
Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-MG

Edson Arlindo Silva¹
Carlos Alberto Abreu²

Resumo

O presente trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa teórico-empírica sobre a utilização dos sistemas de custeios pelas instituições hospitalares da cidade de Muriaé - MG, que é considerado um importante pólo médico-hospitalar na região leste da Zona da Mata Mineira e, no país quando se trata de tratamento de câncer, por meio do Centro Brasileiro de Oncologia denominado Fundação Cristiano Varella. No desenvolvimento da pesquisa investigou-se a aplicação dos métodos de custeios mais utilizados pelas entidades hospitalares da Cidade de Muriaé, bem como as experiências destas com o sistema de custeamento ABC (*Activity Based Costing*). Uma vez que a gestão de custos em quaisquer tipos de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos. Na realização deste trabalho foi utilizado o método de questionário estruturado com aplicação dos questionários em todos os 05 hospitais da cidade de Muriaé, correspondendo a 100% da população estudada. O trabalho foi realizado durante o ano de 2005 e encerrado no final do primeiro trimestre de 2006. As respostas foram tabuladas com a utilização do programa de informática denominado EXCEL. O trabalho revelou ainda que a maioria dos Hospitais muriaeenses opera com sistemas de apuração de custos baseados no método de custeio por absorção e que a utilização do sistema ABC ainda é pequena. Uma das possíveis causas da baixa aplicação do ABC é a falta de conhecimento sobre este método e a ausência de gestores hospitalares com conhecimento específico na área.

Palavras-chave: Custos; Instituições hospitalares; Planejamento operacional.

¹ Doutorando em Administração pelo Departamento de Administração e Economia da Universidade Federal de Lavras e bolsista da CAPES. Endereço: Rua Afonso Pena, 113 - Centro - Lavras/MG, CEP 37.200-000. E-mails: edson.silva@posgrad.ufla.br / edson@fagoc.br.

² Bacharel em Administração de Empresas. E-mail: carlosalbertoabreu@hotmail.com.

Abstract

In this research we aimed to present the results of an empirical-theoretical research about the funding systems used by hospital organizations in Muriaé city -MG, considered an important pole in Zona da Mata Mineira east region and, and in the country, and in the country, referring to the cancer treatment through the Centro Brasileiro de Oncologia, called Fundação Cristiano Varellla. While developing this research we investigated the most common funding systems applied by the hospital organizations in Muriaé, as all the experiences of those with the ABC (Activity Based Costing) method. Since the funding management in any kind of organization we represent a fundamental management tool essential for the resources control. We used the structured questionnaire in this study in five hospitals in Muriaé, corresponding to 100% of the studied population. The study started in 2005 e finished in the first semester of 2006. The answers were tabulated using the Excel program. The research reveled that the majority of hospitals in Muriaé operate using the absorptive funding system instead of the ABC method, that is still used a little. One argument for such result may be the lack of knowledge about the ABC method and the lack of managers specific hospital knowledge.

Keywords: Funding; Hospital organizations; Operational planning.

1 Introdução

A competitividade proporcionada pela nova ordem econômica mundial, resultando na globalização dos mercados, que se encontra em forte expansão, vem influenciando as economias de todo o mundo capitalista, trazendo desafios para os gestores de diversos níveis e das mais variadas atividades. A ênfase na qualidade e no gerenciamento de custos tem se tornado uma das principais ferramentas para enfrentar os novos desafios que surgem, sendo enfatizada a criação de sistemas de custos bem elaborados, estes são provenientes da contabilidade, que por sua vez é fundamental nesta nova ordem, uma vez que ela é peça chave para a tomada de decisão.

Em recentes estudos na área de custos, Perez Júnior (2005) e Bruni (2006) entendem que a gestão de custos em qualquer tipo de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos da mesma, sejam eles financeiros materiais ou patrimoniais. Nos últimos anos, as entidades públicas e privadas passaram a investir cada vez mais na tecnologia da informação e na gestão da qualidade, a fim de garantir sua própria sobrevivência. Em virtude de tais investimentos, os custos dessas organizações cresceram especialmente os custos indiretos, de tal maneira que o seu controle virou um elemento estratégico para as

empresas. O mercado da saúde não escapou desse cenário. Segundo Esteves (1992, p. 8):

nos Estados Unidos, as despesas na área de saúde têm-se incrementado consideravelmente durante as últimas duas décadas, passando de 5% a 11,5% do produto interno bruto (PIB), e de acordo com projeções para o ano de 2000 da *Health Care Financing Administration*, essas despesas podem chegar a representar até 15% do PIB.

Mais especificamente no panorama brasileiro, o estudo de Médiçi *apud* Esteves, (1992, p.16) revela que “o Brasil não está assim muito distante do que vêm acontecendo nos Estados Unidos da América com respeito à elevação dos custos na área de saúde”. Segundo o último relatório decenal (83-93) divulgado pela Organização Pan-americana da Saúde (OPAS), o Brasil é um dos países do mundo que mais gasta com saúde. Não é de estranhar, portanto, a ênfase crescente no campo de controle de custos nesta área.

Mas como será que a contabilidade de custos vem sendo operacionalizada na área da saúde? Sabe-se que o tema não é novo, pois conforme Falk (1981) os primeiros estudos no Brasil sobre custos na área da saúde datam do início da década de cinquenta. Todavia, pesquisas bibliográficas na área de gestão de custos demonstram que foram realizados poucos estudos sobre o assunto. Mesmo na área empresarial, foram poucos os estudos sobre como as empresas estão calculando seus custos no Brasil. A maior parte das publicações especializadas sobre custos, durante a última década, aborda o tema sobre o prisma da importância e da aplicabilidade do custeio ABC na área hospitalar. Assim, busca-se conhecer a realidade dos hospitais brasileiros na Cidade de Muriaé em Minas Gerais, conhecida como Pólo Médico-Hospitalar da região Leste da Zona da Mata Mineira e Centro de referência no Tratamento de Câncer, através do Centro Brasileiro de Oncologia vinculado à Fundação Cristiano Varella. Qual a experiência dos hospitais muriaeenses com a utilização de sistemas de custeio, e o sistema baseado em atividades: Custos ABC.

Vale salientar que os hospitais de Muriaé, mesmo sendo referência regional em atendimento hospitalar, não apresentam uma preocupação efetiva com os sistemas de apuração dos seus custos, fundamental para as

suas tomadas de decisões. Sendo assim, constatou-se que essas instituições prestadoras de serviços na área de saúde trabalham em sua grande maioria com o custeio por absorção, sendo feito precariamente pelo departamento contábil ou por um contador responsável, sendo este o setor que tem a obrigação de realizar os lançamentos ocorridos no período. Por outro lado, cabe aqui ressaltar que entre os cinco hospitais pesquisados existentes na cidade, apenas um apresenta estar implementando o sistema de custeio ABC, mediante algumas restrições e resistências, fruto de desconhecimento da área em questão.

2 Procedimentos metodológicos

2.1 Delineamento da pesquisa

Sustentando a intenção de se chegar a uma resposta concreta do problema formulado, foi desenvolvida uma pesquisa de campo, definida por Vergara (2000, p. 47), da seguinte forma: “pesquisa de campo é a investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo”. Ainda de acordo com Vergara (2000, p. 47-48), a “pesquisa de campo pode incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não”, sendo que a pesquisa aqui exposta concentrou-se na aplicação de questionários estruturados.

E mais, por ter sido a pesquisa fundamentada em materiais que expunham informações confidenciais das instituições hospitalares sobre o assunto abordado, a pesquisa tomou forma também de pesquisa bibliográfica, assim colocada por Vergara (2000, p. 48): “pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”.

2.2 Unidade de análise da pesquisa

O objeto de estudo deste trabalho foi identificar quais são os principais métodos de custeio utilizados nas entidades hospitalares da cidade de Muriaé-MG, bem como investigar as experiências destas entidades com o sistema de Custeamento ABC. Neste contexto, o estudo de caso é considerado,

hoje em dia, pelas Ciências Sociais e demais áreas da ciência que o utiliza um instrumento de investigação importante, pois permite ao pesquisador detalhar, com maior precisão, a unidade de análise a ser investigada. (YIN, 2001).

2.3 População, amostragem e atores sociais

Para Vergara (2005, p. 50), a

população não é o número de habitantes de um local, como é largamente conhecido o termo, mas um conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo) que possuem as características que serão objeto de estudo.

População amostral ou amostra é uma parte do universo (população) escolhida segundo algum critério de representatividade. A população considerada foi a totalidade dos Hospitais da cidade de Muriaé-MG, totalizando cinco hospitais.

A pesquisa trabalhada se insere no âmbito de inovações sofridas pelo mercado, como é o caso da possibilidade das entidades trabalharem com sistemas de custos. Tais inovações por possuírem um nível de acessibilidade pequeno, devido principalmente a fatores como um alto custo de investimento, tem maior possibilidade de ocorrerem em hospitais com maior capacidade de atendimento, ou seja, aqueles que possuem no mínimo 50 leitos. Assim, a amostra escolhida foi a dos 05 hospitais existentes na cidade de Muriaé. Segundo Vergara (2005), os sujeitos da pesquisa são as pessoas que fornecerão os dados de que necessita. Nesta pesquisa os sujeitos são os responsáveis pela administração dos respectivos hospitais, bem como as pessoas a quem foram confiadas o setor de custos.

2.4 Coleta de dados e tratamento das informações

Os procedimentos metodológicos para levantamento, coleta e tratamento de dados e informações da pesquisa em questão se fundamentaram em métodos e técnicas de pesquisa condizentes com o problema identificado e o objeto investigado, como ressalta Gil (1999) e Lakatos (2000). Assim, tendo em vista a importância dos dados e informações

disponibilizados pelas instituições hospitalares estudadas, bem como a teoria que fundamentou a prática, especial atenção foi direcionada para técnicas fundamentadas em pesquisas tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo como propostas por Trent focus (1998) e Rocha (2005).

Nesse sentido, os questionários foram preenchidos pelos sujeitos da pesquisa, chegando até eles diretamente em seus respectivos locais de trabalho. Estes questionários foram devidamente identificados e foi assegurada aos respondentes a confidencialidade das respostas e colocado à disposição destes o setor de pesquisa da instituição de ensino que deu suporte estrutural e físico à presente pesquisa visando esclarecer posteriores dúvidas.

Cabe salientar que o questionário estruturado foi composto com 12 questões que visou esclarecer o problema da pesquisa, assim como identificar a acessibilidade que os gestores hospitalares possuem em relação às informações que tratam do tema “sistema de custeio”, e analisar a periodicidade em que os gestores hospitalares utilizam tais informações para a tomada de decisão.

3 Referencial teórico

Segundo Leone (1997, p.11),

contabilidade de custos é o conjunto de princípios e normas que permitem o registro e o controle de todo o movimento do processo produtivo e a agregação de todos os elementos que formam o valor pelo qual devem ser refletidos na posição patrimonial, os produtos e a produção em processo.

Para Bruni (2006) e Martins (2000), a contabilidade de custos é entendida como o gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. É também um gasto, que reconhecido como tal, isto é, como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço.

De acordo com Matz (1978), a contabilidade de custos é parte integrante do processo administrativo, que proporciona à administração registro dos custos dos produtos, operações ou funções e compara os custos reais e

as despesas com os orçamentos e padrões pré-determinados. Também provê dados para estudos de custos, especiais que envolvem escolhas alternativas com relação aos produtos, operações e funções; assistindo dessa forma a administração e suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

Segundo Beulke e Bertó (2000), um sistema de custeio é um conjunto de procedimentos adotados numa empresa para calcular algo, ou seja, os bens e serviços e serviços nela processados. Pode-se dizer que um sistema constitui a metodologia aplicada ao desenvolvimento do cálculo de custos. Na apreciação dos sistemas de custeio, há uma forte interferência da categoria de valores empregados, conduzindo a diferentes montantes em termos de custo unitário nos serviços e procedimentos.

Conforme Martins (2001, p. 41), a palavra custeio pode ser definida como “método de apropriação de custos”. Existem diversos métodos de custeio apresentados na literatura especializada na área contábil. Entretanto, não há consenso entre os autores mais renomados sobre a nomenclatura que deve ser utilizada para tais métodos. Neste caso, apresenta-se a seguir uma breve discussão teórica entre os métodos de custeios mais usuais: o Custeio Pleno, o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio ABC (*Activity Based Costing*).

3.1 Custeio por absorção

O processo de Custeio por Absorção é percebido por Martins (2001, p. 41) da seguinte maneira:

custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção aos bens elaborados: todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Garrison e Noreen (2001, p. 79) definem o Custeio por absorção como “o método de apuração de custos que inclui todos os custos de fabri-

cação – matérias, mão-de-obra e custos direto, fixo e variável – como parte dos custos de uma unidade concluída do produto”.

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda e talvez por esta razão, seja o mais utilizado pelas empresas. Além disso, este método de custeio é consagrado pela Lei 6.404/76 e atende perfeitamente aos princípios contábeis geralmente aceitos. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas em sua utilização para fins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto.

3.2 Custeio pleno ou RKW

O Método de Custeio Pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos (produto e, ou, serviços) de custeio, com base em rateios. Segundo Vartanian (2000, p. 9), “o Método de Custeio Integral é um sinônimo do Método de Custeio Pleno”. Além disso, é muito comum alguns autores se referirem ao Custeio Pleno como Custeio por Absorção Total. Como exemplo, pode-se citar os autores Guerreiro e Catelli (1995) quando definem que o custeio por absorção total é como uma metodologia de custeio onde todos os custos e despesas operacionais são rateados às unidades individuais de serviços.

O Método de Custeio Pleno é mais conhecido como RKW. A sigla representa as iniciais de um antigo conselho governamental para assuntos econômicos (Reinhsckuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit) que existiu na Alemanha, o qual, segundo Martins (2001, p. 236) “seria semelhante ao antigo Conselho Interministerial de Preços”.

Na área de saúde o Custeio Pleno é muito utilizado. Seu emprego no Brasil se deve em parte a influência do Conselho Interministerial de Preços o qual incentivou a divulgação de custos na área da saúde, já na década de 70, como condição obrigatória para manter vínculo com a rede pública de prestação de serviços médico-hospitalares. Infelizmente, seu impacto foi mínimo diante da realidade da inflação galopante da época, e o interesse de custos no campo da saúde foi abandonado rapidamente.

3.3 Custeio variável

No Custeio Variável somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado. Segundo Vartanian (2000, p. 76):

embora os estudos do custeio Direto/Variável tenham sido iniciados entre 1905 e 1935, o primeiro artigo relevante que divulgou de forma sistemática o Custeio Variável e suas vantagens foi o de Jonathan N. Harris, intitulado: *What did we earn last month? (O que lucrarmos no mês passado?)*, publicado no *Naca Bulletin*, de janeiro de 1936. Mas, somente a partir dos anos 50 é que o Custeio Direto começou a receber atenção por parte dos pesquisadores e empresas como instrumento útil e relevante para tomada de decisões.

O Custeio Variável é também chamado de Custeio Marginal ou ainda de Custeio Direto, visto que os custos variáveis, na sua maioria, são diretos. Em razão da obrigatoriedade legal de uso do Custeio por Absorção, o Custeio Variável é geralmente utilizado para fins gerenciais, como ferramenta de auxílio a administração para tomada de decisões.

3.4 Sistema de custeio ABC

Como um sistema de custeio divulgado recentemente, especialmente no Brasil, o Sistema ABC é um custeio por absorção, mas o objeto de custeio não é o produto, e sim as atividades envolvidas na produção do produto ou na prestação de algum serviço. De acordo com Andersen (1997, p. 211):

o custeio baseado em atividade – ABC é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetivos de custeio. Os recursos são atribuídos às atividades que são, na seqüência, atribuídas aos objetivos de custeio. O custeio por atividade reconhece a relação causal existente entre os geradores de custos e atividades.

Para Ching (2001, p.41), o ABC é um método de

ratear os custos de um negócio de departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.

O custeio ABC é adequado para organizações complexas, em que os produtos consomem os recursos de forma muito heterogênea. As entidades hospitalares parecem ser bons exemplos desse tipo de organizações.

Segundo Cogan (1994, p. 7) podem-se citar os seguintes benefícios obtidos com o custeio ABC: a) melhoria das decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos subcusteados ou supercusteados; b) facilita a determinação dos custos relevantes; c) permite que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos dos *overhead*.

Andersen (1997) acrescenta mais os seguintes benefícios normalmente advindos do ABC: maior exatidão nos custos de produtos; determinação dos custos de serviços; determinação dos custos de clientes; identificação dos custos por mercado e, ou, de canais de distribuição; determinação dos custos de projeto; determinação dos custos de contratos; determinação dos produtos, clientes ou canais a serem focalizados; acompanhamento da rentabilidade de produtos, canais de venda, clientes; apoio para a mensuração da análise do valor econômico agregado – EVA (*Economic Value Added*); apoio para negociação de contratos; apoio para aumentar a receita, ajudando os clientes a entender as reduções de custo como consequência da utilização de seus produtos e serviços; apoio para custo-alvo; apoio para *benchmarking*; e determinação do montante de serviços compartilhados.

4 Resultados da pesquisa

A partir das discussões feitas anteriormente e tendo em vista os dados e informações analisadas ao longo da pesquisa, pode-se afirmar por meio do Quadro 1 da pesquisa que em cem por cento dos hospitais investigados existentes na cidade de Muriaé – MG, não há uma área ou departamento específico no hospital responsável pela elaboração e tratamento dos cálculos de custos.

Quadro 1: Existência de uma área responsável para calcular os custos

Existe área para calcular os custos	Nº de hospitais	Participação
Sim	0	0%
Não	5	100%
Total	5	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

No Quadro 2 demonstra-se os motivos apresentados pelo fato dos hospitais não terem uma área responsável para calcular os custos. Observa-se que três hospitais (60% dos investigados que não calculam os custos), não o fazem por falta de recursos financeiros para contratação de pessoal capacitado na área de custos. Outro hospital revela que na época da entrevista estavam, de fato, levando os dados para implementar o Sistema de Apuração de Custos Hospitalares (SACH), enquanto o último informou que não calculava custos, mas que a administração estava analisando a possível implantação de um sistema informatizado para tal finalidade.

Quadro 2: Motivos sobre a ausência do cálculo dos custos

Motivos	Nº de hospitais	Participação
Não dispõe de recursos financeiros	3	60%
O hospital esta analisando a implantação de um "SACH"	1	20%
O hospital no momento esta implementando um "SACH"	1	20%
Total	5	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Os dados apresentados no Quadro 3 não são um bom indicativo sobre o interesse dos hospitais na área de custos, uma vez que a maioria dos hospitais não possui um plano de contas contábeis direcionadas para inclusão de centros de custos.

Quadro 3: Estrutura do plano de contas de custos dos hospitais

Estrutura do Plano de Contas	Nº de hospitais	Participação
Único, sem centro de custos	3	60%
Centro de Custos	2	40%
Departamentos	0	0%
Processos ou atividades	0	0%
Total	5	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

³ SACH: Sistema de Apuração de Custos Hospitalares.

Em termos de metodologia para custear o material direto empregado nos hospitais, 40% das entidades, conforme apresentado a seguir no Quadro 4, utiliza apenas o custo médio unitário como indicador, seguido da utilização conjunta do custo corrente ou de reposição e do custo médio unitário (40% dos hospitais). Por último, o custo de reposição é utilizado por apenas 01 hospital. O uso do custo médio unitário, para custear o material direto, provavelmente é justificado pela aceitação desta prática aqui no Brasil para efeitos fiscais.

Quadro 4: Métodos de custeamento do material direto (medicamentos e descartáveis)

Métodos de Custeamento	Nº de hospitais	Participação
Custo corrente ou de reposição	1	20%
Custo médio unitário	2	40%
Custo médio unitário e custo de reposição	2	40%
Total	5	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

De acordo com o Quadro 5, verifica-se que nenhum dos respondentes revelou adotar o método de Custeio Pleno, enquanto que três hospitais (60%) da amostra afirmaram que utilizam o método de Custeio por Absorção parcial. Apenas um hospital da amostra entrevistado utiliza o Custeio Variável e um o Custeio ABC.

Quadro 5: Utilização dos métodos de custeio

Método de custeio	Nº de hospitais	Participação
Custeio por Absorção	3	60%
Custeio Pleno / RKW	0	0%
Custeio Variável	1	20%
Custeio ABC	1	20%
Total	5	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Em termos de conhecimento sobre o custeio ABC (Quadro 6), mais da metade dos hospitais pesquisados não se interessam pelo sistema. Um respondente (20%) afirmou não ter ouvido falar sobre o sistema de custeio ABC, enquanto que apenas um afirmou que na época da pesquisa estavam implantando o sistema de custeio ABC em algumas áreas do hospital.

Quadro 6: Experiência dos hospitais pesquisados com o sistema de custeio ABC

Experiência com o Sistema ABC	Nº de hospitais	Participação
Não ouviu falar	1	20%
Não se interessa	0	0%
Decidiu não utilizar	3	20%
Esta implantando	1	60%
Total	5	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

De acordo com o Quadro 7, a razão mais citada pelos 5 entrevistados, que ou não interessam ou decidiu não utilizar o sistema de custeio ABC é a complexidade de implementação e operação do sistema e a falta de conhecimento do sistema de custeio ABC, ambas com 80%. Esse resultado, no entanto, deve ser visto com cautela, uma vez que durante as entrevistas foi verificado um baixo conhecimento sobre o ABC por parte dos entrevistados.

Quadro 7: Razões para o não uso do sistema ABC

Razões para o não uso do Sistema ABC	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
O sistema atual atende às necessidades do hospital	1	4	20%	80%
Existência de um sistema semelhante ao ABC	0	5	0%	100%
Complexidade de implementação e operação do sistema ABC	2	3	40%	60%
Falta de conhecimento do sistema ABC	1	4	20%	80%
Relação custo/benefício desfavorável	2	3	40%	60%
Necessidade de um sistema paralelo ao ABC	1	4	20%	80%

Fonte: elaborado pelos autores.

Dentre as seis razões citadas no questionário de pesquisa para o não uso do sistema de custeio ABC, 80% dos 5 hospitais entrevistados, que ou não se interessaram ou decidiu não utilizar o ABC apresentaram múltiplas razões para o não uso (sendo três razões apontadas por 20% dos entrevistados, duas razões apontadas por 20% e uma razão apresentada por 20% dos entrevistados). Por outro lado, apenas um dos entrevistados não apresentou uma única razão pelo não uso, conforme se apresenta no Quadro 8.

Quadro 8: Número de razões para a não utilização do sistema de custeio ABC

Nº de razões para o não uso do sistema ABC	Nº de hospitais	Participação
0	2	40%
1	1	20%
2	1	20%
3	1	20%
Total	5	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

No Quadro 9, pode-se verificar que apenas um dirigente de hospital da amostra afirmou que estavam implantando o sistema de custeio ABC.

Quadro 9: Nível de implementação do sistema de custeio ABC

Nível de Implementação do Sistema ABC	Nº de hospitais	Participação
Não usuário do Sistema ABC	4	80%
Totalmente implementado	0	0%
Parcialmente implementado	0	0%
Em fase de implementação	1	20%
Total	5	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Pode-se conferir no Quadro 10 que do único hospital que estava implementando o sistema de custeio ABC, estava implementando em cinco áreas diversas do hospital: Centro Cirúrgico, Quimioterapia, Unidade de Nutrição Dietética, Enfermarias Clínicas e Cirúrgicas e Unidade de Tratamento Intensivo (UTI). Verificou-se que no hospital que utiliza o sistema ABC, este está sendo bem entendido e sendo de grande valia para as decisões de investimentos a serem feitas, pois as áreas escolhidas para iniciar a implantação do sistema ABC são de grande importância para quantificação dos custos realizados por um hospital.

Quadro 10: Áreas onde o sistema de custeio ABC esta sendo implementado

Áreas	Nº de hospitais		Participação	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Centro Cirúrgico	1	4	20%	80%
Quimioterapia	1	4	20%	80%
Unidade de Nutrição Dietética (UND)	1	4	20%	80%
Enfermarias Clínicas e Cirúrgicas	1	4	20%	80%
Unidade de Tratamento Intensivo (UTI)	1	4	20%	80%

Fonte: elaborado pelos autores.

Tendo em vista os resultados apresentados no Quadro 11, nota-se que, dos quatro hospitais que utilizam os métodos de custeio por absorção ou variável, 3 não se interessam pelo custeio ABC e um não tinha ouvido falar.

Quadro 11: Experiência com o sistema de custeio ABC versus método de custeio utilizado

Método de Custeio	Experiência com o Custeio ABC				Total
	Não ouviu falar	Não se interessa	Decidiu não utilizar	Está implantando	
Custeio por Absorção	1	0	2	0	3
Custeio Pleno / RKW	0	0	0	0	0
Custeio Variável	0	0	1	0	1
Custeio ABC	0	0	0	1	1
Total	1	0	3	1	5

Fonte: elaborado pelos autores.

O Quadro 12 revela que há uma predominância dos hospitais com Sistema de Apuração de Custos (SAC), dentre os que não decidiram utilizar o Sistema de Custeio ABC.

Quadro 12: Experiência com o sistema de custeio ABC versus tempo de operação do atual SACH

Tempo de Operação do Atual sistema	Experiência com o Custeio ABC				Total
	Não ouviu falar	Não se interessa	Decidiu não utilizar	Está implantando	
Menos de 1 ano	0	0	1	1	2
De 1 ano até 3 anos	0	0	1	0	1
Acima de 3 até 5 anos	0	0	0	0	0
Acima de 5 anos	1	0	1	0	2
Total	1	0	3	1	5

Fonte: elaborado pelos autores.

Como mostra o Quadro 13, observa-se que dois (40%) dos respondentes da pesquisa, que utilizam métodos de custeio por absorção afirmaram não utilizar o sistema de custeio ABC em virtude da complexidade de implementação e operacionalização. A maioria (60%) não considera a complexidade de implementação e operacionalização como fator de adoção do sistema de custeio ABC, outro sinal de que os gestores não têm um conhecimento sobre o sistema ABC.

Quadro 13: Complexidade de implementação e operacionalidade do sistema custeio ABC *versus* método de custeio utilizado

Método de Custeio	Complexidade de implementação e operacionalização do Sistema ABC		Total
	SIM	NÃO	
Custeio por Absorção	2	1	3
Custeio Variável	0	1	1
Custeio ABC	0	1	1
Total	2	3	5

Fonte: elaborado pelos autores.

No Quadro 14 demonstra-se que dos quatro gestores que não optaram pelo custeio ABC, três possuem formação na área contábil, todos a nível superior e dois possuem formação superior em administração de empresas (um completo e outro incompleto). Os dados também revelam que o gestor administrativo que está implantando o ABC possui formação em contabilidade e em administração e pós-graduação em gestão hospitalar, o que pode justificar a escolha de áreas aparentemente carentes de informações geradas pelo ABC.

Quadro 14: Nível de escolaridade dos gestores administrativos hospitalares *versus* experiência com o sistema de custeio ABC

Nível de escolaridade	Experiência com o Custeio ABC				Total
	Não ouviu falar	Não se interessa	Decidiu não utilizar	Está implantando	
Nível Médio	1	0	0	0	1
Técnico	0	0	0	0	0
Superior Incompleto	0	0	1	0	1
Superior Completo e Pós	0	0	2	1	3
Mestrado	0	0	0	0	0
Total	1	0	3	1	5

Fonte: elaborado pelos autores.

5 Considerações finais

A partir das discussões e resultados acima apresentados identifica-se quais são os principais métodos de custeio utilizados pelas entidades hospitalares localizadas no segundo maior pólo médico-hospitalar brasileiro,

bem como as experiências destas entidades com o Sistema de Custeio denominado ABC.

Observou-se, que a maior parte dos respondentes (60%) revelou adotar o Sistema de Custeio por Absorção, enquanto que um hospital (20%) da amostra afirmou utilizar o Sistema de Custeio Variável. Ainda com relação aos métodos de custeio utilizados pelos hospitais, apenas um hospital estudado afirmou que estava implementando o Sistema de Custeio ABC. As áreas onde estavam implantando o ABC são: Centro Cirúrgico, Quimioterapia, Unidade de Nutrição Dietética, Enfermarias Clínico/Cirúrgica e Unidade de Terapia Intensiva (UTI).

As razões mais citadas pelos entrevistados para a não utilização do Sistema de Custeio ABC são, em ordem decrescente: a complexidade do Sistema ABC (40%), a relação custo/benefício (40%), o sistema atual atende às necessidades (20%) e a falta de conhecimento sobre o Sistema ABC (20%).

A partir dos resultados comuns apresentados, os hospitais que utilizavam o Sistema de Custeio Tradicional revelavam deficiência na geração de informações, destacando-se a variação no custo dos procedimentos, devido ao fato de o critério utilizado para alocar os custos indiretos ser subjetivos e arbitrários. O critério de custeio trata todos os custos como fixos em qualquer procedimento, desconsiderando sua variação.

Pode-se considerar que a maioria dos Hospitais Muriaeenses opera com sistema de apuração de custos baseados no método por absorção e que a utilização do Sistema de Custeio ABC nestes hospitais ainda é quase que sutil. Este fato talvez se deva à falta de conhecimento deste sistema pelos gestores administrativos. Acredita-se que por tudo isso a maioria dos gestores hospitalares tendem a continuar a tomar decisões sem os dados reais de seus custos, podendo assim, errarem mais vezes em suas ações administrativas comprometendo posteriores tomadas de decisões nos ambientes hospitalares.

Referências

ANDERSEN, Arthur. **ABM lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books, 1997.

BEULKE, Rolando, BERTÓ, Dalvio. **Gestão de custos e resultado na saúde**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. São Paulo: Atlas, 2006.

CHING, Hong Yung. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas baseados em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.

COGAM, Samuel. **Activity - basead - costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 2 ed. Rio de Janeiro: Pioneira, 1994.

ESTEVES, Maria Josefa Vilar. **A utilização dos custos hospitalares em hospitais paulistas: um estudo preliminar**. 1992. 237f. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública). Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

FALK, James Anthony. **Custos e desempenho**. 1981. 83f. Dissertação - (Mestrado em Saúde Pública). Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1981.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R. ; CATELLI, Armando . Uma análise crítica do sistema ABC - *Activity Based Costing*. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p. 15-23, 1995.

LAKATOS, Eva Maria, e MARCONI, M. de A. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Domingos. **Custos e orçamento hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

MATZ, Adolph, CURRY, Othel J, FRANK, George W. **Contabilidade de custos**. 2. ed. 2 v. São Paulo: Atlas, 1978.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ROCHA, A. **Métodos qualitativos em administração: usos e abusos**. Informativo ANPAD, nº 06: Jan - Fev - Mar/2005. Disponível em: www.anpad.org.br. Acesso em: 12/09/2005, 15: 22.

TRENT FOCUS **for research an development in primary health care**: an introduction to qualitative research. Trent Focus, 1998. Disponível em: www.trentfocus.org.uk/resources/qualitative%20research.pdf. Acesso em: 12/09/2005, 11: 47.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. 2000. 205f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e contabilidade). Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____ **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, R. K. **Case study**: design and methods. 2nd edition. Applied social research methods series, v.5, Thousand Oaks, CA: Sage, 2001.

Artigo recebido em: 06 de novembro de 2006

Artigo aceito para publicação em: 12 de dezembro de 2006