

# Práticas de mensuração e gestão de custos: investigação em hospitais acreditados

**Beatriz Negrelli da Silva** (UEM) - beatriznegrelli@hotmail.com

**Katia Abbas** (UEM) - katia\_abbas@yahoo.com.br

**Lorena Zirolto** (UEM) - lorena\_zirolto@hotmail.com

## **Resumo:**

*Este estudo tem como objetivo identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizados pelos hospitais acreditados do Brasil. Para tanto, emprega como estratégia o levantamento (survey), utilizando-se de um questionário como técnica de coleta de dados. A população estudada compreende 263 hospitais, e a amostra é de 85 respostas válidas, que representa 32% da população. Os dados, coletados em 2018, foram tratados por intermédio da técnica de estatística descritiva, com o auxílio do programa Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). Os resultados evidenciam que as práticas mais utilizadas de mensuração e gestão de custos são o custeio por absorção pleno/integral (não restringe apenas à alocação dos custos propriamente ditos, mas também considera as despesas, exceto as financeiras, para a composição do custo do produto, sendo que também pode ser operacionalizado com a departamentalização) e a margem de contribuição, enquanto as menos utilizadas são o método das seções homogêneas (RKW), o custeio baseado e atividades (ABC) e o custeio alvo. Verifica-se que os hospitais, de modo geral, estão satisfeitos com as informações de custos geradas por meio das suas respectivas práticas de mensuração e gestão de custos. E 80% dos hospitais concordam que houve melhoria da gestão de custos com a acreditação hospitalar.*

**Palavras-chave:** *Práticas de Gestão de Custos. Práticas de Mensuração. Acreditação Hospitalar.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Práticas de mensuração e gestão de custos: investigação em hospitais acreditados**

### **Resumo**

Este estudo tem como objetivo identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizados pelos hospitais acreditados do Brasil. Para tanto, emprega como estratégia o levantamento (*survey*), utilizando-se de um questionário como técnica de coleta de dados. A população estudada compreende 263 hospitais, e a amostra é de 85 respostas válidas, que representa 32% da população. Os dados, coletados em 2018, foram tratados por intermédio da técnica de estatística descritiva, com o auxílio do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS). Os resultados evidenciam que as práticas mais utilizadas de mensuração e gestão de custos são o custeio por absorção pleno/integral (não restringe apenas à alocação dos custos propriamente ditos, mas também considera as despesas, exceto as financeiras, para a composição do custo do produto, sendo que também pode ser operacionalizado com a departamentalização) e a margem de contribuição, enquanto as menos utilizadas são o método das seções homogêneas (RKW), o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio alvo. Verifica-se que os hospitais, de modo geral, estão satisfeitos com as informações de custos geradas por meio das suas respectivas práticas de mensuração e gestão de custos. E 80% dos hospitais concordam que houve melhoria da gestão de custos com a acreditação hospitalar.

Palavras-chave: Práticas de Gestão de Custos. Práticas de Mensuração. Acreditação Hospitalar.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1. Introdução**

Embora a literatura apresente a importância do gerenciamento de custos, visto seu papel estratégico para as organizações bem como um diferencial competitivo, inclusive no setor da saúde (SILVA; MIRANDA; FALK, 2002; LAUCHNER; BEUREN, 2004; CRISPIM; ALMEIDA; RAUPP, 2007; FINKLER; WARD; BAKER, 2007; PEREIRA; SÁ; JORGE, 2010), ainda se verifica a ausência de práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais (MARTINS; PORTULHAK; VOESE, 2015; BARROS et al. 2013). E, há também hospitais que desconhecem os custos dos seus serviços (OLIVEIRA, 2010), enquanto outros utilizam a informação de custos apenas para fins fiscais (STROEHER; FREITAS, 2008).

Scott et al. (2000) afirmam que tanto os hospitais públicos como os privados percebem que a gestão de custos representa significativa importância, seja para economia de recursos e/ou a fim de otimizar os resultados financeiros e também promover maior qualidade no atendimento aos pacientes (RAIMUNDINI et al. 2004; YUKIMITSU; PEREIRA, 2010). E para Capettini, Chow e McNamee (1998) um dos desafios para os hospitais terem continuidade é desenvolver informações de custos relevantes que permitam dar subsídios à estratégia, preços e decisões gerenciais. A ausência de utilização de ferramentas de gestão ocasiona a baixa produtividade, o desperdício de recursos, o desconhecimento dos custos incorridos, dificultando os esforços para melhoria da qualidade e eficiência na prestação de serviços e, conseqüentemente, aumenta a suscetibilidade a problemas financeiros.

A maioria dos gestores hospitalares tomam decisões sem os dados reais de seus custos, podendo assim incorrer em mais erros em suas ações administrativas e, conseqüentemente, comprometendo posteriores tomadas de decisões (LUCENA; BRITO, 2010).

Partindo do pressuposto de que os hospitais que possuem selo de acreditação utilizam mais os métodos de mensuração e gestão de custos, pois Cardoso e Martins (2012, p. 60) apontam que “a acreditação hospitalar influencia na melhoria dos custos das organizações de saúde”, indicando que as informações de custos podem auxiliar os gestores a controlar melhor seus gastos na melhoria da qualidade e desempenho hospitalar, o estudo busca responder a seguinte questão: **Quais práticas de mensuração e gestão de custos são utilizadas por hospitais acreditados brasileiros?** Para tanto, o objetivo é identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizados pelos hospitais acreditados do Brasil.

Este estudo justifica-se, primeiramente, pela relevância que os hospitais representam, sendo apontado por La Forgia e Couttolenc (2009) como o cerne do sistema de saúde, além do papel social e econômico que desempenham ao prestar serviços ligados à saúde e vida da sociedade (SOUZA; BARROS, 2013), e por concentrarem a maior parte dos recursos destinados à saúde (YUKIMITSU; PEREIRA, 2010; NEDER, 2015).

Martins et al. (2014) destacam que ainda há a necessidade de compreender melhor a aplicação de práticas de custos em hospitais, embora já discutidas há mais de um século, uma vez que, segundo Santos, Martins e Leal (2013), a gestão de custos no setor de serviços, principalmente a de serviços hospitalares, necessita ser investigada e indagada amplamente por meio da pesquisa, gerando informações e subsídios para os gestores na tomada de decisão.

## 2. Fundamentação teórica

### 2.1 Práticas de mensuração de custos

Várias críticas são atribuídas ao custeio por absorção, ao custeio variável, e ao método das seções homogêneas, que são considerados práticas de mensuração de custos “tradicionais” (KAPLAN; COOPER, 1998; MEGLIORINI, 2012), pois, “foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão de obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos” (BRIMSON, 1996, p. 23).

O **custeio por absorção parcial** é considerado o método mais tradicional da contabilidade de custos (MATOS, 2005), além de ser apontado pela literatura como o único aceito pela legislação de imposto de renda no Brasil. Este fato, porém, é contestado por Schultz, Silva e Borgert (2010, p. 39), que concluem em seu estudo “que qualquer método de custeio adaptável à legislação vigente pode ser utilizado para a determinação do custo contábil, bem como para a valoração dos estoques”.

Sua operacionalização, que pode ocorrer com ou sem a departamentalização, se dá pela apropriação de todos os custos aos bens elaborados, sejam fixos e variáveis, diretos e indiretos, contudo, apenas os de produção, sendo todos os gastos com o esforço de produção, distribuídos aos respectivos produtos. Contudo, diversos autores salientam a carência do método para fins gerenciais, visto sua desvantagem no processo decisório devido aos rateios arbitrários e enganosos dos custos indiretos (CHING, 2001; SEVERIANO FILHO; MELO, 2006; MARTINS; ROCHA, 2010). Ainda, além de causar distorções dos custos indiretos, não fornecem relatórios contábeis passivos de interpretações e ações por parte dos gestores (POPESKO, 2013).

O **custeio por absorção integral/pleno**, não se restringe apenas à alocação dos custos propriamente ditos, mas também considera as despesas para a composição do custo do produto, sendo que também pode ser operacionalizado com ou sem a departamentalização.

Visto a importância do gerenciamento nos centros de custos (LEONCINE, 2010), bem como a complexidade do setor hospitalar, Matos (2005) indica que esta prática de mensuração de custos é a mais recomendada para utilização neste setor, possibilitando, além dos custos dos centros de custos, o custo do serviço prestado ou do procedimento.

Quanto ao **método das seções homogêneas (RKW)**, Rocha (2004) enfatiza que muitas vezes é confundido com o custeio por absorção integral/pleno, e ressalta que são diferentes. Enquanto o custeio por absorção integral/pleno considera os custos e despesas administrativas, comerciais e de vendas aos produtos, o método das seções homogêneas, também considera estas citadas mais as despesas financeiras (encargos financeiros e juros sobre o capital próprio) (MARTINS; ROCHA, 2010) para compor o custo dos centros de custos.

O **custeio variável**, que considera como custo dos produtos apenas os custos variáveis, tanto os diretos como indiretos, pressupõe que para o hospital, por exemplo, funcionar ele já está comprometido com os custos fixos os quais não serão alterados. Portanto, uma vez que a estrutura fixa do hospital já está preparada para atender os pacientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis, eliminando-se a necessidade de rateios, que são os grandes responsáveis pela inexatidão dos custos (LEONCINE, 2010).

O **custeio baseado em atividades (ABC)** pressupõe-se que não são os produtos que consomem os recursos e sim as atividades, que por sua vez geram os produtos (KAPLAN; COOPER, 1998; ABBAS, 2001; BORNIA, 2002; MATOS, 2005; SOUZA; DIEHL, 2009). Portanto, procurando reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2010), os recursos são distribuídos para as atividades e destas para os produtos, através de direcionadores de custos, que constituem bases identificadas de maneira mais criteriosa.

Esta prática de mensuração surgiu no contexto considerando que os métodos ditos como tradicionais (como absorção, variável e método das seções homogêneas) deixaram de fornecer aos tomadores de decisões importantes informações que possibilitem melhores desempenhos no processo de melhoria contínua (KAPLAN; COOPER, 1998; MARTINS, 2010), sendo apontado como um processo dinâmico que permite reduzir e controlar os custos, provendo melhorias (MONGE, 2006). Aillón (2013) ressalta que muitas empresas adotaram o custeio baseado em atividades com base em consultorias, contudo, devido a sua complexidade, muitas abandonaram esta prática.

Embora as práticas de mensuração de custos apresentem diferentes abordagens e características, não são consideradas excludentes entre si. Cada prática tem suas limitações, benefícios e dificuldades de implantação inerentes ao sistema (ROCHA, 2004). Consequentemente, nenhuma é capaz de atender a todas as necessidades informativas dos gestores, bem como não se pode considerá-las excludentes, e sim complementares (MARTINS; ROCHA, 2010), haja vista que nenhuma prática substitui o “julgamento e o bom senso das pessoas que analisam e das que decidem” (MARTINS; ROCHA, 2010, p.166).

## 2.2 Práticas de gestão de custos – custos para controle e tomada de decisão

Uma vez mensurados os custos, questiona-se o que pode ser feito com estas informações, quais decisões podem ser tomadas, como controlar, enfim, como devem ser gerenciadas as informações. Embora algumas práticas descritas anteriormente também se apresentam como auxiliares nas decisões gerenciais, cabe descrever neste item as mais usuais, apresentadas pela literatura com este fim e alvo deste estudo, e que são consideradas práticas de gestão de custos.

O **custeio padrão** é considerado uma técnica que consiste em auxiliar no controle de custos da empresa. Parte da premissa que para controlar os custos, se faz necessário fornecer um padrão de comportamento destes, evidenciando quais os montantes que deveriam se obter no final da apuração de custos e compará-los com o real (BORNIA, 2002; BOWHILL; LEE, 2002). Havendo divergências na comparação do custo padrão com o real, é necessário analisar os motivos que levaram a estas variações (BORNIA, 2002). Por isso, é considerado, de acordo com Souza e Diehl (2009), uma prática de predeterminação de custos e controle de desempenho, podendo ser usada como base para orçamento também.

O custeio variável, apresentado na seção 2.1 como uma prática de mensuração de custos, possibilita a análise de **custo volume e lucro (CVL)**. As práticas relacionadas à análise CVL são a Margem de Contribuição, a Margem de Segurança, o Ponto de Equilíbrio e o Grau de Alavancagem Operacional.

A utilização da **margem de contribuição (MC)** possibilita conhecer qual o volume necessário de produtos para cobrir os custos fixos e garantir o retorno pleiteado pelos acionistas, auxiliando substancialmente no processo decisório dos gestores (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004). VanDerbeck e Nagy (2003) complementam que essa prática pode ser utilizada para análise das mudanças nos volumes de vendas, permitindo, segundo Ching (2001), a tomada de decisão acerca da escolha de mix de produtos, em eliminar um produto e em reduzir o preço ou aumentar o volume de produção. Sendo assim, a margem de contribuição consiste em um instrumento importante para avaliação de resultados e tomada de decisão (MATOS, 2005), considerado por Falk (2001, p. 136) no contexto hospitalar como “o instrumento de maior valor na tomada de decisão”.

Além disso, a margem de contribuição possibilita o cálculo do **ponto de equilíbrio (PE)** e as possíveis razões de lucro ou prejuízo obtido pela empresa (MATOS, 2005). O ponto de equilíbrio é considerado por diversos autores como uma prática valiosa para gerir os resultados operacionais de uma organização, e uma das mais úteis na análise CVL, no sentido de evidenciar qual o nível de vendas em que o lucro é nulo, ou seja, quando ocorre a igualdade entre a receita total e o custo total (BORNIA, 2002; MATOS, 2005; SOUZA; DIEHL, 2009). A afirmativa, portanto, aponta que os hospitais têm que operar com volumes de atendimento acima do ponto de equilíbrio se estes almejam resultados positivos, sendo que se estiverem abaixo, provavelmente terão prejuízos (MATOS, 2005).

A **margem de segurança (MS)** é o valor excedente do parâmetro representado pelo ponto de equilíbrio (BORNIA, 2002; MATOS, 2005), sendo um instrumento para gestão dos resultados operacionais, dando suporte para análise e tomada de decisão (MATOS, 2005). Souza e Diehl (2009) complementam que a margem de segurança é utilizada para o gestor ter conhecimento do quanto as atividades podem ser reduzidas sem, contudo, gerar prejuízos.

O **grau de alavancagem operacional (GAO)**, cujo objetivo é analisar os efeitos nos resultados operacionais das variações no volume de vendas dos produtos, propicia ao gestor o percentual de aumento do lucro gerado por determinada variação de volume e lucro (MATOS, 2005; MARTINS, 2010).

O **custeio alvo**, que não é considerado uma prática para controle diário, mas sim de gestão de custos (PETER et al., 2005), procura dar suporte às decisões, já que a gestão de custos não visa apenas a redução dos mesmos, mas também à qualidade do serviço, ao considerar que o cliente admite pagar uma quantia maior para obter um produto de melhor qualidade. Esta prática busca analisar o valor que o cliente atribui ao produto ou serviço e o preço que se dispõe a pagar pelo mesmo, sendo necessário identificar as exigências dos clientes quanto ao serviço prestado e sua estrutura de custos (PETER et al., 2005). Cruz e Rocha (2008, p.35) definem o custeio alvo como “um processo de gerenciamento de custo por meio do qual se busca determinar o custo-alvo e, posteriormente, eliminá-lo ou, se necessário aumentá-lo”.

### 3. Design metodológico

Esta pesquisa é quantitativa, quanto a abordagem do problema; aplicada, quanto a sua finalidade; descritiva, quanto ao objetivo do estudo; e de levantamento, quanto à sua estratégia. Quanto a técnica para coleta de dados, é utilizado um questionário considerando que os respondentes selecionados devem ocupar os cargos de gestor, contador ou *controller* do hospital, ou seja, profissionais com conhecimento das práticas de gestão e mensuração de custos e que estejam envolvidos no processo decisório. Antes da aplicação do questionário, foi feita

uma entrevista piloto com um diretor financeiro de um hospital privado em processo de acreditação, cujo objetivo foi verificar a pertinência e complementar as questões abordadas no instrumento de pesquisa (questionário).

No questionário, que está dividido em 3 blocos, foram abordadas questões referentes às práticas de gestão e mensuração de custos, e também pertinentes às características do hospital.

A população deste estudo são os hospitais acreditados (nível 1, 2 e 3) no Brasil, pela Organização Nacional de Acreditação (ONA), que conta com 263 hospitais, sendo 60 acreditados, 88 acreditados pleno e 115 acreditados com excelência. Apenas 4 estados brasileiros não apresentam nenhum tipo de acreditação (Acre, Rondônia, Roraima e Tocantins), e o estado de São Paulo possui o maior número de hospitais acreditados (95). O tamanho da amostra foi calculado através da equação, sendo:

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{(N - 1) \cdot e^2 + Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}$$

Onde:

$n$  = número de indivíduos da amostra;  $N$  = tamanho da população;  $Z$  = valor crítico que corresponde ao grau de confiança desejado, sendo que para um nível de confiança de 95%, o valor de  $Z$  corresponde a 1,96;  $p$  = proporção populacional de indivíduos que pertence a categoria estudada. De acordo com Levine, Berenson e Stephan (2000) pode-se substituir por 0,5 quando o valor amostral é desconhecido;  $e$  = margem de erro máximo permitido na estimativa, tendo sido realizados dois cálculos: o primeiro com erro máximo admitido de 0,05 (5%) e o segundo de 0,10 (10%). Assim, considerando uma margem de erro de 5% e 10%, respectivamente, é necessário um número de resposta de pelo menos 157 ou 71.

Os dados, coletados em 2018, foram tratados por intermédio da técnica de estatística descritiva, com o auxílio do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

## 4 Análise e discussão dos dados

### 4.1. Caracterização dos respondentes e dos hospitais

Foram obtidas 85 respostas válidas, representando cerca de 32% da população pretendida (263 hospitais). Quanto as características dos hospitais, a maioria (62%) está em atividade há pelo menos 20 anos, sendo que o hospital mais antigo teve seu início em 1854 e o mais novo iniciou suas atividades ainda neste ano de 2018. Em relação aos tipos de hospitais, a maioria se configura como “Hospital Geral” (62,4%), de natureza privada (55%) e sem finalidade lucrativa (54,1%).

Os recursos (receita) dos hospitais vêm principalmente da remuneração dos serviços prestados (particular ou plano) e, além desses, de subvenções e contribuições. Apenas 7% dos hospitais recebem remuneração por doações da sociedade. O restante, indicaram receber recursos do governo estadual e/ou federal.

Mais de 70% dos hospitais possuem administração profissionalizada, apresentando a direção por diretoria executiva ou dividida entre sócios (que por vezes são médicos) e diretores profissionalizados, porém ainda cerca de 15% têm o hospital dirigido pelos próprios médicos. Sendo assim, observa-se um avanço no campo da gestão hospitalar, levando em consideração que diversas pesquisas apontam a não profissionalização da administração hospitalar, o predomínio médico e carecendo de profissionais da área de gestão (ABBAS, 2001; BORGERT; ALVES; SCHULTZ, 2010; SANTOS; MARTINS; LEAL, 2013). Além disso, o conhecimento da gestão pode levar os hospitais a melhor lograr seus objetivos, tanto em relação a missão social do hospital, em fornecer serviços de qualidade e saúde à população atendida, quanto ao hospital como empresa, que almeja sustentabilidade financeira e econômica.

Em relação ao porte dos hospitais, nota-se que a maioria são de médio e grande porte, considerando que acima de 50 leitos já é considerado de médio porte e acima de 150, de grande porte. Assim, dos hospitais da amostra, cerca de 75% têm mais de 100 leitos e destes, 4 hospitais (4,8%) possuem mais de 400 leitos, sendo considerados hospitais “especiais”.

Quanto ao nível de acreditação, observa-se que 47,1% já são acreditados em nível 3 (com excelência), a maior parte já possui acreditação há mais de 3 ou 4 anos, e cerca de 42% possuem outro tipo de acreditação hospitalar além da ONA. Camillo et al. (2016) ressaltam que, independente do nível de acreditação e da entidade certificadora, no Brasil a acreditação predomina em hospitais privados, ao contrário do que ocorre nos países desenvolvidos socioeconomicamente, como é o caso dos Estados Unidos, Austrália, Canadá, Alemanha. Na França a acreditação é obrigatória.

O próximo tópico visa analisar quais práticas são adotadas e o grau de adoção.

#### 4.2 Análise descritiva das variáveis

Antes de apresentar e discutir as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais, cabe evidenciar as informações adicionais obtidas sobre os custos das organizações, podendo constatar como se dá o processo de mensuração e gestão de custos.

Verifica-se que 100% apuram os custos por departamento, 77% apuram seus custos por procedimento e 98% calculam o custo por paciente, sendo que destes, 70% calculam o custo por cada paciente (pela conta/folha de cada um) e 28% pela média dos pacientes. Apenas 1 hospital não apura os custos por paciente e 2 estão iniciando o processo de apurar os custos por pacientes.

Cerca de 74% dos hospitais utilizam as informações que provém do sistema de contabilidade, o que pode ser devido a contabilidade custos ter de estar alinhada com a contabilidade financeira da instituição.

Ainda, quase 80% fazem separação dos custos em fixos e variáveis e também dos custos diretos e indiretos, os quais são necessários para se apurar os custos e melhor gerenciá-los. Somente um hospital apontou não fazer nem a separação dos custos em fixos e variáveis, nem dos custos diretos e indiretos. Para Ching (2001), a maioria dos custos de um hospital são fixos, devido à uma complexa estrutura física e de equipamentos. E, a segregação dos custos em fixos e variáveis permite a análise custo volume lucro (ALMEIDA, 1987).

Observa-se que 89,4% possuem departamento de custo e, quanto a tecnologia, 94% dos hospitais possuem um *software* para operacionalizar os custos.

Por fim, quanto a periodicidade da elaboração do relatório de custos, em 95,3% são feitos mensalmente, apenas um hospital faz diariamente, outro trimestralmente e apenas um afirmou não fazer relatórios de custos. Ademais, os respondentes afirmam que estes relatórios, quando elaborados, são enviados para todos os setores, principalmente para a gestão e direção do hospital.

Percebe-se com estes resultados, que os hospitais da amostra gerenciam os custos, tendo em vista a quantidade que possuem *software* para a mensuração custo, que calculam o custo por departamento (todos), por procedimento e inclusive por paciente, o que leva a obter valores mais precisos e úteis para a tomada de decisão.

Consequente, com o intuito de identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizados pelos hospitais acreditados do Brasil e o grau de adoção destas, a Tabela 1 evidencia as frequências e as médias das práticas, conforme respondido pelos gestores dos hospitais da amostra. Ressalta-se que foi feito o teste t de comparação de médias, cuja finalidade foi verificar se há diferença entre as médias das variáveis, podendo-se afirmar que uma é de fato mais utilizada que a outra. O teste em questão foi estatisticamente significativo.

A prática de mensuração mais utilizada é o absorção integral/pleno, utilizada por 79 hospitais respondentes (93%), destes, 6 estão iniciando a adoção desta prática e 73 já utilizam

há algum tempo (afirmando que sua adoção é plena), dando indícios que já está incorporada na rotina do hospital, ou seja, já está institucionalizada. Portanto, este resultado vai ao encontro do estudo de Abbas et al. (2015), que também apontaram que o custeio por absorção integral é o mais usado nos hospitais do Paraná.

E quanto ao custeio por absorção parcial, apenas 24 hospitais (28,2%) fazem a adoção plena desta prática de mensuração. Este resultado causou estranheza, pois acreditava-se que todos os hospitais assinalariam no questionário também o custeio por absorção parcial para atendimento das exigências fiscais. Para sanar esta dúvida, foram enviados e-mails, feitas ligações telefônicas aos respondentes de alguns hospitais que não assinalaram o custeio por absorção parcial, e também foram consultadas Demonstrações de Resultados, levando a concluir que alguns hospitais consideram no Custo dos Serviços Prestados os gastos com mão de obra (inclusive os salários do pessoal administrativo), telefone, luz e água (também nestes três itens não há a separação dos gastos administrativos) demonstrando não haver preocupação na separação do que é de fato custo e despesa. Portanto, estes hospitais não adotam o custeio por absorção parcial.

Porém, conforme exposto na seção 2.1 deste estudo, Schultz, Silva e Borgert (2010) afirmam que autores citam de forma errônea que o custeio por absorção é o único que atende à legislação (Lei nº 6.404/76), porém a lei não especifica um método e sim o que deve conter no custo do produto. Deste modo, o custeio por absorção parcial acaba sendo apontado como o único aceito legalmente por questões culturais e tradicionais, tendo em vista que na época em que se firmou a lei não havia muitos métodos de custeio disseminados no contexto nacional.

Tabela 1 - Grau de adoção das práticas de mensuração e gestão de custos

Práticas de mensuração/gestão	Frequência Absoluta					Total	Mín.	Máx.	Méd.	DP
	NP (1)	AD (2)	EA (3)	AI (4)	AP (5)					
Absorção Parcial (Tradicional)	30 35,3%	14 16,5%	5 5,9%	12 14,1%	24 28,2%	85 100%	1	5	2,84	0,804
Absorção Integral/Pleno	2 2,4%	3 3,5%	1 1,2%	6 7,1%	73 85,9%	85 100%	1	5	4,71	1,675
Método das Seções Homogêneas	46 54,1%	10 11,8%	6 7,1%	5 5,9%	18 21,2%	85 100%	1	5	2,28	1,683
Variável	13 17,6%	0 0%	1 1,2%	16 21,2%	55 58,8%	85 100%	1	5	4,18	1,424
Custeio Baseado em Atividades	37 43,5%	11 12,9%	15 17,6%	7 8,2%	15 17,6%	85 100%	1	5	2,44	1,539
Custeio Padrão	19 22,4%	7 8,2%	4 4,7%	19 22,4%	36 42,4%	85 100%	1	5	3,54	1,622
Margem de Contribuição	7 8,2%	1 1,2%	8 9,4%	14 16,5%	55 64,7%	85 100%	1	5	4,28	1,211
Ponto de Equilíbrio	11 12,9%	1 1,2%	14 16,5%	17 20%	42 49,4%	85 100%	1	5	3,92	1,373
Margem de Segurança	20 23,5%	4 4,7%	22 25,9%	12 14,1%	27 31,8%	85 100%	1	5	3,26	1,536
Grau de Alavancagem Operacional	30 35,3%	3 3,5%	23 27,1%	15 17,6%	14 16,5%	85 100%	1	5	2,76	1,501
Custeio Alvo	41 48,2%	4 4,7%	14 16,5%	13 15,3%	13 15,3%	85 100%	1	5	2,45	1,570
Orçamento	9 10,6%	1 1,2%	9 10,6%	17 20%	49 57,6%	85 100%	1	5	4,13	1,298

Legenda: NP e 1 = Não há planos para adoção; AD e 2 = Avaliou e descartou; EA e 3 = Em avaliação; AI e 4 = Adoção inicial; AP e 5 = Adoção plena; Mín= Mínimo; Máx. = Máximo; Méd. = Média; DP = Desvio padrão.

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Assim, pelas respostas recebidas por *e-mail* (não previstas no questionário), pode-se observar que ainda há uma grande dificuldade dos hospitais no entendimento dos conceitos de custos e despesas, e em sua separação para as demonstrações contábeis.

Por outro lado, enquanto na academia há a preocupação em apresentar a diferença entre custo e despesa, não há um consenso para a definição das práticas de mensuração, ou seja, autores definem que o custeio por absorção só considera custos, outros fazem a divisão em custeio por absorção parcial, parcial modificado e pleno, e para outros autores, o pleno corresponde ao método das seções homogêneas.

Independente disso, nada impede que possam ser utilizadas práticas de mensuração conjuntamente, adaptando-os para que ao mesmo tempo proporcionem informações para um melhor gerenciamento e também atenda às exigências legais. Neste sentido, pode-se verificar que os hospitais utilizam mais de uma prática de mensuração, isto é, além do custeio por absorção (parcial e/ou integral), métodos como o custeio baseado em atividades e o das seções homogêneas em conjunto. Estudo realizado por Coronetti, Beuren e Souza (2012) para verificar as práticas de mensuração de custos utilizadas pelas maiores indústrias de diferentes ramos de atividades do Estado de Santa Catarina, aponta uma combinação de práticas para atender as necessidades fiscais e gerenciais.

Mesmo assim, o custeio baseado em atividades foi o menos utilizado, considerando que apenas 17,6% (15) dos hospitais fazem o uso pleno deste, contra 43,5% que não tem planos em adotá-lo e 12,9% avaliaram seu uso, entretanto descartaram. Este resultado vai ao encontro da pesquisa de Abbas et al. (2015), onde os autores concluíram em hospitais paranaenses que a prática mais utilizada é o custeio por absorção integral, embora as pesquisas empíricas trazem mais propostas de aplicação do custeio baseado em atividades em hospitais. Xavier e Carmo Filho (2015) também destacam que os hospitais acreditados apresentaram baixa adoção do custeio baseado em atividades.

Os estudos internacionais se assemelham aos nacionais quanto a predominância do foco no custeio baseado em atividades, tais como a pesquisas de Yereli (2009) que verificou a aplicação em hospitais da Turquia; de Cinquini et al. (2009), que desenvolveram um estudo no qual observaram o impacto da tecnologia sobre os custos hospitalares na Itália através da referida prática; de Popesko (2013), cuja aplicação do custeio baseado em atividades ocorreu em hospitais da República Tcheca; e de Neriz, Núñez e Ramis (2014), que abordaram a sua utilização nas refeições hospitalares de hospitais Chilenos. Os estudos concluíram que a prática auxilia os gestores dos hospitais, melhorando o gerenciamento e redução de custos bem como possibilitando a utilização de recursos com mais eficiência.

Aillón (2013), referindo à desinstitucionalização da prática, aponta que o seu abandono se deu principalmente por não trazer inovação quanto as informações, e isto vai ao encontro da entrevista piloto feita para este estudo. Eles alegaram que as dificuldades em relação ao custeio baseado em atividades se devem à demanda de mais tempo e pessoal para implantação e, contudo, os resultados não seriam tão relevantes ou tão distintos dos já obtidos com as outras práticas utilizadas no momento, não valendo a pena o custo-benefício. O custeio baseado em atividades é oneroso, pois ao invés do custo dos departamentos, são calculados os custos das várias atividades desenvolvidas em cada departamento. E, para isto, através de um rastreamento, muitas vezes minucioso, são definidos os direcionadores de recursos e de atividades. Além disso, Popesko e Novák (2011) ainda ressaltam que não existem estudos empíricos que mostrem os benefícios oriundos do custeio baseado em atividades.

Quanto ao método das seções homogêneas, verificou-se que sua utilização plena também é baixa e mais da metade dos respondentes não têm planos em adotá-lo. O estudo de Coronetti, Beuren e Souza (2012) também constatou a baixa utilização desta prática de mensuração. E, Martins e Rocha (2010) são contrários à alocação das despesas financeiras,

consideradas pelo método das seções homogêneas, por não corresponderem aos recursos consumidos, utilizados ou transformados para a obtenção do custo.

Sobre o custeio variável, observou-se que os hospitais o utilizam para fins gerenciais, com o objetivo de realizar a análise de custo volume lucro (Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional). Souza e Scatena (2010) evidenciam empiricamente a importância da análise custo volume lucro no setor hospitalar, destacando sua utilidade para tomada de decisão e melhorias na eficiência hospitalar.

Não obstante, verificou-se mais uma vez a dificuldade no entendimento dos conceitos envolvendo custos, pois alguns respondentes que afirmaram fazer o uso da margem de contribuição responderam que não utilizam o custeio variável. Ressalta-se, todavia, que o custeio variável é necessário para se obter a margem de contribuição. Portanto, foi considerado o uso do custeio variável já que o respondente afirmou utilizar as práticas derivadas deste.

Assim, constatou-se que cerca de 58% fazem adoção plena e 21% estão começando a utilizar o custeio variável. Porém, apesar da literatura indicar os diversos benefícios em adotar o custeio variável, principalmente para fins gerenciais, esperava-se uma adoção maior, tendo em vista que a pesquisa de Xavier e Carmo Filho (2015) revelou que cerca de 91% dos hospitais acreditados de Manaus utilizam esta prática.

Observa-se que ainda há hospitais que não adotam nenhuma prática de gestão, mesmo sendo acreditado, e a adoção plena das práticas de modo geral não ultrapassam 64% do total dos respondentes. As mais utilizadas são a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio, com utilização plena por 64% e 49% dos hospitais, respectivamente. Este resultado pode ser devido às práticas, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional, serem mais conhecidas e disseminadas no campo industrial, haja vista que o grau de alavancagem operacional, por exemplo, que é uma prática pouco utilizada em empresas de prestação de serviços, mostrou-se ser adotada apenas por 16% dos hospitais. O custeio alvo também apresentou uma baixa adoção (15% fazem adoção plena). Já o custeio padrão, que é considerado uma prática mais tradicional de gestão (TEIXEIRA et al., 2011), apresentou uma adoção por 42% dos hospitais.

Estes resultados, mais uma vez corroboram o estudo de Xavier e Carmo Filho (2015), os quais evidenciam a baixa adoção do custeio alvo, entretanto, os confrontam em relação ao custeio padrão, pois na pesquisa dos referidos autores houve uma baixa adoção, já o presente estudo apresenta uma adoção relativamente alta (42%).

Por fim, quanto ao orçamento, cabe ressaltar que embora não seja uma prática propriamente dita como de gestão de custos, pode ser utilizado como suporte, uma vez que muito hospitais necessitam de um orçamento prévio para fazer negociações com clientes e/ou operadoras de saúde. Deste modo, fica evidenciado que a maioria diz adotar o orçamento para gerenciar os custos hospitalares, sendo que 66 (77%) hospitais utilizam esta prática, destes, 51% de modo pleno, 20% estão iniciando seu uso e apenas 10% não têm intenção de adotá-lo.

Destaca-se que embora foram separadas as práticas em mensuração e gestão, observa-se que os hospitais não levam muito em conta essa separação, tendo em vista que tanto as práticas indicadas para mensuração e gestão de custos tiveram um alto grau de concordância na utilização para tomada de decisões (Tabela 2), mostrando um avanço nos resultados apontados na pesquisa de Silva, Costa e Tibério (2003), no qual apontam que as informações de custos são pouco utilizadas para a tomada de decisão.

Assim, depreende-se que práticas utilizadas apenas para mensuração de custos, conforme a literatura, também são práticas consideradas importantes para a gestão hospitalar. Isto se deve, pois quando carecem de uma prática de custeio que proporcione maiores informações para controle e tomada de decisão, usam os dados que possuem, que provêm da prática de mensuração. Como apresentado na entrevista piloto, o hospital entrevistado utiliza apenas o custeio por absorção parcial para mensuração e para fins gerenciais, pois, segundo o

entrevistado “é o que tem”, mesmo este método sendo alvo de diversas críticas para o uso gerencial (CHING, 2001; SEVERIANO FILHO; MELO, 2006; MARTINS; ROCHA, 2010).

Tabela 2 - Utilização das práticas para tomada de decisão

Utilização para tomada de decisões	Frequência					Total	Descritivo	
	1	2	3	4	5		Méd	DP
Práticas de mensuração de custos	1	1	2	33	48	85	4,48	0,717
	1,2%	1,2%	2,4%	38,8%	56,5%	100%		
Práticas de gestão de custos	4	3	12	27	39	85	4,11	1,080
	4,7%	3,5%	14,1%	31,8%	45,9%	100%		

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Verifica-se que os hospitais, de modo geral, estão satisfeitos com as informações de custos geradas por meio das suas respectivas práticas de mensuração e gestão de custos. Alguns respondentes ainda complementaram esta resposta do questionário (por meio de e-mails enviados a alguns hospitais para sanar algumas dúvidas) pontuando que a satisfação com estas informações depende da situação, e relataram que: “temos situações que estão dando certo e outras não. São situações que dependem muito de revisão de processos, mudança de cultura, informações do SUS e etc. Somos um hospital geral e universitário com atendimento SUS e Convênios Particulares, isto torna mais difícil a apuração dos custos”. Desta forma, constata-se que a dificuldade maior na mensuração e gestão de custos ocorre quando o hospital tanto trabalha com pacientes particulares, quanto com atendimento ao Sistema Único de Saúde.

Quanto ao papel da acreditação, 80% dos hospitais concordam que houve a melhoria da gestão de custos com a acreditação hospitalar tendo em vista que com esta exige-se uma série de melhorias de controle e adequações no hospital. Tal resultado confirma os estudos feitos em hospitais acreditados na área gerencial, como o de Cardoso e Martins (2012), Xavier e Carmo Filho (2015) e Silva, Dani e Santos (2016). Ainda complementando os resultados desta pesquisa, um dos respondentes ressalta, no questionário, que “a satisfação na abordagem dos custos influenciando no preço de venda sem perder qualidade na prestação dos serviços assistenciais é uma premissa da acreditação: sustentabilidade”.

Os resultados da pesquisa mostram a não concordância de algumas práticas indicadas para hospitais pela literatura e as realmente utilizadas. Embora a literatura evidencie algumas práticas como as mais benéficas para os hospitais, muitas vezes não são as mais utilizadas, como por exemplo, o custeio baseado em atividades e o método das seções homogêneas como mais pertinentes aos hospitais, são os dois menos utilizados na prática.

Neste estudo, a prática mais utilizada é o custeio por absorção integral, seguido do custeio variável, custeio por absorção parcial, custeio baseado em atividades e por último o método das seções homogêneas. Isto também pode ser reflexo de que a maioria dos hospitais, quando questionados sobre o que levou escolher uma prática específica, atribuem, em primeiro lugar, por ser usado em outros hospitais, em segundo, por recomendações de consultorias externas e, apenas em terceiro, por estar disponível na literatura (Tabela 3).

Percebe-se indícios de uma pressão mimética e normativa na adoção das práticas de mensuração e gestão de custos, a primeira, tendo em vista que a maioria dos hospitais apresentam um alto grau de concordância ao adotar uma prática devido à esta também *ser usada em outro hospital* (3,92) e, depois a que apresenta maior grau de concordância é que a prática é utilizada devido à *recomendações de consultorias* (3,79), além de *exigências externas (planos, operadora, etc.)* (3,28), podendo indicar uma pressão normativa. E em menor grau uma pressão coercitiva, percebida na adoção de práticas devido às *exigências legais/fiscais* (3,18), ou seja, este menor grau indica que a adoção das práticas não está relacionada apenas ao cumprimento das exigências legais, mas também ao gerenciamento e a informação para tomada de decisão, mostrando uma evolução nos resultados do estudo de Abbas (2001) e

Stroehrer e Freitas (2008), que pesquisaram hospitais públicos e privados e que constataram a utilização das informações de custos apenas para fins fiscais.

Tabela 3 - Escolha do método

	Frequência					Total	Descritivos	
	1	2	3	4	5		Méd	DP
Recomendado literatura	9 10,6%	3 3,5%	24 28,2%	31 36,5%	18 21,2%	85 100%	3,54	1,181
Recomendado consultorias	6 7,1%	5 5,9%	17 20%	30 35,3%	27 31,8%	85 100%	3,79	1,166
Usado em outros hospitais	1 1,2%	3 3,5%	21 24,7%	37 43,5%	23 27,1%	85 100%	3,92	0,876
Atender exigências fiscais/legais	9 10,6%	19 22,4%	20 23,5%	22 25,9%	15 17,6%	85 100%	3,18	1,265
Atender órgãos externos (planos, operadoras, etc.)	6 7,1%	19 22,4%	21 24,7%	23 27,1%	16 18,8%	85 100%	3,28	1,211
Suprir necessidades da administração	0 -	0 -	0 -	24 28,2%	61 71,8%	85 100%	4,72	0,453

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

## 5. Considerações finais

Os hospitais são entidades complexas, que além de oferecer seu serviço principal, assistência à saúde, englobam vários tipos de organizações (hotelaria, restaurante, lavanderia, farmácia), contemplando diversos serviços e diferentes tipos de formação profissional. Portanto, são consideradas entidades altamente institucionalizadas e que sofrem pressões internas e externas dentro da sua cadeia de valor.

Em contrapartida, detectou-se, por meio das pesquisas empíricas realizadas por outros autores em hospitais, assim como através das observações feitas no estudo piloto deste estudo, a dificuldade na mensuração e gestão de custos nestas organizações, que muitas vezes não existem, desconhecem as práticas que podem ser utilizadas, ou quando tem conhecimento, tem dificuldade na adoção, não havendo a institucionalização das práticas, seja pela falta de habilidade (qualificação), motivos financeiros ou até mesmo pela falta interesse.

Os principais resultados evidenciaram, quanto as práticas de mensuração e gestão de custos, que os hospitais adotam pelo menos uma das práticas de custos, sendo a mais utilizada para mensuração o custeio por absorção pleno/integral e para gestão, a margem de contribuição. Neste sentido, percebeu-se que ainda persiste esta lacuna entre teoria e prática nas pesquisas referentes à mensuração e gestão de custos, visto que a prática ressaltada pela literatura como sendo a ideal para a atual estrutura de custos, no caso o custeio baseado em atividades, é apontada nesta pesquisa como a menos utilizada pelos hospitais, o que leva a reflexão sobre a relevância das pesquisas acadêmicas para o meio profissional.

Cabe destacar as limitações do presente estudo. A primeira a ser destacada, refere-se ao fato da pesquisa ser do tipo *survey*, não podendo ser observados aspectos comportamentais nas respostas com maior precisão, como em um estudo de caso. Entretanto, para suprir um pouco desta limitação, foi feita uma entrevista piloto em um hospital, com questões pertinentes ao estudo, assim como, durante a aplicação do questionário, nos hospitais da amostra, foram trocados *e-mails* e houveram conversas informais com alguns respondentes, para que as interpretações dos resultados fossem as mais coerentes possíveis. Ainda, ressalta-se que mesmo sendo uma pesquisa *survey*, não pode fazer inferências a todos os hospitais brasileiros, visto que foram investigados uma amostra representativa dos hospitais acreditados pela ONA, e ainda não uniforme entre os estados brasileiros.

Por fim, recomenda-se explorar as pressões externas que são exercidas sobre os hospitais, que os fazem a adotar determinada prática, tendo em vista os indicativos de pressões

isomórficas na adoção das práticas apresentado nos resultados deste estudo, e que tais pressões podem decorrer devido à alguns hospitais fazerem parte de uma rede hospitalar.

## Referências

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, K.; MARQUES, K. C. M.; TONIN, J. M. F.; SASSO, M.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio discutidos na literatura são os mesmos usados na prática em hospitais? **ABCustos**, v.10, n.1, p. 73-93, 2015.

AILLÓN, H. S. **A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da nova sociologia institucional**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ALMEIDA, J. J. **Sistemas de custos em organizações hospitalares** – estudo de casos. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - ISEC/FGV, Rio de Janeiro, 1987.

ALMEIDA, L. B.; SANTOS, A. R. Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v.2, n.1, p. 19-34, 2007.

BARROS, C. C.; SILVA, J. D. G.; SOUZA, F. J. V.; MELO, M. M. D.; TAVEIRA, L. B. Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais? **Revista de Estudos Contábeis**, v.4, n.6, p. 78-98, 2013.

BORGERT, A.; ALVES, R.V.; SCHULTZ, C. A. Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.7, n.14, p. 97-120, 2010.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOWHILL, B.; LEE, B. The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing: Insight or unproven dogma? **Journal of Applied Accounting Research**, v.6, n.3, p. 1-24, 2002.

BRIMSON, J. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMILLO, N. R. S.; OLIVEIRA, J. L.C.; BELLUCCI JUNIOR, J. A.; CERVILHERI, A. H., HADDAD, M. C. F. L.; MATSUDA, L. M. Acreditação em hospital público: percepções da equipe multiprofissional. **Ver Bras Enferm**, v.69, n.3, p. 451- 459, 2016.

CAPETTINI, R.; CHOW, C.W.; MCNAMEE, A. H. On the need and opportunities for improving costing and cost management in healthcare organizations. **Managerial Finance**, v.24, n.1, p. 46-59, 1998.

CARDOSO, S. M.; MARTINS, V. F. Sistemas de custos estão presentes nos hospitais brasileiros que passaram pelo processo de acreditação hospitalar? **Revista GeTeC**, v.1, n.2, p. 59-78, 2012.

CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde**. São Paulo: Atlas, 2001.

CINQUINI, L.; VITALI, P. M.; PITZALIS, A.; CAMPANALE, C. Process view and cost management of a new surgery technique in hospital. **Business Process Management Journal**, v.15, n.6, p. 895-919, 2009.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. São Paulo, v.1, n.2, p. 33-42, 2004.

CORONETTI, J.; BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B. Os métodos de custeio utilizado nas maiores indústrias de Santa Catarina. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v.10, n.2, p. 324-343, 2012.

FALK, J. A. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

FINKLER, S.; WARD, D.; BAKER, J. **Essentials of cost accounting for health care organizations**. New York: Aspen Publishers, 2007.

KAPLAN, R.S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no Brasil**. São Paulo: Singular, 2009.

LEONCINE, M. **Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

LEVINE, D. M.; BERENSON, M. L.; STEPHAN, D. **Estatística: teoria e aplicações usando microsoft excel português**. São Paulo: LTC, 2000.

LUCENA, W. G. L.; BRITO, L. A. S. N. Perfil dos artigos sobre custos voltados para área hospitalar publicados nos Anais do Congresso USP período de 2001-2007. **Revista de Ciências Gerenciais**, v.14, n.19, p. 223-238, 2010.

MARTINS, D. B.; PORTULHAK, H.; VOESE, S. B. Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.12, n.3, p. 59-75, 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, V. F.; CARMO, C. R. S.; RIBEIRO, A. E.; PORTILHO, L. A. Gestão de custos de em organizações hospitalares: uma necessidade no processo de gestão. **Revista de Administração**, v.11, n.20, p. 97-118, 2014.

MATOS, A. J. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análises e tomada de decisão**. 3. ed. São Paulo: editora STS, 2005.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MONGE, P. The importance of activity-based methods in radiology and technology that now makes this possible. **Radioly Management**, v.28, n.3, p. 52-55, 2006.

NEDER, A. L. G. **Melhores práticas de gestão na cadeia de suprimentos**: um estudo de caso em uma rede de hospitais privados. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

NERIZ, L.; NÚÑEZ, A.; RAMIS, F. A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. **BMC Health Services Research**, v.14, n.1, 542, 2014

OLIVEIRA, A. S. **Custeio baseado em atividade - ABC**: um estudo de caso sobre aplicabilidade e análise de custos em um hospital privado. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

PEREIRA, R. P.; SÁ, P. M.; JORGE, S. M. A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses: características e lacunas. In: Congresso AECA, 14, 2010, Coimbra, Portugal. **Anais...Coimbra: AECA**, 2010.

PETER, M. G. A.; SOUSA, C.; PESSOA, M. N. M.; MACHADO, M. V. V.; PETER, F. A. Metodologia de formação de preço para cursos de pós-graduação com enfoque no target costing. In: EnAnpad, 29, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília:Anpad, 2005.

POPESKO, B. Specifics of the activity-based costing applications in hospital management. **International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health**, v.5, n.3, p. 179-186, 2013.

POPESKO, B.; NOVÁK, P. Application of ABC method in hospital management. In: **Proceedings** of the 6th iasme/wseas international conference on economy and management transformation (EMT '11), France, 2011.

RAIMUNDINI, S. L.; SOUZA, A. A.; REIS, L. G.; STRUETT, M. A. M.; BOTELHO, E. M. Aplicabilidade do Sistema ABC e análise de custos hospitalares: Comparação entre hospital público e hospital privado. In: EnANPAD, 27, 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: Anpad, 2004.

ROCHA, V. L. D. **Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares**: estudo de caso em um hospital de Florianópolis. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

SANTOS, M. E.; MARTINS, V. F.; LEAL, E. A. Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares: um estudo na cidade de Uberlândia MG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.10, n.1, p. 3-17, 2013.

SCHULTZ, C. A.; SILVA, M. Z.; BORGERT, A. É o custeio por absorção o único método aceito pela Contabilidade? **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.183, p. 39-55, 2010.

SCOTT, W. R.; RUEF, M.; MENDEL, P. J.; CARONNA, C. A. **Institutional change and healthcare organizations: from professional dominance to managed care**. University of Chicago Press, 2000.

SEVERIANO FILHO, C.; MELO, J. F. M. Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção. **Contabilidade Vista & Revista**, v.17, n.3, p. 11-24, 2006.

SILVA, A. P. F.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9, 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ABC, 2002.

SILVA, E. P.; COSTA, P. S.; TIBÉRIO, C. S. B. Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários. In: Congresso Internacional de Custos, 8, 2003, Punta Del Este, Uruguai. **Anais...** Punta Del Este: IIC, 2003.

SILVA, M. Z.; DANI, A. C.; SANTOS, C. A. A relação da acreditação com o isomorfismo institucional e com os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais da região sul do Brasil. In: Congresso Anpcont, 10, 2016, Ribeirão Preto. **Anais...** Ribeirão Preto: Anpcont, 2016.

SOUZA, F. J. V.; BARROS, C. C. Eficiência na alocação de recursos públicos destinados a assistência hospitalar nos estados brasileiros. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v.3, n.1, p. 71-89, 2013.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração.** São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. G. É economicamente viável regionalizar a atuação de um hospital público de médio porte? **Physis: Revista de Saúde Coletiva**, v.20, n.2, p. 571-588, 2010.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **Revista de Administração Eletrônica**. São Paulo, v.1, n.1, p. 1-25, 2008.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. V. S. M; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **BBR - Brazilian Business Review**, v.8, n.3, p. 108-127, jul./set. 2011.

VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

XAVIER, R. V.; CARMO FILHO, M. M. Uso de artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). **Revista Ambiente Contábil**, v.7, n.2, p. 248-269, 2015.

YERELI, A. N. Activity-based costing and its application in a Turkish university hospital. **AORN Journal**, v.89, n.3, p. 573-591, 2009.

YUKIMITSU, A. C.; PEREIRA, S. C. F. A utilização de práticas de gestão da cadeia de suprimentos e desempenho operacional em hospitais brasileiros. In: Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais, 13, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FGV, 2010.