

Proposição de um modelo para cálculo de pacotes cirúrgicos: como gerenciar custos e potencializar receitas em um hospital

Arlete Aparecida Abreu (UFLA) - arleteadm@yahoo.com.br

Janderson Martins Vaz (UFSJ) - jandersonmv@hotmail.com

RICARDO DE SOUZA SETTE (UFLA) - ricsouza@dae.ufla.br

Resumo:

Os hospitais podem ser considerados instituições altamente complexas, que evoluíram no decorrer do tempo e que lutam estrategicamente para se manter no mercado. Tendo em vista este fato, e a necessidade da inclusão e melhor utilização de ferramentas administrativas que possam auxiliar nesta situação, o presente artigo tem como objetivo a proposição de um modelo para cálculo de pacotes cirúrgicos. Através deste, a instituição pode, além de gerenciar seus custos de maneira mais eficiente, produzir informações que potencializem a demanda e assim sejam capazes de gerar receitas para o hospital. Para a confecção do modelo, obteve-se embasamento nas teorias sobre formação de preços e orçamentos. Além disso, acredita-se que este modelo possa ser utilizado tanto para produção de informações a nível interno quanto externo à organização, auxiliando na gestão da instituição como um todo e no momento da tomada de decisões referentes à área financeira.

Palavras-chave: *Orçamentos. Formação de Preços. Pacotes Cirúrgicos*

Área temática: *Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos*

Proposição de um modelo para cálculo de pacotes cirúrgicos: como gerenciar custos e potencializar receitas em um hospital

Resumo: Os hospitais podem ser considerados instituições altamente complexas, que evoluíram no decorrer do tempo e que lutam estrategicamente para se manter no mercado. Tendo em vista este fato, e a necessidade da inclusão e melhor utilização de ferramentas administrativas que possam auxiliar nesta situação, o presente artigo tem como objetivo a proposição de um modelo para cálculo de pacotes cirúrgicos. Através deste, a instituição pode, além de gerenciar seus custos de maneira mais eficiente, produzir informações que potencializem a demanda e assim sejam capazes de gerar receitas para o hospital. Para a confecção do modelo, obteve-se embasamento nas teorias sobre formação de preços e orçamentos. Além disso, acredita-se que este modelo possa ser utilizado tanto para produção de informações a nível interno quanto externo à organização, auxiliando na gestão da instituição como um todo e no momento da tomada de decisões referentes à área financeira. Palavras- Chave: Orçamentos. Formação de Preços. Pacotes Cirúrgicos

Área Temática: Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos

1 Introdução:

As instituições hospitalares são organizações milenares que se modificaram com o decorrer do tempo, na tentativa de melhorar a assistência prestada às pessoas. Inicialmente, estas instituições eram vistas como local de acolhimento aos pobres e excluídos, mas, com o tempo, os hospitais se tornaram organizações altamente especializadas e complexas.

Com isso, a gestão hospitalar também se tornou desafiadora e repleta de percalços. Assim, muitos problemas podem ser numerados, principalmente aqueles que afetam diretamente a capacidade de gestão das instituições hospitalares. De fato, os entraves enfrentados pelo financiamento da saúde no Brasil, são um dos que mais afetam estas organizações. Os baixos valores repassados pelo SUS (Sistema Único de Saúde), a pressão exercida pelos convênios, através de tabelas de preços por procedimentos, a necessidade de investimentos em alta tecnologia e medicamentos cada vez mais eficientes e de alto custo, dentre outros, levam os hospitais a desenvolverem estratégias para enfrentar o ambiente turbulento e hostil.

Desse modo, a gestão destas instituições deve estar atenta a ferramentas administrativas que simplifiquem e auxiliem as decisões gerenciais. Uma das práticas com as quais os gestores devem se preocupar é a formação de preços. Através desta o hospital tem a chance de tentar minimizar as perdas sofridas com os pagamentos realizados através das tabelas estabelecidas por convênios e os repasses do SUS (Sistema Único de Saúde). Outra ferramenta importantíssima, principalmente no que se refere à questão financeira para os hospitais, é o orçamento. Este é capaz tanto de demonstrar claramente os custos da prestação dos serviços, bem como ser meio de negociação entre convênios e fornecedores, além de fornecer informações ao paciente que demanda procedimentos em caráter particular. Muitas vezes, o paciente que necessita de um procedimento em caráter eletivo e particular, toma como balizador na decisão de sua compra, além da equipe médica e da estrutura hospitalar, o preço.

Desse modo, o presente estudo propõe um modelo de cálculo para pacotes cirúrgicos, tendo em vista que este representa uma ação dentro da perspectiva orçamentária, gerencial e estratégica para as organizações hospitalares. Por essa razão, também se constitui em uma ferramenta de apoio à decisão, ao eficiente gerenciamento de custos e ao estímulo à demanda por procedimentos particulares.

2 Instituições hospitalares e sua gestão

De acordo com Teixeira (2008), a atividade hospitalar pode ser considerada como uma das mais complexas que existem, pois, no mesmo local são praticadas diversas atividades como hotelaria, medicina, enfermagem, tecnologia, lavanderia, dentre muitas outras, todas em razão e pelo paciente, envolvendo componentes diversificados como a cultura, a educação e a sociedade.

Estas atividades são fruto de transformações econômicas, sociais e políticas ocorridas na sociedade, deixando a prática de gestão nestas instituições, cada vez mais complexa e desafiadora.

Segundo Nogueira (1977), na idade medieval os sistemas de serviços em saúde ocorriam de duas maneiras: a prática religiosa ou monástica que era típica do campo, e a prática leiga ou técnico-profissional, surgida no século XII, tipicamente urbana. Isso denota que as práticas em saúde eram segregadas e com alto caráter religioso e místico. Os hospitais eram centros de acolhimento aos pobres e oprimidos. Para Foucault (1996), antes do século XVIII, os hospitais eram morredouros, constituídos de religiosos ou leigos que lá estavam para uma obra de caridade que lhes assegurasse a salvação eterna.

Para Martínez – Alárcon (2002) o incremento da profissionalização dos hospitais se deu a partir do final da Segunda Guerra Mundial (1945), através do estabelecimento da equipe médica e enfermagem, em substituição ao pessoal religioso. Estas mudanças foram os primeiros passos para que os hospitais se tornassem instituições altamente organizadas e possuidoras de um elevado aparato técnico. Para Stern (1983) a Revolução Industrial e o rápido crescimento das cidades também agravaram as condições de vida da população, além do fato de que a revolução ocorrida nos meios de produção exigia um fluxo mais ordenado no processo produtivo, o que automaticamente requeria mão de obra mais saudável e apta ao trabalho.

No Brasil, os primeiros hospitais foram as chamadas Santas Casas de Misericórdia, trazidas pela colonização portuguesa. Estas instituições evoluíram, se tornando no século XVIII hospitais cada vez mais especializados e condizentes com a situação em saúde da época. Para Filho (2005) o aumento dos gastos com procedimentos de saúde, a incorporação de tecnologias médicas cada vez mais caras e o domínio da indústria farmacêutica em escala global criaram condições para colocar as entidades hospitalares no centro da perspectiva de controle em sua gestão.

Além disso, Mendes (2002) demonstra que os serviços de saúde são sistemas sociais e que por esta razão possuem uma arquitetura e uma fisiologia. A arquitetura diz respeito ao conjunto de elementos que compõem este sistema e a estrutura de suas relações. Já como fisiologia, o autor alega que estes sistemas se organizam com o objetivo de dar uma resposta social às condições de saúde da população. Dessa maneira, pode-se perceber que os sistemas de serviços em saúde se estruturam para atender a uma demanda social e que os hospitais são elementos preponderantes neste objetivo.

Muitos desafios têm sido impostos aos hospitais e à estruturação dos serviços em saúde em si. Um destes desafios é a transição epidemiológica e o envelhecimento das populações, o que ameaça o financiamento dos sistemas de saúde em função de ineficácia, ineficiência, iniquidades decorrentes de incorporação da tecnologia sem critérios de custo-

benefício além da explosão de gastos e custos decorrentes do modelo hegemônico de pensar saúde (MENDES, 1996).

Para Fajardo Ortiz (1972), os problemas na gestão da saúde referem-se à insuficiência de pessoal, de recursos econômicos e materiais, de administração antiquada além de locais e equipamentos inadequados. Dessa maneira, os hospitais se vêm obrigados a pensar estrategicamente, tentando superar estes e outros desafios em sua gestão. Para isso, devem se utilizar de diversos artifícios e ferramentas administrativas, sendo uma delas o orçamento, o gerenciamento de custos e o sistema de precificação para procedimentos particulares, objetivando a potencialização de receitas e consequente melhora da saúde financeira da instituição.

3 A formação de preços

Um grande desafio para qualquer empresa é a formação do preço de venda de seus produtos ou serviços. Várias discussões giram em torno desse assunto, que afinal de contas é decisivo para a saúde financeira de qualquer empreendimento. Através da formação de preços os hospitais têm a chance de tentar minimizar as perdas sofridas com os pagamentos realizados através de tabelas impostas por convênios e os repasses do SUS (Sistema Único de Saúde), que muitas vezes nem cobrem os custos dos procedimentos.

Preço é a expressão monetária do valor de um produto ou serviço, podendo ser amplamente definido como sendo o elemento mais flexível do composto de marketing (...). Há dois pontos de vista a considerar em relação ao preço. Primeiro, para a empresa é a quantidade de dinheiro que está disposta a aceitar em troca de um produto. Para os consumidores, preço é algo que estão dispostos a pagar em troca de um produto (FERREL, 2000, p. 96 apud COELHO, 2002, p. 10).

Para Martins (2008, p. 218) já é generalizada a idéia de que uma das atribuições da Contabilidade de Custos seria a determinação do preço de venda. Nessa mesma linha, Kotler e Armstrong (1999) apresentam três metodologias que podem ser usadas para a formação de preços: a partir da concorrência; a partir dos custos de produção e a partir do valor percebido pelo consumidor.

Assim, o conhecimento do custo dos produtos é fundamental para a formação dos preços de venda, entretanto não é a única informação suficiente para a determinação destes. Também é necessário considerar outros fatores como grau de elasticidade da demanda, estratégia de marketing da empresa, além de conhecimento dos preços de concorrentes e tipo de mercado de atuação da empresa.

Segundo Filho (2003, p. 3):

A determinação de preço dos produtos e estabelecimento de um grau desejado de rentabilidade deve ser objetivado pela administração de uma empresa, observando todas as variáveis econômicas, de mercado e de custo envolvidas com os produtos ou serviços da mesma. As teorias de Mercado, Econômica e de Custos podem ser um ferramental teórico poderoso para que o administrador possa fazer o planejamento de preços proporcionando uma margem de rentabilidade adequada e satisfatória para os proprietários e acionistas da empresa.

Considerando estes aspectos é importante que o sistema de custos da empresa forneça informações condizentes com suas estratégias e políticas de preços. No que tange a uma instituição que presta serviços em saúde, o conhecimento dos custos de cada procedimento são a informação-chave para que a organização estabeleça seu preço de venda (no caso de procedimentos em caráter particular) e também conheça sua margem de lucro (no caso de

tabelas e repasses de convênios). Isso auxilia na visualização da situação financeira em que a instituição se encontra, apontando focos de mudança estratégica.

Para Coelho (2002, p.34) na formação de preços baseado no mercado a empresa pode optar pela determinação do preço priorizando a percepção dos consumidores com relação ao valor do produto, e não os custos do vendedor.

Filho (2003, p. 4) afirma que:

A Teoria do Mercado ainda oferece uma metodologia de precificação baseado na concorrência, cuja preocupação principal é estabelecer o preço dos produtos baseando-se em produtos similares ofertados pela concorrência.

Segundo KOTLER & ARMSTRONG (1998, p. 247, apud Filho, 1995, p. 4)

Este método leva em conta a fixação de preços a valores correntes, no qual a empresa se orienta através do preço praticado pelos concorrentes em produtos semelhantes no mercado, determinando seu preço acima, abaixo ou idêntico aos praticados, entretanto não considera a demanda dos produtos nem a formação dos custos do produto.

Para instituições que prestam serviços de saúde, como os hospitais, esta é uma informação também relevante. O preço praticado pelos concorrentes também impacta no modo de gestão de preços para procedimentos particulares. Nesse sentido, há a importância da reputação da entidade, de sua equipe médica e profissional, bem como a confiança que inspira ao paciente. Todos estes, além do preço, são fatores de decisão para procedimentos em caráter eletivo e particular.

Para a formação dos preços com base nos custos utiliza-se usualmente o *Mark-up*:

Nesta forma de calcular preços – preços de dentro para fora –, o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios estudados: Custeio por Absorção, Custeio Variável etc. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *Mark-up*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos nos custos, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores. (MARTINS, 2002, p. 219)

Entretanto essa metodologia pode apresentar algumas deficiências por não considerar as condições de mercado. O preço de venda definido baseando-se unicamente nos custos pode ser elevado em relação ao preço praticado no mercado. Isso poderia diminuir a competitividade da empresa. Por esta razão, as instituições que prestam serviços de saúde necessitam estar atentas a seu mercado, tomando-o como fonte de informação, ao mesmo tempo em que trabalham e reforçam suas competências internas.

Por essa razão faz-se necessário uma junção entre as metodologias apresentadas para um melhor ajuste na definição do preço de venda.

Nesse sentido Filho (2003, p. 4) define que:

Na determinação de preços e rentabilidade das empresas deve-se levar em conta a interação das Teorias de Mercado, Econômica e de Custos para a obtenção do melhor resultado, dentro dos objetivos planejados e buscando a consecução da missão da empresa. A interação de tais teorias fornece ferramenta para que o administrador desenvolva seu processo decisório de forma dinâmica, vinculando todos os elementos ao processo de planejamento estratégico e operacional da empresa.

Assim, as instituições em saúde também devem estar atentas a informações tanto internas quanto externas para a formação do preço de venda de seus serviços. Estes dados são importantes para a formação estratégica da organização, bem como são elementos indispensáveis para a composição de orçamentos, relatórios e outros documentos importantes.

4 A importância dos orçamentos em serviços

Os orçamentos são um tipo de ferramenta administrativa que podem auxiliar tanto os gestores em sua tomada de decisão, quanto clientes indecisos, pois funcionam, muitas vezes, como um mecanismo de transmissão de informações referentes à custos e despesas.

Isso significa que além de ferramenta gerencial, os orçamentos são um pequeno “esboço” do valor a ser cobrado por determinado produto/serviço, funcionando como balizadores na intenção dos clientes.

A confecção de orçamentos aplicados à saúde, especificamente a hospitais, tem sido foco de diversos estudos e sob diferentes perspectivas (Lettieri, 2009; Chevreul et al, 2009; Zilberberg e Shorr, 2008; Ernst e Szczesny, 2008; Van de Vijssel, Engelfriet e Westert, 2011; Andersson et al, 2011) dentre outros. Nestes, os autores trabalham sob focos diversificados, porém sem deixar de lado a importância gerencial que a ferramenta representa.

Moojen (1959) defende que o orçamento é algo mais que uma simples previsão de receita ou estimativa de despesa. Deve ser ao mesmo tempo um relatório, uma estimativa, uma proposta a ser utilizada. Para Horngren (200, p. 125) o orçamento é definido como a “expressão quantitativa de um plano de ação futuro da organização para um determinado período”. Já segundo Cashin; Polimeni (1982, p. 463) o orçamento é “uma expressão quantitativa dos objetos gerenciais e um meio para direcionamento ao progresso destes objetivos”.

Na prestação de serviços em saúde não é diferente. Para Castelar et al (1993) a elaboração do orçamento é o ato principal da vida administrativa de um hospital, retratando a política da instituição para o ano seguinte. Contudo, o orçamento também pode servir como meio de potencialização de receitas. Isso devido ao fato de que muitos pacientes não têm idéia sobre o valor a ser cobrado em um procedimento cirúrgico, e a informação conseguida através do orçamento acaba deixando o paciente em posição um pouco mais confortável e com isso, mais propenso a adquirir o serviço.

De fato, este instrumento somente funciona no caso de procedimentos eletivos e em caráter particular, mas contribui para a gestão da instituição e sua atividade financeira. Para isso a instituição necessita de um complexo sistema de informações (custos, formação de preços, dados sobre o mercado, etc.) que sejam capazes de alimentar os processos de confecção e atualização dos orçamentos.

Para Martins (2000) o elemento mais significativo do controle orçamentário hospitalar é uma correta e precisa previsão de receitas. O planejamento das ações desenvolvidas por uma empresa deve ser respaldado por métodos e técnicas que impeçam equívocos que possam inviabilizar o seu correto funcionamento e desenvolvimento.

Nesse sentido o desenvolvimento de orçamentos pode assegurar a segurança, a lucratividade e a rentabilidade tanto de uma empresa quanto de seus clientes. Para Atkinson (2000) o orçamento pode ser encarado como uma ferramenta que força a coordenação das atividades envolvidas na organização, além de ajudar a identificar problemas nessa coordenação.

No processo orçamentário devem ser considerados alguns fatores:

O processo orçamentário deve se constituir num esforço contínuo para auxiliar a empresa a atingir os seus objetivos e melhorar suas operações. À medida que surgirem problemas no decorrer do período orçado, devem ser feitas correções rápidas e as projeções orçadas devem ser rapidamente ajustadas. (Cashin & Polimeni, 1982, p. 463).

Desse modo, os orçamentos seguem a perspectiva de um fluxo contínuo de informações dentro da organização, pois somente assim poderão exercer sua função de ferramenta tanto para o gerenciamento efetivo dos custos, quanto como meio de informação que pode gerar receitas.

5 Metodologia

Esta pesquisa tem como objetivo propor um modelo de cálculo para pacotes cirúrgicos, tendo em vista que este pode ser considerado um tipo de orçamento destinado aos pacientes e que é capaz de auxiliar no gerenciamento de custos e potencialização das receitas em um hospital. Para isso, foram utilizadas informações referentes a dados históricos sobre atendimentos, além de técnicas estatísticas de amostragem e frequência para que o modelo fosse confeccionado.

Desse modo, trata-se de uma pesquisa descritiva. Para Gil (1991) este tipo de pesquisa visa descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou ainda estabelecer relações entre variáveis. A intenção é, portanto, descrever este modelo passo a passo, demonstrando como a informação gerada pode contribuir para o bom gerenciamento de custos e como oportunidade de receita para a instituição.

6 Proposição de um modelo de cálculo para pacotes cirúrgicos

Primeiramente serão selecionadas contas, já faturadas, de pacientes que tenham sido submetidos a procedimentos com as mesmas características do procedimento orçado.

Com o avanço das tecnologias tanto em relação a equipamentos, quanto em procedimentos médicos, materiais e medicamentos faz-se necessário certo critério na escolha da amostra utilizada para levantamento dos dados para eliminar qualquer possibilidade de desvirtuar o processo. Fatores como época de realização do procedimento, materiais e medicamentos utilizados para cada convênio e até mesmo o profissional médico que realizará o procedimento deverão ser considerados na seleção da amostra.

Depois de selecionada a amostra, as contas escolhidas e todos os gastos impressos, quantidades utilizadas de material, medicamentos, serviços, taxas e diárias serão repassados para uma planilha eletrônica.

No cabeçalho de cada coluna deverão conter os dados de identificação dos pacientes para que possam ser realizadas futuras consultas e conferências.

Posteriormente o número de diárias, serviços, taxas, materiais e medicamentos utilizados no procedimento destes pacientes serão incluídos nas linhas posteriores das colunas na planilha eletrônica. Sendo que na primeira coluna da planilha deverá ser indicada a descrição dos itens e nas colunas posteriores as quantidades utilizadas.

Preenchidas as colunas com as quantidades gastas por cada paciente dos itens já mencionados, é calculada a frequência de utilização de cada item em relação à amostra.

Assim deverá ser estabelecida uma frequência mínima de utilização dos itens para sua inclusão no orçamento. Por exemplo, só serão incluídos no orçamento itens utilizados por pelo menos 50% do pacientes da amostra.

Definida a frequência mínima de utilização de cada item, os itens abaixo da faixa

mínima serão descartados. Dessa forma os itens com frequência superior a faixa mínima serão considerados para efeito do cálculo do orçamento.

Assim sendo, estarão estabelecidos os itens que constarão do orçamento, restando agora a definição das quantidades necessárias de cada item para a realização do procedimento em julgamento.

Para o cálculo das quantidades a serem utilizadas de cada item, deverá ser calculada a moda amostral dos itens classificados acima da faixa mínima de frequência.

Determinados os itens a serem utilizados no procedimento e a mensuração da quantidade de cada item, tem-se o gabarito a ser utilizado no procedimento cirúrgico, como pode ser observado na Tabela 1.

Tabela 1: Gabarito resultante do processo orçamentário.

Procedimento: XYZ							
Código na AMB: xxxx							
Amostra: X Pacientes							
Data: ___/___/_____							
Descrição	Unidade	Paciente A N° Prontuário: XXXX	Paciente B N° Prontuário: XXX1	Paciente C N° Prontuário: XXX2	Paciente D N° Prontuário: XXX3	Frequência	Moda
Diárias	Un	1	2	1	1	100%	1

Taxas							
Taxa 1	UN	1	1	1	1	100%	1
Taxa 2	UN	1	1	1	1	100%	1
Taxa...	UN	1	1	1	1	100%	1

Serviços							
Serviço 1	UN	1	2	1	1	100%	1
Serviço 2	UN	1	1	1	1	100%	1
Serviço...	UN	1	2	0	0	50%	Descartado

Medicamentos Utilizados no Centro Cirúrgico							
Medicamento 1	ML	100	200	150	100	100%	100
Medicamento 2	ML	100	100	300	200	100%	100
Medicamento 3	FR	1	2	1	1	100%	1
Medicamento...	FR	0	2	0	0	25%	Descartado

Materiais Utilizados no Centro Cirúrgico							
Material 1	UN	1	0	0	0	25%	Descartado
Material 2	CM	100	100	200	150	100%	100
Material 3	KG	0,5	0,5	0,7	0,5	100%	0,5

Material...	GM					0%	Descarta do

Fonte: Dados da pesquisa

Entretanto é aconselhável que um profissional médico, especializado na área clínica do procedimento em questão, realize uma avaliação desse gabarito para corrigir eventuais distorções da amostra.

Estando o gabarito do procedimento cirúrgico devidamente montado a partir da estatística e conferido pelo profissional médico, resta incluir os custos médios unitários dos itens do procedimento e multiplicá-los pela quantidade de cada item para se obter o orçamento do custo do procedimento. Com o orçamento do custo do procedimento basta a definição do Mark-up e Margem de Lucro a serem adotados para comercialização.

Desta maneira este modelo representa um grande aliado para a gestão hospitalar, funcionando como sistema capaz de gerar informações pertinentes, acessíveis e de fácil compreensão (através do orçamento). Além disso, funciona como base de dados financeiros que podem ser usados em relação a negociações, bem como na análise e gerenciamento de custos.

7 Conclusões

Conclui-se que a necessidade de ferramentas administrativas na gestão hospitalar é indiscutível. Acredita-se que devido ao ambiente complexo em que se situam e aos intensos conflitos entre as diferentes atividades exercidas por um hospital, bem como os desafios financeiros, estruturais e organizacionais que enfrentam, justificam a criação de modelos e meios de manipular as informações, transformando-as em ativos gerenciáveis e estratégicos.

O modelo de cálculo para pacotes cirúrgicos pode ser entendido a partir deste princípio. Acredita-se que instituições hospitalares que prezem por um bom sistema de precificação, e uma sólida base de informações que suportem o processo orçamentário, possam utilizar este modelo como meio para gerenciamento de custos, bem como fonte de informação para clientes em caráter particular. Desse modo, o modelo representa um avanço neste sentido, pois permite a visualização de dados que podem ser utilizados para fins gerenciais tanto quanto um possível potencializador de receitas advindas de procedimentos particulares.

8 Referências Bibliográficas

ANDERSSON, P. A. et al. Time for a new budget allocation model for hospital care in Stockholm? **Health Care Management Science**, vol. 14, n.1, 2011.

ATKINSON, A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CASHIN, J. A.; POLIMENI, R. S. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

CASTELAR, R. M. et al. **Gestão hospitalar: um desafio para o hospital brasileiro**. Rennes: ENSP Éditeur, 1993.

CHEVREUL, K et al. Budget impact model for determining the hospital costs of introducing prasugrel for the long term treatment of acute coronary syndrome treated by percutaneous coronary intervention in France. **Value in Health**, vol.12, n.7, 2009.

COELHO, F.S. **Formação de preço no cenário regulatório: um estudo de caso da ponte Rio-Niterói**. 2002. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2002.

ERNST, C; SZCZESNY, A. Capped hospital budgets, risk-influencing activities and financial consequences. **Journal of Accounting and Public Policy**, vol. 27, n.1, 2008.

FAJARDO ORTIZ, G. **Teoría y práctica de la administración de la atención médica y de hospitales**. México: La Prensa Médica Mexicana, 1972.

FILHO, G. A. L. Decisões de preços e rentabilidade de produtos utilizando o custeio variável: aplicação em uma indústria alimentícia. In: VI Semead – Seminários em Administração FEA – USP, 2003. São Paulo. **Anais**. São Paulo: 2003.

FILHO, J. F. R. **Controladoria Hospitalar**. São Paulo, Atlas, 2005.

FOUCAULT, M. **Microfísica do poder**. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1996.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo. Atlas. 1991.

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. LTC : Rio de Janeiro, 2000.

KOTLER, P. e ARMSTRONG, G. **Princípios de marketing**. 7ª ed., Rio de Janeiro, Prentice-Hall do Brasil, 1999. 527 p.

LETTIERI, E. Uncertainty inclusion in budgeting technology adoption at a hospital level: Evidence from a multiple case study. **Health Policy**, vol. 93, n. 2, 2009.

MARTÍNEZ – ALARCÓN, J. **La contabilidad de gestión en los centros sanitarios**. 2002. 481f. Tese (Tesis doctoral) – Departament d’Economia i Empresa, Universitat Pompeu Fabra, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

——— Capital intelectual: verdades e mitos. **Revista Contabilidade e Finanças-USP**. São Paulo, n. 29, pp. 41-54, maio/ago. 2002.

MARTINS, D. **Custos e Orçamentos Hospitalares**, São Paulo, Atlas, 2000.

MENDES, E.V. **Serviços de saúde: o que os gestores deveriam saber sobre este sistema complexo**. Fortaleza, Escola de Saúde Pública do Ceará, 2002.

——— **Uma agenda para a saúde**. São Paulo: Hucitec; 1996.

MOOJEN, G. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Edições Financeira, 1959.

NOGUEIRA, R.P. – Medicina interna e cirurgia: a formação social da prática médica. Rio de Janeiro, **Tese de Mestrado**, 1977.

STERN, B. J. **A saúde das cidades e o primeiro movimento de saúde pública**. Medicina social: aspectos históricos e teóricos. São Paulo: Global, p.84-94, 1983.

TEIXEIRA, J. Assuntos Hospitalares na Visão Jurídica. São Paulo: Pro - Saúde, 2008.

VAN DE VIJSEL, A. R.; ENGELFRIET, P. M.; WESTERT, G. P. Rendering Hospital budgets volume based and open ended to reduce waiting lists: Does it work? **Health Policy**, vol.100, 2011.

ZIBERBERG, M. D.; SHORR, A. F. Prolonged acute mechanical ventilation and hospital bed utilization in 2020 in the United States: implications for budgets, plant and personnel planning. **BMC Health Services Research**, vol. 8, n. 242, 2008.