

Contabilidade de Custos Aplicada à Gestão Hospitalar Uma Revisão Teórica

Cost Accounting Applied to Hospital Management A Theoretical Review

Carine Viera da Costa¹
Marlos de Sene Carvalho²
Derli Antunes Pinto³
Izabela Calegario Visentin⁴
Flávia Moreno Alves de Souza⁵

Resumo: Diante da competitividade do mercado cada vez mais conectado, as empresas têm necessitado se adaptar as mudanças com maior rapidez, exigindo dos administradores respostas rápidas na condução dos rumos das entidades. Atualmente as empresas, em especial as hospitalares, precisam contar com uma contabilidade de custos adaptada a suas exigências de competitividade, voltada para o ambiente interno e externo, e que possibilite aos gestores contarem com um novo e moderno processo de geração de informações. Dessa forma, este

¹ Bacharel em Administração.

² Bacharel em Ciências Contábeis E-mail marlos.carvalho22@gmail.com

³ Professor Especialista do Curso de Ciências Contábeis E-mail: derli.antunes@professor.unidesc.edu.br

⁴ Doutora em Administração (FUMEC). Mestrado em Administração (FPL). Pós-graduação (aperfeiçoamento) em Gestão de Sala de Aula em nível superior (UNIDESC). Pós-graduação (aperfeiçoamento) em Gestão Estratégica de Pessoas (UES). Pós-graduação (aperfeiçoamento) em Metodologia do Ensino Superior (UES). Graduação em Administração (Machado Sobrinho). Técnico em Informática Industrial. (CTU/UFJF). Professora de Administração (UNIDESC/TECSOMA/UNIPAC/INESC). Professora de Pós-graduação (UNIDESC/FCJP). Coordenadora de Administração/Ciências Contábeis e Secretariado Executivo (UNIDESC/UNIPAC). Membro do Banco de Avaliadores do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (BASIS) na categoria de Avaliador de Instituições de Educação Superior e de Cursos de Graduação. E-mail: profaizabelacvisentin@gmail.com

⁵ Doutora em Ciência da Informação pela Universidade de Brasília - UnB. Mestre em Ciência da Informação pela Universidade de Brasília - Unb. Master Business Administration em Planejamento e Gestão Empresarial, Master Business Administration em Gerência de Projetos. Graduada em Ciência Política pela UnB. Assessora do Departamento de DST, Aids e Hepatites Virais do Ministério da Saúde. Experiência na área de Pesquisa e Desenvolvimento tecnológico em HIV/Aids e outras Infecções Sexualmente Transmissíveis. Atua na área de Gestão da informação e em Gerenciamento de projetos de pesquisa. Docente da Pós-Graduação AVM nas disciplinas de Gestão de Projetos e Processos em Hotelaria Hospitalar, Gerenciamento de Projetos, Estudos de caso de implantação de Gestão de Projetos, Processos e projetos: CBOK e PMBOK. Docente da Pós-Graduação Faculdade ICESP de Brasília na disciplina de Gerenciamento de Projetos. Docente da Graduação ICESP-UNIDESC. Atuou como Professora substituta da Universidade de Brasília na Faculdade de Ciência da Informação. Membro do corpo editorial do Periódico: Medicine (Baltimore) e Revisor do periódico: Revista Ibero-Americana de Ciência da Informação. E-mail: flaviamoreno1@yahoo.com.br.

Recebido em 25/02/2021

Aprovado em 17/05/2021

estudo tem como objetivo principal analisar como a contabilidade de custos tem contribuído para a gestão hospitalar. Foi realizada uma pesquisa do tipo bibliográfico, a qual busca o conhecimento na literatura específica sobre o assunto, conjuntamente com artigos científicos, revistas, livros entre outros. Com a finalidade de expor as principais teorias que norteiam a contabilidade de custos e sua importância para gestão das empresas. Por meio dessa pesquisa foi observado que a contabilidade de custos é uma importante ferramenta que tem evoluído constantemente, e fornece informações cada vez mais necessárias a administração das organizações, mas que ainda não tem atenção devida, também pode-se observar que o método de custeio por absorção é o mais utilizado na gestão hospitalar, porém a literatura tem recomendado o método de custeio baseado em atividade (ABC), o mesmo deve trabalhar em conjunto com absorção o primeiro fornecendo informações gerenciais e o segundo fornecendo informações para o fisco.

Palavras-Chave: Contabilidade de custos. Informações de custos. Terminologias de custos. ABC. Absorção.

Abstract: In view of the competitiveness of the increasingly connected market, companies have needed to adapt to changes more quickly, requiring managers to respond quickly in guiding the direction of the entities. Currently, companies, especially hospital ones, need to have cost accounting adapted to their competitiveness requirements, focused on the internal and external environment, and which allows managers to have a new and modern information generation process. Thus, this study has as main objective to analyze how cost accounting has contributed to hospital management. A bibliographic type search was carried out, which seeks knowledge in the specific literature on the subject, together with scientific articles, magazines, books, among others. In order to expose the main theories that guide cost accounting and its importance for business management. Through this research, it was observed that cost accounting is an important tool that has constantly evolved, and provides information that is increasingly necessary for the administration of organizations, but that still lacks due attention, it can also be observed that the costing method absorption is the most used in hospital management, however the literature has recommended the activity-based costing method (ABC), it must work together with absorption, the first providing management information and the second providing information to the tax authorities.

Keywords: Cost accounting. Cost information. Cost terminologies. ABC. Absorption.

1. INTRODUÇÃO

Santos (2011) entende que em meio a um cenário empresarial mais competitivo, os gestores das organizações passam a ter necessidade de instrumentos gerenciais adequados que permita administrar os recursos utilizados na consecução de suas atividades, a utilização da contabilidade de custos passou a ser uma grande vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia, com isso, os velhos conceitos devem ser substituídos por novos.

A perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e a qualidade dos produtos/serviços, deve ser um objetivo permanente nas empresas que buscam a excelência empresarial (ARTUZO *et al*, 2018).

Nunes *et al*. (2017) afirmam que neste ambiente competitivo, percebe-se que uma das áreas que mais precisa se modernizar, em especial no Brasil, é a hospitalar, pois se utiliza de métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento efetivo de seus custos e que não oferecem parâmetros para suas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos.

As instituições públicas de saúde convivem com os mesmos desafios do setor privado em alguns casos até maiores, ou seja uma crescente demanda de gestão profissional, sem a qual não se conseguirá sua viabilização, para não dizer sua própria manutenção e sobrevivência (GONÇALVES; MASCARENHAS 2013).

Nunes *et al*. (2017) explicam que a eficiência e a eficácia gerencial envolvem naturalmente a questão do custo. Desta forma, a gestão hospitalar, exige efetividade em custos aliada à qualidade do serviço prestado e consequente satisfação do paciente.

Em se tratando do planejamento econômico-financeiro das instituições de saúde, a gestão dos custos é de extrema importância para o gerenciamento dos resultados, tais como cálculo das margens por procedimento, direcionamento do trabalho, identificação de instalações e espaços vagos e até mesmo no nível de atividade de um hospital, com vistas à expansão do atendimento de uma parcela maior do público, considerando que os recursos são escassos (ARTUZO *et al*, 2018).

Dallora; Forster (2013) explicam que a maioria dos gestores possuem baixo conhecimento sobre os conceitos de custos hospitalares. Além disso as informações de custos disponibilizadas são pouco aproveitadas, ou pouco compreendidas o que acaba por não representar a realidade da área. A melhoria desse resultado requer maior qualificação e compreensão por parte dos gerentes dos centros de custos e também aprimoramento do sistema de gestão institucional, de forma a propiciar maior autonomia e responsabilização dos gerentes e administradores.

2.JUSTIFICATIVA

Walliman (2015) afirma que, a justificativa é o momento no qual o autor irá explicar as motivações para a realização da pesquisa de uma forma clara e concisa. Dessa forma segue a justificativa do estudo a importância da contabilidade de custos na gestão hospitalar.

Para Santos (2013) os hospitais, exige uma necessidade de controle intenso dos gastos e o aproveitamento máximo dos recursos. Desta forma, estabelecer um sistema de custos é fundamental e necessário, não apenas para fins fiscais, mas, sobretudo, quanto ao processo da tomada de decisão. A implantação de um sistema de custos em hospitais é um processo demorado, em virtude de sua complexidade, pois um hospital possui múltiplos serviços e profissionais atuando simultaneamente, além de um amplo volume de dados que precisam ser coletados. Assim, torna-se preciso a implantação de um sistema de custos apropriado aos hospitais brasileiros, tornando possível a identificação dos custos de cada serviço (DALLORA, 2007).

Bornia (2010) explica que as organizações hospitalares são complexas, dada a diversidade de categorias profissionais e serviços prestados em suas instalações. Esta diversidade inerente à natureza da organização, torna igualmente complexa a sua gestão, especialmente no aspecto econômico-financeiro.

De acordo com Dallora; Forster (2008) a contabilidade de custos, em seus objetivos almeja atender a três critérios diferentes, que incidem no processo de produção de relatórios considerados como úteis ao sistema de planejamento e controle de atividades do dia a dia, emissão de documentos e relatórios que embasem a tomada de decisões não rotineiras e na concepção dos planos e políticas de ação, abrangendo igualmente o custeio de produtos para análise de estoques e estabelecimento das margens de lucro.

Leone (2009) afirma que a contabilidade de custos promove a administração dos gastos, despesas e custos dentro de uma empresa, desta forma a mesma norteia as decisões empresariais e pode ser responsável pelo sucesso ou insucesso das empresas.

Segundo Oliveira; Perez (2012) Com uma economia cada vez mais globalizada, a concorrência entre empresas tende a ser mais acirrada. No setor hospitalar tal concorrência certamente exigirá das empresas uma redução nos custos operacionais, para que estas consigam garantir lucratividade e capacidade de investimentos. As instituições públicas de saúde convivem com desafios ainda maiores, pois o aumento dos gastos e custos na saúde é acompanhado com preocupação pelos gestores públicos.

Além da implantação da contabilidade de custos, torna-se preciso a utilização de um método de custeio que forneça informações úteis e necessárias e que aprimore a gestão, sendo o método de custeio ABC um dos sistemas de custeio mais indicado para sanar este problema principalmente na área da saúde (FERREIRA, 2016).

Santos (2015) diz que a eficácia na geração de informações para o processo de gestão empresarial torna o modelo ABC um dos sistemas de custos mais importantes na parte gerencial. Desta forma com a implantação do ABC é possível gerar relatórios com informações sobre a composição dos custos de cada atividade mapeada pelo sistema principalmente os custos indiretos, sendo possível, identificar todas as atividades desenvolvidas e o percentual de cada atividade sobre o custo.

Dessa forma, faz-se necessário a utilização de um sistema que forneça informações sobre a rentabilidade e desempenho das atividades das organizações, e que Auxilie no planejamento, controle e desenvolvimento das operações além de auxiliar os gestores a tomar decisões.

Para mitigar essas falhas tem-se na doutrina que a contabilidade de custos é a ferramenta mais atual e eficiente, que permite aos gestores conhecerem os verdadeiros custos dos serviços prestados e desta forma estarão em condições de cortar desperdícios, melhorar seus serviços, bem como buscar o equilíbrio entre qualidade, quantidade e custos. Face ao exposto tem-se que a problemática objeto desta pesquisa sintetiza-se na questão que se segue: Como a contabilidade de custos contribui com a gestão hospitalar?

3.OBJETIVO GERAL

Analisar através de pesquisas bibliográficas como a contabilidade de custos tem contribuído para a gestão de custos no setor Hospitalar.

3.1. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

(OE1) Apresentar as principais terminologias e classificações da contabilidade de custos.

(OE2) Revisar conceitualmente os sistemas de custeio tradicionais, demonstrando suas vantagens e desvantagens na gestão Hospitalar.

(OE3) Evidenciar qual sistema de custeio é mais utilizado na gestão hospitalar.

(OE4) Identificar qual método de custeio é recomendado pela literatura para as organizações Hospitalares.

4. REFERENCIAL TEÓRICO

4.1 Contabilidade de Custos

Para conhecer e entender a contabilidade de custos, torna-se preciso o conhecimento de sua história.

De acordo com Martins (1998) até a Revolução Industrial, século XVIII, praticamente só existia a Contabilidade Financeira ou Geral, que teve sua evolução iniciada na Era Mercantilista, e foi estruturada para servir as empresas comerciais.

Nesta época, para se obter a apuração do resultado precisava-se somente da verificação dos estoques, inicial e final, e as compras realizadas no período (MARTINS, 1998).

Martins (1998) explica que, confrontando os custos das mercadorias vendidas com as receitas obtidas na venda desses bens, chegava-se ao lucro bruto. Do mesmo deduzia-se as despesas necessárias à manutenção da entidade, durante o período em análise, à venda dos bens e ao financiamento de suas atividades. Desta maneira, surgiu a clássica Demonstração de Resultados da empresa comercial.

Ainda, segundo Leone (1983) com o passar dos anos, verificou-se um maior aumento na competição entre as empresas constatando-se assim, que a Contabilidade de Custos fornece informações que poderiam servir como controle dos custos e das operações.

Martins (2010) afirma que a contabilidade de custos não nasceu toda pronta, mas foi crescendo de forma constante e a cada fase foi sendo melhorada e até na atualidade é possível verificar essa evolução constante, que não para pois sempre surgem novos conceitos e atualmente é uma ferramenta muito utilizada em qualquer organização.

Na atualidade, de acordo com Matos (2002) o sistema de custos ainda precisa de fato aparecer mais nas organizações, de maneira que realmente supra as necessidades esperadas pois ainda existe uma distância do esperado e das reais situações vividas dentro das empresas, em específico na área da saúde. Onde as barreiras para a consolidação de um sistema de custos se fazem muito notório pois existem vários fatores que ainda impedem sua implementação.

A maneira de melhorar esses resultados e fazer os gestores de custos compreender a importância e relevância da contabilidade, buscar maior capacitação e responsabilidade, para que ocorra o crescimento do sistema de gestão institucional, de maneira que os gerentes consigam se desenvolver de forma eficiente, adquirindo maior contato com os custos (DALLORA, 2007).

Portanto, segundo Neves; Gomez-Villegas (2020) a contabilidade é um instrumento necessário para todas as entidades, e um dos grandes desafios da atualidade é fazer os gestores entender a sua importância, a utilidade das informações que a mesma gera, e como contribui para o crescimento do empreendimento.

Outro ponto importante para entender a contabilidade de custos são as terminologias que permite ao profissional contábil entender o caminho para que possam mensurar de forma eficaz os elementos contábeis nos relatórios e balanços das organizações.

4.2 Principais Terminologias Aplicadas à Contabilidade de Custos

Apresenta-se as principais terminologias aplicáveis à contabilidade de custos, que são importantes para um bom levantamento dos custos ocorridos durante o processo produtivo de qualquer organização. Vejamos:

- Custos diretos

Neves (2013) afirma que custos diretos são aqueles que podem ser relacionados diretamente ao produto final não necessitando de rateios, bastando haver uma medida de consumo podendo ser materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas, quilogramas e até mesmo quantidade de força consumida, entre outros.

- Custos indiretos

Os custos indiretos são todos os custos que não são identificados diretamente com produto ou serviço. São alocados aos produtos e serviços por meio de rateio, estimativas ou rastreamento, e a sua alocação se dá por métodos de custeio (SANTOS, 2013).

Aranha; Dias; Itavo (2016) explicam que os Custos indiretos são aqueles cuja identificação é feita de forma indireta, mediante parâmetros estabelecidos previamente; portanto, não podem ser quantificados nos portadores finais. Como por exemplo, materiais de consumo, salários dos operários, aluguel do prédio da fábrica, depreciação de equipamentos, seguros, taxas de manutenção, entre outros.

Nesta mesma linha Martins (2003) preceitua que os custos indiretos são os que não oferecem condição de medida objetiva e sua alocação será estimada e muitas vezes arbitrária.

- Custos fixos

Assim como os custos indiretos os custos fixos não se integram aos produtos. Os mesmos independem de aumentos ou diminuições no volume de produção. Ou seja, são aqueles custos que não variam com a produção de bens e serviços do período. Um exemplo claro é o aluguel do local em que está instalada a fábrica, que não varia em decorrência do aumento ou diminuição da produção permanecendo o mesmo em quanto durar o contrato de locação (CAMARGO *et al*, 2011).

- Custos variáveis

Conforme Cruz (2012) os custos variáveis por estarem ligados diretamente aos produtos ou serviços, são também custos diretos, ou seja custos variáveis são todos os gastos relacionados ao bens e serviços que se alteram de acordo com a produção, ou seja, esses custos aumentam ou diminuem em relação ao número que se produz e em relação aos serviços prestados.

- Gasto

Martins (2003) diz que gasto pode ser entendido como compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade, a fim de atingir seus objetivos, como por exemplo uma matéria prima ou um serviço terceirizado dentro da organização.

- Desembolso

É o pagamento feito pela empresa resultante da aquisição de um bem ou serviço. Por tanto, seria a saída de recursos para o pagamento de uma obrigação. O desembolso pode ocorrer no momento (pagamento à vista), antes (pagamento antecipado), e depois (pagamento a prazo) da ocorrência do gasto feito pela entidade. (OLIVEIRA; PEREZ, 2012).

- Investimento

Santos (2013) diz que os investimentos são os gastos realizados nas organizações com o objetivo de trazer mais recursos, podendo ser aquisição de bens ou serviços que são estocados no ativo da entidade para baixa ou amortização quando de sua venda, ou de seu consumo. Um exemplo claro seria a compra de máquinas e equipamentos para aumentar a produção, ou matéria prima que ainda não foi utilizada e esteja em estoque da empresa.

- Departamentalização

Cury (2017) conceitua departamentalização como o processo de estabelecimento de unidades organizacionais, sejam os departamentos, divisões ou as seções, desde as mais simples às mais elaboradas.

Para Campos; Barsano (2016) a departamentalização é a disposição das atividades e dos recursos, tanto materiais quanto humanos e tecnológicos, seguindo um critério específico e homogêneo.

Martins (2010) explica que o Departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, em que se desenvolvem atividades homogêneas, representada por pessoas, máquinas entre outros. Ainda de acordo com o professor unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada Departamento ou, pelo menos, deveria haver.

- **Rateio dos Custos Indiretos de Fabricação**

Importante ferramenta de gestão que funciona em consonância com a departamentalização. Segundo Martins (2010), O rateio de custos é um método para separar os custos, seja na precificação ou na gestão da empresa, de acordo com os elementos que participaram dele. Isso normalmente envolve processos de produção, centros de custos e projetos, mas não se limita somente a esses setores.

Muitos métodos de custeio utilizam destas terminologias, como por exemplo o absorção, variável, padrão e ABC. Cada um deles tem suas vantagens e desvantagens e são muito utilizados pelas organizações hospitalares.

4.3 Principais Sistemas (Métodos) de Custeio

Custeio significa apropriação de custos. Dessa forma é o método utilizado para apropriação dos custos de produção aos produtos. No sentido de evidenciar os principais métodos de custeio e sua importância, a literatura apresenta diversos métodos que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais quanto pelas comerciais e prestadoras de serviços como as hospitalares, sejam elas com ou sem fins lucrativos.

Segundo Crepaldi (2018) os métodos de custeio são usados para obter vários tipos de informação, podendo ser para reduzir custos, evitar os desperdícios, estender ou diminuir a linha de produção, fazer uma análise de lucros ou prejuízos, controlar e conhecer melhor os processos internos da empresa sempre com foco no aprimoramento.

- Método de Custeio variável

Souza; Diehl (2009) explicam que o sistema de custeio variável também chamado de método de custeio direto, é um dos mais conhecido e utilizado entre as empresas, principalmente entre as da indústria e do comércio. Simples e objetivo, esse método considera como custos de fabricação os custos variáveis, diretos e indiretos, Além de proporcionar o conhecimento necessários para tomada de decisão nas entidades.

Souza; Diehl (2009) afirmam ainda que as empresas utilizam o método de custeio variável para definir a margem de contribuição e esclarecer os custos dos produtos. Porém tal método possui alguns pontos fracos, já que os dados obtidos não são uteis a longo prazo e também não podem ser usados na contabilidade das organizações, pois não são aceitos pelo fisco.

- Método de Custeio por absorção

Segundo Neves (2013) o método de custeio por absorção é assim chamado por concentrar os custos fixos no custo final de cada produto comercializado. Desta forma o custeio por absorção tem como princípio retirar do custo dos produtos vendidos (CPV) todos os custos da área de fabricação, sejam eles custos definidos como indiretos ou diretos, variáveis ou fixos, de estrutura ou operacionais.

Esse método garante que cada produto receba uma parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação. O fator essencial para a utilização do sistema de custeio por absorção está na distinção real entre custos e despesas (CORONETTI *et al*, 2003).

Somente os dispêndios referentes aos produtos vendidos, seja direta ou indiretamente, podem ser alocados no custo dos produtos vendidos, já as demais despesas, sejam administrativas, investimentos, financeiras ou qualquer que seja, devem ficar de fora do acordo (CORONETTI *et al*, 2003).

Conforme Martins (2003) o maior benefício do método de custeio por absorção é que o mesmo facilita a averiguação do custo total de cada produto. Porém, a sua desvantagem é que dependendo de como é feito o rateio dos custos pode distorcer a margem real e não passar o custo real do produto.

O método de custeio por absorção é muito usado pelas empresas, pois ele é o mais intuitivo de todos e é o único método de custeio aceito para fins fiscais e de Contabilidade, já que atende aos princípios contábeis (CORONETTI et al, 2003).

- Método de Custeio padrão

O método de custeio padrão é muito utilizado nas empresas para definição dos orçamentos e dos preços de venda dos produtos e serviços, antes de ocorrer a sua efetivação, ou seja o custo-padrão é muito utilizado para servir como base de registro da produção antes da determinação do custo efetivo (DUTRA, 2009).

Conforme Leone (2010) o método de custeio-padrão não tem utilidade se for implantado solitariamente. Pois o mesmo só fornece informações valiosas se estiver ligado a outro sistema de custeio com base em custos reais. Entretanto, em termos de processo de fabricação, o sistema padrão dá bons resultados quando implantado em fábricas de produção contínua, ou em fábricas que produzem produtos sob encomenda.

- Método de custeio Baseado em Atividade (ABC)

O sistema de custeio ABC, já era conhecido e usado em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos apontam que o mesmo já era conhecido e bastante usado na década de 60 como ferramenta de gestão (NAKAGAWA, 2001).

Lima; Lima (1998) preceituam que o ABC foi adotado, no Brasil, no fim da década de 1980, sendo considerado o método de custeio para estimar mais precisamente os recursos financeiros, superando, as deficiências dos métodos de custeio tradicionais.

Ferreira (2016) diz que o método de custeio ABC surgiu com o objetivo de solucionar as incertezas geradas por rateios as vezes feito de forma arbitrária, que por sua vez é muito utilizado para distribuição dos custos indiretos pelos principais métodos de custeio, como o custeio por absorção.

O ABC difere-se dos demais sistemas de custeio pelo fato de tratar os custos indiretos de forma mais particularizada, monitorando o fato gerador do custo e direcionando ao produto ou serviços finais. Assim, torna a relação produto e custo mais fidedigna, evita possíveis equívocos gerados pelos métodos que têm como princípio o rateio dos custos indiretos (MARTINS, 2010).

Santos (2015) afirma que o ABC é uma ferramenta de gestão relevante que fornece aos seus usuários a vantagem de identificar possíveis gastos desnecessários nas atividades de uma entidade, compreendendo a forma que estas estão relacionadas com a geração de receita e o consumo de recursos.

O método de Custeio Baseado em Atividades, segundo Martins (2003), apresenta dois grandes objetivos sendo:

1º. contribuir com o aperfeiçoamento do processo produtivo visando a redução dos custos e identificação dos gastos que não contribuem de forma efetiva na elaboração do produto ou serviço prestado;

2º. na formação do preço de venda, avaliando os custos do processo produtivo e relacionando ao preço de venda, na busca de valor final do produto mais competitivo no mercado.

Além disso, o ABC possibilita identificar os custos e compará-los com padrões pré-fixados gerando resultados positivos ou negativos, com a finalidade de controlar os gastos dos departamentos e observar se estes estão de acordo com o que foi planejado o que acaba por permitir que a empresa direcione recursos para os departamentos mais rentáveis (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

O sistema ABC possui diversas vantagens, por exemplo, auxilia a compreensão do processo produtivo, através da análise dos processos da empresa, que acaba por gerar informações que proporcionam melhores avaliações dos custos dos serviços prestados e possibilidade de implementação de melhorias no processo produtivo (BORNIA, 2010).

Santos; Flores (2017) expõem como vantagem do custeio baseado em atividades a possibilidade do custeio dos vários tipos de objetos de custos em decorrência da flexibilidade na composição de seus custos, o que acaba por fazer com que seja possível a exclusão ou inclusão de custos de atividades, conforme o objeto a ser custeado. O sistema ABC possui diversas vantagens como pôde-se observar, mas como não existe perfeição, o método citado também apresenta desvantagens (FERREIRA, 2016).

Kaplan; Anderson (2007) afirmam que pode ocorrer desvantagens do sistema ABC quando ocorrem erros de especificação e medição em razão das dificuldades na identificação e definição dos direcionadores de custos, isto ocorre pela subjetividade em definir as medidas de rastreamento dos custos indiretos ao serviço através da atividade. Desta forma, ao ser definido

o direcionador de custo deve-se fazê-lo da maneira correta, observando-se o fator com relação maior a atividade (MARTINS, 2010).

Outra desvantagem importante está relacionada às constantes alterações no volume de atividades e a necessidade de sua proporção com os direcionadores de custos, desta forma há a necessidade de atualização do sistema ABC, mas que é prejudicada em decorrência das modificações frequentes (CREPALDI, 2018).

O ABC é um sistema complexo em relação aos demais métodos de custeio e possui um custo elevado para sua implantação, mas que, em contrapartida, traz um grande número de benefícios, maiores que as desvantagens, que faz com que seja um método com um diferencial importante em relação aos demais principalmente na área gerencial (SANTOS, 2015).

Apesar das desvantagens o método de custeio ABC é uma importante ferramenta que se mostra muito capaz em algumas organizações principalmente nas hospitalares, mesmo não sendo aceito pelo fisco e de difícil implantação ainda é válido a sua utilização principalmente pelo ganho gerencial que traz aos que o utilizam.

5. Métodos

Esta pesquisa trata-se de abordagem qualitativa. Para Walliman (2015) os dados qualitativos não podem ser medidos com precisão, normalmente são expressos por palavras, ao invés de números.

Gil (2018) aponta que a pesquisa qualitativa apresenta seus resultados de formas verbais, os quais não são alcançados nos procedimentos quantitativos. As pesquisas qualitativas foram reconhecidas como distintas das quantitativas devido ao seu enfoque na interpretação.

O método de pesquisa é do tipo bibliográfico, a qual busca o conhecimento na literatura específica sobre o assunto, em conjunto com fontes como livros, revistas, periódico, artigos e internet. A pesquisa bibliográfica é um tipo de estudo em que se busca direto em fontes científicas, sem precisar recorrer diretamente aos fatos/fenômenos da realidade empírica (OLIVEIRA, 2007).

6. ANÁLISE DISCUSSÃO DE RESULTADOS

6.1 Qual método de custeio é mais utilizado na gestão hospitalar.

Qual o método de custeio mais utilizado pelos hospitais e as razões que determinam sua utilização, em consulta e pesquisa realizada, a melhor e a maioria da doutrina afirmam que o método de custeio por absorção é o mais utilizado embora às vezes não seja o mais indicado.

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda, e desta forma acaba por ser o mais utilizado pelas empresas. Além disso, este método de custeio é reconhecido pela Lei 6.404/76 e atende perfeitamente aos princípios contábeis geralmente aceitos. No entanto, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção tem evidenciado algumas falhas na sua utilização para fins gerenciais, sendo a principal delas a desconsideração ou falta de diferenciação clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos importantes no controle de produtividade e determinação do custo do produto (CORONETTI *et al*, 2003).

Santos (2015) destaca que, em situações onde não há nenhuma estruturação da informação de custos, decide-se normalmente por aplicar o custeio por absorção que, por sua vez, é muito útil na área hospitalar devido principalmente às suas características de departamentalização, mas com extrema interligação entre as áreas.

O custeio por absorção, apesar das suas reconhecidas limitações para fins gerenciais, tendo em vista a incorporação do custo fixo ao produto/serviço, proporciona subsídios para os controles anteriormente inexistentes, e, nos casos em que inexistia sistema de custeio, o método por absorção é a base para implantação de qualquer outro método (CREPALDI, 2018).

6.2. Identificar qual método de custeio é recomendado pela literatura para as organizações Hospitalares.

A literatura tem recomendado o Método de Custeio Baseado em Atividade (ABC), devido ao novo contexto da era digital que passou a exigir das empresas maiores gastos com desenvolvimento de produtos, serviços de atendimento a clientes, treinamento, desenvolvimento tecnológico, engenharia e marketing. Ou seja, cresceram em muito os custos indiretos, enquanto que os avanços da tecnologia provocaram a redução dos custos diretos. Com isso, observa-se que os sistemas tradicionais por utilizar bases de rateio relacionadas ao volume, já não mais atendem aos usuários da informação.

Gonçalves; Mascarenhas (2013) afirmam que as organizações hospitalares apresentam um conjunto de altos custos e baixa qualidade, gerando preocupação e insatisfação a todos os envolvidos, sejam os pacientes, médicos, colaboradores, planos de saúde, prestadores de serviços, fornecedores e governo. Afirmação essa que representa um retrato dos grandes e complexos desafios relativos ao contexto da administração hospitalar, por outro lado, demonstram também as claras limitações e dificuldades relacionadas aos métodos tradicionais de gestão de custos hospitalar. Estudos similares, identificam que a ineficiência no controle de custos pode arruinar o futuro das organizações. Além desses fatores, questões de políticas públicas e fatores socioeconômicos também são apontados como desafios à gestão desse segmento (POPESKO, 2013).

Segundo Neves (2013) na atualidade, as empresas buscam alternativas para reduzir os custos de seus produtos e eliminar os desperdícios de modo a apresentar preço de venda mais competitivo. O método de custeio ABC surgiu justamente para contribuir com esse processo, uma vez que trata os custos indiretos de fabricação de forma diferenciada e contribui para evitar distorções arbitrárias de rateio, pois o mesmo faz a apropriação dos recursos às atividades e posteriormente a alocação dos custos das atividades aos produtos e serviços. Desse modo, tal sistema tem se mostrado uma excelente ferramenta para empresas que tem por características apresentar valores relevantes de custos indiretos em seu processo de produção de bens e serviços.

No ambiente organizacional o uso de informações de custos como ferramenta de auxílio na busca de objetivos predefinidos e de vantagem competitiva, amplia o uso convencional proposta pelos métodos de custeio mais utilizados. Nesse sentido, o sistema ABC propõe ser uma forma de custeio mais contemporâneo e voltado a dar sustentação à tomada de decisão gerencial e para melhorar o desempenho direcionado para o lucro em organizações que prestam serviços, como é o caso das instituições hospitalares (SANTOS; FLORES, 2017).

Quadro 1: Razões que motivaram o interesse pelo critério ABC.

Razões que motivaram o grande interesse pelo critério ABC.	
1º. A evolução da tecnologia alterou a composição dos custos dos fatores de	2º. Composição global determinou mudanças nos processos de produção e,

produção, tornando os custos indiretos mais significativos do que os custos da mão de obra direta;	consequentemente, nos modelos de administração;
3º. A gerência necessitou de informações mais precisas quanto à redução de custos, às atividades que não acrescentam valor aos produtos e a determinação dos custos;	4º. A multiplicidade de produtos diferentes e a diversidade de clientes;
5º. O amplo uso de computadores eletrônicos, que veio a facilitar o controle automático da produção, a própria mudança nos processos operacionais e análises das atividades e seu custeamento.	

Fonte: Leone (2009, p.256).

Deste modo o método de custeio baseado em atividades ABC é considerado por muitos um sistema de difícil implantação, mas trata-se de uma poderosa ferramenta gerencial e de custeamento que visa reduzir as distorções decorrentes dos sistemas tradicionais.

6.3 Pontos importantes para implantação do método de custeio ABC em unidades de saúde

Cada autor apresenta uma ordem de implantação do método de custeio ABC, sendo que qualquer uma delas, deve ser adaptada a necessidade da empresa que estiver em estudo. Não sendo necessária a utilização de todas as etapas (SANTOS, 2015).

Para Santos (2013) o método ABC pode ser implantado sem intervenção no sistema contábil corrente da empresa, pode ser um sistema paralelo, podendo ser aplicado apenas casualmente quando for preciso.

De acordo com Gonçalves; Mascarenhas (2013) o diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, ou seja detalhados, proporciona o acompanhamento e as possíveis correções nos processos internos da organização, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e aperfeiçoamento dos controles internos da

entidade.

- Desenvolvimento do Custeamento de Procedimentos pelo ABC

Conforme Santos (2013) a implantação do sistema de custeio ABC em organizações hospitalares pode ser retratado em etapas de trabalho, sob a perspectiva metodológica necessária para a sua validação.

- Levantamento dos Procedimentos a Serem Custeados

Para Gonçalves; Mascarenhas (2013) a definição dos procedimentos que serão custeados deve ter como fundamentação a necessidade gerencial de conhecimento com maior nível de detalhamento. Esta escolha pode estar apoiada na importância de tal procedimento, no faturamento ou no consumo de recursos do hospital ou, ainda, por ser um procedimento que exija a atenção da direção. Desta forma, pode-se utilizar a análise de Pareto como ferramenta de auxílio para a escolha de tais procedimentos.

- Mapeamento dos Processos

Nada mais é do que a Identificação das atividades importantes que são desenvolvidas por cada departamento envolvido na realização dos serviços sendo o primeiro passo necessário para a implantação do sistema de custeio ABC, outro ponto importante a ser observado é o nível de detalhamento que vai determinar a qualidade do modelo e adequabilidade das informações. Quanto mais detalhadas forem as atividades, mais facilmente o gerente pode detectar possíveis erros e propor melhorias, e verificar estimativas de custos e desperdícios (BORNIA, 2010).

A utilização da metodologia de custeio ABC exige o conhecimento dos macroprocessos e, possivelmente, dos microprocessos, descrevendo as atividades constitutivas dos procedimentos. Para o mapeamento das atividades, poderão ser entrevistados membros do corpo técnico, exemplo auxiliares de enfermagem, médicos e enfermeiros, entre outros que descreverão os passos de cada processo, correspondente ao procedimento hospitalar desde a atividade inicial até o seu final. O mapeamento dos processos exige o uso de alguns veículos de representação como, por exemplo, o fluxograma (GONÇALVES; MASCARENHAS, 2013).

- Identificação e Definição dos Subprocessos

Gonçalves; Mascarenhas (2013, p. 135) explicam que.

Os subprocessos, quando presentes, serão identificados e integrados ao desenho do processo. A identificação de subprocessos dá o grau de harmonia ao desenho do processo, considerando o nível de abstração do decisor. A partir daí, são identificadas as atividades constitutivas do processo e o processo de trabalho que compõe o procedimento a ser custeado. Nesta fase, utiliza-se o fluxograma para representar também os subprocessos produtores e aglutinadores de atividades (GONÇALVES; MASCARENHAS, 2013, P.135).

- Alocação dos custos às atividades

A alocação dos custos às atividades deve representar o consumo dos insumos pelas atividades da melhor forma possível, os custos a serem distribuídos são os custos indiretos, já que os custos diretos não apresentam dificuldade para serem alocados aos produtos (BORNIA, 2010).

Após a identificação das atividades é preciso determinar para cada custo indireto ocorrido um direcionador para que através desses direcionadores os custos indiretos possam ser alocados as atividades. Deve ser feita também uma verificação sobre a relação de cada custo com o departamento que foi incorrido para a escolha do direcionador mais adequado a ser adotado.

- Identificação dos direcionadores de custos

Para que haja a demonstração de causa e efeito entre a produção e o consumo de recursos, é necessária a definição de uma variável que determine o volume, ou a frequência de utilização. Estas variáveis podem ser chamadas de direcionadores de custos, as quais são os fatores que influenciam o custo de cada grupo de recursos (MARTINS; ROCHA. 2010).

A identificação dos direcionadores de custos é o principal fator do sucesso do método de custeio ABC. Pode-se definir como direcionadores uma transação que determina a quantidade de trabalho aplicada em uma atividade para saber o seu custo. A escolha correta dos direcionadores e fator importante, pois indicará o fato gerador do gasto que irá custear a atividade ou como uma atividade será consumida por um produto (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Quadro 2: alguns exemplos de direcionadores de recursos possíveis.

Recursos	Direcionadores de recursos(possiveis)
Mão de obra	Tempos em minutos
Materiais de consumo (medicamentos, material médico, órteses/proteses, gases medicinais).	Alocação direta (quantidade)
Equipamentos	Estimativa gerencial (utilização)
Rateio de centros de custos de apoio e auxiliares	Estimativa gerencial (Tempo)
Custos indiretos (agua e energia elétrica)	estimativa gerencial (Tempo)

Fonte: Gonçalves; Mascarenhas (2013, p.137).

Cury (2017) explica que no processo de implementação do Custeio ABC deve ser ressaltada a importância quanto à identificação correta dos direcionadores de custos, de cada atividade, pois o êxito das avaliações depende muito desta etapa, a qual precisa ser desenvolvida criteriosamente para um bom direcionamentos dos custos indiretos.

- Análise das Informações Criadas pelo Mapeamento dos Processos

Usando o ABC

Gonçalves; Mascarenhas (2013, p. 142) ressaltam que.

A análise das informações criadas pelo custeamento ABC é livre e pode ser bastante rica. Conclui-se que essas informações são representativas para o gerenciamento de qualquer organização. Isto por propiciar a identificação de onde, quanto e como determinado recurso está sendo empregado. É possível identificar a necessidade de adequação dos processos, seja por meio de treinamento de pessoal, seja por meio de padronização das atividades e dos recursos consumidos (GONÇALVES; MASCARENHAS, 2013, p.142).

Bornia (2010) diz que, torna-se possível, além de levantar os custos de procedimentos no hospital, expor falhas ou restrições de acesso, que ocorrem nos procedimentos e na estrutura

de gestão, uma vez que envolve o mapeamento de todas as atividades críticas internas.

Gonçalves; Mascarenhas (2013, p. 143) afirmam que.

Pode-se inferir que o custeamento dos procedimentos possibilita a construção de uma base sólida de conhecimento que vai subsidiar ganhos de produtividade para o setor de Saúde. Além de possibilitar o planejamento e o controle gerencial a partir do momento em que se definem as atividades desempenhadas no hospital em termos de recursos consumidos, mão de obra, materiais e equipamentos (GONÇALVES; MASCARENHAS, 2013, p.143).

6.4 Importância das informações de custos.

Segundo Santos (2011) a gestão de custos precisa gerar informações que ajudem os gestores nas atividades de planejamento, controle e tomada de decisão, com a finalidade de tornar o negócio mais lucrativo, para, assim, assegurar e manter vantagens competitivas frente aos concorrentes que comercializam produtos parecidos no mercado. Por exemplo, se a intenção é fornecer aos administradores informações necessárias para a escolha de um rumo de ação, deve-se trabalhar com custos que mostrarão a influência de tal rumo de ação e o que as alternativas envolvidas poderão provocar no custo total, ou seja é necessário que os gestores reconheçam que os custos são determinados para atender um uso específico (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

Com isso, a contabilidade de custos vai além dos relatórios ela também se faz importante para o sucesso de longo prazo de uma empresa ao gerar informações que permita aos gestores tomar decisões com maior embasamento, o que acaba por contribuir com a saúde e longevidade da instituição (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

Portanto, segundo Neves; Gomez-Villegas (2020) consegue-se por meio da nova ferramenta de custos, fazer uma ligação entre os demais sistemas financeiros existentes dentro de uma organização pública, para que trabalhem em conjunto e que assim ofereçam informações mais precisas e claras a fim de medir maior controle sobre os custos e sobre a receita das entidades.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo realizar uma revisão bibliográfica, que procura demonstrar a relevância da contabilidade de custos na gestão das empresas em especial as hospitalares e sua importância na administração, e no planejamento de gastos operacionais, pois a mesma é determinante para o real conhecimento dos custos aplicáveis nas diversas áreas das organizações. A contabilidade de custos, analisa e mensura os valores de custos obtendo viabilizações para a manutenção e sobrevivência empresarial.

Conforme foi dito anteriormente, existem diversos procedimentos e ferramentas que a Contabilidade de Custos pode utilizar para auxiliar a gestão em termos de tomada de decisão, aumento da competitividade, formação de preço, melhorias nos processos, definição de necessidade de investimentos, etc. Com relação ao produto ou serviço é indispensável que se apure os custos de forma correta, pois estes irão alimentar os sistemas de informações que os gestores irão utilizar para administrar as empresas.

Exemplo claro dessa importância está no nosso próprio dia-a-dia, para adquirirmos algum produto sempre desejamos saber quanto irá custar, para definirmos se a aquisição deste item não afetará as nossas finanças e finalmente para definirmos quanto à necessidade e custo benefício para adquiri-lo ou não. Nas empresas ocorre da mesma forma, para orientar as decisões dos administradores é essencial saber o custo, seja ele qual for, como por exemplo, um investimento para produção, aquisição de uma máquina ou de uma matéria prima, pagamento da mão de obra, etc., somente após saber o custo real é que os gestores poderão fazer as análises necessárias para definir as necessidades ou possibilidades de compra. Análises estas, bem mais complexas que a que nós consumidores fazemos, e nos hospitais não é diferente ainda mais que se trabalha com uma variedade de produtos e serviços o que acaba por tornar a contabilidade de custos mais importante para tomada de decisão e redução de custos.

O administrador necessitará saber se a aquisição do produto ou investimento “caberá” dentro do seu orçamento, todavia, não basta apenas ter informações sobre os custos é necessário ter conhecimento de todo processo produtivo da empresa, para identificar se esse sacrifício financeiro gerará benefícios, aprimorar sua estrutura produtiva e se principalmente trará algum retorno para a organização. E a Contabilidade de Custos surgiu justamente para fornecer essas informações, desde a apuração dos custos até o mapeamento dos processos.

Contudo percebe-se algumas dificuldades e barreiras para a sua implantação centradas em aspectos como resistência por parte das pessoas que precisam adaptar-se à nova realidade, a falta de detalhamento e regramento em como adotar a contabilidade de custos, necessidade de treinamento e capacitação dos colaboradores o que implica em novos custos e despesas que podem inviabilizar ou dificultar sua implantação, isso ocorre tanto no setor público quanto privado.

Desta forma, para atingir o sucesso as organizações hospitalares precisam que os administradores se conscientizem e tomem os rumos e decisões corretas, baseados em informações contábeis consistentes adaptando seus processos continuamente. Também foi possível concluir que o método de custeio ABC é o que melhor se adéqua as necessidades apresentadas pelos hospitais. Esse modelo é o mais adequado por permitir trabalhar com as diversas etapas do processo de forma sistematizada. Pois em primeiro lugar pôde-se mapear e descrever os processos e suas atividades correlatas, podendo identificar dessa maneira os principais processos da empresa, porém o método ABC não substitui o por absorção que continua sendo o único aceito pela legislação brasileira e ainda por ser a base para implantação de qualquer outro método de custeio, dessa forma conclui-se que os dois sistemas de custeio devem trabalhar em conjunto dentro da empresa, um fornecendo principalmente informações para o fisco e o outro fornecendo informações gerenciais que permita aos gestores tomar decisões e manter a saúde financeira da empresa.

Para concluir, o objetivo deste trabalho foi alcançado quando se mostrou a importância da contabilidade de custos, embora ainda não utilizada da forma correta pelos hospitais no Brasil é cada vez mais evidente sua importância para a sobrevivência dos mesmos.

REFERÊNCIAS

ARANHA, José Aparecido Moura; DIAS, Alexandre Menezes; ITAVO, Luís Carlos Vinhas. **Proposta de Critério de Alocação de Custos Indiretos na Pecuária Bovina de Ciclo Completo**. Rev. Econ. Sociol. Rural, Brasília, v. 54, n. 4, p. 653-666, dez. 2016. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-20032016000400653&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 12 set. 2020.

ARTUZO, Felipe Dalzotto; FOGUESATTO, Cristian Rogério; SOUZA, Ângela Rozane Leal de and SILVA, Leonardo Xavier da. **Gestão de custos na produção de milho e soja**. Rev.

bras. gest. neg. Scielo. 2018, vol.20, n.2, pp.273-294. ISSN 1983-0807, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.7819/rbgn.v20i2.3192>>. Acesso em 04 maio.2020.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: atlas, 2010.

CAMARGO, M; SILVA, A; SILVA, V; MOTTA, M; PACHECO, M; MENEGOTTO, M. **Análise do custo de produção e comercialização de cachorro quente e bebidas: Uma visão para o retorno ao mercado**. Qualit's, local, v. 12, n. 2, p. 1 - 12, Jan/Abr 2011. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/1322/645>>. Acesso em: 04 maio. 2020.

CAMPOS, A. de. BARSANO, P. R. **Administração: Guia Prático e Didático**, 2ª. ed. São Paulo: Érica, 2016.

CORONETTI, Jucimar et al. **Os Métodos de Custeio Utilizados nas Maiores Indústrias de Santa Catarina**. 2003. Disponível em:<<https://periodicos.ufpe.br/revistas/gestaoorg/article/view/21702/18349>>. Acesso em: 13 maio 2020

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de Custos: perspectivas e funcionalidades**. 1ª. ed. Curitiba: InterSaberes, 2012.

CURY, A. **Organização e métodos: uma visão holística**. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017

DALLORA; FORSTER. **Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino**. RAS - Revista de Administração em Saúde, São Paulo, v. 15, n. 59, p. 46-52, 2013. Disponível em:< <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/17/17139/tde-03032008-133139/pt-br.php> >. Acesso em 25 abr. 2020.

DALLORA, M. E. R. V. **Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino**. Dissertação (Mestrado em Saúde na Comunidade) - Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto 2007. Disponível em: < <https://revistas.pucsp.br/caadm/article/view/24982/19685> > Acesso em: 10 maio. 2020.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços: Conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, R. J. **Contabilidade de custos: teoria e questões comentadas conforme a lei das S/A e pronunciamento do CPC**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2018.

GONÇALVES, Mascarenhas. **Introdução à gestão de custos em saúde**. Brasília: MS, 2013.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: campus, 2007.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George S. **Guerra. Custos: um enfoque administrativo**. 7ª. ed. ver, e atual. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

LIMA, Clóvis R. Montenegro de; LIMA, Carlos R. Montenegro de. **A avaliação do custo eficácia das intervenções em organização de saúde**. RAE — Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 38, n. 2, p. 62-73, abr./jun. 1998. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rae/v38n2/a07v38n2.pdf>> Acesso em: 06 maio. 2020.

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

MARTINS. **Contabilidade de custos**, 9ª. ed. São Paulo, Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

MATOS, A. J. de. **Gestão de custos hospitalares**. São Paulo: STS, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES. **Contabilidade de custos**, 11ª. ed. São Paulo, Saraiva, 2013.

NEVES, Fabrício Ramos. GOMEZ-VILLEGAS, Mauricio. **Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional**. Scielo 2020, vol.54, n.1, pp.11-31. Epub Mar 09, 2020. Disponível em<<https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>>. Acesso em 12 out.2020.

NUNES, Sheila Elke Araújo et al. **Custos hospitalares de pneumonia bacteriana grave em crianças: análise comparativa por diferentes métodos de custeio**. Einstein (São Paulo) Scielo. 2017, vol.15, n.2, pp.212-219. ISSN 2317-6385, 2017. Disponível em:<<https://doi.org/10.1590/s1679-45082017gs3855>>. Acesso em: 12 out.2020.

OLIVEIRA, L. M. e PEREZ Jr., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 5ª ed. São Paulo: Atlas. 2012.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis, Vozes, 2007.

POPESKO, B. **Specifics of the activity-based applications in hospital management**. **International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health**, v. 5, n. 3, p. 179-186. MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013. Disponível em: <<http://portalms.saude.gov.br/sistema-unico-de-saude>. Acesso em: 29 out. 2020.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos**: Modelo contábil, Método de depreciação, ABC – Custeio Baseado em Atividade, Análise atualizada de encargos sociais sobre salário, custos de tributos sobre compra e vendas. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, Jose Luís. **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, Luiz Fernando Barcellos. **Gestão de Custos**: ferramentas para a tomada de decisões. Curitiba: InterSaberes, 2013.

SANTOS, Mauro; FLORES, Luiz Carlos da Silva. **Formação de Preço dos Hotéis Turísticos da Cidade de São Luís/Maranhão**. Rev. Bras. Pesq. Tur. Scielo. 2017, vol.11, n.1, pp.133-153. ISSN 1982-6125, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.7784/rbtur.v11i1.1169>>. Acesso em: 20 set.2020.

SOEIRO, Tiago de Moura; WANDERLEY, Cláudio de Araújo. **A teoria institucional na pesquisa em contabilidade**: uma revisão. Scielo 2019, vol.26, n.89, pp.291-316. Epub Apr 25, 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/1984-9260895>>. Acesso em 12 set.2020.

SOUZA, A. M.; DIEHL, C. A. **Gestão de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

WALLIMAN, Nicholas. **Métodos de pesquisa**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.