



Práticas de mensuração e gestão de custos: Investigação em hospitais acreditados

Measurement and cost management practices: Research in accredited hospitals

Beatriz Negrelli da Silva

Universidade Estadual de Maringá – UEM – Brasil
beatriznegrelli@hotmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0187-0644>

Katia Abbas

Universidade Estadual de Maringá – UEM – Brasil
kabbas@uem.br
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6099-3206>

Recebido: 19 Março 2021

Revisado: 02 Junho 2021

Aceito: 08 Setembro 2021

Resumo

Objetivo: Identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais acreditados do Brasil. **Metodologia:** Emprega como estratégia o levantamento (*survey*), utilizando-se de um questionário como técnica de coleta de dados. A amostra é de 85 respostas válidas, que representa 32% dos hospitais acreditados. Os dados, coletados em 2018, foram tratados por intermédio da técnica de estatística descritiva, com o auxílio do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS). **Principais resultados:** As práticas mais utilizadas de mensuração e gestão de custos são o custeio por absorção pleno/integral (não restringe apenas à alocação dos custos propriamente ditos, mas também considera as despesas, exceto as financeiras, para a composição do custo do produto, sendo que também pode ser operacionalizado com a departamentalização) e a margem de contribuição, enquanto as menos utilizadas são o método das seções homogêneas (RKW), o custeio baseado e atividades (ABC) e o custeio alvo. Verifica-se que os hospitais, de modo geral, estão satisfeitos com as informações de custos geradas por meio das suas respectivas práticas de mensuração e gestão de custos. E 80% dos hospitais concordam que houve melhoria da gestão de custos com a acreditação hospitalar. **Contribuições acadêmicas e práticas:** Academicamente, o trabalho contribui com o tema ao investigar quais práticas de custos, tanto as tradicionais quanto as convencionais, apresentadas e discutidas pela literatura, são utilizadas, e em qual grau de adoção, em hospitais acreditados. Quanto ao contexto profissional e prático, a pesquisa contribui ao proporcionar uma melhor visão e conhecimento do que os gestores estão utilizando para o gerenciamento de custos na área hospitalar, evidenciando as práticas mais utilizadas, podendo viabilizar possibilidades de *benchmarks*.

Palavras-chave: Práticas de gestão de custos; práticas de mensuração; acreditação hospitalar

Abstract

Purpose: Identifying the measurement and cost management practices used by accredited hospitals in Brazil. **Methodology:** It uses as a strategy the survey, using a questionnaire as a technique of data collection. The sample has 85 valid responses, which represents 32% of accredited hospitals. The data, collected in 2018, were treated using the technique of descriptive statistics, with the aid of the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). **Main findings:** The most widely used measurement and cost management practices are full/integral absorption costing (not only restricting the allocation of costs themselves, but also considering expenses, except financial ones, for the composition of the product cost, and it can also be operationalized with departmentalization) and the contribution margin, while the least used are the homogeneous sections method (RKW), activity-based costing (ABC) and target costing. It appears that hospitals, in general, are satisfied with the cost information generated through their respective cost measurement and management practices. And 80% of hospitals agree that there has been an improvement in cost management with hospital accreditation. **Academic and practical contributions:** Academically, the work contributes to the theme by investigating which cost practices, both traditional and conventional, presented and discussed in the literature, are used, and in what degree of adoption, in accredited hospitals. As for the professional and practical context, the research contributes by providing a better vision and knowledge of what managers are using to manage costs in the hospital area, highlighting the most used practices, which may enable benchmarking possibilities.

Keywords: Costs; management practices; measurement practices. hospital accreditation

1. Introdução

Embora a literatura apresente a importância do gerenciamento de custos, visto seu papel estratégico para as organizações bem como um diferencial competitivo, inclusive no setor da saúde (Silva, Miranda, & Falk, 2002; Finkler, Ward, & Baker, 2007; Pereira, Sá, & Jorge, 2010), ainda se verifica a ausência de práticas de mensuração e gestão de custos em hospitais (Martins, Portulhak, & Voese, 2015; Barros, Silva, Souza, Melo, & Taveira, 2013). E, há também hospitais que desconhecem os custos dos seus serviços (Oliveira, 2010), enquanto outros utilizam a informação de custos apenas para fins fiscais (Stroeher, & Freitas, 2008).

Scott, Ruef, Mendel e Caronna (2000) afirmam que tanto os hospitais públicos como os privados percebem que a gestão de custos representa significativa importância, seja para economia de recursos e/ou a fim de otimizar os resultados financeiros e também promover maior qualidade no atendimento aos pacientes (Raimundini, Souza, Reis, Struett, & Botelho, 2005; Yukimitsu, & Pereira, 2010). A ausência da utilização de ferramentas de gestão ocasiona a baixa produtividade, o desperdício de recursos, e o desconhecimento dos custos incorridos, dificultando os esforços para melhoria da qualidade e eficiência na prestação de serviços e, conseqüentemente, aumenta a suscetibilidade a problemas financeiros. A maioria dos gestores hospitalares tomam decisões sem os dados reais de seus custos, podendo incorrer em erros em suas ações administrativas e, conseqüentemente, comprometendo posteriores tomadas de decisões (Lucena, & Brito, 2010).

Partindo do pressuposto de que os hospitais que possuem selo de acreditação utilizam mais os métodos de mensuração e gestão de custos, pois Cardoso e Martins (2012, p. 60) apontam que “a acreditação hospitalar influencia na melhoria dos custos das organizações de saúde”, indicando que as informações de custos podem auxiliar os gestores a controlar melhor seus gastos na melhoria da qualidade e desempenho hospitalar, o estudo busca responder a seguinte questão: **Quais práticas de mensuração e gestão de custos são utilizadas por hospitais acreditados brasileiros?** Para tanto, o objetivo do estudo é identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais acreditados do Brasil.

O manual da Organização Nacional de Acreditação (ONA, 2018) menciona que o hospital deve utilizar um modelo de gestão, havendo dentre os “requisitos padrão” a política de gestão de custos, portanto, os hospitais acreditados são incumbidos a fazer o gerenciamento dos custos. A ONA é uma entidade não governamental e sem fins lucrativos brasileira, que, visando a segurança dos pacientes, certifica os hospitais que apresentam a qualidade definida para os serviços de saúde. Viana, Sette, Rezende, Botelho e Poles (2011) e Garrido, Tacchini e Saltorato (2014) complementam dizendo que a acreditação hospitalar pode gerar benefícios tais como uma melhor gestão dos recursos e tomada de decisão.

Este estudo justifica-se, primeiramente, pela relevância que os hospitais representam, sendo apontado por La Forgia e Couttolenc (2009) como o cerne do sistema de saúde, além do papel social e econômico que desempenham ao prestar serviços ligados à saúde e vida da sociedade (Souza, & Barros, 2013), e por concentrarem a maior parte dos recursos destinados à saúde (Yukimitsu, & Pereira, 2010; Neder, 2015).

Martins, Carmo, Ribeiro e Portilho (2014) destacam que ainda há a necessidade de compreender melhor a aplicação de práticas de custos em hospitais, embora já discutidas há mais de um século, uma vez que, segundo Santos, Martins e Leal (2013), a gestão de custos no setor de serviços, principalmente a de serviços hospitalares, necessita ser investigada e indagada amplamente por meio da pesquisa, gerando informações e subsídios para os gestores na tomada de decisão. Academicamente, o trabalho contribui com o tema ao investigar quais práticas de custos, tanto as tradicionais quanto as convencionais, apresentadas e discutidas pela literatura, são utilizadas, e em qual grau de adoção, em hospitais acreditados. Quanto ao contexto profissional e prático, a pesquisa contribui ao proporcionar uma melhor visão e conhecimento do que os gestores estão utilizando para o gerenciamento de custos na área hospitalar, evidenciando as práticas mais utilizadas, podendo viabilizar possibilidades de *benchmarks*.

2. Revisão teórica

2.1. Práticas de mensuração e gestão de custos

A gestão de custos é composta por práticas que dão suporte para tomada de decisão, considerando que o objetivo não é apenas o de reduzir custos, mas também otimizar processos, fornecendo, segundo Bacic (2011), algumas respostas aos gestores. A decisão que envolve a gestão de custos está

relacionada com os objetivos da empresa em reduzir, aplicar, moderar, eliminar ou nas trocas compensatórias de custos, assim como as decisões de recursos acerca de recursos e capacidade (Slavov, 2013).

Ao mesmo tempo em que a mensuração e gestão são distintas, são complementares para o gerenciamento dos custos. Slavov (2013) aponta que as práticas de mensuração de custos podem ser um modelo para decisão e mensuração da informação, apurando os custos dos objetos de custeio (Souza & Diehl, 2009).

A Tabela 1 apresenta a classificação das práticas em gestão e/ou mensuração de custos e foi elaborada por meio da investigação de trabalhos nacionais e internacionais desenvolvidos no setor hospitalar. Devido à um conflito de classificações, nomenclaturas e definições (Leoncine, Bornia, & Abbas, 2013; Ramalho, 2016), ora as práticas são consideradas como de gestão e ora para mensuração de custos. O custeio baseado em atividades (ABC), por exemplo, que ora é mencionado apenas como uma prática de mensuração, em outros estudos é enfatizada a sua viabilidade e suporte para tomada de decisões.

Tabela 1 – Taxonomia dos trabalhos acerca dos custos hospitalares quanto a mensuração e gestão de custos

Práticas de Mensuração e Gestão de Custos	Gestão (controle e/ou tomada de decisão)	Mensuração
Custeio baseado em atividades (ABC)	X	X
Custeio por absorção		X
Método das seções homogêneas (RKW)	X	X
Custeio variável	X	X
Análise custo volume lucro (PE; MC; MS; GAO)	X	
Custeio padrão	X	
Custeio alvo	X	
Formação de preço de venda	X	

Fonte: Elaborado pelas autoras

Nessa perspectiva, a Tabela 2 apresenta uma breve definição das práticas consideradas de mensuração e de gestão (hachuradas em cinza) de custos.

Tabela 2 – Definição das práticas de mensuração e gestão de custos

Práticas de Mensuração	Definição
Custeio por absorção parcial	Sua operacionalização, que pode ocorrer com ou sem a departamentalização, se dá pela apropriação de todos os custos, contudo, apenas os de produção. É considerado o método mais tradicional da Contabilidade de Custos, além de ser apontado pela literatura como o único aceito pela legislação de imposto de renda no Brasil. Este fato, porém, é contestado por Schultz, Silva e Borgert (2010, p. 39), que concluem em seu estudo “que qualquer método de custeio adaptável à legislação vigente pode ser utilizado para a determinação do custo contábil, bem como para a valoração dos estoques”.
Custeio por absorção integral/pleno	Não se restringe apenas à alocação dos custos, mas também considera as despesas para a composição do custo do produto, sendo que também pode ser operacionalizado com ou sem a departamentalização. Visto a importância do gerenciamento nos centros de custos (Leoncine, Bornia, & Abbas, 2013), bem como a complexidade do setor hospitalar, Matos (2005) indica que esta prática de mensuração é a mais recomendada para utilização neste setor, possibilitando os custos dos centros de custos, dos serviços prestados e dos procedimentos.
Método das seções homogêneas (RKW)	Muitas vezes é confundido com o custeio por absorção integral/pleno (Rocha, 2004), porém, enquanto esse considera os custos e despesas administrativas, comerciais e de vendas aos produtos, o RKW também considera, além destes, as despesas financeiras (encargos financeiros e juros sobre o capital próprio) (Martins, & Rocha, 2010).

Custeio variável	Considera como custo dos produtos apenas os variáveis. Portanto, uma vez que a estrutura fixa do hospital já está preparada para atender os pacientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis, eliminando-se a necessidade de rateios, que são os responsáveis pela inexactidão dos custos.
Custeio baseado em atividades (ABC)	Procurando reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, os recursos são distribuídos para as atividades e destas para os produtos, por meio de direcionadores de custos, que constituem bases identificadas de maneira mais criteriosa.
Práticas de Gestão	Definição
Custeio padrão	Parte da premissa que para controlar os custos, se faz necessário fornecer um padrão de comportamento destes, evidenciando quais os montantes que deveriam ser obtidos no final da apuração de custos e compará-los com o real (Bornia, 2002; Bowhill, & Lee, 2002). Havendo divergências na comparação do custo padrão com o real, é necessário analisar os motivos que levaram à estas variações. Por isso, é considerado, de acordo com Souza e Diehl (2009), uma prática de predeterminação de custos e controle de desempenho, podendo ser usada como base para orçamento também.
Margem de contribuição	Possibilita conhecer o volume necessário de produtos para cobrir os custos fixos e garantir o retorno pleiteado pelos acionistas, auxiliando substancialmente no processo decisório dos gestores (Colauto, Beuren, & Rocha, 2004). Pode ser utilizada para análise das mudanças nos volumes de vendas (Vanderbeck, & Nagy, 2003), permitindo a tomada de decisão acerca da escolha de <i>mix</i> de produtos, em eliminar um produto e em reduzir o preço ou aumentar o volume de produção (Ching, 2001). Consiste em um instrumento importante para avaliação de resultados e tomada de decisão (Matos, 2005), considerado por Falk (2001, p. 136), no contexto hospitalar, como “o instrumento de maior valor na tomada de decisão”.
Ponto de equilíbrio	É uma prática importante para gerir os resultados operacionais de uma organização, pois evidencia o nível em ocorre a igualdade entre a receita total e o custo total. Portanto, os hospitais têm que operar com volumes de atendimento acima do ponto de equilíbrio se estes almejam resultados positivos, sendo que se estiverem abaixo, provavelmente terão prejuízos (Matos, 2005).
Margem de segurança	É valor excedente do parâmetro representado pelo ponto de equilíbrio, sendo um instrumento para gestão dos resultados operacionais, dando suporte para análise e tomada de decisão (Matos, 2005). É utilizada para o gestor ter conhecimento do quanto as atividades podem ser reduzidas sem, contudo, gerar prejuízos (Souza, & Dieh, 2009).
Grau de alavancagem operacional	Seu objetivo é analisar os efeitos nos resultados operacionais das variações no volume de vendas dos produtos, e propicia ao gestor o percentual de aumento do lucro gerado por determinada variação de volume e lucro (Matos, 2005).
Custeio alvo	Cruz e Rocha (2008, p.35) definem o custeio alvo como “um processo de gerenciamento de custo” que tem como objetivo identificar o custo-alvo, podendo em alguns casos ser necessário eliminá-lo ou aumentá-lo. Segundo Camacho e Rocha (2008) representa um diferencial significativo para que hospitais tenham êxito no alcance de seus objetivos.
Formação do preço de venda	É considerada importante para o gestor no processo de tomada de decisão e essencial na gestão econômico-financeira. Tal afirmação leva a reputar o papel da formação de preços no contexto hospitalar, que por vezes, além de desconhecerem os custos, estabelecem preços arbitrários, obtidos em tabelas genéricas, de terceiros, de associações de classe ou outra fonte qualquer (Bertó & Beulke, 2012).

Fonte: Elaborado pelas autoras

Ressalta-se que várias críticas são atribuídas ao custeio por absorção, ao custeio variável, e ao método das seções homogêneas (RKW), que são considerados práticas de mensuração de custos “tradicionais” (Kaplan & Cooper, 1998; Megliorini, 2012), pois, “foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão de obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos” (Brimson, 1996, p. 23). A classificação em “contemporâneas” e em “tradicionais” ou “convencionais”, não tornam as ferramentas antagônicas, ou seja, a utilização de uma, não necessariamente precisa excluir a outra, afinal, segundo Slavov (2013, p. 152) “o moderno de hoje pode ser o tradicional de amanhã”, e se alguma das empresas e da literatura, sendo que o essencial é

saber o que utilizar em “determinadas circunstâncias, para determinadas decisões” (Martins, & Rocha, 2010, p. 167).

Espejo, Portulhak e Martins (2015), em um estudo realizado em hospitais universitários federais, constaram que, apesar da maioria dos hospitais investigados ainda não possuir nenhuma prática para mensuração dos custos, o custeio por absorção é o mais utilizado. Abbas, Marques, Tonin, Sasso e Leoncine (2015) investigaram as práticas de custeio em hospitais de médio e grande porte das três maiores cidades do estado do Paraná, e concluíram que o custeio por absorção integral/pleno é o mais utilizado, totalizando em 10 hospitais. Também foram encontrados 2 hospitais que utilizam o custeio por absorção parcial; 3 hospitais utilizam o custeio por absorção integral/pleno e também o custeio variável, conjuntamente; e um hospital utiliza o custeio por absorção integral/pleno em conjunto com o custeio baseado em atividades (ABC). Sobre o custeio baseado em atividades, considerado uma prática convencional, os autores constataram que, embora tenha sido a mais discutida na literatura hospitalar, foi localizado apenas um hospital que o utiliza.

Silva, Alcantara, Baiochi e Abbas (2020), realizaram um levantamento de artigos publicados nos periódicos nacionais de contabilidade listados pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade (ANPCONT) e nos anais dos principais eventos nacionais da área contábil, e constataram que a maioria das pesquisas (38,53%) abordaram a aplicação do custeio baseado em atividades. Tendo em vista a vasta literatura que trata da aplicação desta prática em setores ou áreas específicas dos hospitais, os referidos autores também destacam “que os estudos deveriam partir para outro estágio e verificar em hospitais que vêm usando o mesmo, como foi a implantação, em quais setores e de que forma o mesmo vem sendo utilizado para a tomada de decisão” (Abbas et al., 2015, p. 88).

Os estudos internacionais se assemelham aos nacionais quanto a predominância do foco no custeio baseado em atividades, tais como os de Neriz, Núñez e Ramis (2014), que abordaram a utilização desta prática nas refeições hospitalares de hospitais Chilenos; Popesko (2013), cuja aplicação do custeio baseado em atividades ocorreu em hospitais da República Tcheca; Cinquini, Vitali, Pitzalis e Campanale (2009), que desenvolveram um estudo no qual observaram o impacto da tecnologia sobre os custos hospitalares na Itália por meio da referida prática; e de Yereli (2009), que verificou a aplicação em hospitais da Turquia. Apesar dos estudos, tanto nacionais quanto internacionais, terem concluído que a prática auxilia os gestores dos hospitais, melhorando o gerenciamento e redução de custos bem como possibilita a utilização de recursos com mais eficiência, Aillón (2013) ressalta que muitas empresas adotaram o custeio baseado em atividades com base em consultorias, contudo, devido a sua complexidade, muitas abandonaram esta prática.

Com o objetivo de desenvolver um modelo de sistema de custos integrado aos protocolos médicos e rotinas assistenciais da Unidade de Terapia Intensiva (UTI) do Hospital Mãe de Deus de Porto Alegre, no Rio Grande do Sul, Jacques (2002) utilizou o custeio baseado em atividades para a alocação dos custos fixos e indiretos, e o método do custeio padrão para a alocação dos custos diretos. A alocação dos custos diretos, tais como materiais e medicamentos, aos protocolos médicos e rotinas assistenciais, por meio do custo padrão, teve como objetivo a identificação das perdas em caso de divergências significativas nos serviços realizados pelo hospital. Em relação ao custeio padrão, que cabe ressaltar que é uma prática para controle, e não um método para cálculo de custos, o estudo de Martins et al. (2015), que investigou as práticas de gestão de custos utilizadas em 11 hospitais universitários federais (HUF), constatou que nenhum deles utiliza esta prática de gestão.

Embora as práticas de mensuração de custos apresentem diferentes abordagens e características, não são consideradas excludentes entre si. Cada prática tem suas limitações, benefícios e dificuldades de implantação inerentes ao sistema (Rocha, 2004). Conseqüentemente, nenhuma é capaz de atender a todas as necessidades informativas dos gestores, bem como não se pode considerá-las excludentes, e sim complementares (Martins, & Rocha, 2010), haja vista que nenhuma prática substitui o “juízo e o bom senso das pessoas que analisam e das que decidem” (Martins, & Rocha, 2010, p.166).

Ao identificar algumas limitações na literatura quanto a definição de gestão, Slavov (2013, p.83) a define como sendo o “processo decisório que, suportado pela capacidade dos indivíduos de todos os níveis organizacionais e orientado por um processo de síntese do ambiente organizacional, com diretrizes qualitativas e quantitativas, busca soluções não estruturadas para problemas complexos e viáveis”. Portanto, a gestão de custos é composta por práticas que dão suporte para tomada de decisão, considerando que o objetivo não é apenas o de reduzir custos, mas também otimizar processos, fornecendo, segundo Bacic (2011), algumas respostas aos gestores.

O custeio variável, apresentado como uma prática de mensuração de custos, possibilita a análise de custo volume e lucro (CVL), que são práticas de gestão de custos. As práticas relacionadas à análise custo volume lucro (CVL) são a margem de contribuição, a margem de segurança, o ponto de

equilíbrio e o grau de alavancagem operacional. Souza e Scatena (2010) evidenciaram empiricamente a importância da análise CVL em um hospital público, destacando sua utilidade para tomada de decisão e melhorias na eficiência hospitalar. Os autores calcularam que a margem de contribuição de cada centro de custos do hospital é positiva; e que o ponto de equilíbrio, em número de pacientes e também em reais para cada uma das clínicas (cirúrgica, médica, obstétrica e pediátrica), em número de leitos e em consultas para o pronto-socorro/ambulatório, está acima da capacidade do hospital em quase todas as clínicas, com exceção da pediátrica. Quanto à margem de segurança, como nenhum dos centros de custos finais apresentou superávit, não foi possível calculá-la. Também foi calculado o grau de alavancagem operacional, considerando a situação deficitária das quatro clínicas e do pronto-socorro/ambulatório, projetando uma diminuição e também um aumento no nível de atividades. Os autores ressaltaram a importância análise de custo volume lucro como um instrumento para se analisar os custos de hospitais públicos e também a capacidade destes em gerar resultados econômicos positivos.

Bastos e Almeida (2006) aplicaram o custeio alvo em um hospital público, constatando que este deve ser implantado na fase de planejamento, tendo em vista as demandas de serviços e os limites orçamentários dos hospitais, e posteriormente deve ser estabelecido o custo meta por área de atuação do hospital. O estudo de Camacho e Rocha (2008) teve como objetivo verificar a viabilidade do custeio alvo nos serviços hospitalares e, para tanto, foi realizada a aplicação no procedimento parto cesárea. As conclusões do estudo apontaram que o processo de custeio alvo pode ser aplicado em hospitais, bem como também mostraram como aplicá-lo em uma situação específica. Os autores também ressaltaram que o custeio alvo pode ser utilizado tanto em hospitais privados quanto em públicos e filantrópicos. Desse modo, destaca-se a importância do custeio alvo para a gestão de uma empresa bem como para a formação do preço de venda.

Em relação à formação do preço de venda, deve-se considerar que nem sempre os hospitais têm total liberdade para estabelecer seu preço. Muitas vezes ficam limitados a prática de preços oficiais definidos por órgãos públicos ou tabelas de preços, que podem ser provenientes de grupos particulares, convênios e instituições de previdência governamentais, o que leva o risco de sobrevivência conforme o grau de dependência destes, uma vez que há eventuais defasagens nos preços e recebimentos (Bérto, & Beulk, 2012). Porém, não se pode descartar a importância do cálculo almejado de preço de venda, pois o conhecimento dos custos dos serviços prestados e produtos vendidos, além de permitir que o hospital reconheça o preço necessário para suprir despesas e ainda ter lucro, proporciona um maior poder de negociação na relação hospitais, fornecedores e/ou planos de saúde.

2.2. Acreditação hospitalar

A maioria dos hospitais brasileiros ainda são considerados abaixo do padrão razoável de qualidade e eficácia (La Forgia & Couttolenc, 2009), mesmo tendo como missão social “cumprir seus objetivos, fornecendo serviços de qualidade para os necessitados quando necessário” (Pascuci, Meyer & Crubellate, 2017, p.3). Destaca-se nesse contexto a acreditação hospitalar, que é um selo de qualidade, como uma forma de atestar e legitimar os serviços oferecidos pelos hospitais, visando, segundo Silva, Dani e Santos (2016), o aumento da qualidade e eficiência nos serviços da saúde. Com a exigência por serviços de qualidade por meio da acreditação hospitalar, tem-se a comprovação de que o hospital está se preocupando com a qualidade oferecida aos seus pacientes (Alonso, Droval, Ferneda, & Emídio, 2014).

No final dos anos 90, o Ministério da Saúde fez um projeto de divulgação sobre a “Acreditação no Brasil (Silva et al., 2016), advindo da criação da Organização Nacional de Acreditação (ONA) (Feldman, Gatto, & Cunha, 2005; Xavier & Carmo, 2015). A ONA trata-se de uma entidade não governamental e sem fins lucrativos brasileira, que, visando a segurança dos pacientes, certifica os hospitais que apresentam a qualidade definida para os serviços de saúde. O manual da ONA (2018) menciona que o hospital deve utilizar um modelo de gestão, havendo, dentre os “requisitos padrão”, a política de gestão de custos, portanto, os hospitais acreditados são incumbidos a fazer o gerenciamento dos custos.

A acreditação é uma certificação da qualidade de serviços de saúde (ONA, 2018), que pode apresentar três níveis (Tabela 3).

Tabela 3 – Níveis de acreditação ONA

Níveis de acreditação	Certificação	Foco
Nível 1	Acreditado	Segurança do paciente, considerando aspectos estruturais e assistenciais.

Nível 2	Acreditado Pleno	Além dos requisitos de segurança, apresenta um processo de gestão integrada entre as atividades
Nível 3	Acreditado com Excelência	Junção dos dois níveis, apresentando uma maturidade institucional destas.

Fonte: adaptado de ONA (2018)

O estudo de Cardoso e Martins (2012) teve como objetivo identificar se os hospitais de Uberlândia (Minas Gerais), que estão em processo ou já possuem o certificado de acreditação hospitalar, possuem uma prática para apuração dos custos. Os autores concluíram que, dos quatro hospitais investigados, apenas um possui uma prática para apuração dos custos, que é o custeio por absorção; que os indicadores de custos utilizados são os preconizados pelo Manual de Acreditação Hospitalar; e que a acreditação trouxe melhorias relacionadas à redução de custos operacionais.

Denota-se, porém, a ausência de pesquisas que argumentem sobre os benefícios trazidos após a certificação hospitalar (Xavier & Carmo, 2015; Silva et al., 2016), identificando-se apenas as pesquisas de Cardoso e Martins (2012), Xavier e Carmo (2015) e Silva et al. (2016), que contribuem neste aspecto, sendo que a primeira investiga as práticas de apuração de custos em hospitais acreditados em Uberlândia (MG); a segunda e a terceira, as práticas gerenciais, uma em hospitais de Manaus (AM) e outra na região Sul. Não há, portanto, estudos com abrangência nacional.

3. Método

Esta pesquisa é quantitativa, quanto à abordagem do problema; aplicada, quanto à sua finalidade; descritiva, quanto ao objetivo do estudo; e de levantamento, quanto à sua estratégia. Quanto a técnica para coleta de dados, foi utilizado um questionário considerando que os respondentes selecionados deveriam ocupar os cargos de gestor, contador ou *controller* do hospital, ou seja, profissionais com conhecimento das práticas de mensuração e gestão de custos e que estivessem envolvidos no processo decisório. Antes da aplicação do questionário, foi feita uma entrevista piloto com um diretor financeiro de um hospital privado em processo de acreditação, cujo objetivo foi verificar a pertinência e complementar as questões abordadas no instrumento de pesquisa.

No questionário, que está dividido em 3 blocos, foram abordadas questões referentes às práticas de mensuração e gestão de custos, e também pertinentes às características do hospital, conforme listadas na Tabela 4. Foram consideradas práticas de gestão, o Custeio Padrão, o Ponto de Equilíbrio, a Margem de Segurança, o Grau de Alavancagem Operacional, o Custeio Alvo, e também a Formação do Preço de Venda. Como práticas de mensuração de custos, foram considerados o Custeio por Absorção Parcial (aloca apenas os custos), o Custeio por Absorção Integral/Pleno (aloca todos os custos e despesas), o Método das Seções Homogêneas (aloca todos os custos e despesas, inclusive as despesas financeiras), o Custeio Variável (aloca apenas os custos variáveis), e o Custeio Baseado em Atividades (aloca os custos e despesas às atividades).

Tabela 4 – Questões da pesquisa

Bloco	Categorias	Medidas das variáveis	Referências Base
I	Práticas de mensuração de custos	Escala de 5 pontos: não adota (1); avaliou e descartou (2); em avaliação (3); adoção inicial (4); adoção plena (5)	Almeida (1987); Almeida e Santos (2007); Machado (2008); Pinzan (2013); Martins et al. (2015); Silva et al. (2016)
I	Práticas de gestão (controle e decisão de custos)	Escala de 5 pontos: não adota (1); avaliou e descartou (2); em avaliação (3); adoção inicial (4); adoção plena (5)	Almeida (1987); Almeida e Santos (2007); Machado (2008); Pinzan (2013); Martins et al. (2015); Silva et al. (2016)
III	Perfil do respondente e hospital	Alternativas	Autoras

Fonte: Elaborado pelas autoras

A população deste estudo são os hospitais acreditados (nível 1, 2 e 3) no Brasil, pela Organização Nacional de Acreditação (ONA), que conta com 263 hospitais, sendo 60 acreditados, 88 acreditados

pleno e 115 acreditados com excelência (ONA, 2017). Apenas 4 estados brasileiros não apresentam nenhum tipo de acreditação (Acre, Rondônia, Roraima e Tocantins), e o estado de São Paulo possui o maior número de hospitais acreditados (95) (ONA, 2017).

O tamanho da amostra foi calculado por meio da equação, sendo:

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{(N - 1) \cdot e^2 + Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}$$

Onde:

n = número de indivíduos da amostra; N = tamanho da população; Z = valor crítico que corresponde ao grau de confiança desejado, sendo que para um nível de confiança de 95%, o valor de Z corresponde a 1,96; p = proporção populacional de indivíduos que pertence a categoria estudada. De acordo com Levine, Berenson e Stephan (2000) pode-se substituir por 0,5 quando o valor amostral é desconhecido; e = margem de erro máximo permitido na estimativa, tendo sido realizados dois cálculos: o primeiro com erro máximo admitido de 0,05 e o segundo de 0,10. Assim, considerando uma margem de erro de 5% e 10%, respectivamente, é necessário um número de resposta de pelo menos 157 ou 71.

Para responder ao questionário, foram definidos como aptos os profissionais com conhecimento das práticas de mensuração e gestão de custos e que estivessem envolvidos no processo decisório, mais especificamente, deveriam ocupar os cargos de gestor, contador ou *controller* do hospital. Primeiramente, foi feito um contato com os hospitais, via telefone, a fim de identificar o melhor respondente para os questionamentos e sua disponibilidade e, em seguida, por meio do recurso *Google Forms*, foi encaminhado o questionário por *e-mail* para os respondentes, obtendo-se 85 respostas válidas. O *e-mail* e as ligações telefônicas também foram utilizados para sanar dúvidas quando alguns questionários respondidos deixaram dúvidas quanto à algumas respostas.

Os dados, coletados em 2018, foram tratados por intermédio da técnica de estatística descritiva, com o auxílio do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

4. Análise e discussão dos resultados

4.1. Caracterização dos respondentes e dos hospitais

Foram obtidas 85 respostas válidas, representando cerca de 32% da população pretendida (263 hospitais). Quanto as características dos hospitais, a maioria (62%) está em atividade há pelo menos 20 anos, sendo que o mais antigo teve seu início em 1854 e o mais novo no ano de 2018. Em relação aos tipos, a maioria se configura como “Hospital Geral” (62,4%), de natureza privada (55%) e sem finalidade lucrativa (54,1%).

Os recursos (receita) dos hospitais vêm principalmente da remuneração dos serviços prestados (particular ou plano), das subvenções e contribuições. Apenas 7% dos hospitais recebem remuneração por doações da sociedade. O restante, indicaram receber recursos do governo estadual e/ou federal.

Mais de 70% dos hospitais possuem administração profissionalizada, com diretoria executiva ou dividida entre sócios (que por vezes são médicos) e diretores profissionalizados, porém, cerca de 15% são dirigidos pelos próprios médicos. Sendo assim, observa-se um avanço no campo da gestão hospitalar, levando em consideração que diversas pesquisas apontam a não profissionalização da administração hospitalar, o predomínio médico e carecendo de profissionais da área de gestão (Abbas, Lezana, & Menezes, 2002; Borgert, Alves, & Schultz, 2010; Santos, Martins, & Leal, 2013). Além disso, o conhecimento da gestão pode levar os hospitais a melhor lograr seus objetivos, tanto em relação a missão social do hospital, em fornecer serviços de qualidade e saúde à população atendida quanto ao hospital como empresa, que almeja sustentabilidade financeira e econômica.

Em relação ao porte dos hospitais, nota-se que a maioria são de médio e grande porte, considerando que acima de 50 leitos já é considerado de médio porte e acima de 150, de grande porte. Assim, dos hospitais da amostra, cerca de 75% têm mais de 100 leitos e destes, 4 hospitais (4,8%) possuem mais de 400 leitos, sendo considerados hospitais “especiais”.

Quanto ao nível de acreditação, 47,1% já são acreditados em nível 3 (com excelência), a maior parte já possui acreditação há mais de 3 ou 4 anos, e cerca de 42% possuem outro tipo de acreditação hospitalar além da ONA. Camillo, Oliveira e Bellucci (2016) ressaltam que, independente do nível de acreditação e da entidade certificadora, no Brasil a acreditação predomina em hospitais privados, ao contrário do que ocorre nos países desenvolvidos socioeconomicamente, como é o caso dos Estados Unidos, Austrália, Canadá, Alemanha. Na França a acreditação é obrigatória.

O próximo tópico visa analisar quais práticas são adotadas e o grau de adoção.

4.2. Análise descritiva das variáveis

Antes de apresentar e discutir as práticas utilizadas pelos hospitais, cabe evidenciar as informações adicionais obtidas sobre os custos das organizações, podendo-se constatar como se dá o processo de mensuração e gestão de custos.

Verifica-se que 100% dos hospitais investigados apuram os custos por departamento, 77% apuram seus custos por procedimento e 98% calculam o custo por paciente, sendo que destes, 70% calculam o custo por cada paciente (pela conta/folha de cada um) e 28% pela média dos pacientes. Apenas 1 hospital não apura os custos por paciente e 2 estão iniciando o processo de apuração.

Cerca de 74% dos hospitais utilizam as informações que provém do sistema de contabilidade, o que pode ser devido a contabilidade de custos ter de estar alinhada com a contabilidade financeira da instituição.

Quase 80% fazem separação dos custos em fixos e variáveis e também dos diretos e indiretos, os quais são necessários para se apurar os custos e melhor gerenciá-los. Somente um hospital apontou não fazer nem a separação dos custos em fixos e variáveis, nem dos custos diretos e indiretos. Para Ching (2001), a maioria dos custos de um hospital são fixos, devido à uma complexa estrutura física e de equipamentos. E, a segregação dos custos em fixos e variáveis permite a análise custo volume lucro (Martins, 2018).

Observa-se que 89,4% possuem departamento de custo e, quanto a tecnologia, 94% dos hospitais possuem um *software* para operacionalizar os custos.

Por fim, quanto a periodicidade da elaboração dos relatórios de custos, em 95,3% são feitos mensalmente, apenas um hospital faz diariamente, outro trimestralmente e apenas um afirmou não fazer relatórios de custos. Ademais, os respondentes afirmam que estes relatórios, quando elaborados, são enviados para todos os setores, principalmente para a gestão e direção do hospital.

Percebe-se com estes resultados que os hospitais da amostra gerenciam os custos, tendo em vista que a maioria possui *software* para a mensuração de custo, e que todos calculam o custo por departamento, por procedimento e inclusive por paciente, o que leva a obter valores mais precisos e úteis para a tomada de decisão.

Consequente, com o intuito de identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais acreditados do Brasil e o grau de adoção destas, a Tabela 3 evidencia as frequências e as médias das práticas, conforme respondido pelos gestores. Ressalta-se que foi feito o teste t de comparação de médias, para verificar se há diferença entre as médias das variáveis, podendo-se afirmar que uma é de fato mais utilizada que a outra. O teste em questão foi estatisticamente significativo.

A prática de mensuração mais utilizada é o absorção integral/pleno, utilizada por 79 hospitais respondentes (93%), destes, 6 estão iniciando a adoção desta prática e 73 já utilizam há algum tempo (afirmando que sua adoção é plena), dando indícios que já está incorporada na rotina do hospital, ou seja, já está institucionalizada. Portanto, este resultado vai ao encontro do estudo de Abbas et al. (2015), que também apontaram que o custeio por absorção integral é o mais usado nos hospitais do Paraná.

E quanto ao custeio por absorção parcial, apenas 24 hospitais (28,2%) fazem a adoção plena desta prática de mensuração. Este resultado causou estranheza, pois acreditava-se que todos os hospitais assinalariam no questionário também o custeio por absorção parcial para atendimento das exigências fiscais. Para sanar esta dúvida, foram enviados *e-mails*, feitas ligações telefônicas aos respondentes de alguns hospitais que não assinalaram o custeio por absorção parcial, e também foram consultadas Demonstrações de Resultados, levando a concluir que alguns hospitais consideram no Custo dos Serviços Prestados os gastos com mão de obra (inclusive os salários do pessoal administrativo), telefone, luz e água (também nestes três itens não há a separação dos gastos administrativos) demonstrando não haver preocupação na separação do que é de fato custo e despesa. Portanto, estes hospitais não adotam o custeio por absorção parcial.

Schultz et al. (2010) afirmam que autores citam de forma errônea que o custeio por absorção é o único que atende à legislação (Lei nº 6.404/76), porém a lei não especifica um método e sim o que deve conter no custo do produto. Deste modo, o custeio por absorção parcial acaba sendo apontado como o único aceito legalmente por questões culturais e tradicionais, tendo em vista que na época em que se firmou a lei não havia muitas práticas de apuração de custos disseminados no contexto nacional.

Tabela 3 – Grau de adoção das práticas de mensuração e gestão de custos

Práticas de mensuração/gestão	Frequência Absoluta						Mín.	Máx.	Méd.	DP
	NP (1)	AD (2)	EA (3)	AI (4)	AP (5)	Total				
Absorção Parcial (Tradicional)	30 35,3%	14 16,5%	5 5,9%	12 14,1%	24 28,2%	85 100%	1	5	2,84	0,804
Absorção Integral/Pleno	2 2,4%	3 3,5%	1 1,2%	6 7,1%	73 85,9%	85 100%	1	5	4,71	1,675
Método das Seções Homogêneas	46 54,1%	10 11,8%	6 7,1%	5 5,9%	18 21,2%	85 100%	1	5	2,28	1,683
Variável	13 17,6%	0 0%	1 1,2%	16 21,2%	55 58,8%	85 100%	1	5	4,18	1,424
Custeio Baseado em Atividades	37 43,5%	11 12,9%	15 17,6%	7 8,2%	15 17,6%	85 100%	1	5	2,44	1,539
Custeio Padrão	19 22,4%	7 8,2%	4 4,7%	19 22,4%	36 42,4%	85 100%	1	5	3,54	1,622
Margem de Contribuição	7 8,2%	1 1,2%	8 9,4%	14 16,5%	55 64,7%	85 100%	1	5	4,28	1,211
Ponto de Equilíbrio	11 12,9%	1 1,2%	14 16,5%	17 20%	42 49,4%	85 100%	1	5	3,92	1,373
Margem de Segurança	20 23,5%	4 4,7%	22 25,9%	12 14,1%	27 31,8%	85 100%	1	5	3,26	1,536
Grau de Alavancagem Operacional	30 35,3%	3 3,5%	23 27,1%	15 17,6%	14 16,5%	85 100%	1	5	2,76	1,501
Custeio Alvo	41 48,2%	4 4,7%	14 16,5%	13 15,3%	13 15,3%	85 100%	1	5	2,45	1,570
Orçamento	9 10,6%	1 1,2%	9 10,6%	17 20%	49 57,6%	85 100%	1	5	4,13	1,298

Legenda: NP e 1 = Não há planos para adoção; AD e 2 = Avaliou e descartou; EA e 3 = Em avaliação; AI e 4 = Adoção inicial; AP e 5 = Adoção plena; Mín= Mínimo; Máx. = Máximo; Méd. = Média; DP = Desvio padrão.

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Assim, pelas respostas recebidas por *e-mail* (não previstas no questionário), pode-se observar que ainda há uma grande dificuldade dos hospitais no entendimento dos conceitos de custos e despesas, e em sua separação para as demonstrações contábeis.

Por outro lado, enquanto na academia há a preocupação em apresentar a diferença entre custo e despesa, não há um consenso para a definição das práticas de mensuração, ou seja, autores definem que o custeio por absorção só considera custos, outros fazem a divisão em custeio por absorção parcial, parcial modificado e pleno, e para outros autores, o pleno corresponde ao método das seções homogêneas.

Independente disso, nada impede que possam ser utilizadas práticas de mensuração conjuntamente, adaptando-as para que ao mesmo tempo proporcionem informações para um melhor gerenciamento e também atenda às exigências legais. Neste sentido, pode-se verificar que os hospitais

utilizam mais de uma prática de mensuração, isto é, além do custeio por absorção (parcial e/ou integral), métodos como o custeio baseado em atividades e o das seções homogêneas em conjunto. Estudo realizado por Coronetti, Beuren e Souza (2012) para verificar as práticas de mensuração de custos utilizadas pelas maiores indústrias de diferentes ramos de atividades do Estado de Santa Catarina, aponta uma combinação de práticas para atender as necessidades fiscais e gerenciais.

Mesmo assim, o custeio baseado em atividades foi o menos utilizado, considerando que apenas 17,6% (15) dos hospitais fazem o uso pleno deste, contra 43,5% que não tem planos em adotá-lo e 12,9% avaliaram seu uso, entretanto descartaram. Este resultado vai ao encontro da pesquisa de Abbas et al. (2015), onde os autores concluíram em hospitais paranaenses que a prática mais utilizada é o custeio por absorção integral, embora as pesquisas empíricas, trazem mais propostas de aplicação do custeio baseado em atividades em hospitais. Xavier e Carmo (2015) também destacam que os hospitais acreditados apresentaram baixa adoção do custeio baseado em atividades.

Os estudos internacionais se assemelham aos nacionais quanto a predominância do foco no custeio baseado em atividades, tais como a pesquisas de Yereli (2009), que verificou a aplicação em hospitais da Turquia; de Cinquini et al. (2009), que desenvolveram um estudo no qual observaram o impacto da tecnologia sobre os custos hospitalares na Itália por meio da referida prática; de Popesko (2013), cuja aplicação da prática ocorreu em hospitais da República Tcheca; e de Neriz et al. (2014), que abordaram a sua utilização nas refeições hospitalares de hospitais Chilenos. Os estudos concluíram que a prática auxilia os gestores dos hospitais, melhorando o gerenciamento e redução de custos bem como possibilitando a utilização de recursos com mais eficiência.

Aillón (2013), referindo à desinstitucionalização da prática, aponta que o seu abandono se deu principalmente por não trazer inovação quanto as informações, e isto vai ao encontro da entrevista piloto feita para este estudo. Eles alegaram que as dificuldades em relação ao custeio baseado em atividades se devem à demanda de mais tempo e pessoal para implantação e, contudo, os resultados não seriam tão relevantes ou tão distintos dos já obtidos com as outras práticas utilizadas no momento, não valendo a pena o custo-benefício. O custeio baseado em atividades exige mais dados, pois ao invés do custo dos departamentos, são calculados os custos das várias atividades desenvolvidas em cada departamento. E, para isto, por meio de um rastreamento, muitas vezes minucioso, são definidos os direcionadores de recursos e de atividades. O custo deste detalhamento, tanto das atividades quanto dos direcionadores de custos, pode ser superior aos benefícios da informação gerada.

Quanto ao método das seções homogêneas, verificou-se que sua utilização plena também é baixa e mais da metade dos respondentes não têm planos em adotá-lo. O estudo de Coronetti et al. (2012) também constatou a baixa utilização desta prática de mensuração. Martins e Rocha (2010) são contrários à alocação das despesas financeiras, consideradas pelo método das seções homogêneas, por não corresponderem aos recursos consumidos, utilizados ou transformados para a obtenção do custo.

Sobre o custeio variável, observou-se que os hospitais o utilizam para fins gerenciais, com o objetivo de realizar a análise de custo volume lucro (Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional). Constatou-se que cerca de 58% fazem adoção plena e 21% estão começando a utilizar o custeio variável. Porém, apesar da literatura indicar os diversos benefícios em adotar o custeio variável, principalmente para fins gerenciais, esperava-se uma adoção maior, tendo em vista que a pesquisa de Xavier e Carmo (2015) revelou que cerca de 91% dos hospitais acreditados de Manaus utilizam esta prática.

Observa-se que ainda há hospitais que não adotam nenhuma prática de gestão, mesmo sendo acreditado, e a adoção plena das práticas de modo geral não ultrapassam 64% dos hospitais investigados. As mais utilizadas são a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio, com utilização plena por 64% e 49% dos hospitais, respectivamente. O grau de alavancagem operacional, mostrou-se ser adotada apenas por 16% dos hospitais e o custeio alvo também apresentou uma baixa adoção (15% fazem adoção plena). Já o custeio padrão, que é considerado uma prática tradicional de gestão (Teixeira, Gonzaga, Santos, & Nossa, 2011), apresentou adoção por 42% dos hospitais.

Estes resultados, mais uma vez corroboram o estudo de Xavier e Carmo (2015), os quais evidenciam a baixa adoção do custeio alvo, entretanto, os confrontam em relação ao custeio padrão, pois na pesquisa dos referidos autores houve uma baixa adoção, enquanto o presente estudo apresenta uma adoção relativamente alta (42%).

Por fim, quanto ao orçamento, cabe ressaltar que embora não seja uma prática propriamente dita como de gestão de custos, pode ser utilizado como suporte, uma vez que muito hospitais necessitam de um orçamento prévio para fazer negociações com clientes e/ou operadoras de saúde. Deste modo, fica evidenciado que a maioria diz adotar o orçamento para gerenciar os custos hospitalares, sendo que 66 (77%) hospitais utilizam esta prática, destes, 51% de modo pleno, 20% estão iniciando seu uso e apenas 10% não têm intenção de adotá-lo.

Embora foram separadas as práticas em mensuração e gestão, observa-se que os hospitais não levam muito isto em conta, tendo em vista que tanto as indicadas para mensuração e gestão de custos tiveram um alto grau de concordância na utilização para tomada de decisões (Tabela 4), mostrando um avanço nos resultados da pesquisa de Silva, Costa e Tibério (2003), que apontam que as informações de custos são pouco utilizadas para a tomada de decisão.

Assim, depreende-se que práticas utilizadas apenas para mensuração de custos, conforme a literatura, também são consideradas importantes para a gestão hospitalar, pois quando os hospitais precisam de um método de custeio que proporcione maiores informações para controle e tomada de decisão, usam os dados que possuem, que provém da prática de mensuração. Na entrevista piloto, foi verificado que o hospital utiliza apenas o custeio por absorção parcial para mensuração e para fins gerenciais, pois, segundo o entrevistado, “é o que tem”, mesmo este método sendo alvo de diversas críticas para o uso gerencial (Ching, 2001; Severiano, & Melo, 2006; Martins, & Rocha, 2010).

Tabela 4 – Utilização das práticas para tomada de decisão

Utilização para tomada de decisões	Frequência					Total	Descritivo	
	1	2	3	4	5		Méd	DP
Práticas de mensuração de custos	1	1	2	33	48	85	4,48	0,717
	1,2%	1,2%	2,4%	38,8%	56,5%	100%		
Práticas de gestão de custos	4	3	12	27	39	85	4,11	1,080
	4,7%	3,5%	14,1%	31,8%	45,9%	100%		

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

De modo geral, os hospitais estão satisfeitos com as informações de custos geradas por meio das suas respectivas práticas de mensuração e gestão de custos. Alguns respondentes ainda complementaram esta resposta do questionário (por meio de *e-mails* enviados a alguns hospitais para sanar algumas dúvidas) pontuando que a satisfação com estas informações depende da situação, e relataram que: “temos situações que estão dando certo e outras não. São situações que dependem muito de revisão de processos, mudança de cultura, informações do SUS e etc. Somos um hospital geral e universitário com atendimento SUS e Convênios Particulares, isto torna mais difícil a apuração dos custos”. Desta forma, constata-se, de acordo com os respondentes, que a maior dificuldade na mensuração e gestão de custos ocorre quando o hospital trabalha tanto com pacientes particulares quanto com atendimento ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Considerando que a acreditação exige uma série de melhorias de controle e adequações no hospital, 80% dos hospitais concordam que conseqüentemente houve a melhoria da gestão de custos. Tal resultado confirma os estudos feitos em hospitais acreditados na área gerencial, como o de Cardoso e Martins (2012), Xavier e Carmo (2015) e Silva e al. (2016). Ainda complementando os resultados desta pesquisa, um dos respondentes ressalta, no questionário, que “a satisfação na abordagem dos custos influenciando no preço de venda sem perder qualidade na prestação dos serviços assistenciais é uma premissa da acreditação: sustentabilidade”.

Os resultados da pesquisa mostram a não concordância de algumas práticas indicadas para hospitais pela literatura e as realmente utilizadas. Embora a literatura evidencie algumas práticas como as mais benéficas para os hospitais, muitas vezes não são as mais utilizadas, como por exemplo, o custeio baseado em atividades e o método das seções homogêneas.

Neste estudo, a prática mais utilizada é o custeio por absorção integral, seguido do custeio variável, custeio por absorção parcial, custeio baseado em atividades e por último o método das seções homogêneas. Isto também pode ser reflexo de que a maioria dos hospitais, quando questionados sobre o que levou escolher uma prática específica, atribuem, em primeiro lugar, por ser usado em outros hospitais, em segundo, por recomendações de consultorias externas e, apenas em terceiro, por estar disponível na literatura (Tabela 5).

Tabela 5 – Escolha do método

	Frequência					Descritivos		
	1	2	3	4	5	Total	Méd	DP
Recomendado literatura	9 10,6%	3 3,5%	24 28,2%	31 36,5%	18 21,2%	85 100%	3,54	1,181
Recomendado consultorias	6 7,1%	5 5,9%	17 20%	30 35,3%	27 31,8%	85 100%	3,79	1,166
Usado em outros hospitais	1 1,2%	3 3,5%	21 24,7%	37 43,5%	23 27,1%	85 100%	3,92	0,876
Atender exigências fiscais/ legais	9 10,6%	19 22,4%	20 23,5%	22 25,9%	15 17,6%	85 100%	3,18	1,265
Atender órgãos externos (planos, operadoras, etc.)	6 7,1%	19 22,4%	21 24,7%	23 27,1%	16 18,8%	85 100%	3,28	1,211
Suprir necessidades da administração	0 -	0 -	0 -	24 28,2%	61 71,8%	85 100%	4,72	0,453

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Percebe-se indícios de uma pressão mimética e normativa na adoção das práticas de mensuração e gestão de custos, a primeira, tendo em vista que a maioria dos hospitais apresentam um alto grau de concordância ao adotar uma prática devido à esta também *ser usada em outro hospital* (3,92); e a segunda, devido a *recomendações de consultorias* (3,79), além de *exigências externas (planos, operadora, etc.)* (3,28), indicando uma pressão normativa. E em menor grau uma pressão coercitiva, percebida na adoção de práticas devido às *exigências legais/fiscais* (3,18), ou seja, este menor grau indica que a adoção das práticas não está relacionada apenas ao cumprimento das exigências legais, mas também ao gerenciamento e a informação para tomada de decisão, mostrando uma evolução nos resultados do estudo de Abbas et al. (2002) e Stroehrer e Freitas (2008), que pesquisaram hospitais públicos e privados e constataram a utilização das informações de custos apenas para fins fiscais.

5. Considerações finais

O objetivo do estudo – identificar as práticas de mensuração e gestão de custos utilizadas pelos hospitais acreditados do Brasil – foi atingido. Os principais resultados evidenciaram que os hospitais adotam pelo menos uma das práticas de custos, sendo a mais utilizada para mensuração, o custeio por absorção pleno/integral e para gestão, a margem de contribuição. Neste sentido, percebeu-se que ainda persiste esta lacuna entre teoria e prática nas pesquisas referentes à mensuração e gestão de custos, visto que a prática ressaltada pela literatura como sendo a ideal para a atual estrutura de custos, no caso o custeio baseado em atividades, é apontada nesta pesquisa como a menos utilizada pelos hospitais, o que leva a reflexão sobre a relevância das pesquisas acadêmicas para o meio profissional.

Detectou-se, por meio das pesquisas empíricas realizadas por outros autores em hospitais, assim como por meio das observações feitas no estudo piloto desta pesquisa, a dificuldade na mensuração e gestão de custos nestas organizações. Muitas vezes os hospitais desconhecem as práticas que podem ser utilizadas, ou quando têm conhecimento, apresentam dificuldade na adoção, não havendo a institucionalização, seja pela falta de habilidade (qualificação), motivos financeiros ou até mesmo pela falta interesse.

Cabe destacar as limitações do presente estudo. A primeira a ser destacada, refere-se ao fato de a pesquisa ser do tipo *survey*, não podendo ser observados aspectos comportamentais nas respostas com maior precisão, como em um estudo de caso. Entretanto, para suprir um pouco desta limitação, foi feita uma entrevista piloto em um hospital, com questões pertinentes ao estudo, assim como, durante a aplicação do questionário, nos hospitais da amostra, foram trocados *e-mails* e houve conversas informais com alguns respondentes, para que as interpretações dos resultados fossem as mais coerentes possíveis. Ainda, ressalta-se que mesmo sendo uma pesquisa *survey*, não se pode fazer

inferências a todos os hospitais brasileiros, visto que foi investigada uma amostra representativa dos hospitais acreditados pela ONA, e ainda não uniforme entre os estados brasileiros.

Por fim, recomenda-se explorar as pressões externas que são exercidas sobre os hospitais, que os fazem adotar determinada prática, tendo em vista os indicativos de pressões isomórficas na adoção das práticas apresentados nos resultados deste estudo, e que tais pressões podem decorrer devido à alguns hospitais fazerem parte de uma rede hospitalar.

Referências

- Abbas, K., Lezana, A. G. R., & Menezes, E. A. (2002). Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. *Revista da FAE*, 5(2), 77-97.
- Abbas, K., Marques, K. C. M., Tonin, J. M. F., Sasso, M., & Leoncine, M. (2015). Os métodos de custeio discutidos na literatura são os mesmos usados na prática em hospitais? *ABCustos*, 10(1), 73-93.
- Aillón, H. S. (2013). *A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da nova sociologia institucional*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Almeida, J. J. (1987). *Sistemas de custos em organizações hospitalares – estudo de casos*. Dissertação de mestrado, ISEC/FGV. Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Almeida, L. B., & Santos, A. R. (2007). Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 2(1), 19-34.
- Alonso, L. B. N., Droval, C., Ferneda, E., & Emídio, L. (2014). Acreditação hospitalar e a gestão da qualidade dos processos assistenciais. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 4(2), 34-49.
- Bacic, M. J. (2011). *Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia*. Curitiba: Juruá.
- Barros, C. C., Silva, J. D. G., Souza, F. J. V., Melo, M. M. D., & Taveira, L. B. (2013). Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais? *Revista de Estudos Contábeis*, 4(6), 78-98.
- Bastos, P. S. S., & Almeida, W. A. D. (2006). A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. *Pensar Contábil*, 8(31), 1-12.
- Bertó, D. J., & Beulke, R. (2012). *Gestão de custos resultados na saúde*. São Paulo: Saraiva.
- Borgert, A., Alves, R.V., & Schultz, C. A. (2010). Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14), 97-120.
- Bornia, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- Brimson, J. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- Bowhill, B., & Lee, B. (2002). The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing: insight or unproven dogma? *Journal of Applied Accounting Research*, 6(3), 1-24.
- Camacho, R. R., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *R. Cont. Fin.*, 19(47), 19-30.
- Camillo, N. R. S., Oliveira, J. L. C., Bellucci, J. A., Jr, Cervilheri, A. H., Haddad, M. C. F. L., & Matsuda, L. M. (2016). Acreditação em hospital público: percepções da equipe multiprofissional. *Ver Bras Enferm*, 69(3), p. 451- 459.
- Cardoso, S. M., & Martins, V. F. (2012). Sistemas de custos estão presentes nos hospitais brasileiros que passaram pelo processo de acreditação hospitalar? *Revista GeTeC*, 1(2), 59-78.
- Ching, H. Y. (2001). *Manual de custos de instituições de saúde*. São Paulo: Atlas.
- Cinquini, L., Vitali, P. M., Pitzalis, A., & Campanale, C. (2009). Process view and cost management of a new surgery technique in hospital. *Business Process Management Journal*, 15(6), 895-919.
- Colauto, R. D., Beuren, I. M., & Rocha, W. (2004). O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. 1(2), 33-42.
- Coronetti, J., Beuren, I. M., & Sousa, M. A. B. (2012). Os métodos de custeio utilizado nas maiores indústrias de Santa Catarina. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 10(2), 324-343.
- Cruz, C. V. O. A., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(10), 31-51.
- Espejo, M. M. S. B.; Portulhak, H.; Martins, D. B. (2015). Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. *Gestão & Regionalidade*, 31(92), 39-52.
- Falk, J. A. (2001). *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas.
- Feldman, L. B., Gatto, M. A., & Cunha, I. C. K. O. (2005). História da evolução da qualidade hospitalar: dos padrões a acreditação. *Acta Paul Enferm*, 18(2), 213-219.

- Finkler, S., Ward, D., & Baker, J. (2007). *Essentials of cost accounting for health care organizations*. New York: Aspen Publishers.
- Jacques, É. J. (2002). *Desenvolvimento de um sistema de custo integrado aos protocolos médicos para unidades hospitalares de tratamento intensivo*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Garrido, G., Tacchini, G. A. V., & Saltorato, P. (2014). Acreditação hospitalar: uma análise institucional da postura assumida pelas instituições de saúde. *Anais do Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais*. São Paulo, SP, 17.
- Kaplan, R.S.; Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- La Forgia, G. M., & Couttolenc, B. F. (2009). *Desempenho hospitalar no Brasil*. São Paulo: Singular.
- Leoncine, M., Bornia, A. C., & Abbas, K. (2013). Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar. *Prod.*, 23(3), 595-608.
- Levine, D. M., Berenson, M. L., & Stephan, D. (2000). *Estatística: teoria e aplicações usando microsoft excel português*. São Paulo: LTC.
- Lucena, W. G. L., & Brito, L. A. S. N. (2010). Perfil dos artigos sobre custos voltados para área hospitalar publicados nos Anais do Congresso USP período de 2001-2007. *Revista de Ciências Gerenciais*, 14(19), 223-238.
- Machado, E. A. (2008). *Estratégias genéricas de Porter e as finalidades percebidas para as práticas de gestão de custos: estudo empírico com empresas da construção civil do estado do Paraná*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Martins, D. B., Portulhak, H., & Voese, S. B. (2015). Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 12(3), 59-75.
- Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos*. (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, V. F., Carmo, C. R. S., Ribeiro, A. E., & Portilho, L. A. (2014). Gestão de custos de em organizações hospitalares: uma necessidade no processo de gestão. *Revista de Administração*, 11(20), 97-118.
- Matos, A. J. (2005). *Gestão de custos hospitalares: técnicas, análises e tomada de decisão*. (3a ed.) São Paulo: Editora STS.
- Megliorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão*. (3a ed.) São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Neder, A. L. G. (2015). *Melhores práticas de gestão na cadeia de suprimentos: um estudo de caso em uma rede de hospitais privados*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Neriz, L., Núñez, A., & Ramis, F. (2014). A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. *BMC Health Services Research*, 14(1), 542.
- Oliveira, A. S. (2010). *Custeio baseado em atividade - ABC: um estudo de caso sobre aplicabilidade e análise de custos em um hospital privado*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Brasil.
- Organização Nacional de Acreditação (ONA). (2018). Manual das organizações prestadoras de serviços de saúde. Brasília: ONA.
- Organização Nacional de Acreditação (ONA). (2017). Mapa de Acreditações. Disponível em: <https://www.ona.org.br/mapa-de-acreditacoes>
- Pascuci, L. M., Meyer, V., Júnior, & Crubellate, J. M. (2017). Strategic management in hospitals: tensions between the managerial and institutional lens. *BAR-Brazilian Administration Review*, 14(2), 1-21.
- Pereira, R. P., Sá, P. M., & Jorge, S. M. (2010). A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses: características e lacunas. *Anais do Congresso AECA*. Coimbra, Portugal, 14.
- Pinzan, A. F. (2013). Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Popesco, B. (2013). Specifics of the activity-based costing applications in hospital management. *International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health*. 5(3), 179-186.
- Raimundini, S. L., Souza, A. A., Reis, L. G., Struett, M. A. M., Botelho, E. M. (2005). Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e hospital privado. *Contabilidade Vista & Revista*, 16 (3), 27-40.
- Ramalho, L. D. F. (2016). *Estudo sobre sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs em operação no Brasil: um enfoque da nova teoria institucional*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

- Rocha, V. L. D. (2004). *Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares: estudo de caso em um hospital de Florianópolis*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Santos, M. E., Martins, V. F., & Leal, E. A. (2013). Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares: um estudo na cidade de Uberlândia MG. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 10(1), 3-17.
- Schultz, C. A., Silva, M. Z., & Borgert, A. (2010). É o custeio por absorção o único método aceito pela Contabilidade? *Revista Brasileira de Contabilidade*, 183, 39-55.
- Scott, W. R., Ruef, M., Mendel, P. J. & Caronna, C. A. (2000). *Institutional change and healthcare organizations: from professional dominance to managed care*. University of Chicago Press.
- Severiano, C., Filho, & Melo, J. F. M. (2006). Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3), 11-24.
- Silva, A. P. F., Miranda, L. C., & Falk, J. A. (2002). Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, São Paulo, SP, 9.
- Silva, B. N., Alcantara, C. C. V., Baiocchi, V. F. B., & Abbas, K. (2020). 16 anos de estudos sobre a gestão de custos em hospitais: realizações, lacunas e oportunidades de pesquisas futuras. *Pensar Contábil*, 22(79), 4-17.
- Silva, E. P., Costa, P. S., & Tibério, C. S. B. (2003). Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, Punta Del Este, Uruguai, 8.
- Silva, M. Z., Dani, A. C. & Santos, C. A. (2016). A relação da acreditação com o isomorfismo institucional e com os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais da região sul do Brasil. *Desenvolvimento em Questão*, 16(44), 562-597.
- Slavov, T. N. B. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. Teses de doutorado, Universidade Estadual de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Souza, F. J. V., & Barros, C. C. (2013). Eficiência na alocação de recursos públicos destinados a assistência hospitalar nos estados brasileiros. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 3(1), 71-89.
- Souza, M. A., & Diehl, C. A. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- Souza, P. C., & Scatena, J. H. G. (2010) É economicamente viável regionalizar a atuação de um hospital público de médio porte? *Physis: Revista de Saúde Coletiva*, 20(2).
- Stroeher, A. M., & Freitas, H. (2008). O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *Revista de Administração Eletrônica*. São Paulo, 1(1), 1-25.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *BBR*, 8(3), 108-127.
- Vanderbeck, E. J., & Nagy, C. F. (2003). *Contabilidade de custos*. (11a ed.). São Paulo: Pioneira.
- Viana, M. F., Sette, R. S., Rezende, D. C., Botelho, D., & Poles, K. (2011). Processo de acreditação: uma análise de organizações hospitalares. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 3(6), 35-45.
- Xavier, R. V. & Carmo, M. M., Filho. (2015). Uso de artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). *Revista Ambiente Contábil*, 7(2), 248-269.
- Yereli, A. N. (2009). Activity-based costing and its application in a Turkish university hospital. *AORN Journal*, 89(3), 573-591.
- Yukimitsu, A. C., & Pereira, S. C. F. (2010). A utilização de práticas de gestão da cadeia de suprimentos e desempenho operacional em hospitais brasileiros. *Anais do Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais*, São Paulo, SP, Brasil, 8.