

**Investigação dos Métodos de Custeio Utilizados Pelos Hospitais do Município de
Natal/RN**

YURI GOMES PAIVA AZEVEDO

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

JOÃO VICTOR JOAQUIM DOS SANTOS

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ANAILSON MARCIO GOMES

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

DANIELE DA ROCHA CARVALHO

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Resumo

Este estudo tem como objetivo investigar os métodos de custeio utilizados pelas entidades hospitalares do município de Natal/RN, abordando a importância da gestão de custos em entidades hospitalares, os métodos de custeio e sua utilização como ferramenta para uma melhor tomada de decisão gerencial. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, bibliográfica e quantitativa. De acordo com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES, existem trinta e uma instituições cadastradas como hospitais gerais e hospitais especializados no município de Natal/RN, dentre elas, treze concordaram em participar da pesquisa, compondo assim uma amostra de aproximadamente 42% da população. A coleta de dados foi realizada, no período de abril a julho de 2014, por meio de entrevistas estruturadas com os gestores hospitalares. Para tratamento dos dados utilizou-se a análise descritiva e inferência estatística, através da realização do teste qui-quadrado, a fim de verificar se há relação entre as variáveis: porte do hospital e existência de um setor interno de custos, utilização de sistema de custos e formação do gestor hospitalar e, por fim, métodos de custeio utilizados e nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos. Os resultados demonstraram que, enquanto a maioria dos hospitais utiliza o método de custeio por absorção, apenas três utilizam métodos de custeio paralelos para a tomada de decisão em entidades hospitalares, tendo em vista que dois hospitais utilizam o custeio variável e um o método ABC. Foram descritos pelos gestores como motivos para a não implantação desses métodos a falta de mão de obra especializada, alto custo e complexidade de implantação de um método de custeio, além de aspectos culturais da entidade.

Palavras chave: Métodos de Custeio. Gestão de Custos Hospitalares. Tomada de Decisão.

1 INTRODUÇÃO

A área da saúde vem assumindo ao longo do tempo um papel significativo na economia mundial. Diversos fatores como a longevidade da população e o surgimento de novas doenças propiciam uma crescente demanda de necessidades na área da saúde. Com isso, surge uma preocupação com os gastos na assistência médica, pois é fundamental o conhecimento dos custos para a gestão hospitalar.

A gestão de custos é uma ferramenta que proporciona ao administrador uma visão ampla e aprimorada da realidade financeira da entidade, permitindo assim, que os gastos e recursos disponíveis sejam vistos de outro ângulo, possibilitando ao administrador destinar a

aplicação dos recursos de forma adequada. O objetivo da gestão de custos é não somente economizar recursos, mas, principalmente, gastar melhor.

Diante disso, a utilização de um método de custeio, considerado por Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012, p. 146), como importante ferramenta para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões gerenciais, é de suma importância para que sejam fornecidas informações que possibilitem o gestor, determinar o valor dos objetos de custeio, reduzir gastos, melhorar os processos dentro da instituição, eliminar desperdícios, decidir entre produzir ou terceirizar, eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção de certos produtos.

Nos diversos tipos de organizações, cada método possui suas vantagens e desvantagens em sua utilização, na área da saúde isso não é diferente, devido à complexidade das organizações hospitalares e ao elevado número de procedimentos, os custos relacionados às atividades são de difícil mensuração, isso evidencia a importância da utilização de métodos de custeio compatíveis com os objetivos e as características das organizações.

Dentre os diversos métodos de custeio existentes na literatura, abordamos no presente estudo o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (ABC), levando em consideração que estes foram os descritos, pelos gestores hospitalares, como utilizados nas entidades investigadas. Diante do exposto, este trabalho tem como objetivo investigar os métodos de custeio utilizados pelas entidades hospitalares do município de Natal/RN.

O presente trabalho encontra-se estruturado em cinco seções. Nesta primeira encontra-se a introdução, abordando a importância da gestão de custos em entidades hospitalares, os métodos de custeio e sua utilização como ferramenta para tomada de decisão gerencial, além do objetivo da pesquisa. A segunda parte está composta pelo referencial teórico, que aborda os conceitos acerca do tema em questão, bem como os estudos recentes na área. A terceira apresenta os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Na quarta tem-se a análise dos resultados, para, em seguida, apresentar as considerações finais, incluindo as limitações do estudo e sugestões para novas pesquisas. Na sexta e última parte encontram-se as referências que serviram como base para a realização do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMA BRASILEIRO DE SAÚDE

A saúde é resultante, entre outras, das condições de habitação, alimentação, educação, renda, meio ambiente, trabalho, transporte, emprego, lazer, liberdade, acesso e posse de terra e acesso a serviços de saúde. Esse conceito foi definido na VIII Conferência Nacional de Saúde, que foi precedida de um amplo debate e pré-conferências (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2011).

Em 1988 a saúde pública Brasileira passou por uma reestruturação com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil. Antes disso, o sistema em vigência segregava a população em relação à assistência à saúde pelo modelo dual, cujas ações de promoção da saúde estavam divididas entre os Ministérios da Saúde e da Previdência Social. Somente tinham direito à assistência médico-hospitalar os indivíduos inseridos no mercado

formal de trabalho. Após a promulgação, o modelo de assistência universal e integral à saúde garantiu a todo brasileiro o direito à atenção integral à saúde, independentemente de contribuição.

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. (BRASIL, 1988)

Dois anos após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, foi instituído o Sistema Único de Saúde (SUS) pela Lei Nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. O SUS se apresenta como um conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais, da Administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público.

Art. 1º Esta lei regula, em todo o território nacional, as ações e serviços de saúde, executados isolada ou conjuntamente, em caráter permanente ou eventual, por pessoas naturais ou jurídicas de direito Público ou privado. (BRASIL, 1990).

Estão incluídas no SUS as instituições públicas federais, estaduais e municipais de controle de qualidade, pesquisa e produção de insumos, medicamentos, inclusive de sangue e hemoderivados, e de equipamentos para saúde, porém a iniciativa privada poderá participar do Sistema Único de Saúde - SUS, em caráter complementar.

2.2 INSTITUIÇÕES HOSPITALARES

Segundo a Organização Mundial de Saúde (2000), o hospital se apresenta como um estabelecimento que disponibilize no mínimo cinco leitos para a internação de pacientes, garantindo um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, possuindo uma equipe clínica organizada, com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos.

Os hospitais são parte integrante de um sistema coordenado de saúde cuja função é dispensar à comunidade uma completa assistência à saúde, tanto curativa quanto preventiva, incluindo serviços extensivos à família, em seu domicílio, e ainda um centro de formação para os que trabalham no campo de saúde e para as pesquisas biossociais (CHERUBIN; SANTOS, 1997, p. 58).

As entidades hospitalares, sejam elas públicas ou privadas, têm como objetivo o serviço de prestação de saúde à comunidade, proporcionando uma assistência técnica curativa e preventiva. Uma das funções do hospital, seja classificado como pequeno, médio, grande ou de porte especial, é a prevenção à doença, tendo em vista o objetivo do mesmo. Para desempenhar sua função de restauração à saúde, deverá realizar o diagnóstico, tratamento, reabilitação física, mental e social dos pacientes, como também deve exercer atividades educativas e de apoio à pesquisa, para o desenvolvimento de novos processos na área hospitalar.

2.3 CUSTOS HOSPITALARES

Nas instituições hospitalares, a complexidade de procedimentos médicos e a diversidade de materiais e serviços disponíveis, ocasiona dificuldade em mensurar e identificar os custos de uma entidade hospitalar. Martins (2000) conceitua custos hospitalares como sendo os gastos relativos a materiais e serviços utilizados na produção médica do hospital.

Percebe-se então a necessidade de um sistema que possibilite uma elucidação sobre o comportamento e variáveis que influenciam nos gastos dos serviços hospitalares, para que haja uma gestão coerente por parte de quem realiza a prestação do serviço. Segundo Falk (2008), um sistema de contabilidade de custos facilita um controle mais preciso dos mesmos para fins de diminuição ou substituição de itens mais onerosos na composição dos custos, permite uma melhor análise da lucratividade, estabelecimento de taxas de serviço, planejamento estratégico e gerenciamento do pessoal médico e não médico, em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento.

De acordo com Abbas (2001), várias instituições utilizam a contabilidade de custos somente para fins fiscais e não exploram a informação como ferramenta gerencial. Isso se relaciona, principalmente, com a deficiência de agilidade e confiabilidade dos dados que, conseqüentemente, perdem a utilidade como instrumento gerencial para a tomada de decisão. Entre as maiores dificuldades na mensuração dos custos, o método utilizado para defini-los deve estar apoiado na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio. (CFC, 2012).

2.4 SISTEMAS DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÕES GERENCIAIS

Os sistemas de custeio se apresentam como uma ferramenta de gestão para que a organização possa determinar qual o valor dos objetos de custeio, melhorar os processos produtivos da empresa, além de reduzir custos e eliminar desperdícios. Segundo Atkinson *et al* (2000) um sistema de custeio tem a finalidade de servir como ferramenta de gestão financeira para planejamento e controle dos recursos disponíveis; como medidor do desempenho operacional e financeiro, permitindo comparar o custo com o valor recebido; como banco de informações confiáveis e oportunas para a tomada de decisão; além de auxiliar como identificador de custos desnecessários e de tarefas ineficientes quanto a seu volume ou execução.

A análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista segundo Bornia (2002). No primeiro, é analisado se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da entidade e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. No segundo ponto de vista, é levado em consideração a parte operacional do mesmo, ou seja, como os dados são processados para a obtenção das informações. Para Crepaldi (2008) as empresas precisam de sistemas de custeio para realizar três principais funções: avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; além de oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

Para implantar um sistema de custos em instituições de saúde, precisa-se, em síntese, considerar os diversos setores internos como empresas que prestam serviços umas as outras, de acordo com a atividade de produção exercida. A implantação de custos pode ser caracterizada como a sistematização da distribuição dos gastos desde os setores administrativos e intermediários, até os finais/produtivos. Ou seja, como o objetivo principal da instituição é o atendimento aos pacientes, é natural que todos os custos gerados nos centros de custos administrativos e intermediários sejam distribuídos aos finais, seguindo determinados critérios de alocação (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006, p.29)

As informações geradas pelo sistema de custeio devem proporcionar benefícios que superem os custos para implementá-lo, devendo ser suficientes para permitir que o administrador possa tomar decisões pertinentes a diversas áreas da organização e implementar uma estratégia empresarial.

2.4.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Diversos métodos de custeio são utilizados pela contabilidade de custos, como o tradicional método de custeio por absorção, que, segundo Martins (2009), é um método desenvolvido a partir da aplicação dos conceitos básicos da contabilidade clássica e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos produzidos, assim como todos os demais gastos relativos ao esforço aplicado na produção. Megliorini (2012) estabelece alguns passos para a apuração dos custos a partir do custeio por absorção: separação dos gastos do período em despesas, custos e investimentos; e separação dos custos em diretos e indiretos.

Nas instituições hospitalares o sistema de custeio por absorção é amplamente utilizado. Padoveze (2000) considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as leis tributárias. Outra vantagem citada pelo autor é que ele pode ser menos oneroso de implementar, pois não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

Crepaldi (2008) também cita, como vantagens do custeio por absorção, a fixação de preços de venda mais reais, pois engloba todos os custos da empresa nos custos unitários dos produtos e o fato de demonstrar índices de liquidez mais reais.

Entretanto, para Slomski *et al* (2003), o método de custeamento por absorção não é considerado muito apropriado para a utilização como instrumento para a tomada de decisão, em razão da utilização dos rateios dos custos fixos que, apesar de se aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas. Fato esse confirmado por Ferreira (2007), que afirma que a grande falha do método de custeio por absorção é com relação aos custos indiretos fixos. Esses custos são alocados aos produtos por critério de rateio baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Como esses critérios não expressam uma relação de proporcionalidade, ou relação de causa e efeito, que expliquem o porquê da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação arbitrária.

2.4.2 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

O Activity-Based Costing (ABC) é considerado por Horngren *et al* (2000) como um dos melhores métodos de custeio para a tomada de decisão, juntamente com o custeio variável. É definido por Abbas (2001) como um sistema de custos que tem o objetivo de avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa (tanto industrial, quanto de serviços), utilizando direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim os recursos que são consumidos pelas atividades, e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço.

Uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos,

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes. (KAPLAN & COOPER, 1995, p.16 *apud* ABBAS, 2001, p. 38)

Segundo Falk (2008) o ABC não é uma alternativa nova de contabilidade de custos para as organizações de saúde. Na realidade, é mais uma nova abordagem ou enfoque de como observar a realização das atividades dentro de uma instituição. Goulart (2000) acrescenta que as organizações de saúde utilizam o ABC devido às diversidades dos serviços oferecidos, buscando a melhoria dos controles existentes.

Nakagawa (2001) complementa a ideia de que o ABC pode subsidiar informações com maior exatidão para a tomada de decisões por ser mais preciso na identificação de quais processos, atividades ou procedimentos são mais dispendiosos. Miranda *et al* (2007) confirma em sua pesquisa que as maiores características que motivam a implantação do ABC em instituições hospitalares são o melhor discernimento das causas do aumento ou redução dos custos e uma melhor precisão na formação de preços dos serviços, além de propiciar uma melhor análise dos custos dos estoques.

Como desvantagem, Megliorini (2012) ressalta a semelhança desse método com o custeio por absorção ao não separar os custos fixos, mas sim apropriá-los aos bens ou serviços. Crepaldi (2010) também cita outras desvantagens como: gastos elevados de implantação, alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados, dificuldade de envolvimento e comprometimento dos colaboradores da empresa, falta de pessoal competente, qualificado e experiente para a implantação e acompanhamento, além de não ser um método aceito pelo fisco, gerando assim, a necessidade de possuir dois sistemas de custeio.

2.4.3 CUSTEIO VARIÁVEL

Para Padoveze (2000), o custeio variável é considerado o melhor método para tomada de decisões gerenciais, pois os custos fixos indiretos não são alocados aos produtos e são tratados como despesas do período. Megliorini (2012) confirma que no custeio variável apenas os custos variáveis irão compor o custo do objeto de custeio (bens ou serviços), sejam diretos ou indiretos. Martins (2009) complementa que os custos fixos são separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para o resultado. Para os estoques só serão alocados, como consequência, os custos variáveis.

Nesse método, somente são considerados na avaliação dos estoques em processo e acabados os custos variáveis, sendo os custos fixos lançados diretamente nos resultados. Por isso, o custeio variável não é ainda um critério plenamente consagrado (IUDÍCIBUS *et al*, 2013, p.589)

Como vantagens do custeio variável, Crepaldi (2008) considera: comparabilidade dos custos em bases unitárias, independentemente do volume de produção; melhor controle dos custos fixos, por se apresentarem separadamente nas demonstrações; facilita a elaboração e o controle de orçamentos e a determinação e o controle de padrões; além de fornecer mais instrumentos de controle gerencial.

Porém, percebe-se como desvantagem do custeio variável o fato da legislação fiscal não aceitá-lo como ferramenta de controle de estoques, tendo em vista que o mesmo fere os

princípios contábeis geralmente aceitos. Fato confirmado por Martins (2009), que afirma que o método fere os princípios contábeis, principalmente o da competência e a confrontação.

2.5 ESTUDOS RECENTES

Como contribuições recentes relacionadas aos temas utilização da contabilidade de custos para tomada de decisão em entidades hospitalares, podem-se citar as pesquisas realizadas por Roldán, Montoya e Agudelo (2009), que analisaram os sistemas de custos utilizados nas entidades do setor de saúde na Colômbia e sua utilidade para tomada de decisões. Silva *et al* (2002), que investigaram os métodos de custeio mais utilizados pelas entidades hospitalares na cidade do Recife e, por fim, o estudo realizado por Santiago *et al* (2007) visando identificar a utilização das informações de custos na tomada de decisão em entidades hospitalares.

No estudo de Roldán, Montoya e Agudelo (2009), o grupo de investigação e consultoria em Ciências Contábeis da Universidade de Antioquia realizou uma pesquisa na cidade de Medellín e sua área metropolitana. Verificou-se que 70% das entidades pesquisadas possuem sistema de custo em operação, 26% delas encontram-se em fase de implementação e 4% não possuem o referido sistema.

No tocante aos métodos de custeio utilizados, foi descrito que 33,3% dos hospitais utilizam a metodologia ABC Standard, com múltiplas bases de rateio para distribuição dos custos, 28,6% utilizam o ABC, considerado no estudo como uma metodologia moderna e mais apropriada para cálculo dos custos, 19% utilizam matrizes escalonadas para distribuição dos custos, porém o estudo identifica que o mesmo não pode ser caracterizado como método de custo, 9,5% utilizam uma combinação entre o método ABC e custeio por processos, 4,8% das entidades utilizam uma combinação de metodologia denominada “reales-estándar” e o mesmo percentual utiliza o custeio por processos, que calculam o custo de cada unidade funcional ou unidade de serviço.

Visando verificar a utilização das informações de custos na tomada de decisões em entidades hospitalares, um estudo realizado por Silva *et al* (2002) na cidade do Recife permitiu verificar que, em uma amostra de vinte e uma instituições, que um percentual de 76,50% dos hospitais possuem uma determinada área responsável para cálculo dos custos.

No tocante à utilização de métodos de custeio, prevaleceu a utilização do custeio pleno, com percentual de 62,5% da amostra, seguido de 31,25% do método de custeio por absorção parcial. Apenas um percentual de 6,25% afirmou utilizar o método de custeio variável e nenhum hospital faz a utilização do método ABC como forma de custeio.

Como motivos descritos para a não implantação do ABC, foram citadas razões como a complexidade de implementação e operação do referido sistema, alguns casos afirmaram que o sistema atual atende às necessidades do hospital e que o atual sistema é considerado semelhante ao ABC. Percebe-se que a utilização do sistema ABC nos hospitais pesquisados ainda é quase que sutil. Este fato talvez possa ser originado pela falta de conhecimento deste sistema pelos gestores administrativos, segundo os autores, tendo em vista que 25% dos respondentes da pesquisa afirmaram que ainda não ouviram falar do método.

Na mesma perspectiva, Santiago *et al* (2007) verificou que, em dez entidades hospitalares sediadas no município de Natal/RN, 70% da amostra utiliza o custeio por

absorção, apenas 20% utiliza o custeio variável e 10% o custeio ABC. O estudo propiciou observar que 80% das empresas hospitalares investigadas possuem uma área específica para apuração de custo no hospital, enquanto que 20% não possuem área destinada a função.

Em relação aos sistemas de custos, um percentual de 60% das entidades afirmaram que tem um sistema de custos implantado, enquanto que 40% não têm sistemas de custos implantado. Alguns motivos descritos na pesquisa que, como principais dificuldades para implantação do sistema como: apoio total da alta direção da empresa e participação do corpo de funcionários na alimentação do sistema.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais, de acordo com o modelo descrito por Raupp e Beuren (2012), apresenta o delineamento da pesquisa em três categorias: objetivos, procedimentos e quanto à abordagem do problema. Quanto aos objetivos, este trabalho caracteriza-se como pesquisa descritiva, buscando identificar e comparar informações sobre os métodos de custeio nas entidades hospitalares. Em relação aos procedimentos, caracteriza-se como bibliográfica, tendo em vista o embasamento teórico para elaboração do referencial, composto por livros relacionados à área em questão, bem como artigos científicos em anais, eletrônicos e periódicos, além de teses e dissertações. Caracteriza-se como pesquisa quantitativa quanto à abordagem do problema, pois foi elaborada utilizando instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados. (RAUPP; BEUREN, 2012).

Para definir a população da pesquisa, utilizou-se a quantidade de hospitais cadastrados no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES, identificando assim, trinta e uma instituições cadastradas como hospitais gerais e hospitais especializados no município de Natal/RN. Realizou-se uma visita *in loco*, no período de abril a julho de 2014, tendo como base os endereços disponíveis no site do CNES. Após visita, gestores de treze hospitais concordaram em participar da pesquisa, compondo assim, uma amostra de aproximadamente 42% das entidades.

A coleta de dados se deu através da aplicação de entrevista estruturada, com aplicação de formulários. Os dados coletados foram tabulados e tratados através do software Microsoft Excel 2010, elaborando-se, em seguida, tabelas correspondentes à estatística descritiva do estudo. Posteriormente, adotou-se a inferência estatística, através de aplicação do teste Qui-quadrado, a fim de verificar se há relação entre as variáveis, porte do hospital e setor interno de custos, utilização de sistema de custo e formação do gestor hospitalar, e por fim, método de custeio utilizado e nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir dos dados coletados através de entrevistas com os gestores, foi possível gerar as seguintes informações:

Tabela 1. Caracterização da amostra analisada.

Instituição	Natureza Jurídica	Classificação	Porte do hospital
Liga Norte Riograndense Contra o Câncer	Privado sem fins lucrativos	Especializado	Médio Porte
Hospital Antônio Prudente	Privado com fins lucrativos	Geral	Médio Porte

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

Hospital Colônia Dr. João Machado	Público Estadual	Especializado	Médio Porte
Hospital Dr. José Pedro Bezerra	Público Estadual	Geral	Grande Porte
Hospital Giselda Trigueiro	Público Estadual	Especializado	Médio Porte
Hospital Infantil Varela Santiago	Privado sem fins lucrativos	Especializado	Médio Porte
Hospital Maternidade Promater	Privado com fins lucrativos	Geral	Médio Porte
Hospital Médico Cirúrgico	Privado com fins lucrativos	Especializado	Médio Porte
Hospital Memorial	Privado sem fins lucrativos	Especializado	Médio Porte
Hospital Monsenhor Walfredo Gurgel	Público Estadual	Geral	Grande Porte
Maternidade das Quintas	Público Municipal	Especializado	Pequeno Porte
Maternidade Escola Januário Cicco	Público Federal	Especializado	Médio Porte
Natal Hospital Center	Privado com fins lucrativos	Geral	Médio Porte

Fonte: Dados da pesquisa

Ressalta-se que dos 31 hospitais cadastrados no CNEs na cidade de Natal/RN, apenas 13 concordaram em participar da entrevista, conforme apresentado no quadro acima. De acordo com os dados levantados, pode-se observar que a maioria dos hospitais é de natureza jurídica privados com fins lucrativos e hospitais públicos estaduais, totalizando um percentual de aproximadamente 31% cada. Além disso, a tabela mostra que a maioria das instituições são hospitais especializados e de médio porte, apresentando um resultado percentual de 61% e 77% respectivamente.

Tabela 2. Origem dos Recursos Financeiros

Item	Quantidade	Percentual
Receita com SUS	11	85%
Particulares	5	38%
Planos de Saúde	4	31%
Outras Receitas	5	38%

Fonte: Dados da pesquisa

Levando em consideração que os hospitais apresentam mais de uma fonte de receitas operacionais, a tabela acima demonstra que 85% dos hospitais recebem receitas provenientes do SUS. Um percentual de 38% dos hospitais tem receitas oriundas de clientes particulares, enquanto 31% possuem receitas através dos planos de saúde.

Em relação às outras receitas, um percentual de 38% dos hospitais também possuem receitas não operacionais, como: doações, subvenções, locação de consultórios e estacionamentos.

Tabela 3. Existência de setor específico para apuração de custos

Item	Quantidade	Percentual
Sim	6	46%
Não	7	54%

Fonte: Dados da pesquisa

Visando identificar além do método de custeio que possibilite subsidiar informações mais precisas dos custos hospitalares, também foi verificada a existência de um setor específico para a mensuração e controle dos custos. Observou-se que em 54% dos hospitais não há um setor específico para a apuração dos custos, sendo estes apurados através de setor de contabilidade externa (43%), ou setor financeiro (43%) e os demais através do setor de contabilidade interna.

Em comparação com as pesquisas realizadas nas cidades de Recife e Salvador, quanto à existência de uma área responsável para calcular os custos, um percentual de 46% dos hospitais da cidade de Natal afirmam possuir um setor específico de custos. Na cidade de Recife, 76,50% possuem a área responsável para calcular os custos. Já na cidade de Salvador, não foi descrita na pesquisa a quantidade de hospitais que possuem o específico setor, porém, aproximadamente 67% da amostra afirmam possuir setor de contabilidade interna dentro do próprio hospital.

Tabela 4. Existência de sistema de custos

Item	Quantidade	Percentual
Sim	7	54%
Não	5	38%
Em implantação	1	8%

Fonte: Dados da pesquisa

No tocante à utilização de um sistema de custos pelos hospitais, 54% possuem um sistema de custos implantado, 38% não possuem sistema de custos e 8% encontram-se em fase de implantação. Os hospitais que possuem sistemas de custos implantados, afirmaram que estes atuam, em um percentual de 86%, há mais de seis anos, enquanto que um percentual de 14% afirmaram estar implantados há, pelo menos, quatro anos.

Tabela 5. Métodos de custeio utilizados pelos hospitais

Item	Quantidade	Percentual
ABC	1	13%
Absorção	5	63%
Variável	2	25%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o gráfico acima, foi constatado que 63% das instituições hospitalares utilizam o custeio por absorção como método apuração de custos, 25% utilizam o custeio variável e apenas 13% fazem uso do custeio ABC.

Percebe-se que mesmo considerados mais apropriados para a tomada decisão gerencial em entidades hospitalares segundo a literatura, o custeio variável e o custeio ABC enfrentam dificuldades para serem implantados. Tais dificuldades foram apontadas pelos gestores como sendo: falta de mão de obra especializada, alto custo e complexidade de implantação de um método de custeio paralelo, além de aspectos culturais da entidade, levando em consideração que há a necessidade de conscientização da equipe de colaboradores, tendo em vista que o sucesso de qualquer sistema depende diretamente dos mesmos, tanto para o fornecimento quanto para a utilização das informações.

Comparando o nosso estudo com a pesquisa de Oliveira *et al* (2006), realizada na Bahia, percebe-se que, apesar de grande parte das instituições utilizarem o método de custeio

por absorção, há uma eminente intenção de implantação, a longo prazo, do sistema ABC. No estudo realizado por Silva *et al* (2002), em Recife, foi constatado que 62,50% dos hospitais entrevistados utilizam o método de custeio pleno para cálculo dos custos. Foi identificado um percentual de aproximadamente 56% que não se interessam pelo sistema ABC, devido ao fato de que os sistemas implantados atualmente já exercem funções semelhantes ao mesmo.

Tabela 6. Existência de cálculo da capacidade ociosa

Item	Quantidade	Percentual
Sim	5	38%
Não	8	62%

Fonte: Dados da pesquisa

A capacidade ociosa é a parcela do recurso que está disponível para uso, porém, por diversas razões, não está sendo efetivamente utilizado, gerando assim, custos de ociosidade. Diante disso, os resultados acerca da apuração da capacidade ociosa nos hospitais pesquisados mostram que 62% afirmam a não existência do cálculo de ociosidade, porém apenas os privados admitiram ter ociosidade, enquanto apenas 38% são capazes de mensurar procedimentos que possuem ociosidade, dentre eles, pode-se citar tomografia computadorizada, colonoscopia, pediatria e pronto socorro.

Em relação à formação do gestor responsável pela tomada de decisão gerencial, segundo Cherubin (1997), é importante que o gestor hospitalar possua formação acadêmica em administração, e, preferencialmente, com especialização em administração hospitalar, fato esse que não foi constatado na pesquisa. Como mostra o gráfico abaixo, encontramos uma diversidade de formações acadêmicas, onde nem sempre o responsável pela tomada de decisão gerencial possui uma formação na área de gestão.

Tabela 7. Formação do gestor responsável pela tomada de decisão gerencial

Item	Quantidade	Percentual
Administração	4	30,8%
Ciências Contábeis	1	7,7%
Ciências Econômicas	3	23,1%
Enfermagem	1	7,7%
Letras	1	7,7%
Medicina	3	23,1%

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os hospitais pesquisados, 31% dos gestores possuem formação acadêmica em Administração, 23% em Ciências Econômicas e Medicina. Ciências Contábeis, Enfermagem e Letras possuem o percentual de 8% cada. Referente a cursos de especialização, constatamos que apenas dois gestores são especialistas em gestão hospitalar.

Tabela 8. Nível de conhecimento do gestor em relação a custos

Item	Quantidade	Percentual
Bom	6	46%
Razoável	4	31%
Pouco	3	23%
Nenhum	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa

Quando questionados acerca do nível de conhecimento em relação a custos, 46% dos gestores consideram ter um bom conhecimento, 31% consideram ter razoável conhecimento sobre o assunto e 23% afirmam ter pouco conhecimento. Porém, no tocante à importância das informações de custos para a tomada de decisões, 85% classificam como informações muito importantes, enquanto 15% consideram importantes.

Tabela 9. Atendimento da necessidade dos usuários pelas informações de custos

Item	Quantidade	Percentual
Sim	4	31%
Não	3	31%
Parcialmente	5	38%

Fonte: Dados da pesquisa

Através da pesquisa foi possível observar que as informações de custos são capazes de atender a necessidade dos gestores em 31% dos casos. A mesma porcentagem anterior afirma não ser atendida, enquanto 38% afirmaram serem atendidos apenas parcialmente.

Percebe-se que algumas informações descritas pelos gestores são conflitantes no tocante à utilização das informações de custos para tomada de decisão, levando em consideração que 54% dos respondentes afirmaram que os custos do hospital são mensurados de acordo com as atividades, porém, foi verificado que apenas 13% das entidades possuem o método de custeio ABC.

Tabela 10. Divergência entre o custo de procedimentos e valores repassados pelo SUS

Item	Quantidade	Percentual
Sim	11	92%
Não	0	0%
Não sabe informar	1	8%

Fonte: Dados da pesquisa

No tocante aos custos dos procedimentos hospitalares e valores que são repassados pelo SUS, o gráfico mostra que 85% dos respondentes afirmam que há divergências entre o custo de determinados procedimentos ofertados e os valores que são repassados e 15% não souberam informar, devido ao fato de possuírem outras fontes de recursos financeiros. Além disso, todos os gestores informaram que há necessidade de uma atualização da tabela dos valores repassados pelo SUS.

Após análise descritiva, a fim de identificar se há relação entre variáveis presentes no estudo, foi realizado o teste Qui-quadrado através do programa Excel 2010. Inicialmente verificou-se a relação entre as variáveis, porte do hospital e setor interno de custos.

Tabela 11. Relação entre as variáveis, porte do hospital e setor interno de custos

	Não possui setor interno	Possui setor interno	Total
Até 49 leitos	0,5384	0,4615	1

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

Entre 200 e 499 leitos	1,0769	0,9230	2
Entre 50 e 199 leitos	5,3846	4,6153	10
Total	7	6	13

P-Value encontrado: 0,405677081

Fonte: Dados da pesquisa

Através do presente cruzamento de tabelas, o teste qui-quadrado possibilitou identificar que não há relação entre as variáveis. Se o *p-value* for menor que 0,05, há evidências de associação entre as variáveis, porém o *p-value* encontrado foi 0,4056.

Tabela 12. Relação entre as variáveis, utilização de sistemas de custos e formação do gestor

	Administração	Ciências Contábeis	Ciências Econômicas	Enfermagem	Letras	Medicina	Total
Em implantação	0,3076	0,07692	0,2307	0,0769	0,0779	0,2307	1
Não	1,5384	0,3846	1,1538	0,3846	0,3856	1,1538	5
Sim	2,1538	0,5384	1,6153	0,5384	0,5384	1,615	7
Total	4	1	3	1	1	3	13

P-Value

encontrado: 0,93205727

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a relação entre as variáveis, utilização de sistemas de custos e formação do gestor hospitalar, percebe-se também que não há evidências de relação entre as variáveis pesquisadas levando em consideração que o *p-value* encontrado no teste qui-quadrado foi 0,9320.

Tabela 13. Relação entre as variáveis, métodos de custeio e nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos

	Não	Parcialmente	Sim	Total
ABC	0,30769231	0,384615385	0,30769231	1
Absorção	1,53846154	1,923076923	1,53846154	5
Nenhum	1,53846154	1,923076923	1,53846154	5
Variável	0,61538462	0,769230769	0,61538462	2
Total	4	5	4	13

P-Value

encontrado: 0,59221769

Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, o terceiro e último cruzamento de tabelas propiciou relacionar as variáveis métodos de custeio utilizados pelos hospitais e o nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos, através do teste qui-quadrado foi possível verificar que não há evidências de relação entre as variáveis, tendo em vista que o *p-value* encontrado foi 0,5922.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo identificar os métodos de custeio nos hospitais no município de Natal-RN e sua utilização como ferramenta para a tomada de decisão. Para o alcance do objetivo proposto, foi realizada a coleta de dados através de entrevistas com os

diretores administrativos e financeiros de hospitais públicos e privados selecionados através do portal CNEs. Em Natal-RN, a população de hospitais gerais e especializados foi composta por trinta e uma instituições. Dentre elas, treze concordaram em participar das entrevistas.

Foi observado que a maioria dos hospitais utiliza o método de custeio por absorção, apesar do mesmo não ser considerado apropriado, segundo a literatura, como instrumento para a tomada de decisão gerencial. Apenas dois hospitais pesquisados fazem uso do método de custeio variável e um utiliza o método ABC. Em relação à não implantação desses métodos, foram citados motivos como falta de mão de obra especializada, alto custo e complexidade de implantação de um método de custeio paralelo, além de aspectos culturais da entidade, levando em consideração que há a necessidade de conscientização da equipe de colaboradores, tendo em vista que o sucesso de qualquer sistema depende diretamente dos mesmos, tanto para o fornecimento quanto para a utilização das informações.

Percebeu-se o reconhecimento dos gestores quanto à importância da contabilidade de custos como ferramenta para uma melhor tomada de decisão gerencial, apesar da maioria dos gestores não considerarem ter um bom conhecimento em relação a custos. Além disso, houve informações conflitantes em relação aos métodos de custeio utilizados pelos hospitais, tendo em vista que vários afirmaram mensurar os custos hospitalares de acordo com suas atividades, porém, apenas um hospital realmente utiliza o método ABC como método de custeio.

No tocante ao nível de satisfação das informações fornecidas à gestão, os respondentes afirmaram que, na maioria dos casos, as informações de custos não atendem totalmente as suas necessidades. Diante disso, através da inferência estatística, realizou-se o teste qui-quadrado para verificar relação entre as variáveis, porte do hospital e existência de um setor interno de custos, utilização de sistema de custos e formação do gestor hospitalar, e, por fim, métodos de custeio utilizados e nível de satisfação da gestão em relação às informações de custos. A aplicação do teste qui-quadrado através do cruzamento de tabelas propiciou verificar que não há relação entre as variáveis pesquisadas, considerando que os *p-values* encontrados são maiores que 0,05.

Os fatores limitantes da pesquisa dizem respeito à credibilidade das informações disponibilizadas pelos gestores, bem como o percentual da amostra representar, aproximadamente, 42% da população, com isso, permite-se considerar que os resultados encontrados informam a situação apenas para a população em questão. Para futuras pesquisas, sugere-se ampliar a área geográfica da pesquisa, a fim de comparar os resultados com outros municípios do país.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. 2001. **Gestão de Custos em Organizações Hospitalares**. Florianópolis, SC. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina - EPS/UFSC.

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os Métodos de Custeio: Vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Revista Contexto**, Porto Alegre, n. 22, p. 145-159, 2012.

ATKINSON, A.A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

- BAER, W.; CAMPINO, A.; CAVALCANTI, T. **Health in the development process: the case of Brazil**. The Quarterly Review of Economics and Finance, Illinois, v.41, n.3, p.405-425, Autumn 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos – Manual Técnico de Custos – Conceito e Metodologia**. Brasília, Ministério da Saúde, 2006.
- BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde: **Cadernos HumanizaSUS**. Brasília: Ministério da Saúde, 2011.
- BRASIL. **Lei nº 8.080 de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8080.htm.> Acesso em 25 de abril de 2014.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- CFC. Normas Brasileiras de Contabilidade: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. NBC T 16.11: – **Sistema de informação de Custos do Setor Público**/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.
- CHERUBIN, N. A.; SANTOS, N. A. **Administração Hospitalar - Fundamentos**. 1ª Edição, São Paulo: CEDAS, 1997.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FALK, J. A. **Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2008.
- FERREIRA, R. J. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.
- GOULART, R. L. **Custeio Baseado em Atividade (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar**. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M.. **Contabilidade de Custos**. Trad. José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- IUDÍCIBUS, S; MARTINS, E; GELBCKE, E. R; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2013.
- MARTINS, D. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

- MIRANDA, G. J. *et al.* Custeio ABC no Ambiente Hospitalar: Um Estudo nos Hospitais Universitários e de Ensino Brasileiros. **Revista de Contabilidade e Finanças - USP**, n.44, p. 40, 2007.
- NAKAGAWA, M. **ABC**: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 2001.
- OLIVEIRA, A. D. S.; BRUNI, A. L.; PAIXÃO, R. B.; JÚNIOR, C. V. C. **Estratégias, Custos e Hospitais**: Um diagnóstico na cidade de Salvador, Bahia (2006). Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2347>. Acesso em: 12 jul. 2014.
- OMS. **The world health report**: Improving Performance. Geneva: World Health Organization, 2000.
- PADOVEZE, C. L. **O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio**: Custeio Variável Versus Custeio por Absorção. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, v.12, p. 50, ano 4, 2000.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: atlas, 2012, p. 76-97.
- ROLDÁN, M. I. D.; GÓMEZ, L. F. M.; AGUDELO, J. A. O. Análisis de los sistemas de costos utilizados en las entidades del sector salud en Colombia y su utilidad para la tomada de decisiones. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, nº 5, 2009, p 495-525.
- SANTIAGO, J. S.; LOPES, F. G. S. de S.; LIMA, D. H. S. de.; SOARES, Y. M. A. **A Utilização das Informações de Custos por Instituições Hospitalares**: Um Estudo em Hospitais da Cidade de Natal-RN. Disponível em: <http://www.congressodecustos.com.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2430>. Acesso em: 19/02/2015.
- SILVA, A. P. F.; SOUZA, E. X.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A. **Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife**. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1432>. Acesso em: 06 jul. 2014.
- SLOMSKI, V.; BATISTA, I. V. C.; CARVALHO, E. M. de. Os métodos de custeio variável e por absorção e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 8, n. 1, 2003, p. 9-20.