

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE: ANÁLISE DAS ATIVIDADES REALIZADAS
NO SETOR DE NUTRIÇÃO DE UM HOSPITAL PÚBLICO UNIVERSITÁRIO

*ACTIVITY BASED COSTING: ANALYSIS OF ACTIVITIES CARRIED OUT BY THE
NUTRITION SECTOR OF A PUBLIC UNIVERSITY HOSPITAL*

Lorena de Souza Arruda¹
Antônio André Cunha Callado²

Resumo: O objetivo deste artigo foi analisar elementos associados aos custos incorridos do setor de Nutrição de um hospital público universitário localizado do Estado de Pernambuco a partir da ótica do Custeio ABC. Para atingir o objetivo proposto pelo artigo, foi realizada uma com característica descritiva, qualitativa e quantitativa operacionalizada através de um estudo de caso. Foram obtidas informações acerca da intensidade de recursos humanos, da complexidade, da frequência e da importância de todas as atividades de nutrição clínica, nutrição ambulatorial e de produção realizadas no setor. As técnicas de coleta de informações utilizadas foram entrevistas, pesquisa documental e observação. Para a análise dos resultados foram consideradas análise de conteúdo e análise do discurso. Foi possível concluir que as atividades operacionais relativas à nutrição clínica e ambulatorial se destacaram pelos elevados níveis de complexidade, enquanto as atividades de produção se mostraram as mais frequentemente executadas, ressaltando que todas elas indispensáveis ao funcionamento do setor de nutrição hospitalar investigado.

Palavras-chave: ABC, Sistema de Custeio, Hospital.

Abstract: *The objective of this article was to analyze elements associated to the costs incurred in the Nutrition sector of a public university hospital located in the State of Pernambuco from the perspective of the ABC Costing. In order to reach the objective proposed by the article, a descriptive and qualitative characteristic was made operational through a case study. Information was obtained on the intensity of human resources, the complexity, the frequency and the relevance of all activities regarding clinical nutrition, outpatient nutrition and production carried out within the sector. The techniques of information collection used were interviews, documentary research and observation. Content analysis and discourse analysis were carried out. It was possible to conclude that the operational activities related to clinical and outpatient nutrition were highlighted by the high levels of complexity, while the production activities were the most frequently performed, emphasizing that all of them are indispensable for the operation of the hospital nutrition sector investigated.*

Keywords: *ABC, Costing system, Hospital.*

¹ Mestranda no Programa de Pós-Graduação em Controladoria da UFRPE. Rua D. Manoel de Medeiros s/n Bairro de Dois Irmãos - Recife - PE - CEP 52.171-900. Telefone: (81) 3320-5403. lorenaarruda@gmail.com

² Professor do Programa de Pós-Graduação em Controladoria da UFRPE. Rua D. Manoel de Medeiros s/n Bairro de Dois Irmãos - Recife - PE - CEP 52.171-900. Telefone: (81) 3320-5403. andrecallado@yahoo.com.br

Editado por Luiz Carlos Marques dos Anjos. Recebido em 12/01/2019. Avaliado e revisões requeridas em 15/03/2019. Devolvido e submetido à nova rodada de avaliação em 31/03/2019. Recomendado para publicação em 19/04/2019.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, as entidades do setor público vêm enfrentando diversos desafios acerca do aprimoramento de seus mecanismos de controle e da mensuração de custos. Atuar de forma competente, utilizar os recursos de forma correta, sejam esses recursos materiais, financeiros ou humanos; utilizar a tecnologia mais conveniente e praticar de forma adequada procedimentos de administração são premissas para que se tenha êxito (BORGES; SILVA, 2000).

Uma das áreas que vêm sofrendo maior impacto por causa dessa nova dinâmica, nos últimos anos, é a de prestação de serviços, uma vez que estas entidades atuam em segmentos normatizados e regulamentados, e, como consequência, elas não buscam reduzir custos, melhorar a qualidade dos serviços nem ampliar a eficiência operacional de seus processos (QUEIROZ; COSTA; GOMES, 2004).

Para Borges e Silva (2000), a contabilidade de custos deixou de ser apenas avaliadora de estoques e passou a para assumir características administrativas. A contabilidade de custos é um conjunto de vários recursos (humanos, tecnológicos, materiais etc.) que interatuam no momento da captação e processamento de dados, análise, geração e disponibilização de informações para os usuários internos, com o objetivo de planejamento, controle e tomada de decisão. (SABADIN; GRUNOW; FERNANDES, 2005).

Para que os custos incorridos no âmbito de uma entidade sejam mensurados, faz-se necessário que a administração determine o método de custeio que melhor identifique os custos efetivamente incorridos, de forma a gerar informações estratégicas para o processo de tomada de decisão (QUEIROZ; COSTA; GOMES, 2004). A tomada de decisão, de acordo com os diversos sistemas de custeio, fundamenta-se no valor apurado do custo (SINISGALLI; URBINA; ALVES; 2009).

Para Silva, Borgert e Schultz (2009), a dificuldade em atribuir os custos indiretos aos produtos e serviços se relaciona com a complexidade dos processos utilizados ou prestação de um serviço, dentre outros.

Segundo Queiroz, Costa e Gomes (2004), a decisão sobre o sistema de custeio a ser adotado não é uma tarefa simples. Porém, as entidades que se caracterizam pela prestação de serviços apresentam características alinhadas com o sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC). Adicionalmente, no âmbito das entidades prestadoras de serviços, busca-se a identificação e mensuração de custos de seus diversos processos operacionais.

O sistema ABC difere do sistema tradicional de custos principalmente por duas razões básicas. A primeira delas se refere à alocação dos custos indiretos, que é realizada para as atividades em vez de para os centros de custos, enquanto a segunda deriva da alocação estruturalmente diversa dos custos por causa da hierarquização relativa das atividades. (KHOURY e ANCELEVICZ, 2000).

Levando em consideração que as entidades caracterizadas como prestadoras de serviços em geral não possuem estoques, a aplicação do sistema ABC pode trazer conveniências administrativas para avaliar a eficiência operacional, uma vez que a ausência de estoques facilita o controle dos custos através de atividades (FAMA, HABIB, 1999).

Hospitais são entidades complexas que, geralmente, prestam diversos serviços, tais como, diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação e pesquisa. Para que esses serviços possam ser prestados, as entidades hospitalares precisam dispor de investimentos em ativos fixos e tecnológicos, bem como de intensivo trabalho de profissionais oriundos de diversas áreas profissionais. O nível de excelência de uma entidade hospitalar é consequência

do nível de tecnologia e de qualificação de seus profissionais. (SILVA, BORGERT e SCHULTZ, 2009).

A partir da composição do processo operacional, o desempenho de entidades hospitalares públicas pode ser entendidos como mecanismos capazes de descrever um aspecto particular da sua estrutura organizacional (CALLADO, CALLADO E LIMA, 2016).

O sistema ABC tem se mostrado como uma abordagem alternativa apropriada para lidar com a complexidade que caracteriza os custos hospitalares (MIRANDA et al, 2007). O objetivo deste artigo foi descrever os custos incorridos do setor de Nutrição de um hospital público universitário localizado do Estado de Pernambuco a partir da ótica do Custeio ABC.

2 SISTEMA DE CUSTEIO ABC

O sistema de custeio ABC, surgiu no final dos anos 80 e desde então tem sido discutido e investigado tanto por acadêmicos quanto por profissionais. Seu conceito foi idealizado por Coopers e Kaplan. Este sistema de custeio é diferente do custeio tradicional, por causa da forma pela qual os custos são acumulados, uma vez que ele foca nos recursos consumidos e nas atividades realizadas (COGAN, 2006).

O sistema ABC surgiu com a intenção de suprir as deficiências dos métodos tradicionais, sendo considerada como principal prerrogativa a apuração de custos baseando-se em atividades para posteriormente identificação com os bens ou serviços através de direcionadores de custos (DALMÁCIO, REZENDE, AGUIAR, 2007). Jones e Dugdale (2002) vão além ao afirmarem que o sistema ABC emergiu como um sistema especialista que pretendia ajudar os gerentes a ganhar o controle no mundo moderno, mas que por sua vez criou novas formas de risco.

Este sistema busca adicionar informações ao sistema tradicional de custos, principalmente em relação ao objetivo de tomada de decisões administrativas, tais como: apreçamento, introdução e eliminação de produtos e/ou serviços, e em relação às filosofias recentes de administração da produção voltadas à qualidade e à competitividade, em função de sua maior conformidade (KHOURY e ANCELEVICZ, 2000). Ele foi projetado para fornecer informações mais precisas sobre as atividades de produção e suporte bem como sobre os custos do produto para que a administração possa concentrar sua atenção nos produtos e processos com maior alavancagem para aumentar os lucros (JONES e DUGDALE, 2002).

Dentro do contexto de um sistema de custeamento que se propõe a analisar atividades, a definição de atividade assume uma função operacional relevante. De acordo com Martins (2008, p. 93), uma atividade é: uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros com objetivos de se produzirem bens ou serviços para satisfazer as necessidades dos consumidores, sendo composta por um conjunto de atividades necessárias para o seu desempenho. As atividades são necessárias para concretização de processos, que por sua vez são uma cadeia de tarefas correlatas e inter-relacionadas. As atividades descrevem o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar seus objetivos ou as tarefas específicas que caracterizam o serviço executado.

Para Khoury e Ancelevicz (2000), o objetivo que se propõe atender por meio do Sistema de Custos ABC é a apuração individual dos custos dos produtos. Por outro lado, Mauss e Costi (2006) entendem que o principal objetivo do sistema ABC é gerar informações para a tomada de decisões, principalmente no que se refere à melhoria da competitividade e o planejamento das ações de longo prazo.

Borges e Silva (2000) afirmam que o pressuposto fundamental do sistema ABC, é que os recursos são utilizados pelos bens e serviços elaborados pela empresa, gerando custos. O custo dos departamentos deve ser rateado entre os produtos, onde os recursos da empresa são consumidos pelas atividades que são desenvolvidas nela, os produtos, por sua vez, utilizam atividades e que o conjunto das atividades acaba sendo o gerador de custos.

O ponto de inicial de um sistema de custeio baseado em atividades é a identificação das atividades desenvolvidas na entidade, que representam valores significativos em termos de custos. Com a análise das atividades, é possível decompor uma estrutura complexa em seus elementos administráveis, possibilitando, ao mesmo tempo, à gerência, uma visão clara de como estão sendo consumidos os recursos (SABADIN, GRUNOW e FERNANDES, 2005).

Por outro lado, Sabadin, Grunow e Fernades (2005) afirmam que o sistema ABC custeio ABC é formado, principalmente, por centros de atividades, para quais os recursos são direcionados, e posteriormente aos itens produzidos ou aos serviços prestados, considerados como os objetos de custo. No âmbito das entidades, as atividades realizadas são exercidas em diferentes departamentos, razão pela qual a distinção entre o custeio por departamentos (funcional) e o custeio por atividade (ação específica) precisa ser identificada.

Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) apontam que o sistema ABC é uma forma de custeio pela qual os custos indiretos de fabricação e as despesas são atribuídos, de início, às atividades, para depois serem distribuídos aos produtos/serviços ou outros objetos de custo, através dos direcionadores de custos (*cost driver*), que são utilizados como forma de associação entre os recursos e as atividades custeadas ou entre as atividades e os objetos custeados.

Dentro de um processo operacional, a análise das atividades proporciona a identificação das diversas tarefas que a compõem. As tarefas devem ser identificadas e catalogadas, para que quando forem executadas, nos vários departamentos da empresa, possam ter seus custos atribuídos corretamente. O sistema de custeamento ABC se baseia em uma alocação de custos aos produtos/serviços considerando os direcionadores inerentes às atividades realizadas na produção de bens ou prestação de serviços, no processo administrativo, no processo de vendas ou em outras funções existentes no âmbito da entidade analisada. Este sistema faz a apropriação não apenas os custos, mas também de todas as despesas. Os direcionadores de custos são divididos em direcionadores de recursos e de atividades. (SABADIN, GRUNOW e FERNANDES, 2005).

A sua função é vista no auxílio ao processo decisório em entidades que atuam em setores nos quais os custos fixos sejam elevados, onde abordagens tradicionais, tais como o Custeio Variável, são menos apropriadas, pois não consideram os custos fixos. Diferentemente deste, o sistema ABC considera os gastos fixos, de acordo com o rastreamento dos motivos que os provocam, ou seja, as atividades. (MIRANDA et al, 2007).

O método de custeio ABC deve ser compreendido como um complemento dos métodos tradicionais de custos seja custeio por absorção ou custeio direto. A sua adoção não implica na substituição destes. O ABC deve ser somado, para se conseguir um aprimoramento dos outros métodos de custeio (SABADIN, GRUNOW e FERNANDES, 2005). O que está sendo oferecido pelo sistema ABC não é apenas um sistema de custos mais preciso, mas sim mais realista. Este sistema de custeio não deve substituir os sistemas tradicionais; em vez disso, defende-se a utilização de "sistemas de múltiplos custos" (JONES e DUGDALE, 2002).

Para Fama e Habib (1999), o avanço do sistema ABC em relação aos outros métodos de custeio consiste na constatação de que os recursos são consumidos pelas atividades e daí o custo das atividades são repassados aos produtos/serviços.

De acordo com Queiroz, Costa e Gomes (2004), o sistema ABC é a forma de custeio que mensura o sistema produtivo total, já que tem como premissa básica o fato de que as atividades operacionais formam um processo integrado, permitindo o entendimento das relações entre processos, bens e serviços, clientes, recursos e atividades. Entende-se assim que o sistema ABC fundamenta-se em identificar as atividades e atribuir-lhes custos, identificando a relação de causa e efeitos entre recursos, atividades e objetos de custo.

O ABC é um instrumento importante para fornecer informações de custos para os gestores, permite que seja feita uma análise crítica sobre cada atividade relevante dentro da entidade e em toda a sua cadeia de valores, permitindo assim, que sejam identificadas e eliminadas as atividades que não estejam agregando valor, possibilitando aos gestores a aplicação de técnicas apropriadas para redução de desperdícios de materiais, mão-de-obra e outros gastos que podem representar parcelas significativas nos custos totais da organização. (MAUSS, COSTI 2006). A identificação de custos, que está ligada ao custeio ABC é um procedimento bem mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos custos indiretos (SABADIN, GRUNOW e FERNANDES, 2005).

Como visto por Fama e Habib (1999), o sistema ABC também possui importância por possibilitar que os executivos tenham uma visão dos processos mostrando eventuais ineficiências e provendo indícios acerca de resultados indesejáveis referentes aos problemas decorrentes das distorções operacionais verificadas.

Uma vantagem do uso do sistema ABC reside no fato de ele tratar as atividades e não os produtos. Por este motivo, este sistema é muito adequado para entidades que não possuem produtos finais que possam ou não ser armazenados em estoques. Em companhias prestadoras de serviços, considerando que não possuem estoques, os custos apurados por atividades representam melhor os resultados. (FAMA, HABIB, 1999).

3 METODOLOGIA

Para atingir o objetivo proposto, foram considerados diversos aspectos para a operacionalização desta pesquisa. O primeiro destes aspectos foi a sua tipologia. A pesquisa realizada possui característica descritiva e qualitativa operacionalizada através de um estudo de caso.

Segundo Gil (2002), pesquisas descritivas tem como principal objetivo descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, ou estabelecer relação entre variáveis. Colauto e Beuren (2006) vão além ao destacarem que pesquisas descritivas se configuram como estudos intermediários entre pesquisas exploratórias e pesquisas explicativas, pois não são tão preliminares quanto as primeiras nem são tão aprofundadas quanto às últimas.

Para Gil (2002), a análise qualitativa é menos formal do que a análise quantitativa, já que nesta última seus passos podem ser definidos de maneira relativamente mais simples. A análise qualitativa depende de muitos fatores, tais como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação. Pode-se, porém, definir esse processo como uma sequência de atividades, que estão relacionadas à redução dos dados, a categorização desses dados, sua interpretação e a redação do relatório.

Sobre pesquisas qualitativas, Colauto e Beuren (2006) afirmam que elas buscam destacar aspectos não observáveis através de estudos quantitativos. Oliveira (2011) ressalta que pesquisas qualitativas promovem interpretações e reflexões sobre os achados.

Lopes (2006) apresenta estudos de caso como estudos específicos, concentrados, amplos e detalhados de um único caso e a sua utilização é adequada quando se deseja aprofundar os estudos enfatizando determinado assunto. Estudos de caso são apresentados por Gil (1999) como aqueles que são caracterizados pelo estudo aprofundado de um, ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo detalhado e tem sido amplamente utilizados como estratégia metodológica para explicar causas referentes a determinado fenômeno em situações complexas que não permitem a utilização de levantamentos nem experimentos.

O segundo aspecto metodológico considerado foi a escolha do caso a ser investigado. O caso selecionado para a realização desta foi o setor de nutrição de um hospital público universitário do estado de Pernambuco. O critério para a seleção do caso foi a acessibilidade. O quadro 1 apresenta a estrutura do setor, bem como o numero de funcionários envolvidos nas atividades executadas.

Quadro 1 – Estrutura do setor e distribuição dos funcionários considerando as atividades realizadas.

Nutrição clínica e ambulatorial	
CARGO	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS
Auxiliar de Nutrição	4
Copeira	70
Técnico de Nutrição e Dietética	3
Residente do Programa de Nutrição	24
Nutricionista Preceptor do Programa de Residência em Nutrição	18
Coordenador do Programa de Residência em Nutrição	1 (também na clínica)
Nutricionista de Ambulatório	7
Nutricionista Clínico	23
Chefia da Unidade de Nutrição Clínica	1 (também na clínica)
Produção de alimentos	
CARGO	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS
Copeira	17
Auxiliar operacional	10
Auxiliar administrativo	1
Auxiliar de Cozinha	6
Estoquista	5
Auxiliar de Nutrição	2
Cozinheiro	6
Nutricionista da Unidade de Produção de Alimento	4 (3 apenas na produção e 1 também na clínica)

Fonte: elaboração própria

A partir das informações levantadas, pode-se observar que o setor de nutrição possui três principais grupos de atividades operacionais:

- Nutrição clínica;
- Nutrição ambulatorial;
- Produção.

O terceiro aspecto metodológico considerado foi a identificação das informações relevantes para prover os subsídios acerca do caso a ser investigado. Para a prestação dos serviços referentes à nutrição clínica, o setor executa 11 atividades operacionais, enquanto para a prestação dos serviços de nutrição ambulatorial e produção, o setor executa 8 e 15 atividades, respectivamente. O setor As informações consideradas para a operacionalização desta pesquisa inerentes às diversas atividades executadas dentro dos serviços prestados pelo setor se referiram aos seguintes grupos:

- Recursos humanos (custos fixos);
- Complexidade (direcionador);
- Importância (direcionador)
- Frequência (direcionador).

A categoria Recursos humanos foi operacionalizada a partir do número de profissionais envolvidos na execução das atividades do setor investigado. Complexidade, importância e frequência foram operacionalizadas em escala ordinal de três níveis, conforme está disposto no quadro 2.

Quadro 2 – Códigos de Classificação

Categoria	Nível I	Nível II	Nível III
Complexidade	Baixa	Média	Alta
Frequência	Rara	Regular	Frequente
Importância	Pouco importante	Importante	Muito importante

Fonte: elaboração própria

Para a coleta das informações necessárias para a realização da pesquisa foram consideradas três técnicas complementares, a saber: Entrevistas; pesquisa documental; observação. Para Richardson (1999) entrevista é uma técnica importante que permite o desenvolvimento de uma estreita relação entre as pessoas, que possui como objetivo conseguir da pessoa entrevistada o que se considera como relevante sobre determinado problema. Segundo Gil (2002), entrevistas são marcadas pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, basicamente, procedesse à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para. Foram realizadas quatro entrevistas. Três foram realizadas junto à chefia do setor de nutrição. A quarta entrevista foi realizada junto à supervisão da atividade de produção.

Sobre pesquisas documentais, Gil (1999) destaca que elas baseiam-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Colauto e Beuren (2006) ressaltam a contribuição das pesquisas documentais a partir da sua capacidade de poder organizar informações que se encontram dispersas.

Segundo Creswell (2007) durante o processo de observação os pesquisadores precisam respeitar os locais de pesquisa, deixando-os. Isso exige que os pesquisadores, estejam cientes de seu impacto e minimizem a perturbação do ambiente físico. A observação pode ser caracterizada como uma técnica que faz uso dos sentidos para a obtenção de determinados

aspectos da realidade em busca de examinar fatos ou fenômenos específicos investigados (COLAUTO. BEUREN, 2006; OLIVEIRA, 2011).

O último aspecto metodológico consistiu nas técnicas de análise. Para esta pesquisa foram consideradas duas técnicas complementares: análise de conteúdo e análise do discurso. Para Bardin (1995), análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Vergara (2012) considera que a análise de conteúdo é tida como uma técnica utilizada para tratar os dados com o objetivo de verificar o que está sendo dito sobre determinado tema.

Sobre a análise do discurso, Flick (2009) afirma que ela permite um foco mais amplo do material que foi obtido. Por outro lado, Michel (2015) destaca que ela deriva da análise de conteúdo e busca aprofundar o entendimento do texto para além das palavras.

Dentro de uma abordagem qualitativa, a triangulação pode ser considerada como uma estratégia de análise adequada. De acordo com Triviños (1987) a técnica da triangulação tem por objetivo básico abranger a máxima amplitude na descrição, explicação e compreensão do foco em estudo. Silva (2006) vai além ao ressaltar que em uma investigação que considere uma multiplicidade de informações, sua sistematização e condensação através da triangulação é oportuna. Durante a coleta de informações, as entrevistas foram realizadas com atores distintos, que juntamente com as observações do pesquisador e a leitura dos diversos documentos disponibilizados, possibilitando análises conjuntas e comparações com a literatura acerca do tema investigado.

4 ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES

A partir das informações coletadas, foram realizadas as análises sobre todas as atividades operacionais executadas pelo setor. O primeiro grupo de atividades analisado foi referente à nutrição clínica. Através destas atividades, são determinadas as demais atividades operacionais do setor.

“A atividade de nutrição clínica é o coração do setor, é o passo inicial para determinar as demais atividades do setor de nutrição.” (chefia de unidade de nutrição)

No quadro 3 estão apresentadas todas as atividades referentes à Nutrição Clínica, voltada para o atendimento dos pacientes internados no hospital, nas quais os residentes devem acompanhar e auxiliar os nutricionistas em sua execução, durante as visitas clínicas, observando e ajudando no desenvolvimento das atividades dos nutricionistas.

Quadro 3 – Atividades de Nutrição Clínica

Atividades	Número de pessoas	Complexidade	Frequência	Importância
Elaborar o diagnóstico e avaliação nutricional na admissão	23	Alta	Regular	Muito importante
Elaborar a prescrição dietética	23	Alta	Regular	Muito importante

Acompanhar os pacientes hospitalizados, prestando assistência nutricional integral	23	Média	Regular	Muito importante
Solicitar exames laboratoriais dos pacientes internados quando houver indicação e necessidade para a assistência nutricional ao paciente	23	Média	Frequente	Muito importante
Participar das visitas clínicas	24	Baixa	Regular	Muito importante
Verificar o cardápio do dia e supervisionar o preparo das refeições programadas	3	Baixa	Frequente	Muito importante
Supervisionar os funcionários quanto a higiene, cumprimento de horário, uso de fardamentos e EPIs e execução de rotina	3	Baixa	Regular	Muito importante
Realizar o porcionamento das refeições	70	Baixa	Frequente	Muito importante
Distribuir refeições e água aos pacientes e acompanhantes de acordo com as prescrições dietoterápicas nos horários estabelecidos	70	Baixa	Frequente	Muito importante
Preparar alimentos na copa, quando indicado pela nutricionista, sempre que necessário	70	Média	Regular	Muito importante
Elaborar o mapa consolidado diário das dietas hospitalares	4	Média	Frequente	Importante

Fonte: elaboração própria

O segundo grupo de atividades do setor a ser analisado foi relativo à nutrição ambulatorial. Estas consistem no atendimento e acompanhamento de pacientes que não estão internados, mas que precisam de acompanhamento nutricional.

“A atividade de nutrição ambulatorial é muito importante no acompanhamento do paciente após a alta hospitalar, além de ser fundamental no processo pré e pós cirúrgico.” (chefia de unidade de nutrição)

O quadro 4 apresenta as atividades de nutrição ambulatorial. São atividades complementares às atividades de nutrição clínica e geralmente ocorrem quando da realização de consultas e acompanhamento.

Quadro 4 – Atividades de Nutrição Ambulatorial

Atividades	Número de pessoas	Complexidade	Frequência	Importância
Marcação de consultas	4	Baixa	Regular	Muito importante
Elaborar o diagnóstico nutricional	7	Alta	Regular	Muito importante
Elaborar a prescrição dietética	7	Alta	Regular	Muito importante
Promover educação alimentar e nutricional	7	Baixa	Rara	Importante
Estabelecer receituário individualizado de prescrição dietética, para distribuição ao paciente	7	Alta	Regular	Muito importante
Solicitar exames laboratoriais necessários à avaliação nutricional, à prescrição dietética e à evolução nutricional do paciente	7	Média	Rara	Muito importante
Prescrever suplementos nutricionais, bem como alimentos para fins especiais, em conformidade com a legislação vigente, quando necessários à complementação da dieta	7	Alta	Regular	Muito importante
Efetuar alta nutricional conforme o protocolo do ambulatório em que atua	7	Alta	Regular	Muito importante

Fonte: elaboração própria

O terceiro grupo de atividades do setor está associado à produção. A atividade de produção engloba todas as atividades necessárias para a produção dos alimentos e refeições que serão consumidos pelos pacientes internados e seus acompanhantes, a atividade de produção é a que envolve mais atividades e mais pessoas, elas estão diretamente relacionadas com as atividades de nutrição clínica, pois os nutricionistas clínicos que avaliam o paciente internado e prescrevem a dieta, para que esta possa ser produzida pela produção.

“A atividade de produção depende diretamente da atividade de nutrição clínica.” (chefia de unidade de nutrição)

No quadro 5 estão dispostas todas as atividades de produção.

Quadro 5 – Atividades de Produção

Atividades secundárias	Número de pessoas	Complexidade	Frequência	Importância
Higienizar e sanitizar alimentos	23	Baixa	Frequente	Muito importante
Preparar líquidos e semilíquidos (sucos, coquetel laxante, vitaminas, mingaus)	17	Baixa	Rara	Importante

Racionar as refeições, sucos e lanches e acondicionar em recipientes adequados	17	Baixa	Frequente	Muito importante
Limpar e higienizar locais de trabalho e utensílios	33	Baixa	Frequente	Muito importante
Realizar a limpeza de piso, parede, janelas, telas, portas, teto, sanitários, locais de armazenagem	15	Baixa	Frequente	Muito importante
Fazer o pedido de compras	1	Baixa	Regular	Muito importante
conferir o estoque físico com o sistema de acordo com necessidade	1	Baixa	Rara	Importante
Receber material para iniciar as atividades de acordo com os cardápios	6	Baixa	Frequente	Muito importante
Preparar vegetais para os cozinheiros e preparar saladas (cruas e cozidas)	6	Baixa	Frequente	Muito importante
Separar materiais conforme programação	5	Baixa	Frequente	Muito importante
Registrar diariamente a saída dos materiais e devoluções	5	Baixa	Regular	Muito importante
Receber, armazenar os itens de acordo com a necessidade de conservação	5	Baixa	Regular	Muito importante
Executar as preparações de acordo com o cardápio	6	Média	Frequente	Muito importante
Verificar e supervisionar a produção do cardápio do dia	2	Baixa	Frequente	Muito importante
Planejar cardápios de acordo com as necessidades dos pacientes atendidos	4	Alta	Frequente	Muito importante

Fonte: elaboração própria

Após a análise é possível entender que praticamente todas as atividades desenvolvidas são consideradas importantes para o setor, as mais complexas são as desenvolvidas pelos nutricionistas e por isso se concentram nas atividades de nutrição clínica e ambulatorial. Por outro lado, as atividades que ocorrem mais intensamente são as relacionadas as atividades de produção, enquanto as atividades com maior intensidade no setor de nutrição clínica estão ligadas diretamente a produção. Desta forma, entende-se que estas atividades são essenciais ao funcionamento do setor de nutrição hospitalar, estando estas atividades diretamente atreladas as atividades de nutrição clínica.

Além das atividades listadas ainda existem atividades de chefia e coordenação que podem ser desempenhadas por algum dos nutricionistas, mas quando desempenham essas outras atividades de gestão, precisam continuar desempenhando atividades de nutrição clínica ou de produção. Por se tratar de um hospital público universitário é exigido que os nutricionistas participem do planejamento e execução de programas de treinamento, promovam educação alimentar e nutricional, realizem pesquisas científicas, e que colaborem com as autoridades de fiscalização profissional e/ou sanitária; como se trata de um hospital, e que existem diversos profissionais habilitados dentro dele, caso o nutricionista verifique a necessidade de encaminhar o paciente para outro profissional, deve fazê-lo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do tempo, as entidades vêm sofrendo com os impactos provocados fatores internos e externos decorrentes de transformações organizacionais. Este fato acaba fazendo com que às empresas necessitem dedicar mais tempo à gestão dos recursos e de suas atividades. Assim, o surgimento do método de custeio baseado em atividades (ABC) pode ser compreendido como algo muito atrelado ao crescimento do processo de gestão. Desta forma, a gestão de custos tem uma ligação direta com a administração dos recursos produtivos consumidos na realização das atividades executadas.

O ambiente hospitalar se revela como um ambiente complexo para a adequada apuração de custos dos procedimentos ali realizados. Isso ocorre porque são vários os tipos de serviços prestados. Foi possível essa identificação de diversas atividades dentro de um único setor hospitalar. Este intrincado ambiente organizacional, em face dessa complexidade em realizar a apuração dos custos, não tem recebido a atenção desejável dos estudiosos de custos.

Pode-se concluir que praticamente todas as atividades desenvolvidas são importantes para o setor de nutrição do hospital estudado, mas que as atividades mais complexas estão associadas à nutrição clínica e ambulatorial.

Por outro lado, as atividades que ocorrem com maior frequência são relacionadas as atividades de produção que representam atividades indispensáveis para atender as necessidades dos pacientes internados. Dessa forma é visto que as atividades de nutrição clínica bem como as de produção são essenciais e indispensáveis ao funcionamento do setor de nutrição hospitalar.

REFERÊNCIAS

- BARDIN, Laurence. 1995. Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70.
- BORGES, A., SILVA, T. M., O custeio ABC aplicado em instituições filantrópicas de ensino. Sociais e Humanas, 2000.
- CALLADO, F.M.R de A.; CALLADO, A.A.C.; LIMA, A.M. de. OPERATIONAL PERFORMANCE OF A TRANSFUSIONAL AGENCY: EVIDENCE OF A PUBLIC HEALTH CARE INSTITUTION FROM THE NORTHEAST OF BRAZIL. Management Control Review, v. 1, n. 1. 2016.
- COGAN, S., Custeio ABC e Outras Sistemáticas de Custeio: Uma Proposta de Aperfeiçoamento. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, 2006.
- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: Beuren, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. São Paulo: Atlas, 2006.
- CRESWELL, John w. Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativo e misto. -2 ed – Porto Alegre: Artmed, 2007.
- DALMÁCIO, F. Z., REZENDE, A. J., AGUIAR, A. B.; Uma Aplicação do *Time-Driven ABC Model* no Setor de Serviço Hospitalar. Contab. Vista & Rev., v. 18, n. 2, p. 11-34, 2007.
- FAMA, R., HABIB, C. V. S., IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DO CUSTEIO ABC EM EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE SAÚDE: VANTAGENS E LIMITAÇÕES. VI Congresso Brasileiro de Custos – São Paulo, SP, Brasil, 29 de junho a 2 de julho de 1999.
- FLICK, U. Introdução à Pesquisa Qualitativa. (3. ed.). Porto Alegre: Artmed, 2009.
- Gil, A. C. (1999). Métodos e técnicas de pesquisa social. (5. ed.) São Paulo: Atlas.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projeto de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- JONES, T. C., DUGDALE, David, *The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity Accounting, Organizations and Society* v.27 (2002) p. 121–163.

- KHOURY, C. Y., ANCELEVICZ, J., Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *RAE - Revista de Administração de Empresas ERA*. v. 40, n. 1, p.56- 62, 2000.
- LOPES, Jorge. O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas. – Recife: Editora Universitária, 2006.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MAUSS, C. V.; COSTI, R. M. O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 3., 2006, Resende. Anais... Resende, AEDB, 2006. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2018.
- MICHEL, M. M. Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. (3. Ed.) São Paulo: Atlas, 2015
- MIRANDA, G. J., CARVALHO, C. E., MARTINS, V. F., FARIA, A. F., CUSTEIO Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, vol. 18, núm. 44, mayo-agosto, 2007, pp. 33 43, São Paulo.
- OLIVEIRA, A. B. S. Metodologia da pesquisa contábil. São Paulo: Atlas, 2011
- QUEIROZ, A. D., COSTA, R., GOMES, S. M. S., O ABC em uma empresa de desenvolvimento de Software *Revista Contemporânea de Contabilidade* a. 01 v. 01 n. 01, 2004.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SABADIN, A. L., GRUNOW, A. e FERNANDES F. C., INTEGRAÇÃO DO CUSTEIO ABC COM O MÉTODO UP: UM ESTUDO DE CASO. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, n. 3, p. 21-36, 2005.
- SILVA, A. C. R. da. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. (2. Ed.). São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA, M.Z., BORGERT, A., SCHULTZ, C. H., Sistematização de um método de custeio híbrido para o custeamento de procedimentos médicos: uma aplicação conjunta das metodologias ABC e UEP. *Revista de Ciências da Administração*. v. 11, n. 23, p. 217- 244, 2009.
- SINISGALLI, E. S. L.; URBINA, L. M. S.; ALVES, J. M. O custeio ABC e a contabilidade de ganhos na definição do mix de produção de uma metalúrgica. *Produção*, v. 19, n. 2, p. 332-344, 2009.
- TRIVIÑOS, A. N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.
- VERGARA, S. C. (2012). *Métodos de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.