



GESTÃO DE CUSTOS: UM DIAGNÓSTICO EM HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS FEDERAIS

COST MANAGEMENT: A DIAGNOSIS IN FEDERAL UNIVERSITY HOSPITAL

GESTIÓN DE COSTES: UN DIAGNÓSTICO DEL HOSPITALES UNIVERSITARIOS FEDERALES

Daiana Bragueto Martins
Universidade de São Paulo
daianabragueto@gmail.com

Submetido em: 10/05/2014
Artigo aceito em: 23/02/2015

Henrique Portulhak
Universidade Federal do Paraná
henrique.portulhak@ufpr.br

Simone Bernardes Voese
Universidade Federal do Paraná
simone.voese@gmail.com

Resumo

A pesquisa teve como objetivo investigar as práticas de gestão de custos utilizadas pelos hospitais universitários federais (HUF) e explorar as características que explicam a adoção ou não destes artefatos contábeis. A investigação foi baseada numa *survey* cuja amostra foi extraída de um universo de 34 HUF classificados como hospitais gerais. Realizou-se análise descritiva e de *clusters* para tratamento dos dados. Os resultados obtidos com base em 32,35% do universo delimitado revelaram que quatro hospitais de grande porte possuem sistema de apuração de custos. Assim, formaram-se três *clusters*: um representando os HUF que não utilizam método de custeio; o segundo contemplou os hospitais que implantaram pelo menos um método; e o terceiro *cluster* abordou apenas um hospital que utiliza o RKW e o Custeio por Absorção. Entre os resultados destacam-se que as demais ferramentas de gestão de custos não são utilizadas pelos hospitais respondentes. Porém, considerando a adoção obrigatória de sistemas de informações de custos no setor público, a pesquisa evidencia que a utilização de tais sistemas nestas instituições não está plenamente difundida e que este cenário deve manter-se em curto prazo.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Métodos de Custeio. Hospitais Universitários Federais.

Abstract

The research aimed to investigate the practices of cost management used by the federal university hospitals (FUH) and explore the characteristics that explain the adoption or not of these accounting artifacts. The investigation was based on a survey whose sample was extracted from a universe of 34 FUH classified as general hospitals. Data analysis was performed using descriptive analysis and clusters. The results based on 32.35% of enclosed universe revealed that four major hospitals have cost system. Thus formed three clusters: one representing the FUH that not use costing method; the second included hospitals that had implemented at least one method; and the third cluster addressed only one hospital which uses RKW and Absorption Costing. Among the results is emphasized that the other cost management tools are not used by respondents. However, considering the mandatory adoption of cost information systems in the public sector, the research shows that the use of such



systems in these institutions isn't fully diffused and that this scenario should remain in the short term.

Keywords: Cost Management. Costing Methods. Federal University Hospital.

Resumen

El estudio tuvo como objetivo investigar las prácticas de gestión de costes que son utilizados por los hospitales universitarios federales (HUF) y explorar las características que explican la adopción o no adopción de estos artefactos de contabilidad. La investigación se basó en un levantamiento cuya muestra fue extraída de un universo de 34 HUF clasificados como hospitales generales. Los datos fueron analizados utilizando análisis descriptivo y *clusters*. Los resultados basados en 32,35% del universo acotado revelado que cuatro grandes hospitales cuentan con sistema de costes. Así formó tres grupos: uno en representación de HUF no utilice el método de costo, lo segundo hospitales incluidos que habían ejecutado al menos un método y el tercer grupo abordó sólo un hospital, utiliza RKW y costeo por absorción. Entre los resultados se hizo hincapié en que las otras herramientas de gestión de costes no son utilizadas por los encuestados hospitales. Sin embargo, considerando la adopción obligatoria de los sistemas de información de costes en el sector público, la investigación muestra que el uso de tales sistemas en estas instituciones no está totalmente difundido y que esta situación continúe en el corto plazo.

Palabras clave: Gestión de Costes. Métodos de costeo. Hospitales Universitarios Federales.

INTRODUÇÃO

As organizações hospitalares são reconhecidas como instituições altamente complexas, podendo ser analisadas por diversos enfoques e perspectivas, seja pela sua vinculação com o sistema de saúde, por seu modelo organizacional peculiar, pela contribuição para a formação de profissionais da área de assistência à saúde, assim como pela incorporação de novas tecnologias no sistema de saúde. Entretanto, as instituições inseridas no âmbito da assistência à saúde no Brasil, em especial as instituições públicas, necessitam de modernização gerencial, com a utilização de sistemas de custos capazes de orientar os gestores para um controle ideal das atividades e para a correta tomada de decisão (BRASIL, 2006).

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, que trata especificamente sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), a aplicação de um sistema de custos em uma entidade pública objetiva: (i) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade pública; (ii) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas; (iii) subsidiar a tomada de decisão em processos de compras, de produção interna e/ou de terceirização; (iv) apoiar as funções de planejamento e orçamentos; (v) auxiliar nas decisões para redução de desperdícios e melhoria na alocação dos recursos públicos disponíveis. Ressalta-se que a referida norma torna obrigatória a adoção de sistemas de informações de custos em entidades brasileiras pertencentes ao setor público (CFC, 2011).

O Manual Técnico de Custos, formulado pelo Ministério da Saúde (BRASIL, 2006, p. 8), retrata a importância da apuração e do controle de custos em entidades envolvidas no processo de cuidados de saúde, ao citar que “[...] servem de instrumentos eficazes de gestão e acompanhamento dos serviços” e, também “[...] permitem a implantação de medidas corretivas que visem ao melhor desempenho das unidades”. Bonacim e Araújo (2010)



salientam que a apuração de custos em estabelecimentos hospitalares torna-se uma tarefa abrangente levando em conta a diversidade dos serviços prestados, o que exige inicialmente uma delimitação dos sistemas de custos e um sistema de informações eficiente. Miranda *et al.* (2007) destacam que tal complexidade é mais notória em hospitais universitários pois, além de prestarem serviços de assistência à saúde para a população, são responsáveis por formar os futuros profissionais da saúde.

Tendo em vista 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, a presente pesquisa busca responder a seguinte questão: **quais são os métodos de custeio e as ferramentas de gestão de custos utilizados pelos hospitais universitários federais?** Com isto, o presente trabalho objetiva investigar as práticas de gestão de custos realizadas pelos hospitais universitários federais (HUF), tendo em vista as condições ambientais e institucionais em que suas atividades são exercidas. Adicionalmente, visa-se explorar características em comum das entidades pesquisadas que possam explicar a adoção ou não destes artefatos contábeis nestas organizações, mais especificamente relacionadas ao porte.

A gestão de custos é vista como um instrumento necessário às instituições hospitalares com a finalidade de melhorar o desempenho da organização e de redefinir prioridades na utilização dos recursos disponíveis. Com recursos limitados na utilização da prestação da atenção médica e a crescente demanda das necessidades de saúde da população, faz-se necessário investigar as práticas de gestão de custos que os hospitais universitários têm empregado como forma de identificar subsídios para o uso eficientes dos recursos. A necessidade de melhorias na gestão dos recursos financeiros disponibilizados para os hospitais universitários é destacada por Silva, Costa e Tibério (2003), ao afirmarem que pelo menos 45% dos hospitais universitários federais passam por dificuldades financeiras, acarretando no fechamento de clínicas ou na redução de atendimentos. Desta forma, a presente investigação busca contribuir para o suprimento da demanda por pesquisas acadêmicas que tratem especificamente sobre a área de custos hospitalares, como alegado por Abbas (2001), Miranda *et al.* (2007) e Dallora e Forster (2008).

A presente pesquisa é composta por seis partes, sendo elas: esta introdução, que contém a contextualização, a questão de pesquisa, os objetivos e a justificativa da investigação. As duas seções seguintes apresentam o referencial teórico-empírico deste estudo, abordando tópicos sobre os hospitais universitários no contexto nacional, gestão de custos e métodos de custeio em instituições hospitalares. A quarta seção contempla as diretrizes metodológicas; na sequência, consta a análise dos resultados e, por fim, as considerações finais.

HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS FEDERAIS

As organizações voltadas para assistência à saúde possuem grande importância na economia dos países. A assistência à saúde é considerada o maior setor de área de serviços, respondendo por mais de 8% do Produto Interno Bruto (PIB) dos países pertencentes à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). Considerando ainda o aumento dos gastos nesta área em todas as nações, visto o desenvolvimento de novos medicamentos e tecnologias, e o aumento da expectativa de vida, a tendência é que esta participação no PIB destes países seja cada vez mais relevante (ABERNETHY *et al.*, 2007).

De acordo com Lemos e Rocha (2011), os estabelecimentos que atuam na área da



saúde podem ser classificados em clínicas, prontos-socorros, postos de saúde, ambulatórios e hospitais. Para Almeida (1983), o hospital pode ser definido como uma instituição voltada ao diagnóstico e ao tratamento de pacientes internos e externos, organizada e administrada de acordo com normas estabelecidas, envolvendo diversas especialidades para promover saúde, prevenção, prática, pesquisa e ensino da medicina e demais áreas afins.

Lemos e Rocha (2011) afirmam que o setor hospitalar brasileiro pode ser dividido em três subsetores principais: (i) os hospitais públicos, administrados pelo Governo Federal, Estadual ou Municipal; (ii) os hospitais privados, filantrópicos ou com fins lucrativos, não conveniados ou contratados pelo SUS; (iii) os hospitais privados, filantrópicos ou com fins lucrativos, conveniados ou contratados pelo SUS. Ainda, os hospitais brasileiros podem ser classificados como hospitais gerais ou hospitais especializados, sendo que estes últimos prestam assistência à saúde em uma única especialidade ou área, tais como maternidade e institutos (CNES, 2013).

Com relação ao porte, os hospitais podem ser classificados quanto ao seu número de leitos. Os hospitais com até 50 leitos são identificados como pequeno porte, por sua vez aqueles que possuem de 50 a 150 leitos enquadram-se como médio porte, de 150 a 500 leitos como grande porte e acima de 500 leitos são classificados como extra (BRASIL, 1977). No contexto nacional, cerca de 70% dos leitos estão localizados em hospitais privados, sendo que o governo federal é responsável por apenas 147 hospitais, em sua maioria instituições voltados à promoção do ensino (LEMOS; ROCHA, 2011).

Os hospitais universitários são definidos pelo Ministério da Educação (MEC) “[...] como centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área de saúde”, sendo instituições com capacidade instalada, tecnologia e abrangência de atendimento altamente heterogênea (MEC, 2012). Estas instituições, no ano de 2002, concentravam por volta de 9% dos leitos, 12% das internações e 24% dos recursos voltados à internação disponibilizados pelo Sistema Único de Saúde (SUS), porém são responsáveis pela maioria dos procedimentos de alta complexidade, como cirurgias cardíacas, neurocirurgias e transplantes (BONACIM, 2006).

ESTADO DA ARTE: CUSTOS APLICADOS ÀS INSTITUIÇÕES HOSPITALARES

A utilização de um sistema de custos no setor público encontra-se respaldada na legislação brasileira, na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) e na Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, tratando de forma mais específica sobre os resultados e as melhorias que a utilização da informação de custos como ferramenta gerencial proporciona a estas organizações. Abbas (2001) argumenta que os sistemas de custos nos hospitais devem prover, além de informações sobre a determinação dos preços dos serviços, uma análise interna que possibilite a divulgação dos resultados da gestão e uma melhoria em suas atividades.

Assim, os métodos adotados para custeio nas organizações além do aspecto contábil, também fomentam as decisões organizacionais, isto é, são fontes geradoras de informações para a gestão. Desta feita, por meio dos métodos de custeio abordados nesta pesquisa, buscase diagnosticar o sistema de apuração de custos que os hospitais universitários federais utilizam. Entre os métodos de custeios apresentados na literatura que já foram base de estudos empíricos realizados em instituições hospitalares destacam-se: *Activity Based Costing* (ABC), *Time-Driven ABC*, Padrão, Absorção, Direto ou Variável, e *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW).



Dentre os métodos de custeio existentes na literatura acadêmica, destaca-se inicialmente o *Activity Based Costing* (ABC), citado por Martins (2003) e Gosselin (2007). Os trabalhos a seguir enfatizam a utilização do método ABC em hospitais, iniciando com o estudo de Abbas (2001) que teve por objetivo identificar os sistemas de custos existentes nos hospitais das cidades de Florianópolis/SC e Maringá/PR, além de visar o desenvolvimento de um sistema de custos alicerçado no ABC para o setor de processamento de roupas do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina. Continuando a pesquisa anterior, Abbas, Lezana e Menezes (2002) abordaram a importância da adoção dos princípios do método ABC. Com outro viés, Raimundini *et al.* (2004) analisaram a aplicabilidade do ABC nos custos hospitalares, por intermédio da margem de contribuição, em hospitais públicos e privados. A pesquisa de Miranda *et al.* (2007) buscou conhecer, empiricamente, a utilização do ABC nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. Souza *et al.* (2009) propuseram a implantação do sistema ABC para um setor hospitalar específico: a Central de Materiais Esterilizados. Corroborando, Bonacim e Araújo (2010) realizaram um estudo de caso em que ocorreu a implantação da metodologia do ABC no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

O *Time-Driven ABC* encontra-se nas obras de Kaplan e Anderson (2007) e Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007), sendo que estes últimos propõem sua aplicação por meio de um estudo de caso realizado em um hospital localizado na região da Grande Vitória/ES. O Custo Padrão é estudado por Martins (2003) e apresentado pelo IFAC (2009). Jacques (2002) o investigou na Unidade de Tratamento Intensivo do Hospital Mãe de Deus de Porto Alegre/RS, em que a alocação dos custos diretos aos protocolos médicos e às rotinas assistenciais por meio do método de custo-padrão corrente orientou o processo de identificação das perdas no processo assistencial.

O Custeio por Absorção é apresentado por Horngren, Foster e Datar (2000), Martins (2003) e Zimmerman (2011). Raupp, Crispim e Almeida (2007) pesquisaram o processo de gestão de custos, por meio do Custeio por Absorção, na Maternidade Carmela Dutra, estudo no qual se verificou que o hospital utiliza a gestão de custos para melhorar os serviços prestados, identificar possíveis gargalos e subsidiar as decisões administrativas. O Custeio Direto ou Variável é citado por Horngren, Foster e Datar (2000), Martins (2003) e Zimmerman (2011). Os autores Xavier Filho e Rodrigues (2012), por meio de um estudo de caso, analisaram o gerenciamento de custos em uma instituição hospitalar do estado de Pernambuco que utiliza um sistema híbrido baseado no Custeio Direto e no Custeio por Absorção, cujos resultados evidenciaram uma defasagem entre os valores de custos repassados pelo SUS e o custo real da prestação de serviços.

Por fim, Vartanian e Nascimento (1999) e Martins (2003) discorrem sobre o custeio RKW, também conhecido por Custeio Pleno, o qual apropria todos os gastos e os alocam-se nos diversos departamentos da empresa. A seguir, duas pesquisas realizadas em hospitais investigaram esses métodos de custeio: Beuren e Schlindwein (2008) demonstram que o uso do Custeio por Absorção aliado ao sistema RKW para gerar informações gerenciais em uma organização hospitalar pode fornecer informações gerenciais com aceitável precisão, o que foi evidenciado por meio de um estudo de caso em um hospital filantrópico de médio porte; e a pesquisa de Souza e Scatena (2010), um estudo de caso realizado num hospital público de médio porte localizado no interior do estado de Mato Grosso, demonstra a importância da gestão de custos na busca pelo aumento da eficiência de hospitais públicos utilizando-se do método de custeio RKW.

A gestão de custos em hospitais universitários assume uma característica peculiar em



que a heterogeneidade e a falta de padronização dos serviços prestados presente nestas instituições os diferencia das demais áreas de prestação de serviços. No entanto, o gerenciamento de custos hospitalares é necessário e um importante elemento que mantém o equilíbrio financeiro e aumenta a qualidade dos serviços prestados (DALLORA; FORSTER, 2008). Assim, cabe destacar que as ferramentas de gestão de custos utilizadas para fins gerenciais que alicerçam esta pesquisa são apresentadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC, 2009) e pela pesquisa de Anderson (2007), a saber: *Target Costing*, Teoria das Restrições, Custos da Qualidade, Custeio de Ciclo de Vida do Produto, Custeio da Cadeia de Valor, *Resource Consumption Accounting*, Custeio Ambiental, Custeio *Kaizen* e *Total Cost of Ownership*.

O *Target Costing*, abordado por Ellram (2006) e IFAC (2009) uma abordagem de gestão de custos direcionada pela demanda do mercado em que o foco está no cliente com requisitos de qualidade, custo e tempo. A utilização deste método em instituições hospitalares é demonstrada por Camacho e Rocha (2008), que evidenciaram por meio de um estudo de caso em um hospital localizado na cidade de Maringá/PR os benefícios que podem ser oferecidos a estas organizações com a aplicação do método.

A Teoria das Restrições, apresentada por Cox III e Spencer (2002), é utilizada para identificar e administrar as restrições no processo de fabricação (ou prestação de serviços) com o propósito de acelerar o fluxo da produção. Esta ferramenta é abordada por Sabbadini, Gonçalves e Oliveira (2006), que relatam um estudo de caso realizado em um hospital no estado do Rio de Janeiro, evidenciando contribuições no gerenciamento de processos com a utilização de um sistema baseado neste método.

Os Custos da Qualidade, tratados por Mattos e Toledo (1998), são considerados as bases para os investimentos provenientes dos programas da qualidade que visam a melhorias contínuas para a empresa, sendo definidos como quaisquer despesas de manufatura ou de serviço que ultrapassem aquelas que teriam ocorrido se o produto tivesse sido feito ou o serviço tivesse sido prestado com perfeição na primeira vez. Aranha e Vieira (2004) abordaram o tema supracitado sob a ótica do desperdício, enfatizando por meio de um estudo de caso realizado em um hospital universitário da cidade de Campinas/SP a importância do monitoramento dos custos relacionados aos desperdícios ocorridos durante a execução das atividades conduzidas por organizações semelhantes.

O Custeio de Ciclo de Vida do Produto, apresentado nas obras de Ellram e Siferd (1998) e no IFAC (2009), objetiva permitir que os gestores antecipem os custos de um produto/serviço ao longo de cada fase do ciclo de vida, principalmente na fase de planejamento, sendo uma técnica de gestão usada para identificar e controlar os custos de um produto durante o seu ciclo de vida. Silva, Costa e Tibério (2003) destacam que a tomada de decisões em hospitais com base no conceito de ciclo de vida do produto pode apoiar adequadamente o processo decisório destas instituições, especialmente nas decisões relacionadas a investimentos em novas tecnologias - medicamentos, aparelhos médicos e procedimentos médicos e cirúrgicos - tendo como base o balanço entre custos e benefícios para o hospital e para os pacientes.

O Custeio da Cadeia de Valor, abordado por Anderson (2007), é uma ferramenta de análise gerencial de custos que as empresas utilizam para identificar os passos específicos necessários para fornecer um produto/serviço ao cliente, refletindo a história da empresa e o modo como ela executa suas atividades, é um reflexo de sua estratégia empresarial. Dentre as publicações que abordam este tema no ambiente de assistência à saúde, Vecina Neto e Malik (2007) ressaltam que o desconhecimento dos custos do setor hospitalar conduz a cadeia de



valor deste setor a um comportamento autofágico, com baixa tendência de construção de movimentos sinérgicos. Nesse contexto, faz-se necessário observar a cadeia de valor e todos os seus *stakeholders*, bem como os custos presentes nesta rede, para que haja capacidade de reversão desta situação.

O *Resource Consumption Accounting* (RCA), divulgado na literatura acadêmica por Webber e Clinton (2004) e pelo IFAC (2009), é um sistema de gestão de custos totalmente integrado e abrangente, que agrega o sistema de gestão de custo alemão (GPK) que enfatiza os recursos com as atividades/processos do ABC. A casualidade é o seu princípio base, em que reflete as relações de causa-efeito permitindo que os gestores realizem projeções futuras. Mackie (2006) apresenta um caso de aplicação do método RCA como parte de um novo sistema contábil implantado em um hospital infantil da cidade de Toronto (Canadá), considerando que a implantação foi bem sucedida e o método utilizado é capaz de prover informações relevantes para os gestores no monitoramento das atividades do dia-a-dia.

O Custeio Ambiental, enfatizado por Burnett e Hansen (2008), compreende os custos das medidas tomadas ou que devem ser tomadas para gerenciar os impactos ambientais causados pela atividade da empresa. Na contabilidade de gestão ambiental, os pressupostos da ecoeficiência afirmam que é possível aumentar a produtividade e reduzir os custos ao mesmo tempo em que melhora o desempenho ambiental. Com relação a este método, Dani e Scarpin (2011) apresentaram um estudo de caso realizado em uma instituição hospitalar localizada no estado de Santa Catarina, em que evidenciaram a importância da aferição dos custos ambientais nestas organizações para o processo de gestão ambiental e para promover a redução dos custos totais dos procedimentos realizados pelas instituições de assistência à saúde.

O Custeio *Kaizen*, apreciado pela IFAC (2009), é considerado uma ferramenta de gestão de custos com foco na redução de custos de um processo de produção existente, concentrando-se em melhorar a produção existente e o desempenho das atividades relacionadas com a redução do custo-meta.

O *Total Cost of Ownership* (TCO), considerado por Ellram e Siferd (1998) e Wouters, Anderson e Wynstra (2005), é uma ferramenta e uma filosofia de aquisição que tem como objetivo compreender o custo relevante da compra de determinado bem ou serviço a partir de um determinado fornecedor. Trata-se uma abordagem complexa que quantifica os custos considerados mais relevantes e significantes na aquisição, posse, uso e na disposição de um produto ou serviço adquirido. Ressalta-se que, tanto para o TCO quanto para o Custeio *Kaizen*, não foram encontradas na literatura acadêmica investigações relacionadas à aplicação ou recomendação destes métodos em instituições hospitalares.

Muitas organizações hospitalares lançam mão de métodos contábeis tradicionais e desconhecem os custos incorridos nas atividades exercidas por não trabalharem com sistemas de custos que balizem as decisões administrativas, o controle de atividades e os investimentos (ABBAS, 2001). Para Raupp, Crispim e Almeida (2007), é salutar a utilização de instrumentos gerenciais, como sistemas de custos, para a obtenção de informações que subsidiem o processo decisório com vistas ao melhoramento contínuo dos serviços oferecidos à população pelos hospitais públicos.

DESIGN METODOLÓGICO

Esta pesquisa se classifica como descritiva em função de apresentar o objetivo de diagnosticar as práticas de gestão de custos empregadas nos hospitais universitários federais.



A pesquisa descritiva tem por objetivo coletar informações e evidenciar as dimensões do problema de pesquisa investigado, de modo a identificar e a decrever os eventos, as características e os fenômenos ocorridos com determinada população (SAMPLERI; COLLADO; LUCIO, 2013, p. 102). A pesquisa também se classifica como *ex post facto* e transversal, e por procedimentos técnicos a pesquisa tem por alicerce a pesquisa bibliográfica. Para a coleta dos dados primários realizou-se uma *survey*, apresentando, deste modo, um diagnóstico dos hospitais universitários federais (COOPER; SCHINDLER, 2003).

O acesso ao campo de pesquisa ocorreu durante os meses de dezembro de 2012 e janeiro de 2013, por meio de sucessivas tentativas de obtenção de respostas, seja por contatos telefônicos ou por envio de e-mails junto aos hospitais universitários federais. Como instrumento para coleta de dados utilizou-se um questionário autoadministrado que, após a realização de ajustes derivados das sugestões recebidas por meio dos pré-testes junto a um acadêmico do curso de Ciências Contábeis e um profissional da área contábil atuante em um hospital universitário federal, foi incluído na plataforma Google Docs® e submetido para gestores das instituições listadas via e-mail. O envio do questionário foi realizado por meio de correio eletrônico, após contato prévio, por meio de ligações telefônicas, às instituições para apresentar a pesquisa e direcionar para o responsável por repassar tais informações. Os respondentes de cada instituição foram selecionados considerando suas responsabilidades na tomada de decisão na gestão organizacional, buscando primeiramente o contador responsável lotado no hospital ou, na sua ausência, o contador de custos ou o *controller* da instituição.

O arcabouço teórico desta pesquisa, evidenciado na Figura 1, foi utilizado para confecção do instrumento de coleta de dados e alicerça a proposta da pesquisa de evidenciar a gestão de custos, isto é, diagnosticar os métodos de custeio e as ferramentas de gestão de custos que são mais representativos em cada um dos hospitais universitário federais.

Constructo	Variáveis	Autores
Métodos de Custeio	<i>Activity Based Costing</i>	Gosselin (2007).
	<i>Time-Driven ABC</i>	Kaplan e Anderson (2007).
	Direto ou Variável	Zimmerman (2011)
	Absorção	IFAC (2009); Zimmerman (2011).
	Padrão	Drury (2001); IFAC (2009).
	RKW ou Pleno	Martins (2003).
Ferramentas de Gestão de Custos	<i>Target Cost</i>	IFAC (2009); Anderson e Dekker(2009a).
	Custeio <i>Kaizen</i>	IFAC (2009).
	Teoria das Restrições	Cox III e Spencer (2002)
	Custo da Qualidade	Mattos e Toledo (1998).
	Custeio do Ciclo de Vida do Produto	Ellram e Siferd (1998); IFAC (2009).
	Cadeia de Valor	Porter (1989); Anderson (2007).
	<i>Resource Consumption Accounting</i>	Webber e Clinton (2004); IFAC (2009).
	Custo Ambiental	Burnett e Hansen (2008).
<i>Total Cost of Ownership</i>	Ellram e Siferd (1998); Wouters, Anderson e Wynstra (2005).	

Figura 1 – Gestão de Custos: os constructos, suas variáveis e os autores de referência.

Obteve-se, com base no cadastro apresentado pelo Ministério da Educação (MEC), a informação de que o Brasil possui 46 hospitais universitários federais classificados pelo Ministério da Saúde em dois tipos de estabelecimentos: hospital geral e hospital especializado (CNES, 2013). Conforme o Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde (CNES) e



informações obtidas pelo *site* dos hospitais, 35 dos hospitais universitários federais são categorizados como hospital geral e 11 como hospital específico.

A população investigada é composta por 34 hospitais dos 35 classificados por hospital geral. A exclusão de uma unidade de pesquisa decorre do fato de o Hospital Universitário da Universidade Federal do Piauí ter sido recém-inaugurado e não apresenta subsídios para responder a investigação. Estes hospitais estão vinculados a 31 universidades federais e localizados nas cinco regiões geográficas do país, sendo três HUF's na região Norte, onze HUF's na região Nordeste, cinco HUF's na região Centro-Oeste, dez HUF's na região Sudeste e seis HUF's na região Sul.

Como resultado, foram obtidas 11 respostas, representando 32,35% da população. Desta feita, a amostra pode ser considerada não aleatória e não representativa do universo de interesse. O tratamento dos dados coletados pelo instrumento de pesquisa realizou-se utilizando o programa estatístico SPSS[®] 20.0. Verificou-se, por meio do Alpha de Cronbach cujo valor foi de 0,7, que os dados coletados denotam um nível satisfatório de confiabilidade interna (BRYMAN, 2012). A análise de dados ocorreu por meio da análise de conglomerado hierárquico (*clusters*). Esta técnica de análise multivariada permite segmentar elementos em grupos homogêneos internamente, heterogêneos entre si e mutuamente exclusivos, conforme os critérios estabelecidos (FÁVERO *et al.*, 2009). Nesta pesquisa a formação dos *clusters* ocorreu com objetivo de identificar grupos de hospitais universitários federais em diferentes perfis, com base nos atributos de gestão de custos. A técnica considerou a distância quadrática euclidiana e o método *Between Group*, obteve-se a formação de três clusters.

Assim, os resultados expostos neste artigo são de natureza descritiva e diagnóstica, não comportam inferências de causa e efeito e limitam-se às instituições que compõem esta amostra, portanto, não poderão ser generalizados a todos os hospitais universitários federais.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

As características dos hospitais universitários federais respondentes, presentes nas cinco regiões geográficas brasileiras, são apresentadas na sequência. Observa-se por meio da Figura 2 que, nesta pesquisa, 63,64% da amostra é composta por hospitais universitários federais de grande porte, caracterizando a maioria dos HUF's analisados e, além disso, 27,27% dos hospitais foram enquadrados como de médio porte e 9,09% como de pequeno porte, representado por apenas um HU localizado na região Norte.

Apesar das regiões Nordeste (11 HUF's) e Sudeste (10 HUF's) concentrarem a maioria dos HU's, a pesquisa obteve apenas dois respondentes em cada região. Tanto na região Nordeste quanto na região Sudeste, um dos hospitais respondentes é enquadrado como de médio porte e o outro como grande porte. A região Centro-Oeste apresenta cinco hospitais como população, tendo sido obtidas respostas de três HUF's, sendo um de médio porte e dois de grande porte. Por fim, a região Sul, que apresenta um total de seis HUF's, forneceu três respostas, sendo todos hospitais de grande porte.

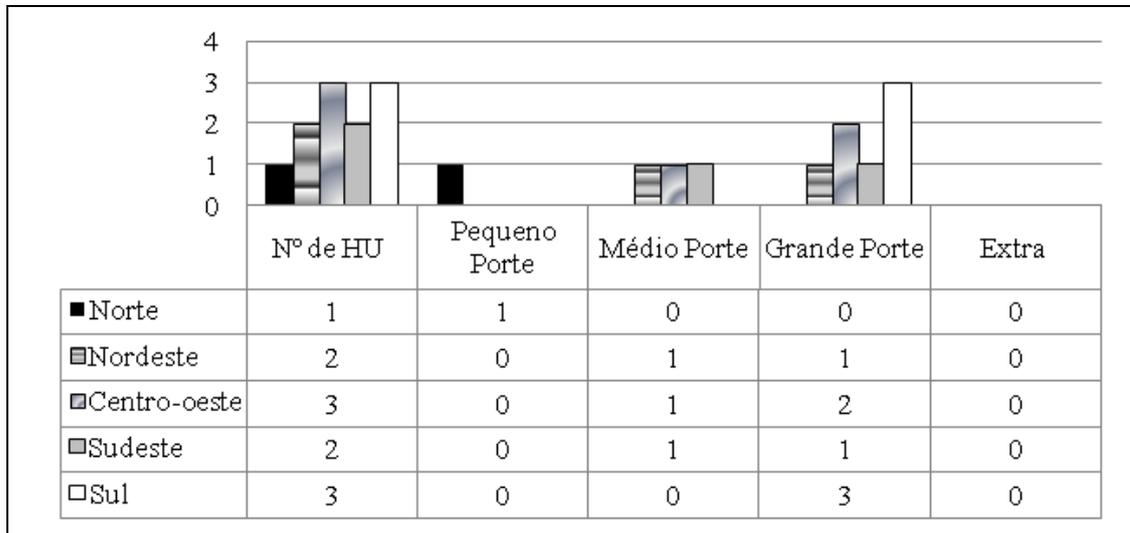


Figura 2 - Porte dos hospitais universitários por região demográfica

Verificou-se que dos 11 respondentes apenas quatro utilizam algum método de custeio, perfazendo 36,36% da amostra. A Figura 3 ilustra detalhes sobre a utilização dos métodos de custeio nos HUF's e sua localização geográfica. Assim, dos hospitais respondentes que utilizam método de custeio, dois estão localizados na região Sul, um na região Centro-Oeste e outro na região Nordeste. Também é possível observar que o método mais utilizado é o Custeio por Absorção, sendo adotado por dois hospitais respondentes.

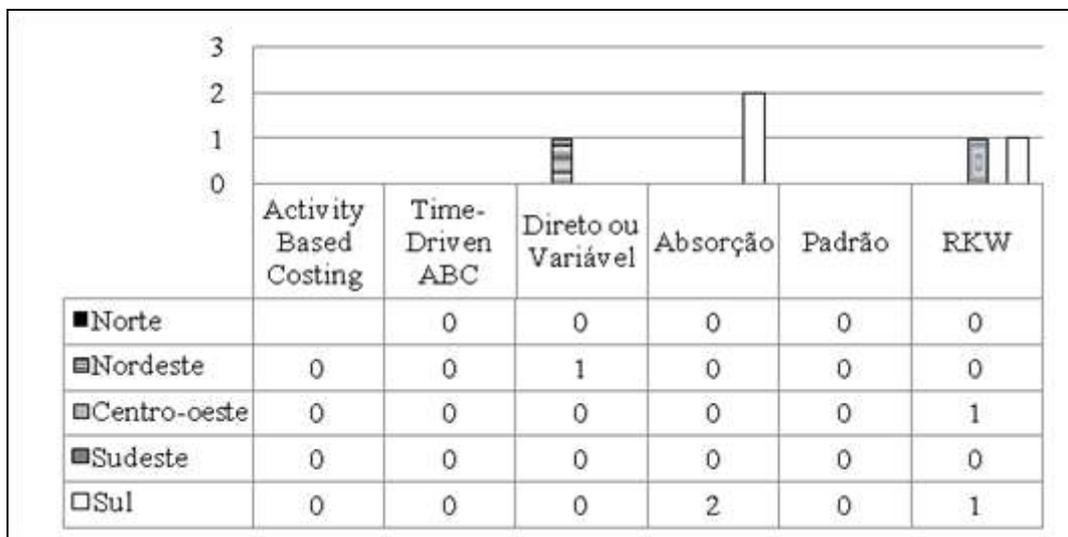


Figura 3 - Método de custeio utilizado pelos hospitais universitários por região demográfica

Observa-se que nenhum respondente afirmou utilizar as ferramentas de gestão de custos elencadas na Figura 1. Com base na técnica de análise de conglomerado hierárquico, os hospitais universitários federais foram divididos em três diferentes grupos. Desta forma, podem-se tecer alguns comentários sobre os agrupamentos realizados e como eles são compreendidos na caracterização dos elementos que integram a prática de gestão de custos dos hospitais universitários federais, no tocante aos métodos de custeio. Assim obteve-se a seguinte composição para os clusters:



Cluster 1: Representa os sete HUF's que informaram não utilizar métodos de custeio no momento da pesquisa, também não apresentam planejamento ou projeção para implantação em curto prazo. Fato este que corrobora com a pesquisa de Abbas (2001), em que muitos hospitais não conhecem os custos incorridos das atividades exercidas e não utilizam as informações de custos para balizarem as tomadas de decisões da gestão empresarial.

Cluster 2: Contempla três os hospitais universitários federais que implantaram pelo menos um sistema de custeio. O HUF da região Centro-Oeste que utiliza o método por Departamentalização ou RKW, o HUF da região Nordeste que emprega somente o método do Custeio Direto ou Variável, e o HUF da região Sul que utiliza o método de Custeio por Absorção. Observa-se que o HUF da região Centro-Oeste e o da região Nordeste utilizam as informações extraídas do sistema de custo para controlar os gastos e alicerçar as decisões administrativas. Fato este evidenciado, também, na pesquisa de Raupp, Crispim e Almeida (2007). Além disso, o primeiro as utilizam para elaborar o orçamento enquanto o segundo para o planejamento, atendendo assim a dois dos objetivos do SICSP emitido pela NBC T 16.11, a saber: “subsidiar a tomada de decisão” e “apoiar as funções de planejamento e orçamentos”. Cabe destacar o fato de ambos o considerarem para o cálculo dos serviços prestados os custos variáveis e os fixos. Por outro lado, o HUF da região Sul utiliza as informações para determinação dos valores dos serviços e estes são compostos pelos custos variáveis, custos fixos e gastos fixos da administração em geral.

Cluster 3: Aborda apenas um HUF da região Sul que utiliza o método por Departamentalização ou RKW como complemento ao Custeio por Absorção, visando mais detalhes na geração de informações para uso gerencial. Identificou-se que a instituição não os utiliza apenas para controlar gastos e nortear as decisões administrativas, mas também para estimativa de ponto de equilíbrio, para elaborar o planejamento e a análise da lucratividade, simular o custo/volume/lucro e, por fim, determinar o valor dos serviços prestados. Corrobora com a maioria dos objetivos propostos na NBC T 16.11 e com a pesquisa realizada por Abbas (2001) e Souza e Scatena (2010), pois evidência a relevância da informação de custos para a gestão empresarial ao ser utilizada para alicerçar o processo de tomada de decisão (gestão de custos). Pois ao divulgar a informação promovendo uma gestão de custos visa uma melhoria e o aumento da eficiência deste hospital público federal.

Quanto ao perfil dos colaboradores respondentes, quatro são contadores e dois são técnicos em contabilidade destes, um é mestre e o outro é especialista, ambos em gestão pública e atuam há mais de cinco anos em cada HUF. Os três administradores são especialistas, dois em administração e um em gestão pública, sendo que todos assumem função de confiança, ocupando postos de gerência ou supervisão em seus respectivos HUF's. O economista é especialista em gestão hospitalar e está no HUF há mais de 25 anos. Já o assistente administrativo é especialista em administração, gerente e trabalha no HUF há mais de 15 anos. Desta forma, destaca-se que nove dos respondentes possuem conhecimentos sobre práticas de custos, o que confere maior confiabilidade às respostas obtidas.

Destaca-se que, nos quatro HUF's que apresentam método de custeio, todos os respondentes são especialistas, sendo duas administradoras - uma com especialização em gestão pública e a outra em administração e gestão da qualidade, um economista com especialização em gestão hospitalar, e um técnico em contabilidade com especialização em gestão pública.

Dentre os hospitais respondentes que utilizam métodos de custeio, verificou-se que todos são de grande porte. O HUF da região Sul que utiliza o método de Custeio por Absorção é também aquele como maior número de leitos dentre os hospitais respondentes,



com um total de 434 leitos, sendo ainda o único que contém Acreditação Hospitalar, com Nível 1.

O outro hospital universitário da região Sul que utiliza dois métodos de custeio (absorção e RKW), apesar de supostamente ter maior disponibilidade de informações de custos por conta da utilização de dois métodos, possui apenas 253 leitos, isto é, contempla a menor quantidade de leitos entre aqueles que responderam afirmativamente sobre a utilização de métodos de custeio. O HUF da região Centro-Oeste que utiliza o método RKW tem 302 leitos e, por fim, o HUF da região Nordeste conta com 272 leitos e utiliza o método do Custeio Direto ou Variável.

Quanto a este último hospital, com a análise e confronto das informações sobre o método de custeio utilizado e a forma de calcular os custos, notou-se que o HUF atribui os custos variáveis e fixos aos serviços prestados. Deste modo, percebe-se uma interpretação errônea do método utilizado, pois de acordo com Zimmerman (2011) a apuração de custos neste método considera apenas os componentes variáveis aos custos dos produtos e serviços, e os custos fixos são lançados integral e diretamente no resultado do período evitando distorções causadas por rateios arbitrários de alocação desses custos.

Dessa forma, observa-se que alguns dos HUF's de grande porte (3), todos de médio (3) e um de pequeno porte responderam que não utilizam métodos de custeio. Assim, apesar de não poder ocorrer uma extensão dos resultados desta amostra para toda população, observa-se que o crescimento dos HUF's, em termos de porte, possivelmente conduz a novas exigências gerenciais, como uso de métodos de custeio, como forma de disponibilização de informações para o uso mais eficiente dos recursos.

Verificou-se, também, que as ferramentas de gestão de custos apresentadas neste trabalho não foram diagnosticadas nos hospitais respondentes. Adicionalmente, buscou-se verificar se as entidades apresentam programas de redução de desperdícios e, caso possuam, se realizam a mensuração dos custos relacionados, o que configuraria a medição dos Custos da Qualidade e a adoção de um dos objetivos da NBC T 16.11. Observou-se neste quesito que três instituições aplicam programas de redução de desperdícios, sendo que dois hospitais utilizam o 5S (um na região Nordeste e outro na região Sudeste) e um utiliza o *Lean Management* (localizado na região Sul). Porém, nenhum destes hospitais declarou realizar mensuração financeira da redução de desperdícios observada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As práticas de gestão de custos têm por finalidade melhorar a aplicação do limitado recurso financeiro recebido pelos hospitais universitários federais para atender as necessidades da população com qualidade, além de investir em recursos tecnológicos e aperfeiçoar o ensino dos futuros profissionais da saúde. Diante da complexidade de suas atividades, a pesquisa teve como objetivo diagnosticar quais os métodos de custeios e as ferramentas de gestão de custos que são utilizadas pelos hospitais universitários federais. Para alcançar este objetivo foram questionados os hospitais universitários federais gerais sobre o método de custeio e as práticas de custos gerenciais utilizadas e sobre a projeção de implantação de novas ferramentas de gestão de custos.

Verificou-se que, na amostra pesquisada composta por hospitais gerais, apenas quatro hospitais utilizam algum sistema de apuração de custos, todos estes hospitais são de grande porte. Deste modo, os resultados obtidos a partir desta amostra não aleatória podem indicar uma tendência de uma maior adoção de métodos de custeio em hospitais de grande porte em



comparação aos demais hospitais universitários de médio e menor porte. Complementando os achados de Abbas (2001) ao evidenciar que muitos hospitais desconhecem os custos incorridos em suas atividades por não utilizarem as informações geradas pelos sistemas de custos para subsidiar as decisões administrativas, o controle de atividades e os investimentos. Os métodos utilizados pelos hospitais respondentes são o Custeio por Absorção e o RKW, seguidos pelo Custeio Variável, contrariando a tendência observada no referencial teórico-empírico que apresenta diversas experiências empíricas que abordam o método ABC em instituições hospitalares.

Outro fato relevante a ser considerado é a ausência de práticas de gestão de custos nas instituições respondentes, resultado que pode significar um desconhecimento sobre estas ferramentas e suas contribuições pelos profissionais do setor, desestimulando sua aplicação. Por outro lado, a existência de programas de redução de desperdício pode possibilitar a aplicação de pelo menos uma destas ferramentas: o Custo da Qualidade. Este trabalho visa, neste contexto, levar os gestores a uma reflexão sobre os benefícios de sua aplicação, que é capaz de mensurar o sucesso da utilização de tais programas em termos monetários.

Considerando a adoção obrigatória de um método de custeio em entidades pertencentes ao setor público, como dado pela NBC T 16.11 (CFC, 2011), os resultados da presente investigação sugerem que a utilização de métodos de custeio nestas instituições ainda não é uma prática plenamente difundida e que este cenário deve manter-se em curto prazo, considerando que as entidades respondentes declararam que não têm planos formais para adoção futuras destas ferramentas contábeis.

Como limitação da pesquisa deve-se salientar que a amostra é não probabilística e que, portanto, não é possível fazer inferências para os hospitais universitários federais que não pertencem a presente amostra, por meio de testes estatísticos para esta generalização. Recomenda-se para estudos futuros a realização de uma pesquisa que contemple os demais hospitais universitários, com a obtenção de uma amostra capaz de generalizar os resultados por meio de ferramentas estatísticas, não se limitando apenas aos federais, explorando as diferenças presentes entre as esferas governamentais. É possível, também, ao estabelecer um *benchmark*, realizar um estudo de caso para investigar as particularidades sobre as práticas mais avançadas de gestão de custos, validando sua aplicação com a observância das diretrizes presentes na literatura acadêmica sobre o método explorado.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 171 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis-SC, 2001.

_____; LEZANA, Á. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista da FAE**, Curitiba, v.5, n.2, p.77-97, mai/ago.2002.

ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F.; GRAFTON, J.; MAHAMA, H.. Conceptual accounting and control in health care: behavioural, organisational, sociological and critical perspectives. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. v. 2, cap. 14, p. 805-829.



ALMEIDA, T. R. R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, v. 31, n. 5-6, p. 104-113, 1983.

ANDERSON, S. W. Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. In.: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007, v. 2, cap. 1, p. 481-506.

ARANHA, G. T. C.; VIEIRA, R. W.. Estudo de um dos indicadores do custo da qualidade: o desperdício. **Revista de Administração em Saúde**, v. 6, n. 23, 2004.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F.. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 2, maio/ago. 2008.

BONACIM, C. A. G.. **O cálculo do valor econômico agregado à sociedade por hospitais universitários públicos**: um estudo de caso no Hospital de Clínicas da FMRP-USP. 2006. 157 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2006.

_____; ARAÚJO, 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. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22 jan. 2013.

_____. Ministério da Saúde. Coordenação de Assistência Médica e Hospitalar Secretaria Nacional de Ações Básicas de Saúde. **Conceitos e definições em saúde**. Brasília-DF: 1977. Disponível em:< <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/0117conceitos.pdf>>. Acesso em: 04 fev. 2013.

_____. Ministério da Saúde. **Programa nacional de gestão de custos**: manual técnico de custos – conceitos e metodologia. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

BRYMAN, A.. **Social research methods**. 4. ed. New York: Oxford University Press, 2012.

BURNETT, R. D.; HANSEN, D. R. Ecoefficiency: defining a role for environmental cost management. **Accounting, Organization and Society**. v. 33, p. 551-581, 2008.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W.. Custeio-alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 19-30, 2008.



CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 27 nov. 2012.

CNES – Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde. Ministério da Saúde. **Tipo de estabelecimento**. Disponível em: <[http://cnes.datasus.gov.br/Cabecalho_reduzido_ Impressao.asp](http://cnes.datasus.gov.br/Cabecalho_reduzido Impressao.asp)>. Acesso em: 12 fev. 2013.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COX III, J. F.; SPENCER, M. S. **Manual da teoria das restrições**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

DALLORA, M. E. L. V.; FORSTER, A. C.. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino: considerações teóricas. **Medicina**, Ribeirão Preto, v. 41, n. 2, p.135-42, abr./jun. 2008.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. Uma aplicação do time-driven ABC model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p. 11-34, 2007.

DANI, A. C.; SCARPIN, J. E.. Análise dos custos ambientais no processo de gestão ambiental à luz da teoria das externalidades em um hospital de Santa Catarina. In: IAM - INTERNATIONAL CONFERENCE OF THE IBEROAMERICAN ACADEMY OF MANAGEMENT, 2011, Lima/Peru. **Anais...** Lima (Peru): IAM, 2011.

ELLRAM, L. M. The Implementation of Target Costing in the United States: theory versus practice. **The Journal of Supply Chain Management**, v.42, n.1, p. 13–26, Fev./2006.

_____; SIFERD, S. P. Total Cost of Ownership: A Key Concept in Strategic Cost Management Decisions. **Journal of Business Logistics**, v. 19, n. 1, 1998.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. (pp. 235-301) São Paulo: Elsevier, 2009.

GOSSELIN, M. A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007, v. 2, cap. 8, p. 641-671.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.



IFAC – International Federation of Accountants. **International Good Practice Guidance: Evaluating and improving costing in organizations.** New York, Julho, 2009.

JACQUES, É. J.. **Desenvolvimento de um sistema de custo integrado aos protocolos médicos para unidades hospitalares de tratamento intensivo.** 2002. 126 f. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. The innovation of time-driven activity-based costing. **Cost Management**, v. 21, n. 2, p. 5-15, 2007.

LEMOS, V. M. F.; ROCHA, M. H. P. A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades. In.: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7, 2011, Rio de Janeiro, **Anais...** Rio de Janeiro: FIRJAN, 2011.

MACKIE, B.. Merging GPK and ABC on the road to RCA. **Strategic Finance**, p. 33-39, nov., 2006.

MARTINS, E.. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2003.

MATTOS, J. C.; TOLEDO, J. C. Custos da qualidade: diagnóstico nas empresas com certificação ISO 9000. **Gestão & Produção**, v. 5, n. 3, p. 312-324, dez., 1998.

MEC – Ministério da Educação. **Hospitais universitários.** Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13808&Itemid=513>. Acesso em 23 ago. 2012.

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 Contabilidade e Finanças.** São Paulo, n. 44, p. 33 – 43, Maio/Ago.2007.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RAIMUNDINI, S. L.; SOUZA, A. A.; REIS, L. G.; STRUETT, M. A. M.; BOTELHO, E. M. Aplicabilidade do Sistema ABC e Análise de Custos Hospitalares: Comparação Entre Hospital Público e Hospital Privado. In.: EnANPAD – ENCONTRO DA ANPAD, XXVII, Curitiba, 25 a 29 de setembro, 2004. **Anais...**

RAUPP, F. M.; CRISPIM, C. H.; ALMEIDA, E. S. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da maternidade Carmela Dutra. **Revista de Informação Contábil** . v. 2, n. 1, p. 120-133, out./dez., 2007.

SABBADINI, F. S.; GONÇALVES, A. A.; OLIVEIRA, M. J. F. A aplicação da teoria das restrições (TOC) e da simulação na gestão da capacidade de atendimento em hospital de emergência. **Revista Produção Online**, v. 6, n. 3, p. 51-70, 2006.



SAMPIERI, H.; CALLADO, F.; LUCIO, B.. **Metodologia da Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SILVA, E. P. S.; COSTA, P. S.; TIBÉRIO, C. S. B.. Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários. In.: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8, 2003, Montevideu, Uruguai. **Anais...**

SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; FREITAS, D. A.; PEREIRA, C. M. Metodologia de implantação de sistema de custeio em hospitais. In.: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, V. 2, 3 e 4 de julho, 2009. **Anais...**

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. G. Aplicação da gestão de custos para o aumento na eficiência dos hospitais públicos. **Revista de Administração em Saúde**. v. 12, n. 49, out./dez., 2010.

VARTANIAN, G. H. NASCIMENTO, D. T. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. In.: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, VI, São Paulo, 29 de junho a 2 de julho, 1999. **Anais...**

VECINA NETO, G.; MALIK, A. M.. Tendências na area hospitalar. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 12, n. 4, p. 825-839, 2007.

XAVIER FILHO, J. L. J.; RODRIGUES, R. A. Gerenciamento de custos hospitalares: um estudo de caso em uma instituição filantrópica de saúde. In.: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 9, São Paulo/SP, 26 e 27 julho de 2012. **Anais...**

WEBBER, S.; CLINTON, B. D. Resource consumption accounting applied: the Clopay case. **Management Accounting Quarterly**. v. 6, n. 1, p. 1 -14, 2004.

WOUTERS, M.; ANDERSON, J. C.; WYNSTRA, F. The adoption of total cost of ownership for sourcing decisions: a structural equations analysis. **Accounting, Organizations and Society**. v. 30, p. 167-191, 2005.

ZIMMERMAN, J. L. **Accounting for decision making and control**. Boston: McGraw-Hill, 2011.