

PRÁTICAS DE GESTÃO E MENSURAÇÃO DE CUSTOS: ESTUDO EM HOSPITAIS PRIVADOS

Leticia Matioli Grejo
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
leticia.mgrejo@gmail.com

Aline dos Santos
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
aline.santos91@hotmail.com

Katia Abbas
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
katia_abbas@yahoo.com.br

Reinaldo Rodrigues Camacho
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
rrcamacho@uem.br

Resumo

O objetivo do artigo é identificar a percepção dos gestores de hospitais em relação às práticas de mensuração e gestão de custos. Para tanto, a pesquisa foi realizada por meio de entrevista estruturada e aplicada com gestores de três hospitais privados situados na cidade de Maringá-PR. A entrevista está organizada em sete partes, apresenta 57 questões, algumas de múltipla escolha e outras abertas e aborda questões relacionadas a apuração de custos, custos para controle, tomada de decisão e alguns artefatos da gestão estratégica de custos. Os três hospitais utilizam o método de custeio por absorção para apuração dos seus custos e para a tomada de decisão, principalmente para as negociações de preços com as operadoras do plano de saúde e como comparativo nas evoluções dos resultados. Em relação aos artefatos da gestão estratégica de custos, os hospitais B e C aplicam a metodologia do custeio alvo em suas análises, e os hospitais A e B apuram os custos das falhas internas, externas, de avaliação e também de prevenção. A respeito dos custos dos concorrentes, nenhum dos hospitais tem acesso a tais valores, porém acompanham as informações do mercado mediante mídia especializada e contato com agentes que se relacionam com as demais organizações hospitalares. E quanto ao processo de gestão conjunta de custos, todos os entrevistados dizem formar alianças com fornecedores e/ou clientes com o objetivo de gerenciar conjuntamente seus custos. Para os entrevistados os métodos de apuração e gestão de custos contribuem para melhorar o resultado financeiro do hospital e para a obtenção da vantagem competitiva fornecendo informações estratégicas para a tomada de decisão.

Palavras-chave: Gestão de custos; Mensuração de custos; Hospitais.



CONGRESSO DE
CONTABILIDADE
2015

- 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
- 6º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
- 9º Congresso IBEROAMERICANO de Contabilidad e Gestión



VNIVERSITAT
D VALÈNCIA | UNIVERSIDADE FEDERAL
DE SANTA CATARINA

1 INTRODUÇÃO

Os hospitais, que apenas no final dos anos 90 começaram a se preocupar com a competitividade (CHERUBIN; SANTOS, 2002), são afetados pelas mudanças que ocorrem na sociedade contemporânea, ou seja, mudanças demográficas, aumento dos custos em decorrência, dentre outros, de novas e avançadas tecnologias, pressão dos planos de saúde privados, aumento das expectativas dos clientes, aumento da concorrência e pressão governamental. Muitos hospitais ainda não utilizam ferramentas de gestão econômico-financeira (CARPINTÉRO, 1999) bem como alguns não conhecem o custo dos seus serviços.

Considerados organizações complexas, englobam profissionais de diferentes capacitações e formação, e estão organizados em torno de uma base hierárquica composta de diferentes especialidades e especialistas em setores de operação médica, técnica e administrativa (SENHORAS, 2007). Além disso, cita o autor que “as mais variadas relações se estabelecem sob diferentes ângulos, por um lado através das relações médico-paciente que focam o tratamento, a prevenção e o atendimento à saúde, e, por outro lado, através das relações de trabalho que permeiam as hierarquias e os *ethos* de trabalho” (SENHORAS, 2007, p. 46).

Diante desta complexidade, a contabilidade de custos, com suas ferramentas para avaliação do estoque (custeio por absorção), controle (custo padrão), tomada de decisão (custeio variável, custeio baseado em atividades) e artefatos gerenciais no campo da Gestão Estratégica (custeio alvo, determinantes de custos, análise de custos dos concorrentes, gestão de custos interorganizacionais, gestão baseada em atividades, custos da qualidade, custeio por ciclo de vida, entre outros) pode fornecer informações relevantes para os gestores hospitalares. Martins e Rocha (2010) ressaltam que a Contabilidade de Custos fornece informações não apenas no âmbito da Contabilidade Societária e da Tributária, mas também na esfera da Controladoria e Contabilidade Gerencial.

Nos últimos vinte anos, tem adquirido destaque as pesquisas empíricas brasileiras e estrangeiras que tratam sobre a apuração dos custos (ESTEVES, 1992; CHAN, 1993; UDPA, 1996; BAUMGARTNER, 1998; TOGNON, 2000; ABBAS, 2001, BRASIL, 2004, SILVA, 2006; SHANDER ET AL., 2010; JERICÓ; CASTILHO, 2010; POPESKO; NOVÁK, 2011; RAJABI; DABIRI, 2012). Já, Santos, Martins e Leal (2013) realizaram uma pesquisa de campo em hospitais localizados na cidade de Uberlândia-MG, com objetivo de avaliar a utilização das informações de custos nas entidades hospitalares e concluíram que os gestores percebem a necessidade e a importância da informação de um sistema de custos para subsidiar de forma eficiente e eficaz o processo decisório e buscar a sustentabilidade.

Porém embora haja vários estudos no campo da Contabilidade de Custos direcionados a mensuração de custos em hospitais, não foram identificados trabalhos que apresentem a percepção dos gestores destas organizações em relação, não apenas aos métodos de apuração, mas também às ferramentas de gestão de custos.

Assim, diante da importância destas ferramentas para os hospitais, que são empresas diferenciadas e complexas, o objetivo deste artigo é identificar a percepção dos gestores de hospitais em relação às práticas de gestão e mensuração de custos. Para atender a este objetivo, pretende-se responder a seguinte questão: qual a percepção dos gestores de hospitais privados em relação às práticas de gestão e mensuração de custos?

Quanto à metodologia, do ponto de vista de sua natureza esta pesquisa é aplicada, do ponto de vista da forma de abordagem do problema é qualitativa, do ponto de vista dos objetivos é descritiva, e do ponto de vista dos procedimentos técnicos é levantamento.

Além desta introdução, o estudo está estruturado em mais três seções. A seção dois apresenta os conceitos teóricos utilizados para embasar a proposta, mais especificamente as ferramentas e artefatos de mensuração e gestão de custos. Em seguida, a terceira seção apresenta os resultados obtidos na aplicação da entrevista nos hospitais selecionados. Posteriormente são apresentadas as considerações finais do estudo bem como sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Artefatos de Mensuração e Controle de custos

Os métodos de custeio são partes integrantes de um sistema de custos, que tem como finalidade coletar e relatar dados úteis para a gestão, indicando quais os recursos são consumidos pelos seus objetos de custeio (CORONETTI; BEUREN; SOUSA, 2012). Este processo denominado de método de custeio é utilizado estrategicamente pela empresa para alocar os custos aos produtos fabricados, reduzir custos, melhorar os processos, decidir entre produzir ou terceirização, eliminar desperdícios como também para eliminar, criar ou aumentar linhas de produção (COOPER; SLAGMULDER, 2003; ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; CORONETTI; BEUREN; SOUSA, 2012).

Existem diversos métodos de custeio que podem ser usados tanto pelas empresas de diferentes segmentos, sendo estes, custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades (*activity-based costing* – ABC), *time-driven activity-based costing* (TDABC), método das seções homogêneas (RKW), unidade de esforço de produção (UEP).

O método do custeio por absorção é derivado dos Princípios de Contabilidade e consiste na apropriação de todos os custos de produção, fixos e variáveis, ao objeto de custeio, ou seja, todos os gastos com a produção são destinados a todas as unidades produzidas (MAHER, 2001; MARTINS, 2010).

De acordo com Martins e Rocha (2010) este método se subdivide em três espécies: (i) custeio por absorção parcial, que aloca aos produtos os custos de produção fixos e variáveis; (ii) custeio por absorção parcial modificado, que atribui aos produtos os custos fixos e variáveis operacionais; (iii) custeio por absorção integral ou pleno, que considera todos os custos de produção e também os gastos fixos da administração e de vendas.

Em pesquisa realizada por Abbas et al. (2014) em hospitais das três maiores cidades do estado do Paraná, dos 31 hospitais de médio e grande porte, 86% utiliza o método de custeio por absorção integral ou pleno.

Já, o método das seções homogêneas (RKW) se diferencia do custeio por absorção integral, pois permite a alocação dos encargos financeiros e os juros sobre o capital próprio.

O custeio variável, como o próprio nome diz, apropria apenas os custos variáveis ao objeto de custeio, os custos fixos são separados e direcionados para as despesas do período. Este é um método para ser utilizado na tomada de decisão, visto que, possibilita obter a margem de contribuição e, conseqüentemente, incorrer na análise do custo/volume/lucro, que auxilia na avaliação dos resultados quanto às metas estabelecidas. Desta análise, obtém-se o ponto de equilíbrio, que representa uma importante ferramenta de gestão de resultados operacionais, bem como a margem de segurança.

Com relação ao método de custeio baseado em atividades (ABC), um dos principais fatores que determinou o seu desenvolvimento foi à insatisfação dos custos apurados pelos métodos tradicionais, que atribuem custos indiretos aos produtos com bases de rateio

arbitrárias (BRIMSON, 1996; KAPLAN; COOPER, 1998; BORNIA, 2002). Özbayrak; Akgün e Türker (2004) defendem que esta ferramenta é mais realista e precisa para se buscar a competitividade porque fornece uma forma mais consistente de cálculo dos custos de produção.

Neste método de custeio cada produto deve ser carregado com uma parcela dos custos com base na proporção de atividade que ele consome (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Para se utilizar esta ferramenta, é necessário identificar, claramente, todas as atividades individuais que ocorrem em um sistema de produção, do início ao fim (ÖZBAYRAK; AKGÜN; TÜRKER, 2004).

A maioria das pesquisas empíricas realizadas em hospitais defendem o ABC como o método de custeio mais adequado para estas empresas. Segundo Jericó e Castilho (2010) é o método adequado para traçar os custos como também analisar e monitorar o consumo dos recursos por cada atividade. Entretanto, é considerado como um método de difícil implantação, devido ao grande número de atividades que exigem muito tempo para a coleta das informações, necessidade de acompanhamento constante, alto custo com a manutenção, entre outros (NAKAGAWA, 1994; JERICÓ; CASTILHO, 2010),

Pesquisas tanto no ambiente organizacional brasileiro quanto no internacional tem demonstrado baixa utilização deste método (HUGHES; GJERDE, 2003; FREZATTI, 2005). Especificamente em hospitais, Abbas et al. (2014) também constataram a baixa utilização que contrasta com o alto percentual de trabalhos empíricos apresentados pela literatura brasileira. Na literatura internacional, Popesko e Novák (2011) ressaltam que numerosos estudos abordam a utilização do método de custeio baseado em atividades em hospitais, porém são estudos acadêmicos.

Pelo abandono do ABC devido a sua complexidade, dificuldade e onerosidade envolvidos em sua implantação e manutenção (BORNIA, 2002; BARRET, 2005; AILLÓN, 2013) Kaplan e Anderson, em 2001, propuseram uma nova abordagem a qual denominaram de *time-driven activity-based costing* (TDABC). No que concerne ao TDABC, a característica mais importante desta técnica é a sua simplicidade, menor onerosidade e maior precisão, pois simplifica os processos de custeio, eliminando a necessidade de alocação de custos para as atividades antes de alocá-los aos produtos. Assim, este método pode ser implantado com maior agilidade e atualizado mais facilmente (KAPLAN; ANDERSON, 2007; PERNOT; ROODHOOFT; ABBEELE, 2007).

Pesquisas brasileiras tem abordado o método e sugerido sua implantação em vários tipos de empresas. Mas, foi localizado apenas um estudo no ambiente hospitalar, que é o trabalho de Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007).

A literatura apresenta ainda o método unidade de esforço de produção (UEP), que tem como foco os custos de transformação, e divide a empresa em postos de operação, que correspondem a uma operação do ambiente de produção, sendo que em todos os postos de operação devem ser realizadas atividades similares.

O custo-padrão, que não é um método de apuração dos custos, mas sim uma técnica auxiliar que deve ser utilizada em conjunto com qualquer outro método de custeio, através de pesquisas e testes práticos, fornece o custo padrão do produto com a finalidade fazer a comparação com os custos incorridos (BOWHILL; LEE, 2002; MARTINS, 2010, CORONETTI; BEUREN; SOUSA, 2012) e, em caso de diferenças, as causas devem ser analisadas. Entretanto, apesar das críticas de que a utilização do custeio-padrão em ambientes de intensa concorrência pode não ser relevante para o controle de custos e avaliação de

desempenho, pois, esta ferramenta não é capaz de fornecer estratégias adequadas para as empresas, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2005) concluíram que é utilizado por uma muitas empresas na Malásia.

2.2 Artefatos da Gestão Estratégica de custos

No passado, a visão estratégica era reconhecida como privilégio das grandes corporações, porém atualmente passou a ser entendida como um requisito fundamental para a manutenção das atividades de qualquer empresa no mercado globalizado. Segundo Martins (2010, p. 297), “a expressão ‘gestão estratégica de custos’ vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo”. Porter (1989, p. 1) complementa este entendimento inferindo que “a estratégia competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência”. Neste contexto, apresenta-se a gestão estratégica de custos, a que propõe diversos artefatos necessários para o alcance de uma vantagem competitiva sustentável.

Os artefatos gerenciais, segundo Soutes (2006, p. 9) são “ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, modelos de gestão e sistemas” no campo da Gestão Estratégica de Custos. Ressalta, porém, Slavov (2013) que os trabalhos empíricos que abordam os artefatos da Gestão Estratégica de Custos apresentam a visão de um ou uma pequena amostra de artefatos sem, contudo, explicar os motivos do seu uso e suas consequências. Também enfatiza o referido autor, que trabalhos apresentam ferramentas que não são da Gestão Estratégica de Custos, porém são abordadas como se fossem, ou seja, os métodos de custeio também podem ser chamados de artefatos, mas não da Gestão Estratégica de Custos. E, alguns trabalhos empíricos apresentam o artefato, mas sem relação o cenário estratégico.

A seguir são descritos brevemente os seguintes artefatos da GEC: análise da cadeia de valor, gestão de custos da qualidade, gestão de custos interorganizacionais, análise de custos de concorrentes e gestão do custeio alvo. A literatura apresenta outros artefatos da GEC, que não são abordados neste trabalho.

A cadeia de valor sai do âmbito de uma única empresa e amplia seu enfoque para um conjunto interligado de todas as atividades que criam valor, tendo seu início com a aquisição de matérias primas até a entrega do produto ao consumidor final (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Já, Rocha e Borinelli (2007) definem a cadeia de valor como “uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor”. Desta forma, a análise da cadeia de valor fortalece a posição estratégica da empresa em busca de uma vantagem competitiva (HANSEN; MOWEM, 2001; IMA, 1997) sendo indispensável sua análise em complemento dos demais artefatos.

Ainda no ambiente interno da empresa, surge a preocupação com a qualidade dos produtos ou serviços prestados. Custos da qualidade referem-se aos custos incorridos para prevenir, ou que surgem como resultado da fabricação de um produto de baixa qualidade. Albright (1992) argumenta que os custos da qualidade evoluíram do conceito primário de ferramenta para redução de custos para uma filosofia de suporte para a conquista da melhoria contínua, na procura pela rentabilidade e competitividade sustentável. Slavov (2013, p. 237) define este artefato como sendo “a adoção de políticas para garantia da funcionalidade, confiabilidade, durabilidade e facilidade de manutenção do produto, com monitoramento dos custos de prevenção, detenção, falhas internas e falhas externas relativas”.

Os custos da qualidade devem ser considerados no decorrer de toda a cadeia de valor e estão relacionados com os determinantes de custos, devendo assim haver uma ação conjunta entre empresa, fornecedores e clientes, para que os produtos se tornem competitivos e atinjam às expectativas do consumidor final.

Já, ao abranger o ambiente externo, a empresa pode optar por gerenciar seus custos através da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI), ou seja, por meio de relacionamentos entre empresas e seus fornecedores e clientes, com o objetivo, segundo Cooper e Slagmulder (2003) de aumentar a lucratividade de toda a cadeia. Para Souza e Rocha (2009) a GCI pode ser justificada pela parcela de custos que pode ser devida aos fornecedores ou aos clientes, sendo necessária uma gestão que contemple as organizações com as quais a empresa mantém relacionamento. Souza e Rocha (2009, p. 25) definem a GCI como “um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”.

Em uma abordagem mais ousada, a empresa pode optar pela análise dos custos dos concorrentes, para descobrir como o fornecedor traça sua estratégia competitiva bem como sua situação financeira. Simmonds (1981) argumenta que a análise de custos dos concorrentes normalmente é definida como uma provisão e análise de dados da Gestão Estratégica de Custos das empresas tomando-se por base os custos de seus concorrentes. Com a utilização desta análise pode-se desenvolver e acompanhar a estratégia de negócios, principalmente os níveis relativos à evolução dos custos, preços, volume, quota de mercado, fluxo de caixa e a proporção exigida dos recursos totais da empresa e de sua concorrência. Assim, ao conhecer e analisar os custos dos concorrentes, a empresa pode ter uma visão da situação financeira e dos custos dos concorrentes. Com isso ela pode estabelecer sua própria estratégia competitiva e, com relação aos custos, prever a estratégia futura do concorrente (HEINEN; HOFFJAN, 2005).

Embora se tenha uma série de dificuldades para conhecer os custos dos concorrentes, Guilding (1999) afirma que a análise do custo da empresa comparando-o com o do concorrente é extremamente importante para a tomada de decisão. Além disso, com o conhecimento do custo do concorrente pode-se comparar com o próprio custo e a diferença detectada pode ser tratada como um custo alvo, a ser eliminado.

O Custeio Alvo trata-se, portanto, de um artefato que procura a redução dos custos na medida em que são fixadas metas de lucratividade já no planejamento de produção. É considerada uma abordagem integrada para determinação do preço e custo do produto de modo a garantir lucro considerável sobre novos produtos (JIAMBALVO, 2009). Segundo Monden (1999), a principal busca do Custeio Alvo é promover maneiras para que o custo-alvo gere o lucro-alvo, ao mesmo tempo em que satisfaça as necessidades do consumidor por qualidade e pronta-entrega. Desta forma, o objetivo principal é reduzir os custos totais, mantendo alta qualidade, sendo que para o alcance deste escopo faz-se uso do planejamento estratégico dos lucros, formulando planos para redução de custos com fatores de engenharia e de produção (SAKURAI, 1997).

Camacho (2004) apresenta que este artefato gerencial pode ser aplicado no segmento hospitalar e, que para chegar ao custo alvo na fase de planejamento se estabelece o custo estimado e com base no mercado se define o custo máximo admissível ou custo meta, e ao calcular a diferença entre ambos encontra-se o custo alvo, foco de análise.

Diante do exposto, pode-se considerar que o Custeio Alvo é um importante artefato para a gestão estratégica de custos, responsável pela redução dos custos na medida em que se

utiliza da engenharia de valor e outras técnicas de redução de custos, podendo ser aplicado em toda a cadeia de valor, durante o ciclo de vida do produto e sempre que o preço de venda seja estipulado pelo mercado.

3 GESTÃO E MENSURAÇÃO E CUSTOS NOS HOSPITAIS PESQUISADOS

3.1 Sobre o Hospital e Entrevistado

Esta pesquisa foi realizada por meio de entrevista estruturada, visando identificar a percepção dos gestores de hospitais em relação às práticas de gestão e mensuração de custos. Foram escolhidos três hospitais privados, tratados aqui como hospital A, B e C, para assegurar a sua não identificação, e situados na cidade de Maringá – Paraná. As entrevistas ocorreram no mês de fevereiro de 2015.

A entrevista está organizada em sete partes, apresentando ao todo 57 questões, algumas de múltipla escolha e outras abertas. Algumas questões foram elaboradas pelos autores, bem como algumas foram adaptadas dos trabalhos de Lima (1997) e Abbas (2001).

A primeira parte – PRÁTICAS PARA MENSURAÇÃO DE CUSTOS – envolve questões objetivando identificar como o hospital apura o custo dos seus serviços/procedimentos. Foram elaboradas questões sobre o método de apuração de custos, o *software* utilizado, os tipos de custos utilizados no método, bem como a reação dos funcionários e administração em relação à implantação do método.

A segunda parte – RELATÓRIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS – envolve questões com o objetivo de identificar a periodicidade, os usuários dos relatórios e as análises realizadas.

A terceira parte – CUSTOS PARA CONTROLE – envolve questões sobre o sistema orçamentário e o custo padrão.

A quarta parte – CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO - envolve questões sobre os critérios para estabelecimento dos preços dos serviços/procedimentos, margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

A quinta parte – GRAU DE SATISFAÇÃO E UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS – teve como objetivo identificar se o processo de gestão e mensuração de custos contribui para melhorar o resultado financeiro do hospital, se estão sendo obtidos os resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio, e se hospital está satisfeito com o método empregado na formação do seu preço de venda, com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão e com as informações de custos geradas para controle.

A sexta parte – GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS – procurou captar informações quanto aos artefatos utilizados pelo hospital em busca de uma vantagem competitiva, mais especificamente sobre o custeio alvo, custos da qualidade, custos dos concorrentes, cadeia de valor e gestão de custos interorganizacionais.

A sétima e última parte – SOBRE O HOSPITAL E ENTREVISTADO – foi composta de questões sobre o tipo de unidade hospitalar, data de início das atividades, quantidade de leitos e empregados, comando do hospital e as fontes de recursos para sua manutenção, e, em relação ao entrevistado, seu cargo, formação profissional e grau de conhecimento em gestão de custos.

O entrevistado do hospital A, que atua como administrador financeiro e de custos, informou que se trata de uma organização familiar que começou suas atividades no ano de 1964 sendo inicialmente administrado por membros da família. Possui capacidade para até



CONGRESSO DE
CONTABILIDADE
2015

- 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
- 6º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
- 9º Congresso IBEROAMERICANO de Contabilidad e Gestión



VNIVERSITAT DE VALÈNCIA | UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

100 leitos, empregando 340 funcionários, incluindo médicos, enfermeiros e setores administrativos. É um hospital geral (clínica médica, cirúrgica, obstétrica e pediátrica) com fonte de recursos oriundos apenas das remunerações pelos serviços prestados.

O entrevistado do hospital B, que atua como gerente contábil e de custos, informou que foi inaugurado em 1959 sendo enquadrado na categoria de hospital geral e maternidade. Estruturalmente, divide-se em duas unidades com o número de leitos entre 201 a 300, além de possuir uma equipe com 1.300 funcionários, não incluindo médicos, pois estes não têm vínculo empregatício com o hospital e atuam apenas como tomadores de serviços. O comando do hospital é realizado por administração profissionalizada com intervenções dos proprietários. Quanto à fonte de recursos, esta é oriunda tão somente das remunerações pelos serviços prestados, não recebendo incentivos governamentais ou auxílio filantrópico de qualquer natureza.

O entrevistado no hospital C, administrador geral da organização, informou que as atividades no hospital se iniciaram no ano de 1985 e atualmente é comandado por administração profissionalizada. É um hospital geral que possui entre 101 e 200 leitos, empregando cerca de 500 funcionários, incluindo enfermeiros e setores administrativos, incluindo neste último setor o departamento financeiro, auditoria, faturamento, guias, contabilidade, recursos humanos, custos, entre outros. As fontes de recursos para manutenção do hospital são provenientes da remuneração pelos serviços prestados, já que este hospital é uma organização privada sem amparo governamental ou de entidades filantrópicas.

O quadro 1 sintetiza as principais características dos hospitais analisados.

Quadro 1 - Características gerais dos hospitais

	Hospital A	Hospital B	Hospital C
Início das atividades	1964	1959	1985
Tipo de unidade hospitalar	Hospital Geral	Hospital Geral e Maternidade	Hospital Geral
Quantidade de empregados	340	1300	500
Quantidade de leitos	Até 100	De 201 a 300	De 101 a 200
No comando do hospital	Empresa familiar	Administração profissionalizada e empresa familiar	Administração profissionalizada
Fontes de recursos	Remunerações pelos serviços prestados	Remunerações pelos serviços prestados	Remunerações pelos serviços prestados

Fonte: dados da pesquisa (2015)

3.2 Práticas de Mensuração de Custos

Para apuração dos custos, o hospital A utiliza atualmente o método de custeio por absorção, implantado no ano de 2006 pelo departamento financeiro a fim de suprir as necessidades deste setor. Já existiram outros métodos de custeio para apuração dos custos, como o ABC e o RKW, porém ambos não atenderam as necessidades do hospital e por esta razão deixaram de ser utilizados. Para atendimentos particulares, os preços dos serviços são estabelecidos a partir do cálculo dos custos hospitalares e para atendimento de pacientes de plano de saúde os preços são estabelecidos com base na relação contratual entre o hospital e a operadora do plano de saúde.

O hospital B utiliza como método para apuração o custeio por absorção, implantado no ano de 2005 e estruturado pelo departamento contábil, porém o *software* não está parametrizado para que o departamento contábil o utilize de forma automática, sendo os relatórios ainda elaborados por planilhas eletrônicas. Os preços dos procedimentos para os pacientes particulares são estabelecidos com base nos custos apurados, preço da concorrência e na demanda, ou seja, quanto menor a demanda maior o preço, e quanto maior a demanda menor o preço. Caso o paciente tenha plano de saúde, os preços são previamente estipulados por meio de contratos firmados com as operadoras de planos de saúde.

O hospital C também utiliza o método de custeio por absorção, e incorre na divisão do hospital em centros de custos e aloca tanto custos quanto despesas, pois segundo ele este é um modelo usado com sucesso em outros hospitais. Este método foi implantando no ano de 2007, com a primeira apuração de custos realizada em janeiro de 2008, e estruturado pelo departamento de contabilidade e custos, visando atender as necessidades da administração quanto à tomada de decisões. Antes da implantação do método, o custo era apurado por departamento e por áreas macro (custo hora do centro cirúrgico e custo médio das diárias). A fixação dos preços dos serviços prestados por este hospital é estabelecida por meio do mercado e por contratos firmados entre o hospital e a operadora do plano de saúde.

Nos três hospitais analisados foi identificada a nítida separação entre custos fixos e variáveis, custos diretos e indiretos, sendo que os indiretos são alocados por meio de critérios de rateio.

A apuração dos custos do hospital A se dá apenas por departamento, não se chegando ao custo por procedimento ou paciente. A justificativa apresentada pelo gestor respondente é de que a empresa ainda não possui um *software* gerencial integrado, sendo este um fator limitador para a apuração minuciosa dos custos dos inúmeros procedimentos realizados no hospital. Os hospitais B e C, porém, avançam ao apurar os custos por departamento e também por procedimento, possibilitando, assim, atribuir o custo médio unitário ao paciente. Porém uma ressalva foi feita pelo respondente do hospital B ao indicar que o *software* utilizado passa por uma reestruturação em suas bases de rateio devido a alterações estruturais no próprio hospital, o que pode indicar vieses nas apurações realizadas.

O quadro 2 sintetiza as práticas de mensuração de custos.

Quadro 2 – Práticas de mensuração de custos

	Hospital A	Hospital B	Hospital C
Método de Custeio	Custeio por absorção	Custeio por absorção	Custeio por absorção
Separação de custos	<ul style="list-style-type: none"> • Custos fixos e variáveis • Custos diretos e indiretos 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos fixos e variáveis • Custos diretos e indiretos 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos fixos e variáveis • Custos diretos e indiretos
Crítérios de alocação dos custos indiretos	Rateio	Rateio	Rateio
Apuração dos custos	Por departamento	<ul style="list-style-type: none"> • Por departamento • Por procedimento 	<ul style="list-style-type: none"> • Por departamento • Por procedimento
Custo por paciente	Não tem	Custo médio unitário	<ul style="list-style-type: none"> • Alocação de custos incorridos no prontuário de cada paciente • Custo médio unitário

Fonte: dados da pesquisa (2015)

3.3 Custos para Controle e Tomada de Decisão

Todos os entrevistados descreveram que utilizam as informações fornecidas pelo método de custeio para tomada de decisões gerenciais estratégicas, e principalmente para negociações com planos de saúde (hospitais A e B) e como meio comparativo das evoluções nos resultados das diversas atividades hospitalares (hospital C).

Apenas o hospital B possui um sistema orçamento formal e, portanto, analisa as diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentários, bem como avalia a incorrência de maior ou menor custo em comparação com os previamente orçados.

Os três hospitais adotam o sistema de custo-padrão e utilizam esta informação estrategicamente ao avaliar o desempenho dos departamentos. Além disso, o gestor do hospital C informou que é utilizado para cálculo da taxa de ocupação ideal. Assim, analisam as diferenças entre os resultados reais do período corrente e os resultados reais de um período anterior.

Quanto ao estabelecimento dos preços dos serviços/procedimentos, apenas o hospital A considera os custos apurados através do método de custeio. O hospital B considera os seguintes critérios: preços da concorrência, demanda, ambos, preço da concorrência e demanda, tabela do Sistema Único de Saúde (SUS), e relação contratual entre o hospital e a operadora de planos de saúde. O hospital C considera apenas o critério da relação contratual entre o hospital e a operadora de planos de saúde.

Ao formar o preço de venda dos seus serviços os três hospitais consideram a margem de contribuição unitária desejada, bem como os clientes alvo e o quanto eles aceitam pagar. Ao contrário dos hospitais B e C, o hospital A não calcula o ponto de equilíbrio para a determinação do volume mínimo de vendas necessário para não incorrer em prejuízo e nem para obter o resultado desejado. Mas, os três hospitais tem conhecimento da sua margem de segurança. O quadro 3 sintetiza estas informações.

Quadro 3 – Custos para controle e tomada de decisão

	Hospital A	Hospital B	Hospital C
Método de custeio para tomada de decisões	Sim	Sim	Sim
Custo-padrão	Sim	Sim	Sim
Margem de contribuição	Sim	Sim	Sim
Ponto de equilíbrio	Não	Sim	Sim
Margem de segurança	Sim	Sim	Sim

Fonte: dados da pesquisa (2015)

3.4 Gestão Estratégica de Custos

Os hospitais B e C aplicam a metodologia do custeio alvo em suas análises, sendo que ao decidir pela prestação de um serviço ou de um procedimento, o hospital realiza um estudo para verificar o custo máximo admissível.

Os custos das falhas internas e externas, além dos custos de avaliação e prevenção, são apurados pelos hospitais A e B, sendo que este último destaca a relação destes custos com a

alta taxa de rotatividade de funcionários (*turn over*) e direciona constantemente esforços para a reversão desta situação. O hospital C relata não mensurar tais custos.

Quando indagados sobre os custos de seus concorrentes, todos os hospitais (A, B e C) responderam não ter acesso a tais valores, porém acompanham algumas outras informações do mercado e de concorrentes através de diversos canais. O hospital A busca essas informações através do pessoal da área comercial do próprio hospital, clientes e associações de classe. Já, o hospital B utiliza a *internet*, demonstrações financeiras publicadas, pessoal da área comercial do próprio hospital, pacientes, associações de classe, fornecedores, funcionários terceirizados e ex-funcionários de concorrentes. O hospital C obtém informações de seus concorrentes pela *internet*, demonstrações financeiras publicadas, publicações especializadas e associações de classe.

O entendimento da cadeia de valor de uma organização hospitalar torna-se necessária na medida em que as relações entre as empresas tornam-se cada vez mais dependentes (BERNARDES; GASPARIN; MALAFAIA, 2010). Neste enfoque, os hospitais B e C prezam por conhecer os agentes envolvidos em sua cadeia de valor e ressaltam a importância.

Quanto ao processo de gestão conjunta de custos, ou seja, a gestão de custos interorganizacionais, todos os entrevistados dizem formar alianças com fornecedores e/ou clientes com o objetivo de gerenciar conjuntamente seus custos. O entrevistado do hospital A, porém, acredita que as informações fornecidas pelos agentes externos ao hospital nem sempre podem ser confiáveis, justamente pelo conflito de interesses e falta de comprometimento com a negociação. Em outra perspectiva, o entrevistado do hospital C destaca as vantagens da gestão interorganizacional visto que com alguns fornecedores praticam compras consignadas (não tendo o custo da estocagem), e também compras programadas (redução de preços pelo fornecedor).

O quadro 4 sintetiza as informações referentes aos artefatos da gestão estratégica de custos.

Quadro 4 – Artefatos da gestão estratégica de custos

	Hospital A	Hospital B	Hospital C
Custeio alvo	Não	Sim	Sim
Custos da qualidade	Sim	Sim	Não
Custo dos concorrentes	Não	Não	Não
Cadeia de valor	Não	Sim	Sim
Custos interorganizacionais	Sim	Sim	Sim

Fonte: dados da pesquisa (2015)

3.5 Grau de Satisfação e Utilização da Contabilidade de Custos

Ao serem indagados a respeito da sua percepção acerca da contribuição que os métodos de apuração e gestão de custos oferecem aos hospitais, os entrevistados dos hospitais A e C, responderam que estes métodos/ferramentas/artefatos contribuem para melhorar o resultado financeiro do hospital e para a obtenção da vantagem competitiva, fornecendo informações estratégicas para a tomada de decisão. O respondente do hospital B, além de citar essas contribuições, ainda acrescenta que o processo de gestão e mensuração de custos auxilia nas negociações com o mercado e nas estratégias de vendas, já que não se pode fixar o preço dos serviços abaixo de seu respectivo custo.



Quanto à opinião dos respondentes sobre a contabilidade de custos, os gestores dos três hospitais acreditam que esta é uma área influente nos demais setores, entretanto os hospitais A e B também avaliam que a contabilidade de custos é um importante departamento com poder de decisão. Além destas afirmações, o respondente do hospital B acrescenta que a contabilidade de custos é essencial para as estratégias da organização, principalmente para o controle orçamentário ao mostrar as discrepâncias no consumo de recursos.

Sobre grau de satisfação com relação aos resultados obtidos com a aplicabilidade do método de custeio, os gestores dos hospitais A e B defendem ser neutros nessa questão, já que acreditam que ainda tem muito a melhorar com a utilização do método. Para o hospital C, a aplicabilidade do método de custeio RKW é satisfatória para as necessidades do hospital.

Quanto à satisfação com o método empregado para a formação do seu preço de venda, os gestores dos hospitais A e B atribuíram uma nota média, enquanto o gestor do hospital C ressaltou que “isso praticamente não se aplica, o mercado define preços para pacientes particulares. E, no caso das operadoras do plano de saúde (90% do faturamento), o preço é definido em contrato, com forte imposição de preços por parte da operadora”.

A respeito das informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão, o respondente do hospital A se posiciona como neutro neste questionamento já que a utilização do método ainda necessita de melhoramentos e, com isso, conseqüentemente as informações geradas também se tornarão mais fidedignas e úteis para a tomada de decisão. Os gestores dos hospitais B e C estão satisfeitos com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão.

Por fim, quanto à satisfação com as informações de custos geradas para controle, os hospitais A, B e C se manifestaram satisfeitos. O quadro 5 apresenta as informações quanto a satisfação com a contabilidade de custos.

Quadro 5 - Satisfação com a contabilidade de custos

	Hospital A	Hospital B	Hospital C
Resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio	Neutro	Neutro	Satisfeito
Método empregado na formação do seu preço de venda	Satisfeito	Satisfeito	Sem significância
Informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão	Neutro	Satisfeito	Satisfeito
Informações de custos geradas para controle	Satisfeito	Satisfeito	Satisfeito

Fonte: dados da pesquisa (2015)

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou identificar a percepção dos gestores de hospitais em relação às práticas de mensuração e gestão de custos. Para tanto foram entrevistados gestores de três hospitais privados situadas na cidade de Maringá-PR.

Os hospitais A, B e C utilizam o método de custeio por absorção para apuração dos seus custos, que também utilizado em outros hospitais brasileiros conforme mencionado por Silva, Miranda e Falk (2014) e Abbas et al. (2014). A apuração dos custos do hospital A se dá apenas por departamento, pois o hospital ainda não possui um *software* gerencial integrado, sendo este um fator limitador para a apuração minuciosa dos custos dos inúmeros procedimentos realizados no hospital. Já, os hospitais B e C apuram os custos dos seus

departamentos e também dos seus procedimentos. Todos os hospitais analisados fazem o uso do método de custeio para a tomada de decisão, principalmente para as negociações de preços com as operadoras do plano de saúde e como comparativo nas evoluções dos resultados.

Em relação aos artefatos da gestão estratégica de custos, os hospitais B e C aplicam a metodologia do custeio alvo em suas análises, e os hospitais A e B apuram os custos das falhas internas, externas, de avaliação e também de prevenção. A respeito dos custos dos concorrentes, nenhum dos hospitais tem acesso a tais valores, porém acompanham as informações do mercado mediante mídia especializada e contato com agentes que se relacionam com as demais organizações hospitalares. E, quanto ao processo de gestão conjunta de custos, todos os entrevistados dizem formar alianças com fornecedores e/ou clientes com o objetivo de gerenciar conjuntamente seus custos.

Após a descrição dos métodos de mensuração e gestão dos custos, os entrevistados foram indagados a respeito da sua percepção acerca da contribuição que estes métodos oferecem à organização hospitalar. De acordo com os entrevistados dos hospitais A e C, este processo contribui para melhorar o resultado financeiro do hospital e colabora para a vantagem competitiva fornecendo informações estratégicas para a tomada de decisão. O respondente do hospital B, além de citar essas contribuições, ainda acrescenta que o processo de gestão e mensuração de custos auxilia nas negociações com o mercado e nas estratégias de vendas, já que não se pode fixar o preço dos serviços abaixo de seu respectivo custo. Diante desses fatos é possível concluir que as práticas de mensuração e gestão de custos são importantes tanto para o controle e formação do preço de venda quanto para tomada de decisão nos hospitais estudados.

Os hospitais A e B avaliam que a contabilidade de custos é um importante departamento com poder de decisão. E, quanto ao grau de satisfação com relação aos resultados obtidos com a aplicabilidade do método de custeio, os gestores dos hospitais A e B revelam que não estão totalmente satisfeitos, pois acreditam que o método ainda pode ser melhorado. Já, o gestor do hospital C está satisfeito com a aplicabilidade do método.

Esta pesquisa possui limitações, como o baixo número de gestores de organizações hospitalares entrevistados, o que impossibilita a generalização dos achados. Contudo, em se tratando de uma pesquisa qualitativa com finalidades específicas que não se propõe a uma abrangência nacional das unidades hospitalares, os resultados aqui exibidos demonstram as práticas atuais de mensuração e gestão de custos em entidades neste setor e ainda atingem ao objetivo pré-definido de avaliar a percepção dos gestores hospitalares quando a estas práticas.

Futuras pesquisas são necessárias para complementar os resultados aqui percorridos. Sugere-se a ampliação da amostra bem com o um aprofundamentos nas questões de gestão de custos, envolvendo assim outros artefatos da gestão estratégica de custos, tais como determinantes de custos e a gestão baseada em atividades.

REFERENCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da 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. **ConTexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.



ABBAS, K.; MARQUES, K. C. M.; TONIN, J. M. F.; SASSO, M. e LEONCINE, M. Os métodos de custeio discutidos na literatura são os mesmos usados na prática em hospitais? In: XXI SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. **Anais...**, Bauru, 2014.

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

ALBRIGHT, T. L.; ROTH, H. P. The measurement of quality costs: an alternative paradigm. **Accounting Horizons:** jun. 1992.

BARRET, R. Time-driven costing: the bottom line on the new ABC. **Business Finance**, mar. 2005.

BAUMGARTNER, R. R. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – activity based costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na unidade de terapia intensiva:** estudo de um caso prático. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.

BERNARDES, J. G.; GASPARIN, F. M.; MALAFAIA, G. C. A cadeia de valor de um hospital filantrópico: um estudo de caso. In: XXX ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. **Anais...** São Carlos, 2010.

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

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

BRASIL, S. A. S. Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia. **Rev. Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 34, abr. 2004.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades:** uma abordagem de custeio baseado em atividades. Tradução Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMACHO, R. R. **Custeio alvo em serviços hospitalares:** um estudo sob enfoque da gestão estratégica de custos. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

CARPINTÉRO, J. N. C. **Custos na área de saúde:** considerações teóricas. In: VI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** São Paulo: 1999.

CHAN, Y. L. Improving hospital cost accounting with activity-based-costing. **Health Care Management Review**, winter 1993.



CHERUBIN, A. SANTOS, N. A. **Administração hospitalar: fundamentos**. 3.ed. São Paulo: Loyola, 2002.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Cost Management**, v.17, n.1, p.23-30, jan./fev. 2003.

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

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. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p. 11–34, abr./jun. 2007.

ESTEVES, M. J. V. **A utilização de custos em hospitais paulistas: um estudo preliminar**. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) - Faculdade de Saúde Pública da USP, São Paulo, 1992.

FREZATTI, F. Agrupamento dos perfis da contabilidade no Brasil. **Revista UNB Contábil**, v. 8, n. 1, 2005.

GUILDING, C. Competitor-focused accounting: na exploratory note. **Accounting Organizations and Society**, v. 24, n. 7, p.583-595, 1999.

HANSEN, D. R. ; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HUGHES, S. B.; GJERDE, K. A. P. Do different cost systems make a difference? **Management Accounting Quarterly**, v. 5, n. 1, p. 22-30, 2003.

HEINEN, K. C.; HOFFJAN, A. The strategic relevance of competitor cost assessment – an empirical study regarding competitor accounting. **Jamar**, v.3, n. 1, p. 17-34, 2005.

IMA. **Measuring and managing shareholder value creation**. In: SMA n° 4AA, Montvale: IMA, 1997.

JERICÓ, M. C.; CASTILHO, V. Cost management: the implementation of the activity-based costing method in central sterilizing services. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 44, n. 3, p. 1-7, set. 2010.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits**. Boston: Harvard Business School Publication Corp., 2007.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custos e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Tradução O. P. traduções. São Paulo: Futura, 1998.



LIMA, C. R. M. **Activity-based costing para hospitais**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1997. Contábil e Financeira. EASP/FGV.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS; E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**. São Paulo: Atlas, 2010.

MONDEN, Y. **Sistema de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

ÖZBAYRAK, M.; AKGÜN, M.; TÜRKER, A. K. Activity-based cost estimation in a push/pull advanced manufacturing system. **International Journal of production economics**, v. 87, p. 49-65, 2004.

PERNOT, E.; ROODHOOFT, F.; ABBEELE, A. V. D. Time-driven activity-based costing for inter-library services: a case study in a university. **The Journal of Academic Librarianship**, v. 33, n. 5, p. 551–560, set. 2007.

POPESKO, B.; NOVÁK, P. **Application of ABC method in hospital management**. In: PROCEEDINGS OF THE 6TH IASME/WSEAS INTERNATIONAL CONFERENCE ON ECONOMY AND MANAGEMENT TRANSFORMATION (EMT '11). France, 2011.

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

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, abr. 2012.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. L. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. **R. Contemp. Contab.**, v. 4, n. 7, 2007.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

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**, v. 10, n. 1, p. 3-17, jan./maio 2013.

SENHORAS, E. M. A cultura na organização hospitalar e as políticas culturais de coordenação de comunicação e aprendizagem. **RECIIS – R. Eletr. de Com. Inov. Saúde**. v. 1, n. 1, jan./jun. 2007.



SHANDER, A.; HOFMANN, A.; OZAWA, S.; THEUSINGER, O. M.; GOMBOTZ, H.; SPAHN, D. R. Activity-based costs of blood transfusions in surgical patients at four hospitals. **Transfusion**, v. 50, n.4, p. 753–765, 2010.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Tradução Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, A. P. F.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. In: XXI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** Natal, 2014.

SILVA, M. Z. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP**. 2006. 170 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting** (UK), p. 26-29, 1981.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Tese (doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, B.; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

SULAIMAN, M.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. M. Is standard costing obsolete? Empirical evidence from Malaysia. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 2, p. 109-124, 2005.

TOGNON, I. V. **Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho**. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

UDPA, S. Activity-based-costing. **Health Care Management Review**, summer 1996.