



# XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta de la innovación y el conocimiento!*

## INVESTIGAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS PELOS HOSPITAIS PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE NATAL/RN

### **Autores:**

Yuri Gomes Paiva Azevedo  
(UFRN)  
yuri\_azevedo@live.com

Anailson Marcio Gomes  
(UFRN)  
anailson82@gmail.com

João Victor Joaquim dos Santos  
(UFRN)  
falarcomjoaovictor@yahoo.com.br

Daniele da Rocha Carvalho  
(UFRN)  
danielerocha.ufrnet.br

Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira  
(UFRN)  
ridalvo@comperve.ufrn.br

### **Área temática:**

Costos y gestión en perspectiva sectorial (comercio, salud, público, las entidades no lucrativas, entre otras).

### **Metodología aplicada:**

M7- Survey

**Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015**

### **Convocan:**



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES



## **Resumo**

Este estudo tem como objetivo investigar os métodos de custeio utilizados pelas entidades hospitalares públicas do município de Natal/RN. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, bibliográfica e quantitativa. De acordo com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde, existem dezesseis instituições públicas cadastradas como hospitais gerais e hospitais especializados no município de Natal/RN, dentre elas, seis concordaram em participar da pesquisa, compondo assim, uma amostra de 46% da população. A coleta de dados foi realizada no período de abril a julho de 2014, sendo realizada através de entrevistas estruturadas. Para tratamento dos dados, utilizou-se a análise descritiva e inferência estatística, através da realização do teste qui-quadrado para verificar relação entre variáveis. Os resultados demonstraram que nenhum dos hospitais possui sistemas de custos implantados, bem como não utilizam métodos de custeio. Além disso, verificou-se que as informações de custos disponibilizadas aos gestores, na maioria dos casos, não atendem suas necessidades.

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

## 1. INTRODUÇÃO

A busca pela qualidade da gestão de custos nos hospitais públicos deve ser considerada como fator importante para o planejamento e controle gerencial. Devido à complexidade dos serviços prestados e ao elevado número de procedimentos, os custos relacionados às atividades hospitalares são de difícil mensuração, justificando assim, a importância da contabilidade gerencial para uma melhor gestão dos recursos públicos e tomada de decisão.

No Brasil, o principal financiador das internações hospitalares é o setor público. As informações geradas destas internações vão constituir o Sistema de Informações Hospitalares do Sistema Único de Saúde (SIH-SUS) por meio da informatização dos dados dos formulários de Autorização de Internação Hospitalar (AIH). Baer, Campino e Cavalcanti (2001) citam em seu estudo que o repasse do Sistema Único de Saúde (SUS) aos hospitais para cobrir os custos é insuficiente, em decorrência do deficitário orçamento da área da saúde. Além disso, consideram também que a tabela de preços do SUS para pagamento dos serviços prestados pelos médicos e hospitais conveniados ou contratados está defasada, não tendo sido corrigida sequer pela inflação do período.

O processo de convergência e adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, denominadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), trouxe significativas mudanças em diversas áreas no setor público Brasileiro, destacando-se pela implantação do custo no setor público, sendo considerada uma importante ferramenta de controle na busca por melhorias na qualidade do gasto e na transparência das gestões.

Diante disso, este trabalho tem como objetivo verificar a utilização dos métodos de custeio nos hospitais públicos na cidade de Natal/RN, tendo em vista a importância da utilização de um sistema de custos para mensuração e evidenciação dos gastos com serviços prestados pela administração pública, em especial, das entidades hospitalares.

O presente trabalho encontra-se estruturado em cinco seções. Nesta primeira encontra-se a introdução, abordando a importância dos sistemas de custos em entidades hospitalares, além do objetivo da pesquisa; a segunda parte está composta pelo referencial teórico, que aborda os conceitos acerca do tema em questão. Foram descritos os métodos de custeio variável e ABC, tendo em vista que são considerados, segundo a literatura, como mais

apropriados para tomada de decisão em entidades hospitalares, além do método de custeio por absorção, único método utilizado pelas entidades investigadas; 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 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

Não é de hoje a preocupação em relação ao gasto de recursos públicos, bem como a importância dada à contabilidade de custos aplicada a essa área. Segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), desde 1964 existe uma preocupação com a contabilidade de custos na administração pública brasileira. A Lei nº 4.320, até hoje em vigor, institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (BRASIL, 1964)

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).

Além da lei 4.320 de 1964, outro passo importante para a gestão das finanças públicas no Brasil, foi a instituição da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como é mais conhecida. A LRF tem foco voltado para a responsabilidade na gestão fiscal, enfatizando, em geral, o planejamento e a transparência na administração pública. Seu objetivo é fortalecer a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público, bem como garantir uma atuação mais gerencial dos gestores, além de prever a instituição de mecanismos que assegurem maior transparência para a sociedade.

Apesar de todas essas regulações, até então não havia uma utilização de sistemas de custos pelos órgãos da administração pública brasileira. De acordo com Machado e Holanda (2010), só em 2010 o Governo Federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional e o Serviço Federal de Processamento de Dados, sob coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, finalmente criou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), para ser utilizado pelos três poderes, a fim de garantir o atributo da comparabilidade, mas também, permitindo a possibilidade de detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.

Em 2012, o Conselho Federal de Contabilidade elaborou as NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), dentre elas, está a NBC-T 16.11, que estabelece os objetivos e regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, bem como sua importância.

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade (CFC, 2012, p. 47).

Além de ter como estimativa do valor mais próximo a realidade de quanto custa cada serviço disponibilizado pelo setor público, tal informação irá trazer tomadas de decisões quanto ao serviço que deverá ser controlado com maior perspicácia e disponibilizado com melhor qualidade para a sociedade.

## 2.2 SISTEMAS DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÕES GERENCIAIS

Nas instituições hospitalares, devido à alta complexidade de procedimentos médicos e ao elevado número de materiais e serviços disponíveis, existe certo grau de 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 maior elucidação sobre o comportamento e variáveis que influenciam nos gastos dos serviços hospitalares, para que haja uma melhor gestão 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.

Para Crepaldi (2008), as entidades 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.

Diante da necessidade de identificar os custos dos produtos e serviços oferecidos pela administração pública, o Núcleo Nacional de Economia da Saúde (Nunes), criou o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC).

O PNGC surgiu da necessidade de conhecer os custos dos produtos e serviços, para apurar e avaliar seus respectivos resultados, além de aprimorar a própria gestão de custos. Com a crescente complexidade das instituições de saúde integradas ao SUS, este instrumento passou a ser utilizado como eficiente técnica gerencial (utilização das informações de custos, para auxiliar na tomada de decisão), tornando-se uma vantagem competitiva e fazendo parte das ações estratégicas dessas instituições. (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006, p.7).

Percebe-se então que 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 entidade, 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.

## **2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO**

### **2.3.1 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 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.

### **2.3.2 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, 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 *apud* ABBAS, 1995, p.16).

Segundo Nakagawa (2001) o custeio 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, falta de pessoal qualificado para a implantação e acompanhamento.



### **2.3.3 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.

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.

## **3. METODOLOGIA**

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, quatorze

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 seis hospitais concordaram em participar da pesquisa, compondo assim, uma amostra de aproximadamente 43% 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: utilização de sistema de custo e formação do gestor hospitalar; e 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:

**Quadro 1.** Caracterização da amostra analisada.

<b>Instituição</b>	<b>Natureza Jurídica</b>	<b>Classificação</b>	<b>Porte do hospital</b>
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 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

Fonte: Dados da pesquisa

Ressalta-se que, de quatorze hospitais públicos gerais e especializados cadastrados no CNES na cidade de Natal/RN, apenas seis 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 público estadual, totalizando um percentual de aproximadamente 67%. Além disso, a tabela mostra que a maioria das instituições são hospitais especializados e de médio porte, apresentando um resultado percentual de aproximadamente 67% e 50% respectivamente.

**Tabela 1.** Utilização de Sistemas de Custos

<b>Item</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Sim	1	17%
Não	4	66%
Em implantação	1	17%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a tabela acima, detectou-se que 66% da amostra selecionada não fazem uso de sistemas de custeio algum. 17% utilizam sistemas de custos, e o mesmo percentual afirma estar em fase de implantação.

Com isso, percebe-se que 66% das instituições pesquisadas deixam de utilizar uma informação gerencial que poderia ser gerada pelo sistema de custeio, não permitindo que o gestor possua informações suficientes para subsidiar decisões com uma maior confiabilidade, bem como identificar a estimativa do real custo dos serviços para a sociedade.

Nos hospitais que se encontram em fase de implantação, não foi identificado se as informações geradas atendem as necessidades dos gestores, ainda que parcialmente. Em relação aos motivos da não implantação, foram descritos aspectos culturais e burocráticos, com um percentual de 60% e falta de mão de obra especializada na área, possuindo um percentual de 40%.

**Tabela 2.** Métodos de custeio utilizados

<b>Item</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
ABC	0	0%
Absorção	1	100%
Variável	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a tabela acima, foi constatado que aproximadamente 17% das instituições hospitalares utilizam o custeio por absorção como método apuração de custos. 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. Outro fator que merece atenção é que apesar de se utilizar o método de custeio por absorção, mas prática de mensuração dos serviços ainda se baseia em orçamentos e gastos reais de exercícios anteriores.

**Tabela 3.** Existência de setor específico para apuração de custos

<b>Item</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Sim	4	67%
Não	2	33%

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 67% dos hospitais há um setor específico para a apuração dos custos, sendo estes apurados através de planilhas eletrônicas em 75% dos casos, enquanto que 25% utilizam um sistema de gestão.

**Tabela 4.** Existência de cálculo da capacidade ociosa

<b>Item</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Sim	1	17%
Não	5	83%

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 83% afirmam a não existência do cálculo de ociosidade, enquanto apenas 17% são capazes de mensurar procedimentos que possuem ociosidade, apesar do mesmo afirmar que atualmente o hospital não apresenta capacidade ociosa.

Outra informação que merece atenção é quanto a 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 a tabela abaixo, verificou-se uma diversidade de formações acadêmicas, onde nem sempre o responsável pela tomada de decisão gerencial possui uma formação na área de gestão.

**Tabela 5.** Formação do gestor responsável pela tomada de decisão gerencial

<b>Item</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Administração	3	50%
Ciências Contábeis	1	17%
Ciências Econômicas	1	17%
Letras	1	17%

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os hospitais pesquisados, 50% dos gestores possuem formação acadêmica em Administração. Aproximadamente 17% dos gestores são formados em Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Letras, respectivamente. Referente a cursos de especialização, constatamos que apenas dois gestores são especialistas, sendo um em administração hospitalar e outro em gestão pública.

**Tabela 6.** Nível de conhecimento do gestor em relação a custos

<b>Item</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Bom	1	17%
Razoável	2	33%
Pouco	3	50%
Nenhum	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os gestores, 50% consideram ter pouco conhecimento em relação a custos, 33% consideram ter razoável conhecimento sobre o assunto e 17% afirmam ter um bom conhecimento. Porém, referente à importância das informações de custos para a tomada de decisão, 84% classificam como informações muito importantes, enquanto 16% consideram importantes.

**Tabela 7.** Atendimento da necessidade dos usuários pelas informações de custos

<b>Item</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Sim	1	17%
Não	4	66%
Parcialmente	1	17%

Fonte: Dados da pesquisa

Segundo os gestores, algumas decisões como: aquisição de equipamentos e medicamentos, inclusão e exclusão de serviços e procedimentos, admissão e demissão de funcionários são tomadas baseando-se em informações de custos. Através da pesquisa foi possível observar que as informações de custos não são capazes de atender a necessidade dos gestores em 66% dos casos. Este fato pode ser explicado pela não utilização de um sistema de custeio por parte destas instituições. Uma porcentagem de 17% afirmam que suas necessidades são atendidas, e o mesmo percentual afirmam serem atendidos parcialmente.

**Tabela 8.** Custo de procedimentos *versus* valores repassados pelo SUS

<b>Item</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Sim	5	84%
Não	0	0%
Não sabe informar	1	16%

Fonte: Dados da pesquisa

No tocante aos custos dos procedimentos hospitalares e valores que são repassados pelo SUS, a tabela mostra que 84% dos respondentes afirmam que há divergências entre o custo de determinados procedimentos ofertados e os valores que são repassados e 16% 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.

**Tabela 9.** Utilização de orçamento hospitalar

Item	Quantidade	Percentual
Sim	6	100%
Não	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa

Martins (2000) afirma que o elemento mais significativo do controle orçamentário hospitalar é uma correta e precisa previsão das receitas. Diante disso, a tabela mostra que 100% dos hospitais pesquisados fazem uso do orçamento como instrumento de planejamento e gestão.

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. Verificou-se a relação entre as variáveis “utilização de sistemas de custos” e “formação do gestor hospitalar”:

**Tabela 10.** Relação entre as variáveis, utilização de sistemas de custos e formação do gestor

	Administração	Ciências Contábeis	Ciências Econômicas	Letras	Total
Em implantação	0,5	0,166666667	0,166666667	0,167	1
Não	2	0,666666667	0,666666667	0,667	4
Sim	0,5	0,166666667	0,166666667	0,167	1
Total	3	1	1	1	6
<b><i>P-value encontrado</i></b>	0,5438				

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 0,5438.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Levando em consideração que esta pesquisa teve como objetivo verificar a utilização dos métodos de custeio nos hospitais públicos na cidade de Natal/RN. Percebeu-se o reconhecimento dos gestores quanto à importância da contabilidade de custos como

ferramenta para uma melhor tomada de decisão gerencial, apesar de boa parte dos gestores não considerarem ter um bom conhecimento em relação a custos. Além disso, há uma divergência de conceitos em relação aos métodos de custeio utilizados pelos hospitais, tendo em vista que muitos disseram mensurar os custos hospitalares de acordo com suas atividades, apesar de apenas nenhum hospital realmente utilizar o método ABC como método de custeio.

Em síntese, a pesquisa evidenciou apenas um hospital 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. Fato esse percebido quando os gestores afirmaram que, na maioria dos casos, as informações de custos não atendem totalmente as suas necessidades.

Em relação aos motivos para a não implantação de um sistema de custeio que possibilite ao gestor uma adequada informação para a tomada de decisão, foram citados aspectos culturais e burocráticos, 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. Outro motivo também descrito foi a falta de mão de obra especializada na área.

Já que o objetivo do trabalho foi no tocante do diagnóstico, cabe recomendações para os próximos trabalhos, mensuração e avaliação dos sistemas existentes e/ou propor um sistema de custos que atenda as necessidades do gestor principalmente no que se refere à geração de informações para tomada de decisão.

## **REFERÊNCIAS**

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

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. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)> Acesso em: 25 ago. 2014.

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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8080.htm)> Acesso em: 25 ago. 2014.

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.

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, Niversindo A. e SANTOS, Nairio Augusto dos. **Administração Hospitalar - Fundamentos**. 1ª Edição, São Paulo: CEDAS, 1997.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FALK, James Anthony. **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.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de estado**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M.. **Contabilidade de Custos**. Trad. José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. Rio de



Janeiro, 2010. **Revista de Administração Pública - FGV - EBAPE**, Vol. 44 nº 4. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>.> Acesso em: 10 ago. 2014.

MARTINS, Domingos. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MIRANDA, Gilberto José; MARTINS, Vidigal Fernandes; FARIA, Adolar Ferreira; CARVALHO, Cleverton Euclen de. **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.

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.

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.