

## **INVESTIGAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS PELOS HOSPITAIS DO MUNICÍPIO DE NATAL/RN**

### **INVESTIGATION OF THE COSTING METHODS USED BY HOSPITALS IN NATAL/RN**

### **INVESTIGACIÓN DE LOS MÉTODOS DE COSTEO UTILIZADOS POR LAS ENTIDADES HOSPITALARIAS EN LA CIUDAD DE NATAL/RN**

**Yuri Gomes Paiva Azevedo**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN  
yuri\_azevedo@live.com

**João Victor Joaquim dos Santos**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN  
falarcomjoaovictor@yahoo.com.br

**Anailson Marcio Gomes**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN  
anailson82@gmail.com

**Daniele da Rocha Carvalho**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN  
drc\_rn@yahoo.com.br

**Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN  
ridalvo@ufrnet.br

## RESUMO

Este estudo tem como objetivo investigar os métodos de custeio utilizados pelas entidades hospitalares do município de Natal/RN. De acordo com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde, existem trinta e uma instituições cadastradas como hospitais gerais e especializados no município de Natal/RN, dentre elas, treze concordaram em participar da pesquisa. A coleta de dados foi realizada, no período de abril a julho de 2014, por meio de entrevistas estruturadas com os gestores hospitalares. Para tratamento dos dados utilizou-se a análise descritiva e inferência estatística, através da realização do teste Qui-Quadrado. Os resultados demonstraram que, enquanto a maioria dos hospitais utiliza o método de custeio por absorção, apenas três utilizam métodos de custeio paralelos para a tomada de decisão, tendo em vista que dois hospitais utilizam o custeio variável e um o método ABC. Foram descritos pelos gestores como motivos para a não implantação desses métodos a falta de mão de obra especializada, alto custo e complexidade de implantação de um método de custeio, além de aspectos culturais da entidade.

**Palavras chave:** Métodos de Custeio. Gestão de Custos Hospitalares. Tomada de Decisão.

## ABSTRACT

This study aims to investigate the costing methods used by the hospitals in the city of Natal/RN. According to the National Register of Health Facilities, there are thirty-one institutions registered as general and specialized hospitals in Natal/RN, among them, thirteen agreed to participate in the study. The data collection was conducted in the period from April to July 2014, through structured interviews with the hospital managers. For data treatment, it was used descriptive analysis and statistical inference through the realization of the chi-square test. The results showed that while most hospitals use absorption as a cost method, only three others use costing methods in parallel for decision-making, considering that two hospitals use variable costing and only one uses the ABC method. The lack of skilled labour, high cost and complexity of implementing a costing method, as well as cultural aspects of the organization have been described by managers as reasons for non-implementation of these methods.

**Keywords:** Costing Methods. Hospital Cost Management. Decision taking.

## RESUMEN

Este estudio tiene como objetivo investigar los métodos de costeo utilizados por las entidades hospitalarias en la ciudad de Natal/RN. De acuerdo con el Registro Nacional de Establecimientos de Salud, hay treinta y una entidades registradas como hospitales generales y especializados en el municipio de Natal / RN, entre ellos trece estuvieron de acuerdo en participar de la investigación. La recolección de datos se llevó a cabo en el período de abril a julio de 2014, a través de entrevistas estructuradas con los administradores del hospital. Los datos recogidos se utilizó el análisis descriptivo y la inferencia estadística, mediante la realización de la prueba de chi-cuadrado. Los resultados mostraron que mientras la mayoría de los hospitales utilizan la absorción método de costo, sólo tres utilizaran métodos de costeo de uso paralelos para la toma de decisiones, teniendo en cuenta que dos hospitales utilizan el costeo variable y método ABC. Fueron descritos por los administradores como razones para no implementar estos métodos falta de mano de obra calificada, el alto costo y la complejidad de la implementación de un método de costos, así como los aspectos culturales de la entidad.

**Palabras clave:** Métodos de cálculo de costos. Gestión de los costos hospitalarios. Toma de decisiones.

## INTRODUÇÃO

A área da saúde vem assumindo ao longo do tempo um papel significativo na economia mundial, tendo em vista que diversos fatores como a longevidade da população e o surgimento de novas doenças propiciam uma crescente demanda de necessidades na área da saúde. Com isso, surge uma preocupação com os gastos na assistência médica, pois é fundamental o conhecimento dos custos para a gestão hospitalar.

A gestão de custos é uma ferramenta que proporciona ao administrador uma visão ampla e aprimorada da realidade financeira da entidade, permitindo assim, que os gastos e recursos disponíveis sejam vistos de outro ângulo, o que possibilita, ao gestor, destinar a aplicação dos recursos de forma adequada. O objetivo da gestão de custos é não somente economizar recursos, mas, principalmente, gastar melhor.

No âmbito hospitalar, Finkler, Ward e Baker (2007) reconhecem a importância da gestão de custos, considerando-a como um elemento da gerência financeira que gera informações sobre os custos de uma organização e seus componentes, propiciando informações para a tomada de decisões. Porém, Mercier e Naro (2014) descrevem que, devido à complexidade das organizações hospitalares e ao elevado número de procedimentos, os custos relacionados às atividades são de difícil mensuração, isso evidencia a importância da utilização de métodos de custeio compatíveis com os objetivos e as características das organizações.

Nessa perspectiva, a utilização de um método de custeio como importante ferramenta para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões gerenciais deve fornecer informações que possibilitem ao gestor determinar o valor dos objetos de custeio, reduzir gastos, melhorar os processos dentro da instituição, eliminar desperdícios, decidir entre produzir ou terceirizar, eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Nos diversos tipos de organizações, cada método possui suas vantagens e desvantagens em sua utilização, na área da saúde isso não é diferente. Dentre os diversos métodos de custeio existentes na literatura, são abordados no presente estudo o custeio por absorção, o custeio variável e o *Activity-Based Costing* (ABC), levando em consideração que estes foram os descritos, pelos gestores hospitalares, como utilizados nas entidades investigadas. Diante do exposto, este trabalho tem como objetivo investigar os métodos de custeio utilizados pelas entidades hospitalares do município de Natal/RN.

O presente trabalho encontra-se estruturado em cinco seções. Nesta primeira encontra-se a introdução, abordando a importância da gestão de custos em entidades hospitalares, os métodos de custeio e sua utilização como ferramenta para tomada de decisão gerencial, além do objetivo da pesquisa. A segunda parte está composta pelo referencial teórico, que aborda os conceitos acerca do tema em questão, bem como os estudos recentes na área e as hipóteses da pesquisa. A terceira apresenta os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Na quarta tem-se a análise dos resultados, para, em seguida, apresentar as considerações finais, incluindo as limitações do estudo e sugestões para novas pesquisas. Na sexta e última parte encontram-se as referências que serviram como base para a realização do estudo.

## REFERENCIAL TEÓRICO

### Sistema Brasileiro de Saúde

A saúde é resultante, entre outras, das condições de habitação, alimentação, educação, renda, meio ambiente, trabalho, transporte, emprego, lazer, liberdade, acesso e posse de terra e acesso a serviços de saúde. Esse conceito foi definido na VIII Conferência Nacional de Saúde, que foi precedida de um amplo debate e pré-conferências (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2011).

Em 1988 a saúde pública Brasileira passou por uma reestruturação com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil. Antes disso, o sistema em vigência segregava a população em relação à assistência à saúde pelo modelo *dual*, cujas ações de promoção da saúde estavam divididas entre os Ministérios da Saúde e da Previdência Social. Somente tinham direito à assistência médico-hospitalar os indivíduos inseridos no mercado formal de trabalho. Após a promulgação, o modelo de assistência universal e integral à saúde garantiu a todo brasileiro o direito à atenção integral à saúde, independentemente de contribuição.

Dois anos após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, foi instituído o Sistema Único de Saúde (SUS) pela Lei Nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, que regula, em todo o

território nacional, as ações e serviços de saúde, executados isolada ou conjuntamente, em caráter permanente ou eventual, por pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou privado (BRASIL, 1990).

Nesse contexto, o SUS se apresenta como um conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais, da Administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público.

Estão incluídas no SUS as instituições públicas federais, estaduais e municipais de controle de qualidade, pesquisa e produção de insumos, medicamentos, inclusive de sangue e hemoderivados, e de equipamentos para saúde. Ademais, ressalta-se que a iniciativa privada também poderá participar do SUS, em caráter complementar.

### **Instituições Hospitalares**

Segundo a Organização Mundial de Saúde (2000), o hospital se apresenta como um estabelecimento que disponibilize no mínimo cinco leitos para a internação de pacientes, garantindo um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, possuindo uma equipe clínica organizada, com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos.

Os hospitais são parte integrante de um sistema coordenado de saúde cuja função é dispensar à comunidade uma completa assistência à saúde, tanto curativa quanto preventiva, incluindo serviços extensivos à família, em seu domicílio, e ainda um centro de formação para os que trabalham no campo de saúde e para as pesquisas biossociais (CHERUBIN; SANTOS, 1997, p. 58).

As entidades hospitalares, sejam elas públicas ou privadas, têm como objetivo o serviço de prestação de saúde à comunidade, proporcionando uma assistência técnica curativa e preventiva. Uma das funções do hospital, seja classificado como pequeno, médio, grande ou de porte especial, é a prevenção à doença, tendo em vista o objetivo do mesmo.

Para desempenhar sua função de restauração à saúde, deverá realizar o diagnóstico, tratamento, reabilitação física, mental e social dos pacientes, como também deve exercer atividades educativas e de apoio à pesquisa, para o desenvolvimento de novos processos na área hospitalar.

### **Custos Hospitalares**

A informação de custos nas entidades hospitalares, segundo Gonçalves et al. (2010), deve objetivar não somente a determinação dos preços dos serviços, mas também uma análise interna que propicie um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização. Porém, devido à heterogeneidade de procedimentos médicos e ao elevado número de materiais e serviços disponíveis, mensurar e controlar custos é particularmente difícil no ambiente hospitalar (FINKLER; WARD; BAKER, 2007).

No contexto internacional, Popesko (2013) evidencia que, devido à introdução de modernas técnicas médicas e novos medicamentos que resultam em um aumento nos custos, diversos hospitais estão adotando novas ferramentas de gestão de custos. Entretanto, Sousa, Gil e Santana (2015) destacam que as entidades hospitalares no Brasil encontram-se, de forma geral, distantes do processo de modernização gerencial, tendo em vista que a maioria dessas instituições utiliza métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento dos custos reais, ou seja, não fazem uso de sistemas de custos que forneçam parâmetros para a tomada de decisão gerencial.

Percebe-se, então, a necessidade de um sistema que possibilite uma elucidação sobre o comportamento e variáveis que influenciam nos gastos dos serviços hospitalares para que haja uma gestão coerente por parte de quem realiza a prestação do serviço. Segundo Falk (2008), um sistema de contabilidade de custos facilita um controle mais preciso dos mesmos para fins de diminuição ou substituição de itens mais onerosos na composição dos custos, permite uma melhor análise da

lucratividade, estabelecimento de taxas de serviço, planejamento estratégico e gerenciamento do pessoal médico e não médico, em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento.

Ao implementar um sistema de custos, a definição do método a ser utilizado deve levar em consideração o tipo de informação que a entidade necessita. Segundo Martins e Rocha (2010), o método de custeio mais adequado será aquele que melhor ajude a resolver o problema em determinada situação, induzindo os gestores a tomarem decisões adequadas em cada caso.

De acordo com Abbas (2001), várias instituições utilizam a contabilidade de custos somente para fins fiscais e não exploram a informação como ferramenta para a tomada de decisão gerencial. Isso se relaciona, principalmente, com a deficiência de agilidade e confiabilidade dos dados que, conseqüentemente, perdem a utilidade como instrumento gerencial para a tomada de decisão.

### **Sistemas de Custos para Tomada de Decisões Gerenciais**

Considerando que um dos fatores-chave de uma gestão eficaz é a capacidade de estimar os custos dos produtos e serviços com precisão (TUCKOVÁ; FIALOVÁ; STROUHAL, 2012), observa-se que os sistemas de custeio se apresentam como uma ferramenta de gestão para que a organização possa determinar qual o valor dos objetos de custeio, melhorar os processos produtivos da empresa, além de reduzir custos e eliminar desperdícios (AZEVEDO et al., 2016).

Segundo Atkinson et al. (2015) um sistema de custeio tem a finalidade de servir como ferramenta de gestão financeira para planejamento e controle dos recursos disponíveis; como medidor do desempenho operacional e financeiro, permitindo comparar o custo com o valor recebido; como banco de informações confiáveis e oportunas para a tomada de decisão; além de auxiliar como identificador de custos desnecessários e de tarefas ineficientes quanto a seu volume ou execução. Nesse contexto, Hammad, Jusoh e Ghozali (2008) consideram necessária a implementação de um sistema de custos nas entidades hospitalares visando mensurar e otimizar a eficiência, haja vista o ambiente dinâmico dessas organizações.

A análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista segundo Borna (2002). No primeiro, é analisado se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da entidade e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. No segundo ponto de vista, é levado em consideração a parte operacional do mesmo, ou seja, como os dados são processados para a obtenção das informações. Para Crepaldi e Crepaldi (2014) as empresas precisam de sistemas de custeio para realizar três principais funções: avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; além de oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

Para implantar um sistema de custos em instituições de saúde, precisa-se, em síntese, considerar os diversos setores internos como empresas que prestam serviços umas as outras, de acordo com a atividade de produção exercida. A implantação de custos pode ser caracterizada como a sistematização da distribuição dos gastos desde os setores administrativos e intermediários, até os finais/produtivos. Ou seja, como o objetivo principal da instituição é o atendimento aos pacientes, é natural que todos os custos gerados nos centros de custos administrativos e intermediários sejam distribuídos aos finais, seguindo determinados critérios de alocação (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006, p.29)

Ressalta-se, que, as informações geradas pelo sistema de custeio devem proporcionar benefícios que superem os custos para implementá-lo, devendo ser suficientes para permitir que o administrador possa tomar decisões pertinentes a diversas áreas da organização e implementar uma estratégia empresarial.

### *Custeio por Absorção*

Levando em consideração que ainda não foi desenvolvida uma metodologia de custeio que atenda todas as entidades de uma forma geral, tendo em vista que o método mais adequado depende de situações específicas de cada companhia, como os problemas existentes e as informações demandadas pelos gestores para a tomada de decisão (CARRERAS et al., 2011), diversos métodos de custeio são evidenciados pela contabilidade de custos com a finalidade de realizar a apuração e controle efetivo dos custos dos produtos ou serviços prestados.

Nessa perspectiva, tem-se o custeio por absorção, que é desenvolvido a partir da aplicação dos conceitos básicos da contabilidade clássica e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados, assim como todos os demais gastos relativos ao esforço aplicado na produção (MARTINS, 2010). Percebe-se, então, que o custeio por absorção baseia-se na experiência das organizações industriais, apesar de suas variações também serem adaptadas para outros setores e áreas de aplicação, como a prestação de serviços (TUCKOVÁ; FIALOVÁ; STROUHAL, 2012).

A apuração dos custos a partir deste método é estabelecida por Megliorini (2012) em duas etapas: (i) separação dos gastos do período em despesas, custos e investimentos; e (ii) separação dos custos em diretos e indiretos. Dessa forma, Garrison, Noreen e Brewer (2013) descrevem que neste método, todos os custos de produção são tratados como custo dos produtos, independentemente de serem variáveis ou fixos. Por incluir todos os custos de produção nos custos dos produtos, o custeio por absorção também é denominado método do custo total.

Como vantagens do custeio por absorção, Crepaldi e Crepaldi (2014) citam que o método propicia a fixação de preços de venda mais reais, pois engloba todos os custos da empresa nos custos unitários dos produtos, além de atender os princípios fundamentais de contabilidade e as leis tributárias. Porém, Bonacim e Araújo (2010) consideram que o método não permite realizar uma análise do comportamento dos custos e da real contribuição de cada serviço prestado em função de sua receita e custos diretamente relacionados. Além disso, o tratamento, muitas vezes arbitrário, dos custos indiretos gera distorções que podem comprometer a qualidade da informação.

Quanto à utilização das informações de custos no processo decisório, Slomski, Batista e Carvalho (2003) consideram que o método de custeamento por absorção não é apropriado como instrumento para a tomada de decisão gerencial em razão da utilização dos rateios dos custos fixos que, apesar de se aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas. De forma complementar, Sousa, Gil e Santana (2010) descrevem que o custeio por absorção demonstra algumas falhas na elaboração de informações para fins gerenciais, tendo em vista a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis, considerados elementos importantes no controle de produtividade e precificação dos produtos e serviços.

### *Activity-Based Costing (ABC)*

Na última década, tem-se observado que os métodos tradicionais de custeio, como o custeio por absorção, não têm mais atendido a necessidade da gestão de custos hospitalares. Diante disso, tendo em vista a importância da eficiência dos custos e a crescente complexidade das atividades médicas, observa-se que o *Activity-Based Costing* (ABC) tem sido amplamente implementado no âmbito hospitalar para mensuração dos custos (RAJABI; DABIRI, 2012).

O custeio ABC é considerado por Horngren, Foster e Datar (2000) como um dos melhores métodos de custeio para a tomada de decisão, juntamente com o custeio variável. É definido por Abbas (2001) como um sistema de custos que tem o objetivo de avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa (tanto industrial, quanto de serviços), utilizando direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços.

Para Falk (2008), o ABC não é uma nova alternativa de contabilidades de custos para as organizações de saúde, mas sim, uma nova abordagem ou enfoque de como observar a realização das atividades dentro de uma instituição. De acordo com o autor, as atividades consomem recursos para

produzir um resultado (*output*), uma vez que cada paciente necessita de uma série de atividades para seu tratamento e recuperação.

Observa-se, então, que o ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim os recursos que são consumidos pelas atividades, e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço.

Tendo em vista que a diferença entre o método ABC e o método tradicional está relacionado com a definição das atividades e na forma de alocação dos custos indiretos, Mauss e Souza (2008), descrevem que os custos indiretos, no ABC, são atribuídos a um objeto de custo onde realmente tenham sido consumidos. Isso se dá através da análise da relação de causa e efeito e do rastreamento das causas que deram origem aos custos.

As principais diferenças entre o custeio tradicional por absorção e o custeio ABC podem ser constatadas a seguir, no Quadro I, segundo Facci, Rodrigues e Souza (1999).

**Quadro I.** Principais diferenças entre o custeio por absorção e o custeio ABC

	<b>Custeio Tradicional por Absorção</b>	<b>Custeio ABC</b>
Custos	Os produtos consomem os recursos, que são mensurados como custos.	As atividades consomem os recursos; os produtos consomem as atividades, que geram os custos.
<i>Cost drivers</i>	São atributos do produto. Exemplos: horas de mão de obra; horas-máquina; consumo de materiais.	São atributos das atividades. Exemplos: <i>setup</i> de máquinas; número de vezes que ocorre a armazenagem.
Custo indireto	Rateado com base no volume produzido.	Apropriado às atividades, conforme determinamos <i>cost drivers</i> .
Atividades	Nem todas as atividades são relacionadas aos volumes produzidos. Exemplos: <i>setup</i> das máquinas; gastos com manutenção; recebimento de materiais.	Separação entre as atividades que consomem recursos (adicionam valor ao produto) e as atividades que não consomem recursos (não adicionam valor ao produto).
Bases para rateio do custo indireto	Normalmente horas de mão de obra direta.	Não há rateio; há apropriação de custos indiretos pelas atividades consumidas pelos produtos.

Fonte: Facci, Rodrigues e Souza (1999).

Apesar do ABC ser considerado por Öker e Özyapici (2013) como um método de custeio mais eficiente que o custeio por absorção, deve-se considerar, também, que ele possui algumas limitações, como altos custos de manutenção e implementação, conforme descrevem Kaplan e Anderson (2007).

Ainda em relação às limitações, Megliorini (2012) ressalta a semelhança desse método com o custeio por absorção ao não separar os custos fixos, mas sim apropriá-los aos bens ou serviços. Crepaldi e Crepaldi (2014) também citam outras desvantagens como: alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados, dificuldade de envolvimento e comprometimento dos colaboradores da empresa, falta de pessoal competente, qualificado e experiente para a implantação e acompanhamento, além de não ser um método aceito pelo fisco.

### *Custeio Variável*

Denominado às vezes como custeio direto ou custeio marginal segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013), o custeio variável apropria apenas aos produtos os custos e despesas variáveis conforme o volume de produção e venda da entidade. Fato esse confirmado por Megliorini (2012), que descreve que no custeio variável apenas os custos variáveis irão compor o custo do objeto de custeio (bens ou serviços), sejam diretos ou indiretos.

Para Padoveze (2000), o custeio variável é considerado o melhor método para tomada de decisões gerenciais, tendo em vista que os custos fixos indiretos não são alocados aos produtos e são tratados como despesas do período. Porém, em uma diferente concepção, Miranda et al. (2007) consideram que, em organizações que possuem elevados custos fixos, abordagens como o custeio

variável perdem sua relevância, considerando que os custos fixos são “ignorados” na composição do custo total dos produtos.

Como vantagens do custeio variável, Crepaldi e Crepaldi (2014) consideram a comparabilidade dos custos em bases unitárias, independentemente do volume de produção; melhor controle dos custos fixos, por se apresentarem separadamente nas demonstrações; facilidade na elaboração e no controle de orçamentos; além de fornecer mais instrumentos de controle gerencial.

No entanto, Martins (2010) elenca, como limitação do método variável, o fato da legislação fiscal não o aceitar como ferramenta de controle de estoques, tendo em vista que o mesmo fere os princípios contábeis geralmente aceitos, principalmente o da competência e a confrontação. Santos, Martins e Leal (2013) complementam, descrevendo que o método subestima a avaliação dos estoques, o que resulta em valores de custo mais baixos que aqueles apurados pelo critério do custeio por absorção.

## Estudos na Área

Nos últimos anos, diversos estudos têm investigado a importância dos sistemas de custos para a tomada de decisões em entidades hospitalares, conforme evidência Cornejo (2008). Nessa perspectiva, pode-se citar o estudo realizado por Roldán, Montoya e Agudelo (2009), em que o grupo de investigação e consultoria em Ciências Contábeis da Universidade de Antioquia realizou uma pesquisa na cidade de Medellín e sua área metropolitana, que propiciou verificar que 70% das entidades pesquisadas possuem sistemas de custos em operação, 26% delas encontram-se em fase de implementação e 4% não possuem o referido sistema.

No tocante aos métodos de custeio utilizados, foi descrito que 33,3% dos hospitais utilizam a metodologia ABC *Standard*, com múltiplas bases de rateio para distribuição dos custos, 28,6% utilizam o ABC, considerado no estudo como uma metodologia moderna e mais apropriada para cálculo dos custos, 19% utilizam matrizes escalonadas para distribuição dos custos, apesar do estudo identificar que o mesmo não pode ser caracterizado como método de custo, 9,5% utilizam uma combinação entre o método ABC e custeio por processos, 4,8% das entidades utilizam uma combinação de metodologia denominada “*reales-estándar*” e o mesmo percentual utiliza o custeio por processos, que calculam o custo de cada unidade funcional ou unidade de serviço.

Ainda no contexto internacional, considerando a importância das informações de custos na tomada de decisões em entidades hospitalares, Tučková, Fialová e Strouhal (2012) examinaram diversos aspectos relacionados aos sistemas de saúde da Alemanha, Reino Unido, Polônia, República Tcheca e Estados Unidos.

De acordo com os principais resultados do estudo realizado por Tučková, Fialová e Strouhal (2012), considera-se que a aplicação de métodos de custeio modernos, como o custeio ABC, proporcionam benefícios superiores quando comparados com o custeio por absorção, como maior qualidade nas informações sobre a eficiência dos gastos e sobre o custo dos produtos e serviços prestados, utilizado para o cálculo da lucratividade das entidades, mesmo não sendo esse o principal objetivo das instituições de saúde.

No âmbito nacional, Santos, Martins e Leal (2013) avaliaram a utilização das informações de custos em seis entidades hospitalares localizadas na cidade de Uberlândia-MG, na perspectiva que a gestão hospitalar brasileira é considerada um dos setores mais defasados quanto à utilização das ferramentas de gestão.

Os resultados da pesquisa realizada por Santos, Martins e Leal (2013) demonstram que apenas dois hospitais presentes na amostra do estudo possuem, parcialmente, sistemas de custos implementados, tendo em vista que quatro hospitais não realizam a mensuração dos custos dos serviços prestados. Dentre os métodos de custeio utilizados pela gestão, foram citados o custeio por absorção por dois hospitais, enquanto que paralelamente, cada um encontra-se implementando os métodos variável e ABC, respectivamente.

De forma complementar, Santos, Martins e Leal (2013) evidenciam que os motivos descritos pelos gestores para a ausência de mensuração dos custos da prestação de serviços são a falta de orientação técnica/viabilidade, a falta de um *software* (sistema de informação próprio) e pelo fato que os custos são considerados irrelevantes para a gestão.

Visando promover a reflexão de gestores públicos, usuários e estudiosos de áreas afins sobre a importância de um sistema de custos para apoiar a tomada de decisão, Barros et al. (2013) investigaram se os hospitais universitários brasileiros possuem um sistema de custo que possa subsidiar a tomada de decisões.

Com base nos resultados do estudo realizado por Barros et al. (2013), percebe-se que sete hospitais universitários presentes na amostra não possuem nenhum sistema de custo para a tomada de decisão, enquanto que apenas o Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão (HUUFM) e o Hospital Universitário Onofre Lopes (HUOL) possuem sistemas de custos. Em relação aos hospitais que adotam sistemas de custos, ambos adotam o método de custeio por absorção mas, paralelamente, o HUOL também encontra-se implementando de forma lenta o método de custeio pleno, tendo em vista a carência de pessoal e equipamentos de informática.

Em uma mesma perspectiva, considerando a importância conferida à adoção de sistemas de custos em entidades públicas, especialmente em hospitais universitários, como um componente capaz de fomentar o processo de modernização gerencial destas organizações, Martins, Portulhak e Voese (2015) investigaram as práticas de gestão de custos utilizadas por hospitais universitários federais.

Dentre os resultados do estudo realizado por Martins, Portulhak e Voese (2015), observa-se que dos 11 hospitais presentes na amostra, apenas quatro utilizam algum método de custeio. Nessa perspectiva, os métodos de custeio por absorção e de custeio pleno destacam-se como mais utilizados, sendo adotados por dois hospitais, enquanto que o método variável/direto é utilizado em apenas um dos hospitais.

Diante da importância das instituições hospitalares conhecerem seus custos, bem como de verificar se o que a literatura vem discutindo está sendo usado pelos hospitais, Abbas et al. (2015) apresentaram um estudo comparativo entre os métodos de custeio utilizados em pesquisas nacionais e aqueles utilizados por hospitais do Estado do Paraná.

Com base nos achados de Abbas et al. (2015), verifica-se a predominância da utilização do custeio por absorção integral, haja visto que todos os 14 hospitais que compõem a amostra do estudo utilizam o referido método de custeio. De forma complementar, os três hospitais também utilizam-se do custeio variável, enquanto que um adota, de forma paralela ao custeio por absorção, o custeio ABC.

Nessa perspectiva, observa-se uma divergência entre os métodos de custeio utilizados pelo hospitais investigados e as pesquisas empíricas realizadas na área, tendo em vista que a maioria dos artigos investigam o método ABC ou suas variantes, o *Activity-Based Management* (ABM) ou *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC).

Por fim, regressando ao contexto internacional, tem-se a pesquisa realizada por Moradi e Eskandar (2016), que investigaram a utilização da informação contábil na tomada de decisão por gestores de hospitais localizados no Tehran, capital do Irã, sendo a amostra composta por 136 hospitais, em que 82 deles são públicos e 54 privados.

Dentre os principais resultados da pesquisa realizada por Moradi e Eskandar (2016), observa-se que o custeio variável é mais utilizado por hospitais privados que hospitais públicos, assim como o custeio por absorção. No entanto, a utilização do custeio ABC apresenta-se predominante nos hospitais públicos.

### Hipóteses da Pesquisa

De acordo com Jericó e Castilho (2010), a maioria das entidades hospitalares que utilizam-se de sistemas de custos adotam o custeio por absorção, método esse que causa distorções nos custos indiretos e, conseqüentemente, nos relatórios utilizados para a tomada de decisão gerencial.

Nesse contexto, devido à introdução de modernas técnicas e novos medicamentos que resultam em um aumento nos custos, Popesko (2013) evidencia que diversos hospitais estão adotando métodos mais avançados de gestão de custos visando compreender as relações entre custos consumidos e serviços prestados, sendo um deles o custeio ABC, considerado por Öker e Özyapici (2013) como uma metodologia mais eficiente que o custeio por absorção, tendo em vista que ele fornece informações mais precisas na apuração dos custos.

Nessa perspectiva, considerando que os métodos tradicionais de custeio, como o custeio por absorção, não têm mais atendido a necessidade informacional dos gestores hospitalares (RAJABI; DABIRI, 2012), haja vista que não atendem os requisitos de constantes avanços no ambiente hospitalar, principalmente em relação ao fornecimento de informações precisas e confiáveis para que se tenha uma gestão hospitalar eficiente e eficaz (ÖKER; ÖZYAPICI, 2013), tem-se a seguinte Hipótese H<sub>1</sub>:

**H<sub>1</sub>:** Existe uma relação entre o método de custeio utilizado e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos.

Além disso, em relação ao tamanho da companhia, Haldma e Laats (2002) evidenciam que esse associa-se positivamente com a sofisticação dos sistemas de contabilidade e de controle. De forma complementar, Hill (2000) descreve que hospitais de maior porte tendem a obter maiores benefícios com os investimentos realizados em sistemas de custos quando comparados com hospitais de menor porte.

Nesse contexto, considerando que Hammad, Jusoh e Oon (2010) sugerem que existe uma relação entre o porte do hospital e a utilização de sistemas de gestão de custos, bem como que Martins, Portulhak e Voese (2015) sugerem que há uma tendência de uma maior adoção de métodos de custeio em hospitais de grande porte, em comparação aos demais hospitais de médio e pequeno porte, tem-se a Hipótese H<sub>2</sub>:

**H<sub>2</sub>:** Existe uma relação entre o porte do hospital e a utilização de sistemas de custos para a tomada de decisão.

## PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais, de acordo com o modelo descrito por Raupp e Beuren (2012), apresenta o delineamento da pesquisa em três categorias: objetivos, procedimentos e quanto à abordagem do problema. Quanto aos objetivos, este trabalho caracteriza-se como pesquisa descritiva, buscando identificar e comparar informações sobre os métodos de custeio nas entidades hospitalares.

Em relação aos procedimentos, caracteriza-se como bibliográfica, tendo em vista o embasamento teórico para elaboração do referencial, composto por livros relacionados à área em questão, bem como artigos científicos em anais eletrônicos e periódicos, além de dissertações. Caracteriza-se como pesquisa quantitativa quanto à abordagem do problema, pois foi elaborada utilizando instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados (RAUPP; BEUREN, 2012).

Para definir a população da pesquisa, utilizou-se a quantidade de hospitais cadastrados no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES, identificando assim, trinta e uma instituições cadastradas como hospitais gerais e hospitais especializados no município de Natal/RN, sendo esse selecionado por critério de acessibilidade. Realizaram-se visitas *in loco*, no período de abril a julho de 2014, tendo como base os endereços disponíveis no site do CNES. Após visita, gestores de treze hospitais concordaram em participar da pesquisa, compondo assim, uma amostra de aproximadamente 42% das entidades.

A coleta de dados se deu através da realização de entrevistas que duraram, em média, 35 minutos, sendo aplicados formulários segregados em três etapas: (i) perfil do hospital, visando identificar informações acerca da natureza jurídica, classificação, porte e origem dos recursos financeiros; (ii) contabilidade de custos, identificando a utilização de sistemas de custos, o tempo de implantação, motivos para a não implementação, a existência de um setor específico de apuração de custos, os métodos de custeio utilizados, existência de cálculo da capacidade ociosa; e (iii) perfil do gestor hospitalar, abordando a formação do gestor hospitalar, seu nível de conhecimento em relação sobre custos, a utilização das informações geradas pelos métodos de custeio para a tomada de decisão e a satisfação da gestão em relação às informações de custos.

Ressalta-se que, anteriormente à etapa de coleta de dados, foram realizados pré-testes com três docentes do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte que possuem experiência na área de gestão hospitalar pública e privada, sendo esses definidos por critério de acessibilidade. Nessa perspectiva, considera-se que a realização dos pré-testes propiciou benefícios, como a inserção e readequação de determinados questionamentos.

Os dados coletados foram tabulados através do *software Microsoft Excel* 2010, elaborando-se, em seguida, tabelas correspondentes à estatística descritiva do estudo. Posteriormente, adotou-se a inferência estatística, sendo realizado o teste Qui-Quadrado através do *software SPSS* v. 23, a fim de verificar se há relação entre a utilização de sistemas de custos e o porte do hospital, bem como entre o método de custeio utilizado e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos.

## ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir dos dados coletados através de entrevistas com os gestores, foi possível gerar as seguintes informações:

**Tabela I.** Caracterização da amostra analisada

Instituição	Natureza Jurídica	Classificação	Porte do hospital
Liga Norte Riograndense Contra o Câncer	Privado sem fins lucrativos	Especializado	Médio Porte
Hospital Antônio Prudente	Privado com fins lucrativos	Geral	Médio Porte
Hospital Colônia Dr. João Machado	Público Estadual	Especializado	Médio Porte
Hospital Dr. José Pedro Bezerra	Público Estadual	Geral	Grande Porte
Hospital Giselda Trigueiro	Público Estadual	Especializado	Médio Porte
Hospital Infantil Varela Santiago	Privado sem fins lucrativos	Especializado	Médio Porte
Hospital Maternidade Promater	Privado com fins lucrativos	Geral	Médio Porte
Hospital Médico Cirúrgico	Privado com fins lucrativos	Especializado	Médio Porte
Hospital Memorial	Privado sem fins lucrativos	Especializado	Médio Porte
Hospital Monsenhor Walfredo Gurgel	Público Estadual	Geral	Grande Porte
Maternidade das Quintas	Público Municipal	Especializado	Pequeno Porte
Maternidade Escola Januário Cicco	Público Federal	Especializado	Médio Porte
Natal Hospital Center	Privado com fins lucrativos	Geral	Médio Porte

Fonte: Dados da pesquisa

Ressalta-se que dos 31 hospitais cadastrados no CNEs na cidade de Natal/RN, apenas 13 concordaram em participar da entrevista, conforme apresentado na Tabela I. De acordo com os dados levantados, pode-se observar que a maioria dos hospitais é de natureza jurídica privados com fins

lucrativos e hospitais públicos estaduais, totalizando um percentual de aproximadamente 31% cada. Além disso, a tabela evidencia que a maioria das instituições são hospitais especializados e de médio porte, apresentando um resultado percentual de 61% e 77%, respectivamente.

**Tabela 2.** Origem dos Recursos Financeiros

Item	Quantidade	Percentual
Receita com SUS	11	85%
Particulares	5	38%
Planos de Saúde	4	31%
Outras Receitas	5	38%

Fonte: Dados da pesquisa

Levando em consideração que os hospitais apresentam mais de uma fonte de receitas operacionais, a Tabela 2 demonstra que 85% dos hospitais recebem receitas provenientes do SUS. Um percentual de 38% dos hospitais tem receitas oriundas de clientes particulares, enquanto 31% possuem receitas através dos planos de saúde.

Em relação às outras receitas, observa-se que 38% dos hospitais também possuem receitas não operacionais, como: doações, subvenções, locação de consultórios e estacionamento.

**Tabela 3.** Existência de setor específico para apuração de custos

Item	Quantidade	Percentual
Sim	6	46%
Não	7	54%

Fonte: Dados da pesquisa

Anteriormente à verificação da existência de sistemas de custos implementados nos hospitais presentes na amostra, foi identificado se estes possuem um setor específico para a mensuração de controle dos custos. Nesse sentido, observa-se que em 54% dos hospitais não há um setor interno que realize a apuração dos custos, sendo estes apurados através de setor de contabilidade externa (43%), ou setor financeiro (43%) e os demais através do setor de contabilidade interna.

**Tabela 4.** Existência de sistema de custos

Item	Quantidade	Percentual
Sim	7	54%
Não	5	38%
Em implantação	1	8%

Fonte: Dados da pesquisa

No tocante à utilização de um sistema de custos pelos hospitais, verifica-se que 54% deles possuem um sistema de custos implantado, 38% não possuem sistema de custos e 8% encontram-se em fase de implantação. Nessa perspectiva, observa-se que a maioria dos hospitais investigados já beneficia-se de um sistema de custos que propicia o fornecimento de informações úteis para que os gestores tomem decisões, acompanhem o desempenho e analisem possibilidades de redução de custos e evidenciem ineficiências de processos e serviços, conforme descrevem Santos, Leal e Silva (2014).

Esses resultados corroboram parcialmente os achados de Roldán, Montoya e Agudelo (2009), que pesquisaram hospitais na cidade de Medellín e sua área metropolitana, em que 70% das entidades presentes na amostra possuem sistemas de custos em operação, 26% delas encontram-se em fase de implementação e 4% não possuem o referido sistema.

No entanto, ressalta-se que devem ser observados quais métodos de custeio são utilizados nos sistemas de custos implementados, haja vista que o estudo de Hammad, Jusoh e Ghozali (2013)

evidencia que apesar da maioria dos hospitais egípcios pesquisados possuírem sistemas de custos, esses são considerados ineficientes e que não propiciam informações úteis para a tomada de decisão gerencial.

Considerando, então, a importância de se observar a qualidade das informações utilizadas para a tomada de decisão, a Economia da Saúde considera que as estratégias de custos utilizadas pelas organizações que atuam na área da saúde devem ser avaliadas (DRUMMOND et al., 2005). Nesse contexto, a Tabela 5 demonstra os métodos de custeio utilizados pelos hospitais do município de Natal/RN, para que posteriormente seja investigado se esses atendem as necessidades informacionais dos gestores em relação às informações de custos.

**Tabela 5.** Métodos de custeio utilizados pelos hospitais

Item	Quantidade	Percentual
ABC	1	13%
Absorção	5	63%
Variável	2	25%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 5, constata-se que 63% das instituições hospitalares utilizam o custeio por absorção como método apuração de custos, 25% utilizam o custeio variável e apenas 13% fazem uso do custeio ABC. Nessa perspectiva, percebe-se que mesmo considerados mais apropriados para a tomada decisão gerencial em entidades hospitalares segundo a literatura, o custeio variável e o custeio ABC enfrentam dificuldades para serem implantados, situação semelhante à evidenciada por Moradi e Eskandar (2016), que descrevem que os métodos por absorção e variável são mais utilizados por gestores de hospitais localizados no Tehran, capital do Irã, em comparação com o método ABC.

Ainda em relação ao contexto internacional, observa-se que esses achados encontram-se em consonância com os resultados de Roldán, Montoya e Agudelo (2009), haja vista a predominância da utilização do custeio por absorção em hospitais situados na cidade de Medellín, na Colômbia.

No âmbito nacional, esse resultado também corrobora a pesquisa realizada por Abbas et al. (2015), que evidenciam que todos os 14 hospitais pesquisados no estado do Paraná utilizam o método de custeio por absorção, sendo o método variável utilizado por três hospitais (21%) enquanto que o custeio ABC é utilizado por apenas em um hospital (7%).

Com base nesses resultados, considera-se importante destacar que os gestores hospitalares estão tomando decisões baseadas em informações predominantemente geradas pelo método de custeio por absorção, método esse que apresenta inconsistências para a elaboração de informações para fins gerenciais conforme evidenciam Slomski, Batista e Carvalho (2003), Sousa, Gil e Santana (2010) e Jericó e Castilho (2010).

No que se refere a não implantação dos métodos de custeio pelos gestores hospitalares de Natal/RN, foram citados motivos como falta de mão de obra especializada, alto custo e complexidade de implantação de um método de custeio paralelo, além de aspectos culturais da entidade, que também foi descrito pelos gestores hospitalares investigados no estudo de Cornejo (2008), tendo em vista a necessidade de conscientização da equipe de colaboradores, pois o sucesso de qualquer sistema depende diretamente dos mesmos, tanto para o fornecimento quanto para a utilização das informações.

**Tabela 6.** Existência de cálculo da capacidade ociosa

Item	Quantidade	Percentual
Sim	5	38%
Não	8	62%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com Asta e Barbosa (2014), a melhoria da produtividade e da qualidade dos serviços hospitalares, assim como a redução de custos através da eliminação de todas as formas de desperdício,

vem exigindo a geração de dados e informações precisas e atualizadas que auxiliem os gestores a tomar decisões corretas.

Nesse contexto, verifica-se a necessidade de mensurar a capacidade ociosa, que é a parcela do recurso que está disponível para uso, porém, por diversas razões, não está sendo efetivamente utilizado, gerando assim, custos de ociosidade. Diante disso, os resultados acerca da apuração da capacidade ociosa nos hospitais pesquisados mostram que 62% dos gestores afirmam a não existência do cálculo de ociosidade. Porém, apenas os privados admitiram ter ociosidade, enquanto apenas 38% são capazes de mensurar procedimentos que possuem ociosidade, dentre eles, pode-se citar tomografia computadorizada, colonoscopia, pediatria e pronto socorro.

Em relação à formação do gestor responsável pela tomada de decisão gerencial, segundo Cherubin e Santos (1997), é importante que o gestor hospitalar possua formação acadêmica em administração, e, preferencialmente, com especialização em administração hospitalar, fato esse que não foi constatado na pesquisa. Como mostra a Tabela 7, encontramos uma diversidade de formações acadêmicas, onde nem sempre o responsável pela tomada de decisão gerencial possui uma formação na área de gestão.

**Tabela 7.** Formação do gestor responsável pela tomada de decisão gerencial

Item	Quantidade	Percentual
Administração	4	30,8%
Ciências Contábeis	1	7,7%
Ciências Econômicas	3	23,1%
Enfermagem	1	7,7%
Letras	1	7,7%
Medicina	3	23,1%

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os hospitais pesquisados, verifica-se que 31% dos gestores possuem formação acadêmica em Administração, 23% em Ciências Econômicas e Medicina. Ciências Contábeis, Enfermagem e Letras possuem o percentual de 8% cada. No tocante a cursos de Pós-Graduação, constata-se que apenas dois gestores são especialistas em gestão hospitalar.

Com isso, observa-se que a formação acadêmica dos gestores hospitalares da cidade de Natal corrobora, em parte, da formação dos gestores da cidade de Uberlândia-MG, conforme evidenciam Santos, Martins e Leal (2013), tendo em vista que a maioria dos gestores pesquisados possuem formação em Administração, sendo Ciências Contábeis a segunda formação que apresenta-se com maior frequência. No entanto, em relação à cursos de Pós-Graduação, percebe-se que há um maior nível de especialização que os gestores da cidade de Natal/RN, haja vista que todos os gestores investigados no estudo realizado por Santos, Martins e Leal (2013) possuem curso de pós-graduação.

**Tabela 8.** Nível de conhecimento do gestor em relação a custos

Item	Quantidade	Percentual
Bom	6	46%
Razoável	4	31%
Pouco	3	23%
Nenhum	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa

Quando questionados sobre o nível de conhecimento sobre custos, 46% dos gestores consideram ter um bom conhecimento, 31% consideram ter razoável conhecimento sobre o tema e 23% afirmam ter pouco conhecimento. Porém, em relação à importância das informações de custos para a tomada de decisões, 85% classificam como informações muito importantes, enquanto 15% consideram importantes.

Nesse contexto, percebe-se que apesar de reconhecerem a importância das informações de custos no processo decisório, os gestores, em sua maioria, afirmam não possuir um bom conhecimento em relação a custos, o que pode levá-los a não interpretar corretamente determinadas informações fornecidas pelos sistemas de custos.

**Tabela 9.** Atendimento da necessidade dos usuários pelas informações de custos

Item	Quantidade	Percentual
Sim	4	31%
Não	3	31%
Parcialmente	5	38%

Fonte: Dados da pesquisa

Através da pesquisa foi possível observar que as informações de custos são capazes de atender a necessidade dos gestores em 31% dos casos. A mesma porcentagem anterior afirma não ser atendida, enquanto 38% afirmaram serem atendidos apenas parcialmente.

Ademais, percebe-se que algumas informações descritas pelos gestores são conflitantes no tocante à utilização das informações de custos para tomada de decisão, levando em consideração que 54% dos respondentes afirmaram que os custos do hospital são mensurados de acordo com as atividades, entretanto, foi verificado que apenas 13% das entidades possuem o método de custeio ABC.

**Tabela 10.** Divergência entre o custo de procedimentos e valores repassados pelo SUS

Item	Quantidade	Percentual
Sim	11	92%
Não	0	0%
Não sabe informar	1	8%

Fonte: Dados da pesquisa

No tocante aos custos dos procedimentos hospitalares e valores que são repassados pelo SUS, a Tabela 10 demonstra que 85% dos respondentes afirmam que há divergências entre o custo de determinados procedimentos ofertados e os valores que são repassados e 15% não souberam informar, devido ao fato de possuírem outras fontes de recursos financeiros.

Além disso, todos os gestores informaram que há necessidade de uma atualização da tabela dos valores repassados pelo SUS, confirmando, assim, a perspectiva de Baer, Campino e Cavalcanti (2001), que elencam que o repasse do SUS aos hospitais é insuficiente para cobrir os custos, em decorrência do deficitário orçamento da área da saúde, bem como que a tabela de preços do SUS para pagamento dos serviços prestados pelos médicos e hospitais conveniados ou contratados está defasada, não sendo corrigida sequer pela inflação do período.

Após análise descritiva, a fim de identificar se há relação entre variáveis presentes no estudo, foi realizado o teste Qui-Quadrado através *software* SPSS v.23. Inicialmente verificou-se a relação entre os métodos de custeio utilizados e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos, a fim de testar a hipótese H<sub>1</sub>.

**Tabela 11.** Cruzamento de tabelas entre os métodos de custeio utilizados e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos

	Não	Parcialmente	Sim	Total
ABC	0	0	1	1
Absorção	0	3	2	5
Nenhum	4	1	0	5
Variável	0	1	1	2
Total	4	5	4	13

Fonte: Dados da pesquisa

**Tabela 12.** Resultado do teste qui-quadrado entre os métodos de custeio utilizados e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,772 <sup>a</sup>	6	,135
Likelihood Ratio	11,273	6	,080
N of Valid Cases	13		

Fonte: Dados da pesquisa

Com base no resultado do teste Qui-Quadrado evidenciado na Tabela 12, percebe-se que não há relação entre os métodos de custeio utilizados e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos, haja vista que o *p-value* encontrado foi 9,772. Dessa forma, deve-se rejeitar a H<sub>1</sub>, que pressupõe a existência de relação entre o método de custeio utilizado e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos.

Com base na rejeição da referida hipótese, observa-se que apesar da literatura na área (PADOVEZE, 2000; JERICÓ; CASTILHO, 2010; RAJABI; DABIRI, 2012; ÖKER; ÖZYAPICI, 2013) evidenciar as limitações do custeio por absorção no fornecimento de informações para a tomada de decisão, bem como a superioridade dos métodos variável e ABC na mensuração de custos mais precisos e confiáveis, essa relação apresenta-se estatisticamente significativa nos hospitais presentes na amostra.

**Tabela 13.** Cruzamento de tabelas entre a utilização de sistemas de custos e o porte do hospital

	Sim	Não	Em Implantação	Total
Pequeno Porte	0	1	0	1
Médio Porte	6	3	1	10
Grande Porte	1	1	0	2
Total	7	5	1	13

Fonte: Dados da pesquisa

**Tabela 14.** Resultado do teste qui-quadrado entre a utilização de sistemas de custos e o porte do hospital

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	2,154 <sup>a</sup>	4	,707
Likelihood Ratio	2,620	4	,623
N of Valid Cases	13		

Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, considerando que o resultado do teste Qui-Quadrado evidenciado na Tabela 14 demonstra que não há relação entre a utilização de sistemas de custos e o porte do hospital, haja vista que o *p-value* encontrado foi 2,154, deve-se também rejeitar a H<sub>2</sub>, que pressupõe a existência de relação entre a utilização de sistemas de custos e o porte do hospital.

Com base na rejeição da referida hipótese, observa-se que não há uma tendência de maior adoção de métodos de custeio em hospitais de grande porte, em comparação aos demais hospitais de médio e pequeno porte entre os hospitais presentes na amostra do estudo, contraponto, assim, as perspectivas de Hammad, Jusoh e Oon (2010) e Martins, Portulhak e Voese (2015).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo identificar os métodos de custeio nos hospitais no município de Natal-RN e sua utilização como ferramenta para a tomada de decisão. Para o alcance do objetivo

proposto, foi realizada a coleta de dados através de entrevistas com os diretores administrativos e financeiros de hospitais públicos e privados presentes no portal do CNEs. Em Natal-RN, a população de hospitais gerais e especializados foi composta por trinta e uma instituições. Dentre elas, treze concordaram em participar das entrevistas.

Foi observado que a maioria dos hospitais utiliza o método de custeio por absorção, apesar do mesmo não ser considerado apropriado, segundo a literatura, como instrumento para a tomada de decisão gerencial. Apenas dois hospitais pesquisados fazem uso do método de custeio variável e um utiliza o método ABC. Em relação à não implantação desses métodos, foram citados motivos como falta de mão de obra especializada, alto custo e complexidade de implantação de um método de custeio paralelo, além de aspectos culturais da entidade, levando em consideração que há a necessidade de conscientização da equipe de colaboradores, tendo em vista que o sucesso de qualquer sistema depende diretamente dos mesmos, tanto para o fornecimento quanto para a utilização das informações.

Percebeu-se o reconhecimento dos gestores quanto à importância da contabilidade de custos como ferramenta para uma melhor tomada de decisão gerencial, apesar da maioria dos gestores não considerarem ter um bom conhecimento em relação a custos. Além disso, também foi possível identificar informações conflitantes em relação aos métodos de custeio utilizados pelos hospitais, tendo em vista que vários afirmaram mensurar os custos hospitalares de acordo com suas atividades. Porém, apenas um hospital realmente utiliza o método ABC como método de custeio.

No tocante ao nível de satisfação das informações fornecidas à gestão, os respondentes afirmaram que, na maioria dos casos, as informações de custos não atendem totalmente as suas necessidades. Diante disso, através da inferência estatística, realizou-se o teste Qui-Quadrado para verificar se há relação entre o método de custeio utilizado e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos, bem como entre a utilização de sistemas de custos e o porte do hospital.

Com base nos resultados do teste Qui-Quadrado, realizado através do cruzamento de tabelas, percebeu-se que as hipóteses elencadas no estudo foram rejeitadas, haja vista que a que não foi identificada relação entre as variáveis investigadas, considerando que os *p-values* encontrados são maiores que 0,05.

Os fatores limitantes da pesquisa dizem respeito à acessibilidade da aplicação dos questionários junto aos gestores hospitalares, bem como em relação à credibilidade das informações disponibilizadas. Além disso, também considera-se como limitação o fato da amostra ser do tipo não-probabilística, não sendo possível generalizar os resultados encontrados para as entidades hospitalares que não pertencem à amostra do estudo.

Para futuras pesquisas, sugere-se ampliar a área geográfica da pesquisa, a fim de comparar os resultados com outros municípios do país, bem como investigar outros fatores que possam influenciar na adoção de sistemas de custos.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; MARQUES, K. C. M.; TONIN, J. M. F.; SASSO, M.; LEONCINE, M. Uma análise comparativa entre os métodos de custeio discutidos na literatura contábil e os métodos usados na prática em hospitais paranaenses. *ABCustos*, v. 10, n. 1, p. 73-93, 2015.

ABBAS, K. *Gestão de Custos em Organizações Hospitalares*. 2001. 171 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: Vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Revista Contexto*, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ASTA, D. D.; BARBOSA, A. P. Modelo Conceitual de Mensuração de Desperdícios em Hospitais Privados. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 3, n. 1, p. 40-56, 2014.

ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

AZEVEDO, Y. G. P.; SANTOS, J. V. J.; GOMES, A. M.; CARVALHO, D. R.; OLIVEIRA, R. M. A. Análise de Custeio em Exames de Diagnóstico por Imagem: Um Estudo de Caso Utilizando o Método Activity-Based Costing. **Revista Eletrônica Gestão & Saúde**, v. 7, n. 3, p. 1106-1125, 2016.

BAER, W.; CAMPINO, A.; CAVALCANTI, T. Health in the development process: the case of Brazil. **The Quarterly Review of Economics and Finance**, v. 41, n. 3, p. 405-425, 2001.

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.

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos – Manual Técnico de Custos – Conceito e Metodologia**. Brasília, Ministério da Saúde, 2006.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde: **Cadernos HumanizaSUS**. Brasília: Ministério da Saúde, 2011.

BRASIL. **Lei nº 8.080 de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8080.htm).> Acesso em 25 abr. 2014.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CARRERAS, M.; GARCÍA-GOÑI; IBERN, P.; CODERCH, J.; VALL-LLOSERA, L.; INORIZA, J. M. Estimates of patient costs related with population morbidity: can indirect costs affect the results? **The European Journal of Health Economics**, v. 12, n. 4, p. 289-295, 2011.

CHERUBIN, N. A.; SANTOS, N. A. **Administração Hospitalar: Fundamentos**. São Paulo: CEDAS, 1997.

CORNEJO, B. G. Información contable para la gestión en los hospitales públicos españoles: dificultades en su elaboración. **Revista de Administración Sanitaria**, v. 6, n. 4, p. 655-672, 2008.

CREPALDI, S. A; CREPALDI, G. S. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014

DRUMMOND, M. F.; SCULPHER, M. J.; CLAXTON, K.; STODDART, G. L. TORRANCE, G. W. **Methods for the economic evaluation of health care programmes**. 3 ed. New York: Oxford University Press, 2005.

FACCI, N.; RODRIGUES, M. S.; SOUZA, M. C. S. O sistema ABC e suas influências no estabelecimento do custeio do ciclo de vida. In: Congresso Brasileiro de Custos, 6, 1999. **Anais eletrônicos...** São Paulo, p. 1-14, 1999. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3218/3218>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

FALK, J. A. **Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2008.

FINKLER, S.; WARD, D.; BAKER, J. **Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations**. New York: Aspen publishers. 2007.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GONÇALVES, M. A.; AMORIM, C. A.; ZAC, J. I.; ALEMÃO, M. M.; COSTA, M. R. T. Gestão Hospitalar – A Aplicabilidade do Sistema ABC. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.4, n.4, p.73-86, 2010.

HAMMAD, S. A.; JUSOH, R.; GHOZALI, I. Decentralization, perceived environmental uncertainty, managerial performance and management accounting system information in Egyptian hospitals. **International Journal of Accounting and Information Management**, v. 21, n. 4, p. 314-330, 2013.

HAMMAD, S. A.; JUSOH, R.; OON, E. Y. N. Management Accounting System for Hospitals: A Research Framework. **Industrial Management & Data Systems**, v. 110, n. 5, p. 762-784, 2010.

HALDMA, T.; LAATS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, v. 13, n. 4, p. 379-400, 2002.

HILL, N. T. Adoption of costing systems in US hospitals: an event history analysis 1980-1990. **Journal of Accounting & Public Policy**, v. 19, n. 1, p. 41-71, 2000.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. Trad. José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JERICÓ, M. C.; CASTILHO, V. Gerenciamento de custos: aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades em Centro de Material Esterilizado. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 44, n. 3, p. 745-752, 2010.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. The speed-reading organization. **Business Finance**, v. 13, n. 6, p. 39-42, 2007.

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**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MAUSS, C. V; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, E. **Custos**: análise e gestão. 2 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MERCIER, G.; NARO, G. Costing Hospital Surgery Services: The Method Matters. **Journal Plos One**, v. 9, n. 5, p. 1-7, 2014.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. Custeio ABC no Ambiente Hospitalar: Um Estudo nos Hospitais Universitários e de Ensino Brasileiros. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 18, n. 44, p. 33-43, 2007.

MORADI, M.; ESKANDAR, H. Using Accounting Information in Decision Making of Hospitals Managers. **International Journal of Finance and Managerial Accounting**, v. 1, n. 2, p. 51-59, 2016.

ÖKER, F.; ÖZYAPICI, H. A New Costing Model in Hospital Management: Time-Driven Activity-Based Costing System. **The Health Care Manager**, v. 32, n. 1, p. 23-36, 2013.

OMS. **The world health report**: Improving Performance. Geneva: World Health Organization, 2000.

PADOVEZE, C. L. O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável Versus Custeio por Absorção. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, v. 12, p. 42-58, 2000.

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.

RAJABI, A.; DABIRI, A. Applying Activity Based Costing (ABC) Method to Calculate Cost Price in Hospital and Remedy Services. **Iranian Journal of Public Health**, v. 41, n. 4, p. 100-107, 2012.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2012.

ROLDÁN, M. I. D.; MONTOYA, L. F. G.; AGUDELO, J. A. O. Análisis de los sistemas de costos utilizados en las entidades del sector salud en Colombia y su utilidad para la tomada de decisiones. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, p 495-525, 2009.

SANTOS, M. E.; LEAL, E. A.; SILVA, D. A. Produção Científica em Gestão de Custos em Hospitais: Uma Análise nos Principais Eventos Acadêmicos na Área Contábil no Período de 2007 a 2011. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 11, n. 1, p. 42-57, 2014.

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.

SLOMSKI, V.; BATISTA, I. V. C.; CARVALHO, E. M. Os métodos de custeio variável e por absorção e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 8, n. 1, p. 9-20, 2003.

SOUSA, C. M. M. G.; GIL, E. P.; SANTANA, L. C. Custeio por absorção como instrumento de informação gerencial no ramo hospitalar. **Caderno de Administração. Revista do Departamento de Administração da FEA**, v. 9, n. 1, p. I-II, 2015.

TUCKOVÁ, Z.; FIALOVÁ, S.; STROUHAL, J. Health Care Systems: Some Comparative Analysis from Czech Perspective. **International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences**, v. 6, n. 2, p. 297-304, 2012.