



GERENCIAMENTO DE CUSTOS E RECEITAS: UMA ANÁLISE DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DO SETOR DE TERAPIA NUTRICIONAL DE UM HOSPITAL FILANTRÓPICO DE MINAS GERAIS

Lisandra Aparecida dos Passos
lih_passos@hotmail.com
UFSJ

Fabício Molica de Mendonça
fabriciomolica@ufs.edu.br
UFSJ

Mário Sérgio de Almeida
marioalmeida@ufs.edu.br
UFSJ

Érika Loureiro Borba
ericaloureiro.borba@gmail.com
UFSJ

Resumo: O estudo teve objetivo de desenvolver e validar uma ferramenta gerencial de controle de custos e receitas, aplicada ao setor de Terapia Nutricional de um hospital sem fins lucrativos, localizado no Estado de Minas Gerais, baseado no custeamento marginal variável ou direto. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa, usando a pesquisa-ação como estratégia de pesquisa. Foram selecionadas três dietas principais – Isosource 1.5; Isosource Mix e Peptamen Intense – oferecidas por três fontes de recursos – Sistema Único de Saúde, Unimed e Fused. A análise ocorreu no mês de junho de 2017. Os resultados apresentados mostraram que os diferentes valores de repasses proporcionam diferentes margens de contribuição nas dietas administradas aos pacientes. A estruturação e validação da ferramenta apropriada ao setor de Terapia Nutricional trouxeram informações relevantes relacionadas à margem de contribuição total de cada dieta associada a cada fonte; à margem de contribuição total do setor; ao custo fixo originado pelo setor; à sobra do setor após a dedução dos seus custos fixos e dos custos rateados a ele. A análise das informações mostrou que o setor tem conseguido gerir seus

convênios, de forma a proporcionar um superávit final capaz de cobrir outros setores menos favorecidos do hospital em relação a margem de contribuição gerada pelos procedimentos adotados. O uso dessa ferramenta pelo setor permite gerir melhor os diferentes tipos de recursos associados aos gastos necessários para atendimento da população em geral, servindo como instrumento para desenvolver estratégias de sobrevivência dos hospitais.

Palavras Chave: Terapia Nutricional - Marg.de Contribuição - Custos - Repasses - Hospital Filantrop.



1. INTRODUÇÃO

Grande parte da competitividade dos hospitais está relacionada à capacidade de oferecer serviços que atendam a população em geral, garantam um padrão de qualidade e, ainda, sejam oferecidos por um preço que se enquadre dentro daquilo que o Sistema Único de Saúde (SUS) e os demais convênios estejam dispostos a pagar.

Os valores arrecadados por meio de repasses e convênios são responsáveis por cobrir os gastos com custos de funcionamento e investimentos necessários ao atendimento da população. A proporção de contribuições de cada fonte depende da renda da população, do número de operadoras de plano de saúde atuantes na cidade ou na região, do tamanho das cidades e das especificidades dos hospitais.

Nesse contexto, o preço é dado pelo mercado e a sobra é obtida pela diferença entre o preço estipulado pelos convênios deduzindo os custos e despesas que se teve ao longo da internação do paciente. Essa sobra é destinada a cobrir os custos fixos do hospital e, ainda, realizar novos investimentos em tecnologia, manutenção e expansão das instalações. Isso gera a necessidade de maior controle nos elementos custos e despesas, para maior sobra auferir.

Além disso, apesar de o serviço prestado a população ser o mesmo, o fato de as receitas serem compostas e provenientes de diversas fontes, dependendo da fonte, os hospitais ganham mais ou menos com um mesmo procedimento, utilizando a mesma capacidade instalada. Por isso, dependendo da fonte de recurso, o hospital pode ter situações superavitárias, quando os procedimentos são cobertos com fontes mais generosas de recursos ou deficitárias, quando os procedimentos são cobertos por fontes menos generosas e, que, muitas vezes, não cobrem nem o custo direto do procedimento.

Então, o grande desafio enfrentado pelos gestores dos hospitais é controlar custos e despesas dos procedimentos, dentro de cada fonte de receita, para que, no final, o valor obtido seja capaz de assegurar uma sobra suficiente para o pagamento do serviço, do custo fixo e, ainda, para novos investimentos.

Dentro de um hospital, o setor de dieta é um dos casos em que dependendo da situação pode haver sobra de recursos e em outros casos falta de recurso. Como é um setor importante em função de sua dependência por parte de outros setores e do volume de seus gastos, torna-se necessário conhecer minuciosamente seus custos e despesas, os fatores que causam suas variações, as peculiaridades de cada dieta e as fontes de recursos em que estão associadas. A falta desse conhecimento pode provocar decisões arbitrárias e, conseqüentemente, comprometer sua sobrevivência e competitividade.

Assim, surge a seguinte indagação: como desenvolver uma ferramenta de controle de receitas, custos e despesas aplicados ao setor de dietas de um hospital que contribua para gerar informações que auxiliem gestores a tomar decisões sem comprometer a qualidade do serviço prestado?

Desse modo, este trabalho teve como objetivo desenvolver e validar a ferramenta gerencial de controle de custos e receitas aplicada ao setor de dietas, baseado no custeamento marginal variável ou direto, capaz de fornecer informações úteis para que o hospital possa desenvolver estratégias voltadas para a sobrevivência. Mais especificamente, este estudo pretendeu: a) Identificar os custos variáveis ou diretos envolvidos nas dietas desenvolvidas pelo hospital; b) Levantar os preços estipulados pelas diversas fontes de arrecadação; c) Levantar a margem de contribuição unitária e total dos procedimentos, deduzindo os custos variáveis ou diretos dos valores de repasse; d)



Estruturar uma ferramenta de controle com base no custeamento marginal variável ou direto para o setor de dietas; e) Validar o modelo desenvolvido por meio da aplicação da ferramenta em um hospital filantrópico, de modo a verificar as informações que serão extraídas dos relatórios gerenciais.

Para melhor compreensão do trabalho, foram escolhidas três dietas – Isosource 1.5; Isosource Mix e Peptamen Intense – que podem ser oferecidas por três fontes de recursos – Sistema Único de Saúde, Unimed e Fusex. Cada dieta tem um público específico, custos diferentes entre si e estão sujeitas a taxas diferenciadas de repasses.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE CONTROLE E TOMADA DE DECISÕES

A contabilidade de custos é o ramo da função financeira que tem por finalidade acumular, organizar, analisar e interpretar os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição com o propósito de determinar o lucro, controlar as operações e auxiliar no processo de decisão (LEONE, 2010).

Nessa contabilidade, os custos são classificados em relação ao objeto de custeio em diretos e indiretos, e em relação ao volume em variáveis e fixos. Os custos diretos são aqueles que são identificados ao produto/serviço e quantificados, tais como os materiais e a mão de obra direta. Os custos indiretos são os que apresentam dificuldade em serem identificados com o produto e, no geral, estão relacionados aos custos genéricos como alugueis, manutenção, limpeza, depreciação, salários de supervisores e outros (MARTINS, 2012). O custo variável é aquele que varia em função do seu consumo, assim, quanto maior a quantidade produzida, maior serão os custos e vice versa (PADOVEZE, 2012). Os custos fixos são os gastos imprescindíveis para o funcionamento da empresa, mas que não têm relação direta com o volume de atividade (GRECO; AREND, 2013).

A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: controle e auxílio à tomada de decisão. Como controle, sua missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões e orçamentos, de modo a servir de comparação com o realizado ao longo do tempo. Como ferramenta de decisão, sua missão é gerar informações que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo, das alternativas de escolhas da empresa, tais como, aumentos de preços, aumentos de custos, cortes de produtos, etc. (MARTINS, 2012).

2.2 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS NOS PRODUTOS E SERVIÇOS COM BASE NO CUSTEIO MARGINAL VARIÁVEL OU DIRETO

O custeamento marginal variável ou direto tem por finalidade atribuir apenas custos diretos ou variáveis aos produtos e trata o custo fixo como uma despesa que faz parte da estrutura de funcionamento da empresa. Ao atribuir apenas os custos variáveis aos produtos ou serviço, percebe-se que a análise se concentra nos custos que sofrem alteração de acordo com, no caso em questão, número de serviços prestados.

De acordo com Leone (2010), o objetivo do custeamento marginal é a determinação da Contribuição Marginal, que a diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado. A Margem de Contribuição destina-se a auxiliar os dirigentes ou a gerencia no processo de planejamento e de tomada de decisões, a respeito de qual serviço prestar, a quantidade mínima de procedimentos a serem



realizados, e se é viável ou não prestar aquele serviço. A estrutura da demonstração do resultado pelo método marginal pode ser vista por meio da Tabela 1.

A receita de vendas é obtida por meio da multiplicação da quantidade vendida pelo preço unitário. O custo variável, obtido por meio da multiplicação entre a quantidade vendida pelo custo variável unitário e a margem de contribuição, pela diferença entre o preço e os elementos constitutivos de custos variáveis. Da margem de contribuição, são deduzidos os custos e despesas fixas e encontrado o resultado.

Tabela 1 - Demonstração do resultado do exercício pelo método marginal

	Serviço 1	Serviço 2	...	Serviço n	Total
Receita de vendas					
(-) Custo variável					
(-) Despesa variável					
(=) margem de contribuição					
(-) Custo fixo					
(=) Resultado					

Fonte: elaborado pelos autores.

2.3 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DO SISTEMA DE CUSTEAMENTO MARGINAL, VARIÁVEL OU DIRETO EM HOSPITAIS.

Na competição tradicional, a concorrência de preços e a maximização do lucro são os principais fatores que impulsionam a demanda pelos produtos e a concorrência entre os competidores (CHIARI, 2014). Na competição em hospitais, o foco passa a ser no aproveitamento racional dos recursos estruturais, humanos e de clientes (MARINHO, 2001), de modo a garantir melhorias na qualidade em termos de estrutura, modernização, atração de novos profissionais e oferecimento de um ambiente agradável aos clientes (CALAUTO; BEUREN, 2003).

Para que a competição de mercado ocorra é necessário que a demanda seja sensível às diferenças entre os hospitais relativas ao corpo clínico, preço, qualidade do serviço ou qualquer outro fator de influência na decisão do paciente. Então, o ponto primordial para a manutenção de um hospital requer que a gestão e captação dos recursos otimizem o contínuo atendimento médico (MINTZBERG; QUINN, 1996). Isso faz com que as variáveis relacionadas a custos tenham importância significativa.

Custos hospitalares são conceituados por Martins (2000) como gastos relativos a materiais e serviços usados na produção médica do hospital. Tais custos envolvem o atendimento ao paciente, os materiais, o medicamento e a mão de obra dos médicos, enfermeiros e técnicos de enfermagem, além de todo o serviço de apoio tais como, nutrição e a dietética, a lavanderia, a higienização, a manutenção, dentre outros. O controle dos custos em um hospital possui diversas funções (Quadro 1).

Nesse negócio, o aumento de rentabilidade deve ser buscado com base a redução de custos fixos, por meio de otimização de recursos e redução de desperdícios e no aumento do volume do negócio, por meio de um trabalho de atração de clientes (MATOS, 2004). Assim, o controle e a análise de custos busca identificar como as variáveis receitas, custos, e despesas se inter-relacionam para obter a margem de contribuição de cada tipo de serviço e do resultado geral (MATOS, 2004). Essa margem, obtida pela diferença entre a receita de serviços e os custos variáveis mostra a capacidade da empresa em cobrir seus



custos fixos e obter lucro (ASSEF, 2010).

Por meio do custeamento marginal é possível encontrar indicadores que auxiliam a tomada de decisões, pois: a) o levantamento e análise da margem de contribuição indica como melhorar a utilização da capacidade da empresa; b) a análise da relação custo volume e lucro permite analisar o ponto de equilíbrio e estratégias; c) a análise em separado da composição de cada elemento de custo permite mostrar o impacto de suas variações na rentabilidade da empresa; d) a análise da margem de segurança que indica o limite em que a quantidade de procedimentos pode cair, antes de iniciar o prejuízo (DUTRA, 2010, CREPALDI, 2012).

A apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo que exige, em outras condições, a delimitação dos centros de custo e um eficiente sistema de informações gerenciais, consequência direta da diversidade dos serviços prestados (ROCCHI 1982; apud ABBAS, 2001). É importante a mensuração de todos os custos que cada paciente gerou em sua internação, visto que é a partir dele que a empresa consegue gerenciar seus estoques, fiscalizar e controlar os gastos indesejados, aperfeiçoar processos e mensurar o ganho obtido com a internação.

Quadro 1: as funções do controle de custos em um hospital

Assistência na tomada de decisões	Um bom sistema de custos deve proporcionar segurança para o administrador tomar decisões táticas e estratégicas.
Controle de custos	Demonstrar se os custos estão dentro dos parâmetros aceitáveis.
Redução de custos e eliminação de desperdícios	Em virtude dos demonstrativos, o administrador deve montar um programa de redução de custos e eliminação de desperdícios.
Comparação de processos de produção e dos seus custos	Demonstrar se é mais vantajoso produzir todos os serviços no próprio hospital ou repassá-los para outras empresas (terceirização).
Planejamento dos serviços hospitalares	Colaborar no estabelecimento de orçamentos, custos-metas e custos padrão.
Cálculo dos valores a serem cobrados dos pacientes	Estabelecer o preço de venda mínimo para os serviços produzidos pelo Hospital.
Avaliação de estoques	Valorizar os estoques do hospital.
Separação dos custos	Os dispêndios referentes a cada função do hospital (reabilitação, prevenção, restauração, ensino e pesquisa) devem ser controlados separadamente.

Fonte: Gersdorff (1980).

2.4 – A SEPARAÇÃO POR CENTRO DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE CONTROLE

Os centros de custos são definidos como aquelas unidades que se caracteriza por realizar atividades homogêneas dentro do processo produtivo da organização e que recebe cargas dos custos com a finalidade de saber o quanto se aplicou para mantê-la em funcionamento. O centro de custo é, no conceito geral, uma subdivisão técnica utilizada contabilmente para que se consiga uma racional divisão dos custos indiretos do exercício, observando-se as unidades de gestão e controle (ABBAS, 2001).



O critério adotado para a criação desses centros é a natureza dos trabalhos ou responsabilidade de cada setor, logo um hospital que é dividido em centros, consegue direcionar a cada um os seus custos e gerar um sistema de controle de desperdícios e rentabilidade. A definição dos centros de custo varia de acordo com o processo de trabalho de cada organização (ROCCHI 1982 apud ABBAS 2001). Em hospitais, os centros de custos dividem em três grandes centros: Centro Auxiliar e de Apoio (CAA); Centros Geradores de Receitas (CGR) e Centros Administrativos (CA) (Quadro 2).

O setor de Terapia Nutricional é um centro auxiliar e de apoio, parte integrante do setor de Nutrição e Dietética. Todavia ele pode ser definido como integrante dos Centros Geradores de Receitas, visto que neste setor são prestados os serviços os quais, futuramente, terão seus custos compensados por fundações, instituições financeiras, órgãos previdenciários, seguradoras ou através de dotações governamentais.

Quadro 2: Grandes centros de custos dos hospitais

Centros Auxiliares e de Apoio (CAA)	Corresponde aos centros cuja principal função é a de auxiliar o funcionamento de outros centros de custo e/ou prestar serviços para todo o estabelecimento como, por exemplo, os Serviços de Vigilância, de Portaria e de Limpeza.
Centros Geradores de Receita (CGR)	Correspondem aos centros de custos que prestam ou fornecem atendimento e serviços diretamente aos pacientes, ou seja, representam a atividade-fim do hospital como, por exemplo, o Centro Cirúrgico, as Unidades de Internamento e o Serviço de Raio X.
Centros Administrativos (CA)	Correspondem aos centros de custos responsáveis pelos trabalhos de supervisão, controle e informação como, por exemplo, a Contabilidade, a Gerência e Arquivos.

Fonte: (ABBAS 2001).

2.5 A IMPORTÂNCIA DE UM CENTRO DE TERAPIA NUTRICIONAL EM HOSPITAIS

Quando a alimentação pela boca é insuficiente ou impossível de ser realizada, é utilizada uma alternativa para manter satisfatórias as necessidades nutricionais. A alternativa para ingestão de alimentos é feita através da Nutrição Enteral, um método simples e seguro em que é passada uma sonda fina pelo nariz ou pela boca e posicionada/implantada no estômago, duodeno ou jejuno a fim de ajudar a manter a melhor qualidade de vida do paciente.

De acordo a RDC nº 63 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, de 6/7/00, entende-se nutrição enteral como o alimento para fins especiais, com ingestão controlada de nutrientes, na forma isolada ou combinada, de composição definida ou estimada, especialmente formulada e elaborada por uso de sondas ou via oral, industrializada ou não, utilizada exclusiva ou parcialmente para substituir ou complementar a alimentação oral em pacientes desnutridos ou não, conforme suas necessidades nutricionais, em regime hospitalar, ambulatorial ou domiciliar, visando a síntese ou manutenção dos tecidos, órgãos ou sistemas.

A Terapia Nutricional Enteral compreende um conjunto de procedimentos terapêuticos para a manutenção e recuperação do estado nutricional do paciente, através da ingestão controlada de nutrientes, na forma isolada ou combinada, especialmente



formulados e elaborados para a administração por sonda (TENUTI, 2001).

A empresa Nestlé Health Science (2017) juntamente com o apoio de nutricionistas especialistas neste tipo de nutrição, elaboraram uma cartilha de informações e abordaram que a manutenção de um bom estado nutricional é fundamental para assegurar uma resposta adequada no tratamento do paciente. A terapia nutricional enteral, quando utilizada em pacientes que não conseguem ingerir a quantidade de nutrientes necessária para atingir suas necessidades nutricionais, constitui uma importante ferramenta que a nutrição moderna utiliza em diversas situações clínicas.

Nos últimos anos, a terapia nutricional teve um grande avanço em relação às técnicas de administração de nutrição enteral, aos produtos de nutrição industrializados e aos serviços prestados às pessoas que fazem uso desses produtos, pois, a nutrição enteral no hospital e em domicílio é um suporte eficaz e seguro.

O uso da via enteral como preferencial apoia-se em várias premissas: é mais barata com custo de até 50 % menor que a nutrição via parenteral – solução estéril de nutrientes infundida por via intravenosa através de um acesso periférico ou central - mais fisiológica e segura. Ela mantém a morfologia e a função do trato gastrointestinal, previne a translocação bacteriana e proporciona melhor evolução, atenuando a resposta metabólica e a manutenção da imunidade local e sistêmica (TENUTI, 2001).

O reconhecimento da importância na Nutrição Enteral como fator decisivo no tratamento de várias situações mórbidas contribui para que o paciente consiga atingir suas necessidades calóricas apresentando tubo digestivo pérvio e funcional. O desenvolvimento de fórmulas cada vez mais sofisticadas e diversificadas consegue atender a diversas situações clínicas de maneira integral ou parcial para fins de reposição de alguns nutrientes (TENUTI, 2001).

Existem vários tipos de dietas enterais sendo desde dietas artesanais ou caseiras, preparadas com alimentos in natura, batidos e peneirados na tentativa de deixar a dieta mais líquida e sem grumos, as dietas industrializadas que são as mais utilizadas e são feitas especialmente para ser administradas por sondas e contém, de forma balanceada, todos os nutrientes que o paciente necessita (MANUAL, 2017).

Em um ambiente hospitalar o mais comum é o uso das dietas industrializadas devido a sua praticidade e segurança na hora da manipulação. Atualmente existem dois tipos de sistemas para administração das dietas enterais, o aberto e fechado. O sistema aberto é produzido em uma área restrita e específica, onde os nutrientes industrializados, em forma de pó ou líquido, são misturados e envasados em frascos, para que se atinjam as composições e consistências desejadas, neste processo deve-se sempre seguir as boas práticas de manipulação e higiene. O sistema fechado constitui-se de dietas líquidas, industrializadas, estéreis, acondicionadas em recipientes lacrados e apropriados para conexão ao equipo de administração (COSTA, 2013).

As dietas de sistema fechado são as mais seguras por não demandar nenhum tipo de manipulação e por possuir garantia de controle microbiológico e bromatológico (TABOADA, 2014). O uso de bombas infusoras é considerado atualmente como um dos melhores meios de administrar alimentação para pacientes que utilizam dietas enterais. Elas possuem um dispositivo que permitem infusão controlada do volume a ser recebido pelo paciente (WHITE; KING, 2014). A RDC nº 63/2000/ANVISA preconiza que as bombas infusoras devem ser manipuladas apenas por profissional treinado e ainda, que antes do início da sua utilização, devem ser cuidadosamente verificadas quanto às suas condições de limpeza e funcionamento.



3.METODOLOGIA

Para atender ao objetivo, foi realizada uma pesquisa qualitativa de cunho descritivo e analítico em um hospital privado e sem fins lucrativos. Esse tipo de pesquisa, ao invés da generalização, tem o particular, o individual e o peculiar como focos, que se definem no seu desenvolvimento (TRIVIÑOS, 1987; GODOY, 1995; RAMPAZZO, 2002). Quanto ao gênero, se trata de uma pesquisa empírica que, segundo Demo (1995) é aquela que codifica a face mensurável da realidade social. Como estratégia de pesquisa, a pesquisa-ação, visto que, o pesquisador é um agente ativo do objeto pesquisado, buscando gerar informações concretas para as organizações estudadas (THIOLLENT, 2011) que “parte da visão pela qual as pesquisas devem levar a mudanças para as empresas” (EASTERBY-SMITH, THORPE e LOWE, 1991, p. 8), e que a interação entre executivos e pesquisadores pode levar a uma compreensão das perspectivas de diferentes comunidades profissionais.

O hospital escolhido é considerado de média complexidade, que atende a população da cidade onde ele é sediado, e cidades circunvizinhas nas áreas de clínica médica, pediátrica, obstétrica, ortopédica e cirúrgica. Presta serviços de urgência e emergência através do pronto socorro. Possui centro de tratamento oncológico e serviços de radio diagnóstico: raio x, ultrassonografia, mamografia e tomografia.

Os recursos metodológicos que foram usados são pesquisa bibliográfica, levantando estudos relacionados a custos hospitalares. Como se tratou de uma pesquisa-ação, foi selecionado um setor do hospital, que é o setor de Terapia Nutricional para a coleta das informações e para se fazer a construção da metodologia de armazenamento as informações e da ferramenta de coleta de dados em Excel. Para isso, foram utilizados os recursos da entrevista não estruturada e não diretiva (RICHARDSON, 2007), e da observação in loco. Para a realização do trabalho, foram selecionados três tipos de dietas e três convênios, consideradas como fonte de recursos.

As três dietas selecionadas no estudo foram:

- a) A Isosource 1.5 é um alimento nutricionalmente completo para nutrição enteral ou oral, hipercalórico, fornecendo a cada 1 ml de Isosource 1.5, 1,5 kcal. É um alimento indicado para pacientes com elevadas necessidades calóricas e proteicas, restrição hídrica, intolerância a grandes volumes e isenta de sacarose. No hospital tem sido em pacientes oncológicos que têm um gasto energético maior.
- b) A Isosource Mix, diferente da Isosource 1.5, é um alimento de uso enteral ou oral normocalórico, ou seja, dieta com quantidades normais de calorias, fornecendo a cada 1 ml de Isosource Mix 1,2 kcal, indicada para atender as necessidades de pacientes com função anormal do intestino e inatividade prolongada por fornecer fibras, 15g/L. É muito utilizada para pacientes com sobrepeso/obesidade e internados pelo SUS.
- c) A Peptamen Intense é um alimento para suplementação de nutrição enteral ou oral especializada à base de peptídeos, normocalórico e hiperproteico. É uma dieta indicada para a terapia nutricional precoce em pacientes críticos, com retardo de esvaziamento gástrico e riscos de bronco-aspiração, com dificuldade na absorção da proteína intacta associada a desconfortos gastrointestinais, com necessidade de maior oferta proteica. Por ser uma dieta especializada com custo elevado, tem maior utilização e indicação para pacientes internados no CTI – Centro de Tratamento Intensivo.

Os três convênios selecionados ou fontes de recursos do setor de Terapia Nutricional foram:



- a) O Sistema Único de Saúde (SUS), criado pela Constituição Federal Brasileira de 1988 como um conceito ampliado de saúde, tornou-se um dos maiores sistemas públicos de saúde do mundo. Abrange desde o atendimento ambulatorial até o transplante de órgãos, garantindo acesso integral, universal e gratuito para toda a população do país (PORTAL SAÚDE, 2017). Para que a instituição hospitalar consiga receber, pelo SUS, os valores relativos aos custos de procedimentos relacionados a dietas e ajuda de custo para bancar a estrutura física, diferentemente dos outros convênios, o hospital tem que ser classificado como Unidade de Assistência de Média ou Alta Complexidade em Terapia Nutricional. Isso significa que a unidade hospitalar tem que ter condições técnicas, instalações físicas, equipamentos e recursos humanos adequados à prestação de assistência integral e especializados em nutrição enteral ou enteral/parenteral a pacientes em risco nutricional ou desnutridos. Isso inclui triagem e avaliação, indicação e acompanhamento nutricional; distribuição, administração, manipulação e fabricação de fórmula nutricional (CONASS, 2007).
- b) A Unimed, formada por 348 cooperativas, oferece serviços de seguros, saúde ocupacional e planos de saúde. O sistema conta com a participação de 114 mil médicos cooperados, 18 milhões de beneficiários, 2719 hospitais credenciados, 113 hospitais próprios, além de pronto atendimento, laboratórios e ambulâncias (UNIMED, 2017).
- c) O Fundo de Saúde do Exército (FUSEX) presta assistência médico-hospitalar à família militar. O Departamento-Geral do Pessoal tem buscado a melhoria nos processos gerenciais, com a implantação de sistemas informatizados de repasse de recursos e encaminhamentos, a revisão da legislação de assistência médico-hospitalar e o reequipamento e a modernização das Organizações Militares de Saúde (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2017). O Sistema de Atendimento Médico-hospitalar aos Militares do Exército, Pensionistas Militares e seus Dependentes (SAMMED) atende a cerca de 750 mil beneficiários em todo o território nacional, por intermédio de uma rede formada por 30 hospitais militares, 4 policlínicas e 28 postos médicos (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2017). Dentre os atendidos pelo SAMMED, 570 mil também são beneficiários do FUSEX, que é uma fonte de recursos que se destina a complementar a assistência médico-hospitalar. Tal Fundo é gerido por 169 unidades gestoras, que atendem à família militar, ampliando o atendimento prestado pelo SAMMED por intermédio de uma rede de, aproximadamente, 6.573 Organizações Civas de Saúde e 3.367 Profissionais de Saúde Autônomos, contratados, conveniados ou credenciados (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2017). A instituição hospitalar analisada no estudo é credenciada ao FUSEX e os pagamentos dos custos hospitalares são firmados mediante contrato.

A coleta e análise de dados foram desenvolvidas em quatro etapas. Na primeira etapa foi realizado um mapeamento do fluxo de informações relativas a custos variáveis de cada dieta, preços das dietas pelos diferentes convênios, custos fixos do setor de Terapia Nutricional e Volume de dietas ministradas por tipo de convênio em um mês. Na segunda etapa, desenvolveu-se uma metodologia para apuração das informações relevantes, voltada para o controle, como margem de contribuição unitária e total de cada dieta, margem de contribuição unitária e total de cada convênio, custos fixos relacionados ao setor especificado e originados de rateio proveniente de outros setores. Na terceira etapa foram construídas planilhas de acumulação de dados e relatórios gerenciais gerados a partir delas, dentro do custeamento marginal variável ou direto adaptados para a realidade do setor, usando o programa Excel. Na quarta etapa, a ferramenta foi validada por meio do teste para o mês de junho de 2017 e analisado os indicadores de desempenho resultantes dessa aplicação.



4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 MAPEAMENTO DO FLUXO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS A CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS

4.1.1 LEVANTAMENTO DOS CUSTOS VARIÁVEIS DAS DIETAS SELECIONADAS NO ESTUDO

No hospital, a escolha das dietas em nutrição via enteral é feita mediante análise de qualidade do produto por meio da Nutricionista coordenadora do setor e posteriormente são feitas análises dos custos das dietas para com as empresas fornecedoras. A empresa que ofertar o melhor custo/benefício tem o contrato de fornecimento exclusivo das dietas por um ano. No contrato, o pedido de dietas é feito de maneira consignada, ou seja, somente é gerada nota fiscal de fatura após a utilização do produto. Atualmente as dietas utilizadas no hospital, são da empresa Nestlé Health Science. Os custos unitários variáveis de dietas do contrato em vigor em junho de 2017 são: Isosource 1.5 é igual a R\$29,85; Isosource Mix é igual a R\$25,90 e; Peptamen Intense igual a R\$ 151,00.

Além dos custos com os produtos da dieta, há também os gastos com os equipamentos para bombas de infusão usadas para a manipulação e administração das dietas. O Equipamento tem um custo unitário de R\$11,00.

4.1.2 LEVANTAMENTO DOS REPASSES DOS CONVÊNIOS ÀS DIETAS SELECIONADAS

O SUS remunera o hospital enquadrado nos seus requisitos um valor de R\$34,50 diários, por paciente, para cobrir custos ocorridos com a nutrição e R\$4,65 para cobrir os gastos com equipamentos, independente se o gasto/custo real for maior ou menor que este montante. Além disso, o SUS repassa o valor de R\$12.000,00 mensais, pelo funcionamento do Setor de Terapia Nutricional.

A UNIMED adota a estratégia de pagamento dos serviços prestados pelos hospitais por meio de contratos renovados anualmente. Atualmente, no contrato vigente, todos os produtos farmacêuticos e materiais de consumo hospitalar vinculados aos serviços contratados e cobertos pelos planos Unimed, como é o caso das dietas, são remunerados ao preço de aquisição (custo estipulado no contrato envolvendo Santa Casa Misericórdia, Unimed e a atual distribuidora que é a Nestlé) com acréscimo de 50%. Então, nos casos das dietas estudadas, no contrato vigente em 2017, a UNIMED repassa R\$44,78 por diária de nutrição Isosource 1.5 ($R\$29,85 + 50\% \times R\$29,85$), R\$38,87 por diária Isosource Mix ($R\$25,90 + 50\% \times R\$25,90$) e R\$226,50 por diária de nutrição Peptamen Intense ($R\$151,00 + 50\% \times R\$151,00$). Além disso, repassa R\$16,50 por equipamento utilizado.

O FUSEX utiliza os preços encontrados na Revista Brasíndice para pagar os materiais médicos hospitalares durante o atendimento ao paciente desse convênio. O Brasíndice foi desenvolvido para se tornar um ponto de convergência dos profissionais na área da saúde que buscam informações, notícias, e serviços relacionados a seu dia-a-dia de trabalho. A Revista é montada por seções específicas que abrangem assuntos e valores farmacêuticos e hospitalares. Pelo Brasíndice os valores de repasse para as três dietas são: R\$1090,24 por diária de nutrição Isosource 1.5; R\$839,48 por diária de nutrição Isosource e R\$2.069,76 por diária de nutrição Peptamen Intense. E para remunerar os equipamentos é repassado o valor de R\$52,00, por equipamento usado na dieta.



4.1.3 LEVANTAMENTO DOS CUSTOS FIXOS DO SETOR E CUSTOS FIXOS ORIGINADOS DE RATEIO DE OUTROS SETORES

O setor de Terapia Nutricional, assim como todos os demais setores, possui uma estrutura de custos fixos necessária para garantir seu funcionamento. Atualmente, esse custo é igual a R\$8.226,68. No entanto, como o hospital trabalha com o custeio por absorção, por departamentalização, alguns custos das unidades não produtivas são R\$3.172,78, de rateios recebidos, montando em R\$11.399,46 (Tabela 2).

Tabela 2: Custos fixos do setor de Terapia Nutricional

CUSTOS DO SETOR	VALOR
Pessoal - Salários e ordenados (três funcionarias)	7143,57
Materiais de Consumo Geral	1.083,11
TOTAL SEM RATEIOS RECEBIDOS	8.226,68
RATEIOS RECEBIDOS	3.172,78
TOTAL COM RATEIOS RECEBIDOS	11.399,46

Fonte: Dados da pesquisa.

Como essa estrutura deve ser mantida com as sobras provenientes da diferença entre o valor do repasse e o custo variável de cada diária de dieta, proveniente de cada convênio, torna-se de grande importância o controle e gestão dos custos pelos Nutricionistas.

4.2 METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CONTROLE

4.2.1 ANÁLISE DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA E TOTAL DAS DIETAS EM CADA CONVÊNIO

A margem de contribuição unitária (MCU) é obtida por meio da diferença entre o preço unitário e o custo variável unitário e representa o quanto cada produto/serviço pode contribuir por unidade vendida. A margem de contribuição total é obtida pela multiplicação da MCU pela quantidade produzida/vendida. O produto/serviço que apresentar maior MCU é o que possui maior propensão a ganhos. No entanto, o produto que apresenta a maior MCT é o que apresenta o melhor resultado para a empresa. A MCU e a MCT de cada dieta associada a cada convênio estudado pode ser observada por meio da tabela 3.

No geral, a dieta que apresenta maior MCU (maior propensão de ganho) é a Peptamen Intense pelo convênio FUSEX. Coincidentemente, esse é a dieta que apresentou maior MCT. No entanto, nem sempre isso ocorre, no convênio SUS, por exemplo, apesar da Isosource Mix apresentar maior MCU, a Isosource 1.5 é que apresentou maior MCT e, conseqüentemente, apresentou melhor resultado no convênio. Se comparar as margens do SUS com as da UNIMED para a dieta Isosource 1.5, apesar do MCU da UNIMED ser maior, o MCT do SUS acabou apresentando melhor resultado.

Em pacientes internados pelo SUS, as dietas Isosource 1.5 e Isosource Mix são possíveis obter margens de contribuição unitárias positivas de R\$ 4,65 e R\$ 8,60 respectivamente, ou seja, o valor repassado pelo SUS consegue suprir o custo de utilização da dieta e ainda restar sobras para cobrir custos fixos, que nos casos específicos de tais dietas as MCTs foram de 916,05 e 722,40, respectivamente. A dieta Peptamen- Intense apresenta uma contribuição negativa de -R\$116,50, mostrando que o valor repassado pelo convenio é insuficiente para suprir os custos de sua utilização. Trabalhar com tal dieta e apenas com o convênio SUS não é interessante para o hospital, mas, há períodos em que



isso ocorre, porém não foi o caso do mês analisado.

Tabela 3: Margem de contribuição de cada dieta associada a cada convênio no mês de Junho 2017

DIETAS	Valor Repasse	Custo direto unt	MCU	Quant dietas período	MCT	%
SUS						
ISOSOURCE 1.5	34,50	29,85	4,65	197	916,05	3%
ISOSOURCE MIX	34,50	25,90	8,60	84	722,40	2%
PEPTAMEN INTENSE	34,50	151,00	-116,50	0	-	0%
Margem de contribuição do SUS no período					1.638,45	5%
UNIMED						
ISOSOURCE 1.5	44,78	29,85	14,93	2	29,86	0%
ISOSOURCE MIX	38,87	25,90	12,97	40	518,80	2%
PEPTAMEN INTENSE	226,50	151,00	75,50	20	1.510,00	5%
Margem de contribuição da Unimed no período					2.058,66	6%
FUSEX						
ISOSOURCE 1.5	1.090,24	29,85	1.060,39	2	2.120,78	6%
ISOSOURCE MIX	839,48	25,90	813,58	0	-	0%
PEPTAMEN INTENSE	2.069,76	151,00	1.918,76	14	26.862,64	82%
Margem de contribuição do FUSEX no período					28.983,42	89%
Margem de contribuição total					32.680,53	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Em pacientes internados com pelo convênio Unimed, é possível que a instituição consiga uma margem de contribuição unitária maior que o convênio SUS sendo R\$ 14,93 de contribuição da dieta Isosource 1.5, R\$ 12,97 da dieta Isosource Mix e R\$ 75,50 da dieta Paptamen Intense. Se todo o atendimento do hospital fosse feito pela UNIMED, teria melhores retornos nos três tipos de dietas. No entanto, como o volume de pessoas internadas pelo SUS é maior, apenas na dieta Preptamen Intense a MCT da UNIMED foi maior que a do SUS. A contribuição da Preptamen Intense foi que garantiu que o a MCT da UNIMED superasse a do SUS.

Em pacientes internados com pelo convênio FUSEX, o setor de Terapia Nutricional apresenta maior ganho em termos de MCU nos três produtos. No entanto, como houve demanda apenas pelas dietas Isosource 1.5 e Peptamen Intense, ambas apresentaram resultados bem superiores. A Peptamen Intense é responsável por 82% da margem de contribuição total do setor, seguida pela UNIMED em 6% e o SUS em 5%. Isso ocorre porque o FUSEX tem como referência para pagamento a tabela BRASINDICE.

4.2.2 ANÁLISE DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA DOS EQUIPOS QUE ACOMPANHAM AS DIETAS EM CADA CONVÊNIO

Para a manipulação e administração das dietas é necessário o uso de equipos para bombas de infusão. O Equipo é um elemento importante nesse processo tendo um custo de R\$11,00 e os convênios repassam um valor para cobrir o seu custo unitário. Na verdade, há um custo e um ganho financeiro com o uso desse equipo que está diretamente vinculado a atividade fim. O valor do repasse, o custo direto, a margem de contribuição e



o número de equipamentos usados no mês de junho de 2017 estão representados por meio da Tabela 4.

Tabela 4 Custo direto, valor de repasse e margens de contribuição unitária e total de equipamentos no mês de junho de 2017

CONVÊNIO	REPASSE	CUSTO DIRETO	MCU	EQUIPOS USADOS	MCT
SUS	4,65	11	-6,35	91	-577,85
UNIMED	16,5	11	5,5	23	126,5
FUSEX	52	11	41	16	656
RECEITA PROVENIENTE DE EQUIPOS					204,65

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar de maneira isolada a MCU e MCT dos equipamentos, quando se trata do convênio SUS, ela é negativa. Porém ao incluir os outros convênios, observa-se que a MCT destes é positiva e sobrepõem a MCT negativa do convênio SUS, contribuindo para uma sobra positiva no mês de R\$ 204,65.

4.3 ELABORAÇÃO DE PLANILHAS DE ACUMULAÇÃO DE DADOS E RELATÓRIO GERENCIAL GERADOS DENTRO DO CUSTEAMENTO MARGINAL VARIÁVEL OU DIRETO

A partir da coleta de informações e apuração da margem de contribuição unitária e total foi desenvolvida uma planilha, baseada no custeamento marginal variável ou direto, porém com adaptações à realidade do setor (Tabela 5), para o período de 1 mês.

Tabela 5: Relatório gerencial com base no custeamento marginal variável ou direto

MCT/Dietas	Convênios			Total
	SUS	UNIMED	FUSEX	
ISOSOURCE 1.5	916,05	29,86	2.120,78	3.066,69
ISOSOURCE MIX	722,40	518,80	-	1.241,20
PEPTAMEN INTENSE	-	1.510,00	26.862,64	28.372,64
(=) Total MCT/Dietas (1)	1.638,45	2.058,66	28.983,42	32.680,53
(+) MCT/Equipos (2)	- 577,85	126,50	656,00	204,65
(+) Repasse do SUS	12.000,00			12.000,00
(=) MCT (3)	13.060,60	2.185,16	29.639,42	44.885,18
(-) Custos fixos do setor				8.226,68
(=) Contribuição do setor				36.658,50
(-) Custo fixo rateio				3.172,78
(=) Contribuição do setor deduzido o rateio				33.485,72

Fonte: Dados da pesquisa.

Como, pelo SUS os repasses relacionados com os equipamentos e com a dieta Peptamen Intense apresentam margens de contribuição unitária e total negativas, a primeira vista isso parece não ser vantajoso para o hospital. No entanto, a parceria do convênio SUS, proporciona ao hospital ganhos mensais fixos no valor de R\$12.000,00. Tais ganhos estão relacionados com o SUS e, portanto, deve ser acrescentado à margem de contribuição desse convênio para que se possa fazer as devidas análises.

Analisando a Tabela 5, algumas informações de auxílio gerencial são:

a) a margem de contribuição do SUS no período é de R\$13.060,60, considerando a



margem de contribuição das dietas de R\$1.638,45, a margem negativa do equipo e o valor de R\$12.000,00 de repasse fixo. O volume de procedimentos pelo SUS, associado a esse valor fixo do repasse é que torna relevante para o hospital manter o convênio com o SUS. Além disso, o valor de repasse fixo desse convênio foi suficiente para cobrir o valor do custo fixo do setor e o recebido por meio de rateio. Caso o hospital deixasse de prestar os serviços aos pacientes desse convênio, além da redução desse montante em suas receitas, todos os ganhos com a utilização das dietas e equipos sofreriam alterações, gerando um impacto negativo na contribuição mensal do setor de R\$ 12.855,95;

b) A UNIMED apresentou uma margem de contribuição positiva de R\$2.185,16 proveniente das dietas e dos equipos, sendo considerada a segunda maior margem de contribuição, se considerar apenas os valores dos procedimentos e a terceira margem de contribuição, se considerar o valor de repasse fixo pelo SUS;

c) O FUSEX é o que apresentou maior margem de contribuição total do período, em virtude da dieta Peptamen Intense. No entanto, é preciso fazer uma análise de um período maior de tempo para poder analisar a frequência desse convênio no setor. Caso não houvesse o atendimento a esse convênio pelo setor de Terapia Nutricional, o valor total do demonstrativo reduziria para R\$3.846,30.

d) A dieta Isosource 1.5, Isosource Mix e Peptament Intense apresentaram margens de contribuição positivas de R\$3.066,69, R\$1.241,20 e R\$28.372,64, mostrando que as três contribuíram para a cobertura dos custos fixos do setor recebidos em forma de rateio. O não uso da Peptamen Intensive pelo SUS teve sua contribuição, visto que, caso fosse usada, haveria uma queda na margem de contribuição do convênio.

e) A contribuição real do setor de Terapia Nutricional para o hospital no período foi de R\$36.658,50. No entanto, se considerar o valor de repasse dos custos rateados, trazidos de outros setores, a contribuição do setor para o hospital é igual a R\$33.485,72. Isso mostra que o setor tem apresentado um bom desempenho.

Cabe ressaltar que, para ver a contribuição real do setor é importante aplicar essa metodologia e fazer uso dessa ferramenta ao longo do tempo de modo a avaliar as possíveis variações que podem surgir. Além disso, seria importante abranger os demais convênios existentes e atendimentos particulares.

5 - CONCLUSÃO

O trabalho teve por finalidade desenvolver e validar a ferramenta gerencial de controle de custos e receitas aplicada ao setor de Terapia Nutricional de um hospital sem fins lucrativos situado em uma cidade de pequeno porte do Estado de Minas Gerais, baseado no custeamento marginal variável ou direto, capaz de gerar informações úteis para que o hospital possa desenvolver estratégias voltadas para a sobrevivência. Esse setor é responsável pela manutenção e recuperação do estado nutricional do paciente, por meio de ingestão controlada de nutrientes isolados ou combinados, administrados por meio de sondas.

Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa, usando, como estratégia de pesquisa a pesquisa-ação. Foram selecionadas três dietas principais – Isosource 1.5; Isosource Mix; Peptamen Intense – oferecidas por três fontes de recursos – Sistema Único de Saúde, Unimed e Fused. Cada dieta tem um público específico, custos diferentes entre si e estão sujeitas a taxas diferenciadas de repasses. A validação da ferramenta foi realizada no mês de junho de 2017 e, por isso, a análise conjunta apresentada envolveu apenas esse mês.



As identificações dos custos variáveis de cada dieta e das diferentes fontes de recursos, bem como a comparação entre elas, permitiram mostrar a existência de diferentes margens de contribuição unitária por fonte de recurso. Isso mostra que, apesar de cada uma das três dietas oferecidas ser a mesma para todos os pacientes, dependendo do convênio, os preços são diferentes e, portanto, apresentam margens de contribuição bastante diferentes chegando a casos de margens de contribuição negativa. Esses são os casos da dieta PEPTAMEN INTENSE e do Equipo de acompanhamento das dietas que apresentam margens de contribuições negativas de -116,50 e -6,35 em relação ao SUS enquanto, pelo FUSEX, essas margens são 1.918,74 e 41,00 respectivamente.

A estruturação da ferramenta de custos apropriada para o setor de Terapia Nutricional levou em consideração os custos variáveis e fixos e as receitas individuais provenientes das diversas fontes de recursos. Tais informações associadas ao volume de atendimento por fonte de recurso no mês de junho permitiu a obtenção de informações tais como: a margem de contribuição total de cada dieta associada a cada fonte; a margem de contribuição total do setor; o custo fixo originado pelo setor; a sobra do setor após a dedução dos seus custos fixos e; a sobra do setor após dedução dos custos que foram a ele destinados por meio de rateio dos gastos de outros setores.

O setor apresentou no período sobras para a manutenção do hospital, pois além dos 3.172,78, cobertos em forma de rateio, houve uma sobra final de 33.485,72 para que o hospital possa bancar outros setores mais problemáticos nos próximos períodos, mostrando que, o setor tem trazido benefícios financeiros finais por meio do superávit gerado.

Apesar de o SUS apresentar margem de contribuição negativa em relação à dieta PEPTAMEN INTENSE e ao Equipo, tal dieta não foi administrada no mês de junho analisado. Além disso, o SUS disponibiliza um valor mensal de 12.000,00 para o hospital pelo fato de manter o setor de Terapia Nutricional, comprovando benefício para o hospital em trabalhar com o convênio SUS, tal benefício, somado à margem de contribuição das dietas, tem resultado em benefício maior que o trazido pela UNIMED. Esse valor de repasse é suficiente para cobrir todos os custos fixos do setor somados aos rateios recebidos de outros setores, mostrando que o hospital sofreria um impacto negativo caso desistisse de trabalhar com o SUS.

O convênio que apresentou o melhor resultado no período foi o FUSEX, que apesar de ter um número bastante reduzido de internações, comparado com os outros dois, possui margem de contribuição unitária significativa, capaz de proporcionar maior ganho em termos de margem de contribuição total. Porém, nem sempre há internações com base nesse convênio em função do número de pessoas que o possui ser bastante reduzido em relação aos demais, podendo haver meses em que não haja tal contribuição.

Então, apesar de ter havido a validação da ferramenta desenvolvida, as informações resultantes do mês de junho não podem ser generalizadas para analisar comportamento do setor, devendo ser aplicada a um período maior. Outra limitação é que a ferramenta ficou voltada apenas ao setor de Terapia Nutricional, não estendendo para outros setores do hospital. Tais limitações podem servir de base para o desenvolvimento de pesquisas futuras.

6 - REFERENCIAS

ABBAS, Kátia. Gestão de custos em organizações hospitalares. Dissertação (mestrado). Programa de pós Graduação em engenharia de Produção, 171 f. Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

AGENCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. Resolução da diretoria colegiada - RCD N°



63. 06 de Julho de 2000.

BORNIA, Antônio César. Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2006. 203 p.

BRASINDICE. Quem somos. Disponível em: <http://www.brasindice.com.br/Ho me/QuemSomos>> Acesso em : 04 set. 2017.

CHIARI, Natália Santana. Análise da competitividade entre hospitais a partir do fluxo de pacientes do DRS-XIII. Dissertação (mestrado). Programa de pós Graduação Interunidades Bioengenharia, 96 f. Escola de Engenharia de São Carlos, 2014.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica: o caso de uma organização hospitalar. RAC, v. 7, n. 4, Out./Dez. 2003: 163-185.

CONSELHO Nacional de Secretários de Saúde. Livro Assistência de Média e Alta Complexidade no SUS. 1. Ed. Brasília, DF, 2007.

COSTA, Mariana Fernandes. Nutrição Enteral: sistema aberto ou sistema fechado? Uma comparação de custo-benefício. Revista Brasileira de Nutrição Clínica, Rio de Janeiro: Setembro, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. Contabilidade Gerencial: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2011.

RAMPAZZO, Lino. Metodologia científica: para alunos dos cursos de graduação e Pós-graduação. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2002.

DAVID, Cid Marcos et al. Terapia nutricional no paciente grave. Rio de Janeiro: Livraria e Editora RevinteR Ltda, 2001. 244 p.

DEMO, Pedro. Metodologia Científica em Ciências Sociais. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

EASTERBY-SMITH, M., R. THORPE, AND LOWE Management Research: An Introduction (1st edition), London, Sage Publication. 1991.

GERSDORFF, R. C. J. V. A contabilidade de custos no Brasil - Qual seria um sistema prático, simples, eficaz? Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n.33, p.34-46, 1980.

GRECO, Alvisio; AREND, Lauro. Contabilidade: Teorias e Práticas Básicas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA DEFESA, EXÉCITO BRASILEIRO. Fundo de Saúde do Exército – FUSEX. Disponível em: <http://www.eb.mil.br/web/interno/fusex>> Acesso em: 04 set. 2017.

MARINHO, Alexandre. Estudo de eficiência em alguns hospitais públicos e privados com a geração de ranking. Revista de Administração Pública, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br> > Acesso em: 04 jul. 2017.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2012. 370 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Controladoria Estratégica e Operacional. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PORTAL DA SAÚDE. Entenda o SUS. Disponível em: <http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/cidadao/entenda-o-sus>> Acesso em: 05 set 2017.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Maria Rosa dos et al. Manual de orientação nutricional enteral em domicílio. [s.l.;s.n.], 2016. 19 p.

TABOADA, Maria Izabel de Souza. Caracterização de riscos microbiológicos na administração de dietas enterais em um hospital público de Goiânia, Goiás. Dissertação (Pós-Graduação). Programa de Pós-Graduação em Nutrição e Saúde, 76 f. Universidade Federal de Goiás, 2015.

THIOLLENT, Michel. Metodologia da Pesquisa-ação. 18 ed. São Paulo: Cortez, 2011.

UNIMED. Institucional. Disponível em: <https://www.unimed.coop.br/>> Acesso em : 04 set. 2017.