cairu). Graduado em Ciências Contábeis (UESB). Av. Presidente Dutra, 3603 – Iracema. Vitória da Conquista – BA. iracildoss@hotmail.com. Telefone fixo: (77) 3422.7198

² **Ana Angélica de Sousa Neves** - Graduada em Administração (Faculdade Guanambi). Rua Professor Waldir Cardoso, S/N – Centro. Candiba – BA. angelica_sneves@hotmail.com. (77) 3661.2048.

³ **Vagna de Brito Batista** - Graduada em Ciências Contábeis (Faculdade Guanambi). Rua Varzea Grande s/n – centro - Ibitira - Ba. Vagna.brito@hotmail.com. (77) 3411.1102.

⁴ **Uilian Pereira Leite** - Graduando em Ciências Contábeis (Faculdade Guanambi). Rua Caminho 02, 97 – Magalhães Neto. Bom Jesus da Lapa – BA. willian-mx@hotmail.com. (77) 3481-5576

⁵ **Marcos Vinícius Santos Barreto** - Especialista em Gestão Hospitalar (FIJ-RJ). Graduado em Ciência da Computação (UESB). Diretor da MicroProcess Sistemas Ltda. Praça Tancredo Neves, 86 - Sala 313 - Centro - Conquista Center. Vitória da Conquista – BA. mrbar2000@yahoo.com.br. (77) 3422-6661.

⁶ **Humberto Gonçalves Reis** - Graduado em Medicina pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (1995) e doutor em Otorrinolaringologia - Universidad Complutense de Madrid (2004). humberto@humbertoreis.med.br

⁷ **Luziléa Brito de Oliveira** - Doutoranda em Desenvolvimento e Meio Ambiente (UESC). Mestre em Bioenergia (FTC). Especialista em Docência no Ensino Superior (FERLAGOS) e em Controladoria (FVC). Graduada em Ciências Contábeis (UESB). Rua Odilon Correia, 62 – Alto Maron. Vitória da Conquista – BA. luzileaboliveira@yahoo.com.br. (77) 8815.6833.

Introdução

A informação sobre os gastos é relevante no processo decisório, tendo em vista que a qualidade da decisão está associada à utilização racional dos recursos disponíveis. Assim, a contabilidade de custos passou a desempenhar papel importante na orientação quanto à fixação de preço dos produtos e serviços, administração dos materiais disponíveis para execução das atividades, cálculos dos índices financeiros, dentre outros, tornando-se ferramenta de maximização do resultado final.

Diante da busca constante por racionalização de gastos e aumento da produtividade, as instituições necessitam de informações precisas acerca dos valores envolvidos em seus produtos e processos.

Segundo Regonha (2009), a grande evolução da medicina nas últimas décadas, impulsionada pela incorporação de novas tecnologias, tanto de equipamentos como de drogas, teve como consequência um aumento na sobrevivência do cidadão, todavia causando forte impacto nos custos da saúde.

Esse cenário econômico vem exigindo que a empresa conheça o real valor dos gastos incorridos nos serviços prestados. Gerir gastos é trazer para o ambiente hospitalar procedimentos teóricos para execução do exercício da gestão organizacional visando reduzir gastos sem perder qualidade.

Administradores da área de saúde devem lidar com o desafio de conciliar essa amplitude estrutural através de uma gestão forte que vise à alavancagem do seu desempenho operacional e financeiro, mantendo equilíbrio desses índices e ao mesmo tempo satisfação do paciente. Segundo Londoñ, Morera e Laverde (2003),

Um bom desempenho administrativo se faz estabelecendo diretrizes para programar, orçar, adquirir, armazenar, promover e cancelar os bens e serviços que consome; tudo isso de forma oportuna e eficiente, a custos razoáveis e dentro das normas legais ou estatutárias estabelecidas. (LONDOÑ, MORERA e LAVERDE, 2003, p. 21).

Assim, diversos autores apontam as áreas de finanças e contábil como diretamente ligadas à administração por serem geradoras de informações indispensáveis à gestão hospitalar e revela os gastos como uma variável a ser constantemente acompanhada dentro das diretrizes estabelecidas no modelo de avaliação empresarial.

Nessa perspectiva, a pesquisa tem como objetivo apurar os gastos de alguns procedimentos médico-cirúrgicos, escolhidos pela instituição em estudo. Justifica-se, pois, a análise do custo por procedimento cirúrgico alimenta a instituição de informações que consubstanciará a tomada de decisão.

Contabilidade de Custos Hospitalares

As primeiras práticas realizadas na área da contabilidade foram exercidas na era do mercantilismo para a elaboração do quadro de gastos realizados nas relações comerciais com o objetivo de ampliação dos lucros e fortalecimento da economia, a chamada contabilidade financeira (MARTINS, 2003).

Logo após a difusão do comércio, surgiram adventos da tecnologia que promoveram impactos no processo produtivo das manufaturas. Nesse momento, chamado de Revolução Industrial, fez-se uma adaptação da contabilidade financeira para os centros industriais denominando-a como contabilidade de custos para determinação dos preços dos produtos.

A partir da I Guerra Mundial, com o avanço das tecnologias de produção e o aumento da concorrência, surgiu a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e controle dos produtos e processos. Assim sendo, as informações de custos passam a ser um instrumento para decisões gerenciais.

Segundo Leone (2000),

A contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais. (LEONE, 2000, p. 21)

Martins (2003) cita duas funções básicas da contabilidade de custos: (i) auxilia o controle, fornecendo dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e previsões, e acompanhamento posterior dos custos realizados e (ii) apóia às decisões, através de fornecimento de informações sobre consequências de medidas como corte de produtos, fixação de preço de venda, opção de compra ou fabricação, etc.

Os objetivos fundamentais dos custos hospitalares, segundo Londoño, Morera e Laverde (2003, p. 343) são: (i) determinar quanto custa produzir os diferentes serviços médico-assistenciais, tanto na forma unitária como total, (ii) proporcionar informes que

facilitem a preparação dos orçamentos e das condições financeiras e que permitam o planejamento e o controle das atividades da instituição, (iii) servir de ferramenta de análise para tomada de decisões, (iv) servir de base para estabelecer um sistema e custos padrão e (v) ter uma base certa para estabelecer os processos de venda de serviços.

A avaliação de um hospital está diretamente ligada à capacidade de gerar solução, atuando conjuntamente com a qualidade e economia de recursos. A contabilidade de custos, bem aplicada, elimina desperdícios e aponta alternativas para melhorar o processo hospitalar. Sendo assim, torna-se imprescindível a opção correta pelo método de custeio.

Sistemas de Custeio

De acordo com Padoveze (2004, p. 343) método de custeio “[...] é um processo de distribuir os gastos totais, considerando seus principais tipos, para os diversos produtos ou serviços da empresa [...]”.

Os gastos identificados na organização devem passar por uma apropriação, ou seja, por uma distribuição, para isso, a literatura apresenta alguns tipos de metodologias de custeio. A opção por este ou aquele método vai depender do tipo de decisão e resultados que se deseja alcançar.

São vários os métodos de custeio, mas o sucesso de sua aplicação depende primordialmente da coleta e tratamento dos dados. Neste estudo utilizou-se o método do custeio integral (ou pleno). Aplicado no segmento hospitalar, esse método consiste em uma adaptação do custeio por absorção, que se estende o cálculo dos custos para a totalidade dos insumos utilizados, independentemente de sua classificação clássica, ou seja, mesmo os custos administrativos são rateados aos produtos e/ou processos (REGONHA, 2009, p. 173).

Filho (2005) considera essa modalidade de alocação como uma forma de capturar os verdadeiros níveis de demanda de gastos que ocorrem em função daquilo que se executa no cotidiano da prestação de serviços, diminuindo assim a margem de erro, dada a complexidade de recursos no ambiente hospitalar.

Metodologia

Esta pesquisa é de natureza exploratória, pois proporciona, segundo Gil (2007), uma familiaridade com o problema e aprimoramento de ideias. O planejamento e interpretações se deram através da adoção das técnicas de estudo de caso, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Essa confluência foi proposital para aquisição de resultados precisos.

A primeira técnica é oportuna para a descrição de uma situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação, ou seja, toma uma situação como objeto de desenvolvimento do estudo.

A segunda, como comenta Prestes (2005), é aquela que se efetiva tentando resolver um problema ou adquirir conhecimentos a partir do emprego de informações provenientes de fontes bibliográficas como livros, publicações periódicas e impressos em geral.

A terceira se diferencia da pesquisa bibliográfica por seu dados ainda não terem sido submetidos a tratamento, como os arquivos dessa instituição privada.

O estudo foi realizado em uma instituição cuja atividade é o oferecimento de serviços de assistência à saúde, entre os quais clínica médica, clínica cirúrgica, raio-X, eletrocardiograma, densitometria óssea, ultra-sonografia, otorrinolaringologia, urologia, obstetrícia, cardiologia, ortopedia e serviços de laboratório de análises clínicas.

Neste estudo foram avaliados apenas os procedimentos cirúrgicos de Uretrotomia, Litotomia, RTU, Orquiectomia e Tenorrafia, conforme proposto pelo hospital.

Observou-se nas análises a quantidade de diárias ocupadas e ociosas, sendo a capacidade máxima do hospital igual a 1260 diárias mensais. Quanto ao procedimento para a realização da coleta dos dados foi utilizada a coleta documental de arquivos privados, com autorização da instituição.

Foram realizadas visitas técnicas ao hospital para coleta das informações com acompanhamento dos colaboradores administrativos. Após esse contato elencaram-se os itens que compõem os gastos referentes às diárias e aos procedimentos médicos.

Para a apuração dos gastos foi utilizada a metodologia de custo pleno ou integral com o objetivo de encontrar o valor do custo médio da diária para o período e conseqüentemente utilizá-lo na determinação do custo unitário dos procedimentos cirúrgicos, metodologia considerada adequada para o resultado que se deseja obter.

Resultados e Discussões

A unidade hospitalar estudada apresenta uma estrutura física capaz de comportar 1260 diárias mensais, porém, apresentou, no período analisado, 358 diárias em média, representando em torno de 44% do total da capacidade máxima de ocupação. Os dados foram coletados no período de janeiro a agosto de 2009 pelos estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior da região.

O hospital possui colaboradores distribuídos nas áreas de assistência ao paciente, apoio e administração, além do corpo clínico atuante em diversas especialidades, compondo dessa forma um *mix* amplo de serviços oferecidos.

Os procedimentos cirúrgicos pesquisados foram:

- 1 Uretrotomia - abertura cirúrgica da uretra - realizada para remoção de cálculos urinários, por exemplo;
- 2 Litotomia - retirada de cálculo urinário, exclusivamente;
- 3 RTU - Ressecção transuretral de próstata (também conhecido como RTUP ou RTU de próstata) - procedimento cirúrgico urológico de remoção da próstata para tratamento da hiperplasia prostática benigna – HPB;
- 4 Orquiectomia - procedimento que consiste na remoção dos testículos para tratamento de câncer;
- 5 Tenorrafia - procedimento de sutura de um tendão lesado, unindo as extremidades, é denominada tenorrafia.

Cada procedimento requer a utilização de materiais específicos e outros gastos que incidem na manutenção da organização. Para encontrar o valor referente aos demais gastos, utilizou-se como variável o valor da diária hospitalar.

No cálculo da diária foram levantados todos os gastos do período e em seguida dividido pela quantidade de diárias ocupadas. O resultado obtido (o valor da diária) é acrescido aos recursos consumidos no decorrer do procedimento. Ao final tem-se o valor unitário de cada procedimento.

Os salários, encargos e benefícios que compõem o que Ribeiro (2002) conceitua como mão-de-obra, ou seja, o trabalho do homem aplicado direta ou indiretamente na fabricação de produtos ou na prestação de serviços, levam em consideração o corpo clínico (mão-de-obra direta), os funcionários administrativos e de apoio (mão-de-obra indireta).

Os gêneros alimentícios, material de limpeza e lavanderia variam de acordo a demanda, conforme pode ser verificado na Tabela 1 e Tabela 2.

A manutenção é formada por serviços corretivos, tais como dedetização, análise da água, desentupimento de sanitários, conserto de ar condicionado, dentre outros (Tabela 1 e Tabela 2).

O montante da energia elétrica, água, telefone e impostos foram obtidos a partir dos documentos pagos nos respectivos meses analisados (Tabela 1 e Tabela 2).

Tabela 1 – Composição do custo integral (em R\$) de Janeiro a Maio de 2009.

Itens	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI
Salários, encargos e benefícios	49.104,66	50.275,55	59.662,85	51.977,23	51.007,86
Gêneros alimentícios	3.809,40	3.110,25	3.333,05	3.599,50	1.886,90
Material de Limpeza e Lavanderia	129,00	1.210,00	1.108,82	146,84	449,15
Material de expediente	2.675,08	2.418,03	2.196,93	2.737,53	2.657,75
Manutenção	386,68	2.061,00	2.053,31	1.272,00	1.897,00
Energia Elétrica	1.450,08	1.803,23	1.817,06	1.757,67	1.630,43
Água	2.953,74	2.353,25	1.379,24	1.911,11	1.574,20
Telefone	1.465,71	1.503,49	1.457,35	1.655,46	1.543,94
Impostos	10.010,24	7.866,92	4.448,14	2.454,43	5.015,26
Depreciações	1.683,33	1.683,33	1.683,33	1.683,33	1.683,33
Total	73.667,92	74.285,05	79.140,08	69.195,10	69.345,82

Fonte: Dados da Pesquisa.

Tabela 2 – Composição do custo integral (em R\$) de Junho a Agosto de 2009.

Itens	JUN	JUL	AGO	TOTAL	MEDIA
Salários, encargos e benefícios	49.932,75	51.459,44	51.135,42	414.555,76	51.819,47
Gêneros alimentícios	3.748,31	2.192,91	2.617,14	24.297,46	3.037,18
Material de Limpeza e Lavanderia	1.029,00	1.327,47	760,36	6.160,64	770,08
Material de expediente	2.913,65	2.487,97	3.127,14	21.214,08	2.651,76
Manutenção	320,00	820,13	733,30	9.543,42	1.192,93

Energia Elétrica	1.631,64	1.402,76	1.598,52	13.091,39	1.636,42
Água	1.622,09	1.336,83	2.328,32	15.458,78	1.932,35
Telefone	1.745,81	1.794,10	1.615,11	12.780,97	1.597,62
Impostos	6.523,18	7.936,50	7.320,19	51.574,86	6.446,86
Depreciações	1.683,33	1.683,33	1.683,33	13.466,64	1.683,33
Total	71.149,76	72.441,44	72.918,83	582.144,00	72.768,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para o cálculo da depreciação foi levado em consideração o valor dos equipamentos e aplicado sobre eles um percentual de 10% nos itens 1 e 3; já no item 2 foram aplicados 5% (percentuais determinados pela Secretaria da Receita federal) e após dividido por 12 meses (a base de calculo é anual), para saber o valor da depreciação do mês. A soma do resultado dos três equipamentos resultou no valor de R\$ 1683,33 (um mil, seiscentos e oitenta e três reais e trinta e três centavos) para cada mês. (Tabela 3 e Tabela 4).

Tabela 3 – Composição da depreciação (em R\$) de janeiro a abril de 2009.

Itens		JAN	FEV	MAR	ABR
1. Depreciação Aparelho ultrassonografia	70.000,00	583,33	583,33	583,33	583,33
2. Depreciação de Computadores	6.000,00	100,00	100,00	100,00	100,00
3. Depreciação Monitores Cardíacos	120.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Total	196.000,00	1.683,33	1.683,33	1.683,33	1.683,33

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Composição da depreciação (em R\$) de maio a agosto

Depreciações/ 2009	MAI	JUN	JUL	AGO
1. Depreciação Aparelho ultrassonografia	583,33	583,33	583,33	583,33
2. Depreciação de Computadores	100,00	100,00	100,00	100,00
3. Depreciação Monitores Cardíacos	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Total	1.683,33	1.683,33	1.683,33	1.683,33

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, a totalização dos gastos de janeiro a agosto de 2009 foi igual a R\$ 582.144,00 (quinhentos e oitenta e dois mil, cento e quarenta e quatro reais) que dividido pela quantidade de meses do período (8 meses) chegou-se ao gasto médio de R\$ 72.768,00 (setenta e dois mil setecentos e sessenta e oito reais).

Tabela 5 – Composição do custo da diária (em R\$) de Janeiro a Maio de 2009 – critério de rateio: ocupação máxima.

	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI
Custos Integrais (em R\$)	73.667,92	74.285,05	79.140,08	69.195,10	69.345,82
Ocupação Máxima	1260	1260	1260	1260	1260
Diária (em R\$)	58,47	58,96	62,81	54,92	55,04

Fonte: Dados da Pesquisa.

Tabela 6 – Composição do custo da diária (em R\$) de Junho a Agosto de 2009 - critério de rateio: ocupação máxima.

	JUN	JUL	AGO	TOTAL	MEDIA
Custos Integrais (em R\$)	71.149,76	72.441,44	72.918,83	582.144,00	72.768,00
Ocupação Máxima	1260	1260	1260	10080	1260
Diária (em R\$)	56,47	57,49	57,87	57,75	57,75

Fonte: Dados da Pesquisa.

As Tabelas 5 e 6 apresentam o valor da diária em seu respectivo mês, considerando a ocupação máxima do hospital (1260 diárias). As variações devem-se às alterações dos procedimentos de enfermagem, médicos e cirúrgicos realizados.

O gasto unitário é representado por uma fração, em que o denominador será a quantidade de serviços que se deseja analisar e o numerador será o gasto monetário.

O mesmo cálculo foi efetuado com base de rateio a ocupação do período. Os valores são apresentados nas tabelas abaixo. Como a pesquisa está analisando um período (janeiro a agosto de 2009) procurou-se o valor unitário médio da diária.

O valor obtido, R\$ 203,26 (duzentos e três reais e vinte e seis centavos), será lançado como valor de uma diária do paciente nos cálculos da determinação do custo de cada procedimento cirúrgico.

Tabela 7 – Composição do custo da diária (em R\$) de Janeiro a Maio de 2009 - critério de rateio: ocupação do período.

	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI
Custos Integrais (em R\$)	73.667,92	74.285,05	79.140,08	69.195,10	69.345,82
Ocupação (diárias)	401	346	440	267	407
Diária (R\$)	183,71	214,70	179,86	259,16	170,38

Fonte: Dados da Pesquisa.

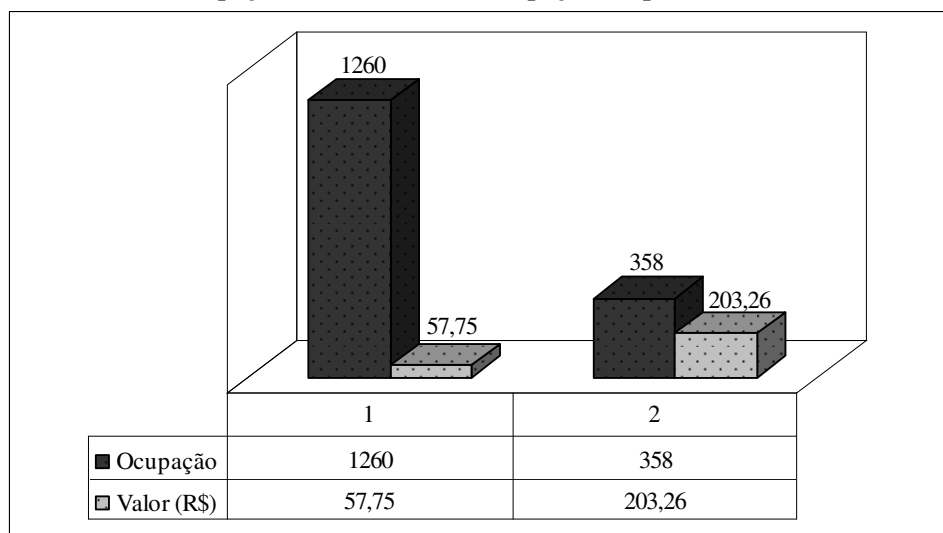
Tabela 8 – Composição do custo da diária (em R\$) de Junho a Agosto de 2009 - critério de rateio: ocupação do período.

	JUN	JUL	AGO	TOTAL	Média
Custos Integrais (R\$)	71.149,76	72.441,44	72.918,83	582.144,00	72.768,00
Ocupação (diárias)	315	334	354	2864	358
Diária (R\$)	225,87	216,89	205,99	203,26	203,26

Fonte: Dados da Pesquisa.

O gráfico a seguir compara os valores da diária por ocupação máxima com o valor da diária do período. Essa comparação visa mostrar como a ocupação interfere no custo da diária.

Gráfico 1 – Ocupação máxima versus ocupação do período



Fonte: Dados da pesquisa

Antes de definir o custo dos procedimentos, é importante verificar a ociosidade. Nas Tabelas 9 e 10, a composição do custo da diária foi realizada tomando-se como critério de rateio os leitos não ocupados e assim pode-se observar suas variações.

Tabela 9 – Composição do custo da diária (em R\$) de Janeiro a Maio de 2009 – critério de rateio: diárias ociosas.

	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI
Custos Integrais (R\$)	73667,92	74285,05	79140,08	69195,10	69345,82
Ociosidade (em diárias)	859	914	820	993	853
Diária (R\$)	85,76	81,27	96,51	69,68	81,30

Fonte: Dados da pesquisa

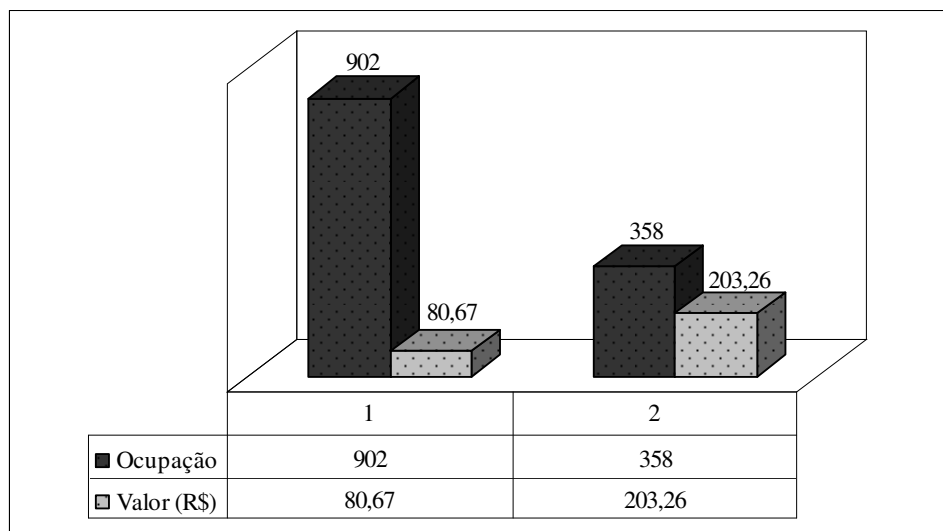
Tabela 10 – Composição do custo da diária (em R\$) de Junho a Agosto de 2009 – critério de rateio: diárias ociosas.

	JUN	JUL	AGO	TOTAL	Média
Custos Integrais (R\$)	71149,76	72441,44	72918,83	582144,00	72768,00
Ociosidade (em diárias)	945	926	906	7216	902
Diária (R\$)	75,29	78,23	80,48	80,67	80,67

Fonte: Dados da pesquisa

Se as a quantidade de diárias ocupadas fossem as diárias ociosas os gastos seriam reduzidos, em média, 71,59%. Uma análise comparativa mostra que quanto menor é o valor da taxa de ocupação maior será o custo da diária.

Gráfico 2 – Ocupação no período versus ociosidade



Fonte: Dados da pesquisa

Esses valores (valor unitário da diária pela ocupação máxima, pela ocupação do período ou pelas diárias ociosas) sinalizam para a importância de ações que aumentem a

ocupação. Quando o custo fixo é menor a empresa ganha no resultado final e na competitividade.

A definição do valor da diária (R\$ 203,26), com base nos gastos apurados de janeiro a agosto/2009, será alocado aos procedimentos cirúrgicos como uma parte dos gastos, como pode ser observado na Tabela 11, ressaltando que a depender do procedimento o paciente necessitará passar mais, ou menos, dias no hospital.

Tabela 11: Gasto total por procedimento cirúrgico

Procedimento	Materiais e Medicamentos (R\$)	Diária (R\$)	Total (R\$)
Orquiectomia	66,82	406,53	473,35
Uretotomia e Litotomia	126,36	609,79	736,15
RTU	367,70	609,79	977,49
<i>Tenorrafia</i>	72,70	609,76	682,49

Fonte: Dados da pesquisa

Esses resultados vêm comprovar o que Filho (2005) retrata como a principal informação gerada, sob a visão do custeamento pleno, o custo de cada um dos procedimentos para a área cirúrgica, partindo da perspectiva de atribuição de todos os gastos para uma única linha de acumulação.

A apuração do valor gasto no procedimento representa uma das informações mais significativas e imprescindíveis no processo de gestão das atividades operacionais de uma instituição de saúde. Os procedimentos cirúrgicos, por exemplo, corresponde à composição de diferentes insumos integrando valores de diversos produtos e processos oriundos de vários departamentos.

Para Martins D. (2000), servirá para elaboração de orçamentos de produção médica, adaptação como custo-padrão dos procedimentos realizados futuramente e, principalmente o ponto chave dos relatórios administrativos apresentados sejam diários, semanais ou mensais.

Considerações Finais

Após o tratamento e análise dos dados chegou-se a conclusão que, neste caso específico, a taxa de ociosidade tem sido maior que a taxa de ocupação. Como os gastos referentes à ociosidade não devem ser repassados integralmente aos usuários, impactarão no resultado final, podendo tornar o empreendimento menos lucrativo.

A partir das informações apresentadas no corpo deste trabalho, o gestor poderá adotar a melhor decisão para o destino do procedimento como, por exemplo, a modificação do preço praticado, a descontinuidade da realização de alguns serviços, ou uma revisão dos gastos apurados verificando onde está havendo maior destinação de recursos financeiros e a possibilidade de reduzi-los sem comprometer a qualidade do serviço prestado e, conseqüentemente, a credibilidade da instituição prestadora de serviços de saúde.

Referências

- FILHO, José Francisco Ribeiro. **Controladoria Hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LONDOÑO, Gustavo Malágon; MORERA, Ricardo Galán; LAVERDE, Gabriel Pontón. **Administração Hospitalar**. 2 ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan S.A, 2003.
- MARTINS, Domingos. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PRESTES, Maria Luci de Mesquita. **A pesquisa e a construção do conhecimento científico: do planejamento aos textos, da escola à academia**. 3. ed. São Paulo: Rêspel, 2005.

REGONHA, Eduardo. Gestão de custos em saúde. In: BORBA, Valdir Ribeiro; LISBOA, Teresinha Covas; ULHÔA, Wander M. M. **Gestão administrativa de organizações de saúde**. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.