

**INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA - IFSC**  
**CURSO SUPERIOR DE TECNOLOGIA EM GESTÃO HOSPITALAR**

**LETÍCIA KAZUKO KANEMOTO RODRIGUES**

**ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO MAIS UTILIZADOS PARA A GESTÃO  
DE CUSTOS HOSPITALARES NO SETOR PÚBLICO COM BASE NA  
LITERATURA CIENTÍFICA**

**JOINVILLE**

**2025**

LETÍCIA KAZUKO KANEMOTO RODRIGUES

**ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO MAIS UTILIZADOS PARA A GESTÃO  
DE CUSTOS HOSPITALARES NO SETOR PÚBLICO COM BASE NA  
LITERATURA CIENTÍFICA**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso Superior de Tecnologia em Gestão Hospitalar do Câmpus Joinville do Instituto Federal de Santa Catarina para a obtenção do diploma de Tecnólogo em Gestão Hospitalar.

Orientador: Marcelo  
Rodrigo Pezzi

Joinville

2025

Ficha de identificação da obra elaborada pela autora

Rodrigues, Leticia Kazuko Kanemoto.

Análise dos métodos de custeio mais utilizados para a gestão de custos hospitalares no setor público com base na literatura científica / Leticia Kazuko Kanemoto Rodrigues. – Joinville, SC, 2025.

64 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Santa Catarina, Curso de Tecnologia em Gestão Hospitalar, Joinville, 2025.

Orientador: Marcelo Rodrigo Pezzi.

1. Método de Custeio. 2. Gestão de Custos. 3. Hospital Público. I. Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Santa Catarina. II. Título.

ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO MAIS UTILIZADOS PARA A GESTÃO DE  
CUSTOS HOSPITALARES NO SETOR PÚBLICO COM BASE NA LITERATURA  
CIENTÍFICA

LETÍCIA KAZUKO KANEMOTO RODRIGUES

Este trabalho foi julgado adequado para obtenção de tecnólogo em Gestão Hospitalar e aprovado na sua formação final pela comissão avaliadora abaixo indicada.

Joinville, 18 de fevereiro de 2025

---

Prof. Marcelo Rodrigo Pezzi

---

Prof. Marcelo Lisboa Pereira

---

Prof. Jorge Cunha

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Terminologias.....	16
Quadro 2 - Departamentalização e centro de custos.....	23
Quadro 3 - Objetos de custos e decisões.....	25
Figura 1 - Passos do procedimento da coleta de dados.....	31
Quadro 4 - Critérios de inclusão e exclusão.....	32
Figura 2 - Desenvolvimento da análise de conteúdo.....	33
Figura 3 - Diagrama da seleção dos materiais que serão utilizados.....	35
Quadro 5 - Quadro para organização dos materiais utilizados.....	36
Quadro 6 - Métodos utilizados nos materiais de pesquisa.....	37
Figura 4 - Representação da fórmula da taxa de capacidade (CCR).....	39
Quadro 7 - Passos para a aplicação do método UEP.....	41
Gráfico 1 - Números e porcentagem de vezes que cada método apareceu.....	43
Figura 8 - Localização dos hospitais dos materiais estudados e os métodos de custeio utilizados em cada um deles.....	46

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC - *Activity-Based costing*

BDTD - Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações

CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CCR - Taxa de capacidade

ERP - *Enterprise Resource Planning*

HCTCO - Hospital das Clínicas de Teresópolis Costantino Ottaviano

HUWC/UFC -Hospital universitário Walter Cantídio da universidade federal do Ceará

IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

PNGC - Programa Nacional de Gestão de Custos

PO - Postos operativos

RKW - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*

RSL - Revisão Sistemática da Literatura

SUS - Sistema Único de Saúde

TDABC - *Time-Driven Activity-Based-Costing*

UEP - Unidade de esforço de produção

## RESUMO

A limitação de recursos disponíveis para a prestação dos atendimentos de saúde e o aumento da demanda pela assistência médica, decorrente do surgimento de novas doenças e da prevalência de doenças crônicas fortalecem a importância da gestão de custos. Assim, a mesma vem assumindo papel cada vez mais relevante na área da saúde já que auxilia na identificação de espaços e procedimentos que não estão sendo utilizados, dá direcionamento ao trabalho e facilita o gerenciamento dos resultados. Dessa forma, o objetivo deste estudo é demonstrar como a literatura científica tem apresentado os métodos de custeio utilizados nos hospitais públicos e sua influência na gestão de custos. Quanto à metodologia, esta é uma pesquisa bibliográfica, onde foi realizada uma revisão sistemática da literatura (RSL), descritiva quanto aos objetivos e qualitativa quanto a abordagem, a partir da qual analisaram-se sete dissertações da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD). Como resultados, identificou-se nesses materiais os métodos ABC e TDABC como os mais utilizados na gestão de custos hospitalares no setor público e as influências dos métodos abordados na gestão de custos, onde apontou-se os métodos ABC, TDABC, UEP e custeio alvo como aqueles com influência majoritariamente positiva. Enquanto que, o por absorção, embora seja o único método aceito para fins fiscais e contábeis, distorce as informações de custos já que necessita da aplicação de critérios de rateio.

Palavras-chave: Método de custeio. Gestão de custos. Hospital público.

## **ABSTRACT**

In view of the limited resources available to provide health care and the increased demand for medical assistance, as a result of the emergence of new diseases and the prevalence of chronic illnesses, cost management has taken on an increasingly important role in the health area, as it helps to identify spaces and procedures that are not being used, gives direction to the work and facilitates the management of results. Therefore, the aim of this study is to demonstrate how the scientific literature, based on dissertations, has presented the costing methods used in public hospitals and their influence on cost management. In terms of methodology, this is a bibliographical research, in which a systematic literature review (SLR) was carried out, descriptive in terms of objectives and qualitative in terms of approach, from which seven dissertations were analyzed from the Brazilian Digital Library of Theses and Dissertations (BDTD) were analyzed. The results presented the concepts of the costing methods used in the materials researched, which had not yet been covered in the theoretical reference, these materials identified the ABC and TDABC methods as the most widely used in hospital cost management in the public sector and the influence of the methods discussed on cost management, where the ABC, TDABC, UEP and target costing methods were identified as having the most positive influence, while absorption costing, although the only method accepted for tax and accounting purposes, distorts cost information since it requires the application of apportionment criteria.

Keywords: Costing methods. Cost management. Public hospitals.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
1.1	Contextualização	10
1.2	Justificativa	12
1.3	Problema	13
1.4	Objetivos	13
1.4.1	Objetivo geral	13
1.4.2	Objetivos específicos	13
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>14</b>
2.1	Contabilidade de custos	14
2.2	Gestão de custos	16
2.3	Custos em instituições públicas	18
2.4	Custos em organizações hospitalares	20
2.5	Centros de custos	21
2.6	Sistemas de acumulação de custos	23
2.7	Métodos de custeio	25
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>29</b>
3.1	Caracterização da pesquisa	29
3.2	Procedimentos de coleta de dados	31
3.3	Procedimentos de análise de dados	33
3.4	Ética na pesquisa	34
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DE DADOS</b>	<b>35</b>
4.1	Conceitos dos métodos de custeio localizados na literatura	38
4.2	Métodos de custeio mais utilizados na gestão de custos hospitalares no setor público segundo a literatura investigada	42
4.3	Influência dos métodos identificados na literatura investigada na gestão de custos hospitalares no setor público	47
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>51</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>53</b>
	<b>APÊNDICES</b>	<b>62</b>
	APÊNDICE A - Planilha de organização dos dados iniciais dos materiais selecionados	62
	APÊNDICE B - Planilha de organização das informações que respondem aos	

objetivos desta pesquisa.....	63
APÊNDICE C - Planilha de identificação, coleta e comparação de informações dos Métodos de Custeio utilizados nos materiais selecionados.....	64

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 Contextualização

A gestão de custos vem assumindo um papel cada vez mais relevante na área da saúde, decorrente da limitação de recursos disponíveis para a prestação dos atendimentos e de uma crescente demanda pela assistência médica e seus tratamentos (Dallora; Forster, 2008).

Com o envelhecimento da população, a prevalência das doenças crônicas e degenerativas, o surgimento de novas doenças e tecnologias e o mercado cada vez mais competitivo, os gastos da assistência médica vem aumentando. Levando-se em consideração que os recursos disponíveis para a saúde são limitados, esses devem ser usados de maneira eficiente, buscando a qualidade e a otimização dos resultados. Assim, as instituições de saúde passam a necessitar de métodos e instrumentos de gestão financeira para sua manutenção e sobrevivência (Dallora; Forster, 2008).

Quando se trata de instituições de saúde deve-se destacar a complexidade dessas, já que estão suscetíveis a contingências não só no âmbito social, mas também na esfera econômica e estrutural, além de prestarem uma ampla gama de serviços, procurando promover a saúde, levando em consideração uma boa técnica e a humanização (Borba, 1991 apud Cardoso et al., 2020).

A gestão e análise dos custos podem auxiliar no nível de atendimento de uma instituição de saúde e na identificação de espaços e procedimentos que não estão sendo utilizados, além de dar direcionamento ao trabalho e facilitar o gerenciamento dos resultados. Dessa forma, com a eficácia nos custos e a qualidade no serviço prestado, com conseqüente satisfação do paciente, é possível alcançar a excelência hospitalar (Bonacim; Araujo, 2010).

O uso de sistemas de informação auxilia na redução do nível de incertezas dos processos decisórios, tornando-se assim imprescindível. Esses, além de serem responsáveis por gerar informações relevantes sobre as atividades envolvidas na prestação de serviços da organização e de sua parte econômica, também oportunizam um maior controle organizacional e aumentam o uso de mecanismos normativos, colaborando para tomadas de decisões mais seguras e condizentes

com a situação finance

## 1.2 Justificativa

A motivação para este projeto surgiu a partir do interesse por dados numéricos manifestado por meio das aulas de Gestão Financeira e Orçamentária, somado às aulas de Gestão da Qualidade, durante as quais foi mostrada a importância de diversos fatores para se alcançar a qualidade de um serviço ou produto, sendo uma das ferramentas o sistema chamado ERP (*Enterprise Resource Planning*).

O sistema ERP abrange cada passo da operação, entre eles, a definição de um preço de venda viável, que pode ser encontrado por meio da utilização dos métodos de custeio aplicados pelas instituições para, então, se analisar a possibilidade de alocação dos custos de um produto.

A importância desta pesquisa está centrada na complexidade das instituições hospitalares, ao grande número de funcionários e serviços por elas oferecidos e a situação atual da saúde, com limitação de recursos e aumento dos gastos com a assistência médica, devido à prevalência de doenças crônicas, o envelhecimento da população e novas doenças e tecnologias. Logo, os recursos financeiros devem ser utilizados de maneira eficiente, buscando maximizar a qualidade dos serviços prestados (Dallora; Forster, 2008).

Além disso, os processos das instituições hospitalares têm se voltado cada vez mais aos pacientes e buscando alcançar maiores e melhores níveis de produtividade, tornando assim, as informações gerenciais mais importantes, entre elas as de custo (Borgert; Alves; Schultz, 2010).

Assim, faz-se necessário o uso de ferramentas para a definição do preço de venda, alocação de seus recursos, redução de gastos e desperdícios e otimização de equipes e espaços. Para tanto, os métodos de custeio devem ser utilizados para analisar o custo de cada produto e serviço e realizar uma melhor destinação desses, a fim de atingir um serviço mais eficaz, eficiente e de qualidade (Dallora; Forster, 2008).

Dessa forma, é importante conceituar e identificar os métodos de custeio mais utilizados na gestão de custos hospitalares, já que esses são responsáveis pela definição de um preço de venda adequado para cada produto e serviço, além de serem responsáveis por auxiliar na tomada de decisões estratégicas e operacionais e identificar as áreas de desperdício para otimizar os recursos e reduzir os custos,

gerando contribuições ao definir melhores preços e auxiliar na alocação dos custos, apoiando a gestão voltada para a qualidade.

### **1.3 Problema**

Diante do aumento da relevância da gestão de custos na área da saúde, somada à limitação de recursos utilizados para a prestação dos atendimentos e ao aumento da demanda da assistência médica, o controle dos recursos deve buscar se tornar mais eficiente, objetivando o alcance da qualidade e a otimização de resultados. Sendo assim, é necessário analisar como os métodos de custeio utilizados na gestão hospitalar influenciam na gestão de custos dos serviços prestados (Dallora; Forster, 2008). A partir disso, definiu-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como a literatura tem abordado os métodos de custeio utilizados na gestão hospitalar do setor público e sua influência na gestão de custos dos serviços prestados?

### **1.4 Objetivos**

#### **1.4.1 Objetivo geral**

Demonstrar como a literatura científica tem apresentado os métodos de custeio utilizados nos hospitais públicos e sua influência na gestão de custos.

#### **1.4.2 Objetivos específicos**

1- Realizar um levantamento dos estudos que tratam de métodos de custeio em organizações públicas hospitalares.

2- Identificar os métodos de custeio mais utilizados na gestão de custos hospitalares no setor público.

3- Demonstrar como esses métodos identificados influenciam na gestão de custos hospitalares no setor público.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Neste capítulo será apresentado o referencial teórico do assunto em questão, sendo estruturado com temas que tem como finalidade auxiliar no entendimento da pesquisa. Faz-se isso em sete subtítulos, classificados como: Contabilidade de custos, gestão de custos, custos em instituições públicas, custos em organizações hospitalares, centros de custos, sistemas de acumulação de custos e métodos de custeio.

### **2.1 Contabilidade de custos**

A contabilidade de custos é um método utilizado para reconhecer e quantificar quais são os custos associados aos produtos e serviços, fornecendo dados e informações de forma rápida e precisa, auxiliando na tomada de decisões e no alcance de um melhor controle da instituição (Paula; Correa; Silva, 2019).

Dessa maneira, é necessário entender os impactos das variações no patrimônio e os termos utilizados na área de custos. As mudanças no patrimônio da instituição podem ser qualitativa ou quantitativa. Quando afetam os componentes patrimoniais sem alterar o patrimônio líquido é considerada uma mudança qualitativa ou permutativa, enquanto as quantitativas ou conhecidas, também, como modificativas, causam mudanças nos componentes patrimoniais, impactando no patrimônio líquido (Santos, 2018).

Já o custo é considerado um dos conceitos básicos da contabilidade de custos, que surgiu como um sistema para registrar as trocas econômicas realizadas entre os indivíduos em suas primeiras civilizações e foi se desenvolvendo a partir da evolução das atividades econômicas (Santos, 2018).

Para Vieira (2008) e Negra e Negra (2001), o custo é definido como um gasto despendido com recursos e atividades utilizados para a produção de produtos e serviços. Na visão de Vieira (2008) os custos são considerados gastos até o momento em que são utilizados em meio a produção.

Já para Domingos (2016), os custos são aqueles gastos que estão diretamente ligados à produção de bens e prestação de serviços. Sem eles não é possível chegar ao objetivo final e concluir o processo de fabricação. Já ao se falar de mercado, o custo é representado pelo valor de compra daquilo que foi adquirido

pelo comprador.

Os custos são divididos em alguns grupos, sendo eles: classificação em relação ao objeto de custeio, separados em custos diretos e indiretos e quanto a classificação em relação ao volume de atividade, definindo custos fixos e variáveis (Santos, 2018).

Quanto à classificação em relação ao objeto de custeio, define-se que os custos diretos estão diretamente relacionados ao produto ou serviço realizado pela organização, enquanto os indiretos não estão diretamente ligados a esses, pois não possuem fácil identificação individual e necessitam de critérios de rateio (Negra; Negra, 2001).

Já em relação ao volume de atividade, os custos fixos se mantêm sempre os mesmos, não variando de acordo com as mudanças que ocorrem durante a produção, como a de quantidade, enquanto os custos variáveis sofrem alteração de acordo com as mudanças em meio a produção, ou seja, quando a quantidade de itens produzidos ou a realização de um serviço aumentar o custo irá acompanhar diretamente (Domingos, 2016).

Entre os termos técnicos utilizados no contexto da contabilidade de custos está o gasto, classificado como um dispêndio utilizado para a compra de todos os bens e serviços, acarretando na concessão de recursos (Santos, 2018). O gasto, assim, é um termo que compreende diversos componentes presentes no campo de custos como, por exemplo: investimento, custo, despesa, perda e desperdício (Domingos, 2016). Os significados dessas terminologias se encontram no quadro 1.

Mesmo que os recursos que serão utilizados tenham sido inicialmente definidos de acordo com as classificações apontadas abaixo no quadro 1, responsável por definir os componentes do termo gasto, é possível que eles sofram alterações no decorrer do processo de fabricação e mudem de categoria ou ainda pertençam a mais de uma delas (Negra; Negra, 2001).

**Quadro 1 - Terminologias**

<b>Termo</b>	<b>Descrição</b>
<b>Investimento</b>	Investimento é todo gasto realizado pela empresa com o objetivo de gerar benefícios econômicos futuros. Os investimentos são gastos que a empresa efetua na aquisição de ativos, com a expectativa de gerar algum benefício. Ex: maquinas.
<b>Custo</b>	Custos são gastos necessários para a elaboração de um bem ou serviço, ou seja, sem estes gastos, não há a possibilidade de produzi-los. No caso de comércio, o custo é o valor referente a aquisição de mercadoria. Ex: matéria-prima.
<b>Despesa</b>	As despesas são gastos necessários para a obtenção de receitas. É um sacrifício econômico, de um bem ou serviço, empregado de forma direta ou indireta, para a geração de receitas. Ex: comissão do vendedor.
<b>Perda</b>	As perdas são gastos involuntários que não contribuem na obtenção de receitas, são consumos anormais de bens e serviços. As perdas são gastos indesejáveis para a economia da empresa, pois são fatos que não estão programados, logo, fogem da normalidade e produção. Ex: incêndio.
<b>Desperdício</b>	Desperdício são os gastos de forma anormal da empresa, porém podem ser evitados. São os gastos que decorrem do processo produtivo ou na geração de receitas, que podem ser evitados sem causar prejuízos ou danos na qualidade ou quantidade dos bens e serviços. Ex: tempo ocioso do funcionário.
<b>Desembolso</b>	Desembolso refere-se ao pagamento da aquisição de um bem ou serviço, mesmo se o bem ou serviço ainda não tenha sido consumido. Todas as saídas de recursos do caixa da empresa ou do banco, para o pagamento de um bem ou serviço, são denominados desembolsos.

Fonte: Adaptado de Domingos (2016).

A padronização de significados para cada um dos termos apontados no quadro 1 é essencial, pois facilita a compreensão, em razão de todos os envolvidos terem um mesmo entendimento dos conceitos, além de ajudar na comunicação entre os profissionais por meio da utilização dessas nomenclaturas (Vieira, 2008).

## **2.2 Gestão de Custos**

Na década de 1990, devido à globalização do mercado, ocorreram

modificações na gestão das organizações, impactando diretamente a gestão de seus custos, passando a ser um processo focado no alcance de seus resultados com eficiência e eficácia (Machado; Souza, 2006).

A gestão de custos hospitalares é definida, de acordo com Dallora e Forster (2008), como um grupo de métodos de planejamento e controle utilizados a fim de garantir o alcance dos objetivos da organização e a qualidade do produto ou serviço esperada pelo cliente/paciente, além de auxiliar no controle dos custos do que foi oferecido ou prestado.

Já segundo o Ministério da Saúde (2006), gestão de custos é uma atividade voltada à administração de recursos disponíveis pela organização com a finalidade de obter dados e informações sobre seus custos e auxiliar no momento de análise de desempenho.

Nos hospitais o gerenciamento de custos é primordial para o desempenho de sua função social, proporcionando e mantendo o alcance das demandas da população, garantindo a qualidade e os custos apropriados de acordo com as necessidades e reduzindo e evitando desperdícios relacionados à prestação de serviços. Em razão disso, os custos devem ser geridos a fim de fornecer informações claras, precisas e funcionais, para que ações buscando melhorias e auxiliando nas decisões sejam tomadas a partir desse parâmetro (Dallora; Forster, 2008).

Na área da saúde como um todo, entre as funções da gestão de custos está a identificação dos custos de produtos e serviços, apresentação de informações sobre seus recursos a todos os integrantes da organização, financiamento de todo o processo, do seu planejamento a concretização dos serviços, analisando também a identificação de processos desnecessários e efetuando a prestação de contas, buscando, assim, aprimorar a utilização dos recursos disponíveis mantendo a qualidade do que é feito ou prestado (Brasil, 2006).

A gestão de custos também reflete diretamente nas instituições do sistema público de saúde, já que esse setor apresenta carência de recursos, gerando a diminuição ou falta de atendimentos. Contudo se esses recursos forem gerenciados de maneira mais adequada têm seu uso maximizado, durando por mais tempo e por mais atendimentos (Bonacim; Araujo, 2010).

### 2.3 Custos em instituições públicas

Com o objetivo de encontrar soluções para as demandas da população e atingir a eficácia, eficiência e efetividade nos serviços prestados, o Estado deve empregar ferramentas para potencializar a utilização dos recursos recolhidos da população (Ter Bogt, 2008 apud Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

A ferramenta gerencial central utilizada pelo governo brasileiro é o orçamento público. Porém, essa não garante a eficiência dos serviços, sendo uma ação apenas de controle. Assim, para a resolução dessa falha, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabeleceu outras medidas como: a responsabilização dos gestores por seus atos e a obrigatoriedade da implementação de sistemas de gerenciamento de custos, sendo o sistema de custos implementado também pela portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda (Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

Até o início da década de 1980, antes da criação da Secretaria do Tesouro Nacional, integrante do Ministério da Fazenda, os custos governamentais eram dispostos de acordo com as necessidades da administração financeira, sendo possível saber quanto é preciso ser cortado para manter o equilíbrio macroeconômico, mas não tendo informações de onde deveria ser cortado e se seria viável, não possibilitando assim a realização de cortes seletivos (Alonso, 2022).

No entanto, a utilização de informações sobre os custos tem ganhado importância de forma progressiva, devido à necessidade da melhora da administração dos recursos públicos (Messias; Ferreira; Soutes, 2018), em que as informações coletadas informam dados do custo por aluno dentro das escolas, dos pacientes dentro dos hospitais e demais serviços de saúde, entre outros (Lovato et al., 2006 apud Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

Diante do quadro de escassez de recursos e da necessidade de aumento na transparência é necessário unir os dados de custos a governança no setor público, avaliando a qualidade de seus gastos e ajudando na condução de políticas públicas e de serviços de interesse da sociedade (Brasil, 2018).

Nesse sentido, no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) foi criado o PNGC (Programa Nacional de Gestão de Custos), tendo como objetivo identificar os custos produzidos por seus produtos e serviços, aperfeiçoar a gestão de custos e facilitar a formação e tomadas de decisões gerenciais, já que muitas instituições públicas não utilizam de métodos atualizados para obterem conhecimento de seus

custos, levando esses em conta apenas para fins fiscais, trazendo informações que não coincidem com a realidade e não são viáveis de utilização como base nas decisões (Brasil, 2006).

A transparência é um fator crucial e por isso deve ser levada em consideração, visto que os recursos públicos têm origem na população a partir do pagamento de impostos, sendo assim, esses têm o direito e querem saber como esse valor vai ser aplicado e o que foi e vai ser feito para benefício da sociedade (Moura, 2018).

Dessa forma, no setor público, as informações de custos auxiliam no gerenciamento dos recursos, na identificação de melhorias e nas tomadas de decisões, para reduzir o desperdício de recursos, além de servirem como ferramenta de retroalimentação. A utilização desses dados serve para avaliar se as entidades têm capacidade de fornecer serviços e se os fornecem de maneira eficiente e auxiliar na tomada de decisões gerais e em momentos de continência, orçando os gastos com maior precisão (Brasil, 2018). Torna-se assim indispensável, pois as decisões tomadas pelos administradores atingirão milhares de pessoas e esses dados ajudarão a avaliar se o dinheiro está sendo bem executado (Moura, 2018).

As informações de custos devem seguir alguns critérios, sendo eles: relevância, ou seja, capaz de influenciar nas tomadas de decisão dos gestores; utilidade, possuindo relação positiva custo/benefício; oportunidade, com informações disponíveis quando necessário; valor social, contribuindo para transparência; fidedignidade, com informações corretas e precisas; especificidade, em que os dados são obtidos de acordo com a necessidade; comparabilidade, permitindo comparações e adaptabilidade, com informações detalhadas de acordo com as necessidades dos usuários (Moura, 2018).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) passa então a convergir com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) saindo de um foco somente orçamentário e se voltando também à contabilidade patrimonial (Brasil, 2018).

Além disso, é relevante citar a existência da Lei nº 4.320/1964, responsável por deixar claro a necessidade de informações de custo, passando estas a fazer parte da CASP, porém essa só se limitava a área industrial, logo foi criado o Decreto-Lei nº 200/1967 evidenciando a importância dessas informações e de sua finalidade gerencial, de modo mais amplo e o Decreto nº 93.872/1986 que reforça o

outro e incorpora a indispensabilidade de evidenciar e apurar os custos (Brasil, 2018).

Por fim, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determinou, no parágrafo 3º do artigo 50, como ferramenta direcionada ao acompanhamento e avaliação, o sistema de custos (Brasil, 2018).

## **2.4 Custos em organizações hospitalares**

As organizações hospitalares, assim como as demais instituições, precisam de informações de custos que as auxiliem em sua gestão, tratando-se de um importante aspecto. Além disso, deve-se levar em consideração a importância dessas instituições em meio ao âmbito social, já que os hospitais estão diretamente ligados à vida e à saúde da população, buscando recuperá-la (Rocha, 2004).

Para alcançar a recuperação da saúde de seus pacientes essas organizações prestam diversos serviços os quais demandam recursos para serem executados, variando de acordo com as necessidades de cada atendimento e paciente, não sendo possível manter em estoque ou prever com precisão, os produtos que vão ser utilizados e em qual quantidade (Rocha, 2004).

Com o passar do tempo, os hospitais se modificaram, ampliaram sua gama de serviços, sua estrutura e seus setores, além de começar a focar na qualidade dos serviços prestados e nas novas dinâmicas de serviço e remuneração. Nesse contexto, o custo hospitalar vem sendo um dos instrumentos utilizados para tomar decisões quanto aos preços, acompanhar os serviços e medir a qualidade e os resultados financeiros, realizando uma inter-relação entre as diversas e variadas informações geradas, sendo necessário adaptar a área de custos e os gestores responsáveis por eles (Arashiro, 2004).

A definição dos custos hospitalares é realizada a partir da análise de anotações e documentos da equipe médica e de enfermagem, que contém informações dos procedimentos realizados durante todo o período de atendimento do paciente, sendo registrados em seu prontuário (Takatori, 2002).

Esses e outros documentos servem então como relatórios, levando ao gestor as informações necessárias sobre os custos com o intuito de ajudar no processo administrativo para que esse possa tomar atitudes para a otimização dos serviços da

organização hospitalar (Cunha, 2018).

O levantamento de custos nos ambientes hospitalares é realizado então com base nos gastos relacionados ao serviço médico hospitalar, ou seja, gastos relacionados a materiais, equipamentos, infraestrutura e conhecimento técnico utilizados na prestação desse serviço (Cardoso Neto, 2012).

Os custos relacionados à mão de obra nos ambientes hospitalares correspondem à maior parte do custeio e dizem respeito aos custos gerados pelo esforço humano nos serviços; já os custos relacionados aos materiais hospitalares correspondem a materiais e medicamentos utilizados durante o tratamento do paciente. Cada material deve possuir um documento de registro para controlar e catalogar sua movimentação, possibilitando um maior controle de estoque e do que está sendo utilizado em cada setor (Takatori, 2002).

Os custos gerais dos hospitais dizem respeito a todos os custos fundamentais ao atendimento, sem contar com os de mão de obra e materiais. Nele estão inseridos os custos de equipamentos de tratamento utilizados nos setores hospitalares e seus acessórios. Caso o custo não pertença a uma das classificações anteriores ele será indireto e deverá ser rateado entre os serviços (Takatori, 2002).

Depois de obter essas informações, os gestores devem analisar os gastos e estabelecer uma ligação entre os custos gerados e os departamentos do hospital, além de apontar uma pessoa em cada setor que deve ser responsável pelo que ocorre durante a prestação de serviços (Cardoso Neto, 2012).

## **2.5 Centros de custos**

De acordo com Martins (2003), o centro de custos é a menor unidade onde estão aglomerados os custos indiretos de uma organização, que ainda serão alocados. Geralmente, um departamento vem a ser um centro de custos e nesses departamentos por vezes estão contidos inúmeros centros, sendo a menor parte administrativa da contabilidade de custos. Ademais, para ser considerado um centro de custos deve possuir uma base de custos uniforme, possuir um foco único e ter condições suficientes para reunir dados e informações.

A palavra unidade usada para descrever o que são centros de custos pode ser definida como uma unidade administrativa, mas também como ações, processos e imóveis se estes forem passíveis de serem mensurados e se seus benefícios

superarem os custos gerados (Brasil, 2018).

Nos hospitais, os centros de custos são utilizados desde a entrada do produto até a saída deles do estoque e também em seu faturamento. Se devidamente utilizados, os dados dos centros de custos podem ser empregados para além de obter informações gerenciais, unir os sistemas informacionais, facilitando o trabalho entre os setores da organização (Pezzutto, 2021).

O método de gestão de recursos baseado nos centros de custos não possui a mesma estrutura em todas as instituições, variando de acordo com o produto, o serviço ou o atendimento por elas prestado. Nos hospitais o método de centros de custos é utilizado, pois as instituições são subdivididas não só em serviços, mas também em setores e seções, permitindo a divisão dos custos (Cardoso et al., 2020).

Um dos modelos considerados padrão para ser aplicado em hospitais tem como estrutura a divisão destes em três departamentos: o produtivo, o de apoio e o de administração, subdivididos em centros de custos. Os centros de custos produtivos são aqueles que têm relação direta com os pacientes, sendo os responsáveis pela prestação dos serviços. Os centros de apoio são aqueles que vão assessorar os demais centros na execução de suas atividades e também aqueles que trabalham para a organização como um todo. Por fim, os centros administrativos são aqueles encarregados de gerir a instituição (Cardoso et al., 2020).

O quadro 2 evidencia a divisão dos departamentos apresentados e exemplos de centros de custos de cada um deles.

**Quadro 2** - Departamentalização e centro de custos.

<b>Departamentalização e centros de custos</b>		
<b>Produtivos</b>	<b>Apoio</b>	<b>Administrativos</b>
Serviços médicos	Higiene e limpeza	Administração
Enfermagem	Lavanderia	Contabilidade
Berçário e Maternidade	Hotelaria	Controladoria
Serv. de urgência e emergência	Manutenção	Diretoria
Clínica médica	Vigilância	Setor financeiro
Cardiologia	Pessoal	
CTIs	Centro de esterilização	
Farmácia	Nutrição	
Radiologia	Ambulância	

Fonte: Adaptado de Cardoso et al. (2020).

A divisão por centros de custos nas organizações hospitalares apresenta-se importante já que é fundamental para o *input* entrada de dados e informações no sistema, sendo utilizado para a apropriação de custos diretos e indiretos aos serviços (Pezzutto, 2021).

## 2.6 Sistemas de acumulação de custos

O sistema de acumulação tem como finalidade coletar, agrupar e registrar os custos incorridos pela organização de forma organizada, por meio da categorização dos diferentes tipos de custos existentes, levando em conta a estrutura, a forma de operar, as decisões a serem tomadas e os objetos de custo da empresa em questão, sendo considerado um subsistema inerente ao sistema de custos (Borinelli; Beuren; Guerreiro, 2003).

No setor público também se faz necessário o uso do sistema de acumulação de custos em seus processos, já que são prestados constantemente. Dessa forma, os custos associados à prestação desses serviços precisam ser registrados e acumulados por um certo período de tempo como, mês, semestre e trimestre (Machado; Holanda, 2010).

Para determinar o custo unitário dos serviços prestados é necessário dividir o

custo total acumulado em um período previamente estipulado pelo número de unidades produzidas ou serviços prestados nesse mesmo período, finalizando todas as contas ao final desse tempo (Machado; Holanda, 2010).

Existe mais de um tipo de sistema de acumulação, sendo que o que mais se encaixa no setor hospitalar é o sistema de acumulação contínua ou por processo, sendo utilizado quando a empresa possui uma produção mais constante. Nesse, o custo de cada um dos seus produtos ou serviços é calculado por meio da divisão da soma de todos os custos participantes da produção pelo número de unidades produzidas que foram semelhantes (Pereira, 2002).

Com objetivo de propiciar e apoiar o levantamento, armazenamento e análise dos dados, alguns fatores de acumulação das informações devem ser contemplados como: a estrutura do produto, ou seja, o que compõe os recursos utilizados nos serviços; o processo de fabricação, reconhecendo os processos necessários para se chegar ao produto ou serviço; as atividades e o centros de custos (Pereira, 2002).

Esses sistemas são responsáveis por alocar os custos até a finalização de sua produção. Para definir qual deles utilizar é essencial conhecer e compreender todo o processo da organização, onde é recomendado que para o cálculo de um produto ou lote específico a fim de realizar uma organização dos dados e um planejamento adequado, deverá ser usado o sistema de ordem (Almeida, 1987).

Para auxiliar nessa escolha pode-se identificar a maneira como a empresa funciona, como suas decisões são tomadas, ou seja, quais parâmetros são utilizados para isso, além de definir o objeto de custo, podendo ser denominado como o item que demanda da mensuração de custos, o quadro 3 mostra alguns dos possíveis objetos de custos e exemplos de decisões (Borinelli; Beuren; Guerreiro, 2003).

**Quadro 3** - Objetos de custos e decisões

<b>Objeto de custo</b>	<b>Exemplos de decisões</b>
<b>Produto</b>	Análise de lucratividade, definição de mix de produção e venda, definição sobre corte de produto de uma determinada linha etc.
<b>Departamento</b>	Eficiência departamental, análise de desempenho, reestruturação etc.
<b>Cliente</b>	Análise de rentabilidade, priorização de atendimento etc.
<b>Atividade</b>	Atividades que agregam valor, redução de custos através da eliminação de atividades, alterações na forma de realização de atividades etc.
<b>Projeto</b>	Manutenção ou não de um determinado projeto etc.
<b>Programa</b>	Viabilidade de implementação e manutenção de um programa etc.

Fonte: Adaptado de Borinelli; Beuren; Guerreiro (2003).

Além disso, é preciso analisar mais alguns critérios como a estrutura do produto, identificando tudo o que é necessário para a sua produção ou prestação; o processo de fabricação, detectando todas as ações e operações integrantes do processo de produção e prestação; as atividades, realizadas a partir da combinação de recursos das diversas áreas da organização procurando o necessário para a produção e, por fim, os centros de custos, que representam a menor parte da atividade. Para que assim seja mais fácil a obtenção, o armazenamento e a utilização das informações obtidas (Pereira, 2002).

## 2.7 Métodos de custeio

Os métodos de custeio são responsáveis por definir quais custos e despesas devem ser alocados a cada um dos produtos ou serviços, estando assim ligados à mensuração de seus custos (Camargo; Gonçalves, 2005).

No decorrer da literatura são apresentados diversos métodos de custeio, com possibilidade de utilização em organizações com e sem fins lucrativos (Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012). No entanto, nenhum dos métodos de custeio é capaz de suprir todas as demandas do gestor devido à complexidade das organizações.

Portanto, deve ser utilizado aquele que melhor auxilia na resolução dos problemas apresentados, ajudando nas tomadas de decisão adequadas a cada situação.

Dessa forma, a escolha do método vai depender da necessidade apresentada pela instituição, sendo que os principais são: custeio por absorção, custeio direto, método ABC, custeio padrão, custeio meta e o pleno (Garcia; Casarotto; Garcia, 2003).

O método de custeio por absorção consiste na alocação de todos os custos gerados em meio à produção aos bens e serviços elaborados. Como vantagem é possível mencionar que este atende os princípios fundamentais da contabilidade e considera todos os custos da produção (diretos, indiretos, variáveis e fixos) e tem como desvantagens poucos dados para fins gerenciais e necessita do uso de critérios de rateio dos custos indiretos, afetando a formação do preço de venda (Carareto et al., 2006).

O método de custeio direto, também conhecido como custeio variável, é responsável por apropriar aos produtos e serviços apenas os custos variáveis, que se alteram de acordo com a produção e venda, mantendo os custos fixos. Ou seja, apenas os variáveis serão colocados no custo do produto, sendo os fixos por sua vez classificados como despesas e colocados no resultado. Auxiliando na tomada de decisões e permitindo a verificação de quais são os custos variáveis do produto ou serviço (Pereira, 2002).

Através dele, é possível indicar quais produtos e serviços mais trazem lucro para dessa forma, voltar os esforços para eles, estabelecer quais os limites de descontos e definir as quantidade e preços mínimos a fim de não gerar prejuízos, contudo, ele nem sempre pode ser utilizado pois não atende os princípios contábeis geralmente aceitos (Carareto et al., 2006).

Por outro lado, o método de custeio ABC foi criado para diminuir as insatisfações e as distorções que os métodos de custeio tradicionais trazem para os custos, já que anteriormente as despesas indiretas eram pequenas se comparadas aos custos totais e com o passar do tempo o desenvolvimento das tecnologias a porcentagem de custos indiretos dos produtos e serviços aumentou, tornando os rateios mais subjetivos. Assim o método ABC tem como principal objetivo atenuar os desvios causados pelos rateios, utilizando-se da divisão da empresa em departamentos onde são atribuídos seus custos (Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012).

Nesse método, é considerado que recursos disponíveis são utilizados pelos produtos e serviços e não que os produtos e serviços utilizam desses recursos. Esse método auxilia na identificação de tarefas dispendiosas e de desperdícios presentes nas despesas indiretas, calculando o custo de cada um dos serviços a fim de compreendê-los. No entanto, pode se tornar inviável pelo número de informações necessárias e a demora e dispêndio na recolha dos dados (Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012).

Já o custeio padrão, também conhecido como pré-determinado, é o custo definido pela empresa como uma meta a ser atingida em um determinado prazo de tempo. Tem como seu principal objetivo estabelecer um comportamento padrão, levando em conta a mão de obra disponível, determinando um montante máximo a ser utilizado em determinado produto ou serviço, que ao final deve ser comparado com o custo realmente incorrido a cada um deles, para identificar se houve e de quanto foi o desvio para se realizar uma análise deles e determinar suas possíveis causas (Garcia; Casarotto; Garcia, 2003).

Por meio dele é possível analisar se os padrões estão aptos a serem cumpridos para que seja possível controlar e reduzir os custos a partir das comparações realizadas, facilitar as projeções, calcular os preços de venda e gerir os processos, adicionando ou retirando etapas e materiais desse para se chegar a meta inicialmente determinada, entretanto é necessário um longo período para esses padrões se tornarem coerentes, tornando-se prejudiciais se a gerência ficar presa a eles e gerando desmotivação de forem inalcançáveis (Garcia; Casarotto; Garcia, 2003).

O custeio meta por sua vez, também conhecido como custeio alvo, é representado pelo preço estimado do mercado para o mesmo produto ou similares, subtraído da margem de lucro pretendida, para assim atingir um custo de produção almejado. Se o custo meta estiver maior do que foi previsto, medidas devem ser tomadas para a redução do custo. Sendo responsável por reduzir os custos totais dos produtos ou serviços mantendo a qualidade desses, apresenta mais eficiência quando há uma maior variedade de produtos/serviços e menor volume de produção (Carareto et al., 2006).

Por fim, o método de custeio pleno também conhecido como integral ou como RKW, sigla dada pelas iniciais do instituto alemão de pesquisas aziendais (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), que impunha às empresas o uso dessa

metodologia de cálculo partindo da apropriação dos custos de produção e despesas a todos os produtos. Nesse não há diferenciação entre custos fixos e variáveis e os custos indiretos sofrem rateios antes de serem atribuídos aos produtos (Pereira, 2002).

Esse método é utilizado apenas para fins gerenciais e uma das vantagens de seu uso é a consideração de todos os custos e despesas da organização, porém por ser aplicado um mesmo índice percentual aos produtos, em alguns deles os lucros parecer maiores e em outros a ausência de lucro pode ser acobertada, além de ter a possibilidade de apresentar um valor irreal e não considerar as oscilações do número de produção (Garcia; Casarotto; Garcia, 2003).

Cada um dos métodos apresentados é responsável por produzir informações distintas, já que utilizam de diferentes custos da organização para fazer parte do custeio e definem a forma como esses serão apropriados (Pereira, 2002).

### **3 METODOLOGIA**

Neste capítulo será apresentada a metodologia do trabalho de conclusão de curso, com início na caracterização da pesquisa e, posteriormente, os procedimentos de coleta e de análise dos dados e, por fim, os cuidados com a ética na pesquisa.

#### **3.1 Caracterização da pesquisa**

Quanto à sua natureza, a pesquisa classifica-se como básica, já que de acordo com Gil (2008) a pesquisa básica qualifica-se como mais objetiva e teórica, apresentando as informações científicas sem apontar soluções, mas desenvolvendo o assunto e gerando suposições e leis. Segundo Zanella (2011), a pesquisa básica procura melhorar o conhecimento já existente, incorporando e superando aquilo encontrado nos materiais já elaborados.

Ainda sobre a pesquisa básica, Moreira e Caleffe (2006) defendem que essa também é conhecida como pura e não possui necessidade de uma aplicação prática. Associando-se assim ao objetivo da pesquisa em questão, que busca apontar os conceitos de métodos de custeio utilizados na literatura, apenas explorando e desenvolvendo o tema, sem criar uma aplicação.

A pesquisa em questão caracteriza-se como qualitativa quanto a sua abordagem. Segundo Botelho e Cruz (2013) a pesquisa qualitativa procura compreender de maneira mais imersa os fenômenos estudados através da interpretação desses fenômenos e da realização de descrições e comparações, possibilitando ao investigador obter maior conhecimento sobre o que se está estudando, se aprofundado no tema.

A pesquisa qualitativa sustenta-se em conhecimentos teóricos-empíricos para torná-la científica, não utilizando da estatística e de seus instrumentos para fazer a análise dos dados (Zanella, 2011). Assim, conforme Minayo et al (2002, p.21) a pesquisa qualitativa “trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes”. A pesquisa que foi feita é assim classificada pois busca conceituar os métodos de custeio e apontar os mais utilizados nos hospitais públicos.

Já quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva. De acordo com Gil

(2008), a pesquisa descritiva objetiva descrever os aspectos e características dos fenômenos pesquisados. Conforme Triviños (1987), para se realizar a pesquisa descritiva é necessário possuir dados sobre o fenômeno que será estudado.

Assim, a pesquisa descritiva busca fichar e analisar as informações coletadas, oportunizando um panorama da realidade por meio de pesquisas já existentes ou da revisão de dados, além de aprofundar o assunto a ser tratado baseando-se em dados primários (Nunes; Nascimento; Luz, 2016). A pesquisa em questão é assim definida pois busca descrever e sistematizar os métodos de custeio mais utilizados além de demonstrar a relação deles com a formação de preço a partir da utilização de materiais já existentes.

Por fim, quanto ao procedimento a pesquisa se caracteriza como bibliográfica, pois foi estruturada e realizada a partir da análise de materiais prontos sobre os assuntos para assim se aprofundar os conhecimentos. De acordo com Fonseca (2002), para o pesquisador obter conhecimento do que já foi examinado sobre o tema a ser tratado sempre se deve começar com uma pesquisa bibliográfica, podendo ser também o único modelo de pesquisa utilizado em todo trabalho. Assim sendo, “a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema” (Marconi; Lakatos, 2003, p. 158).

Ainda sobre os procedimentos, a pesquisa bibliográfica feita neste estudo foi uma revisão sistemática da literatura (RSL), que nada mais é do que reunir materiais semelhantes de vários autores e realizar um resumo dos resultados encontrados nos estudos primários (Donato; Donato, 2019).

A RSL apresenta como suas funções encontrar os resultados dos estudos primários utilizados, mapeá-los e analisá-los objetivando a realização de uma síntese desse material, auxiliando também na comparação de dados e sendo considerada uma pesquisa secundária, pois utiliza estudos primários para fazer a análise (Brizola; Fantin, 2016).

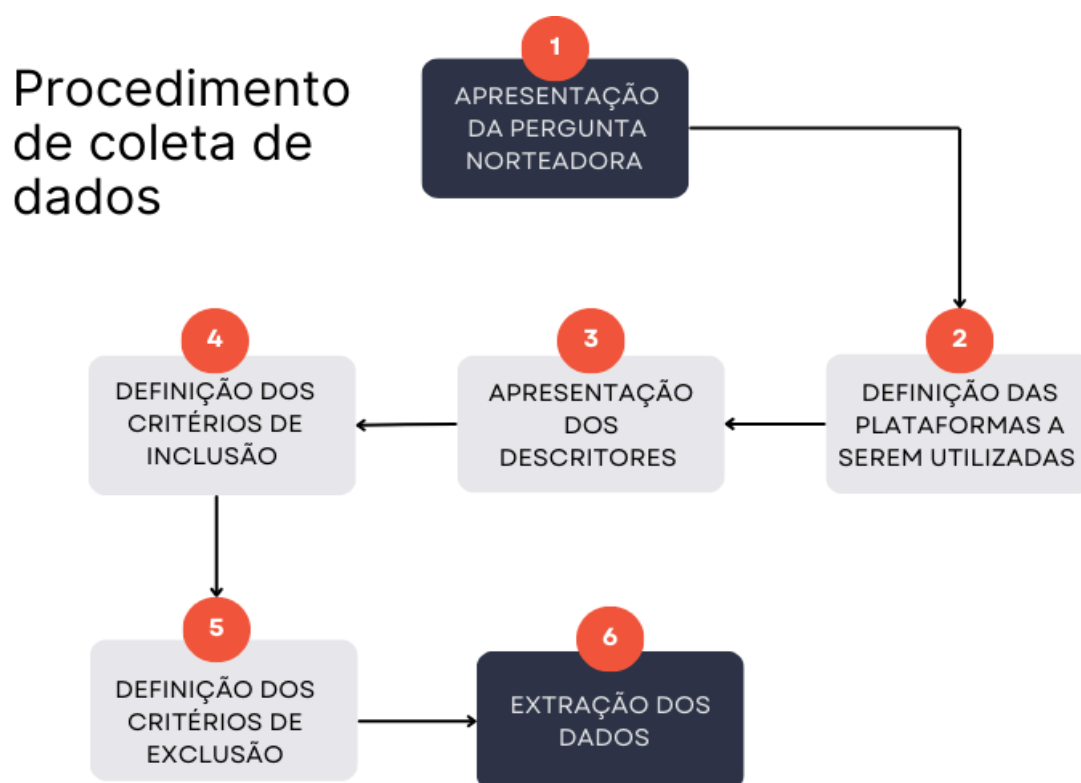
De acordo com De-la-Torre-Ugarte-Guanilo, Takahashi e Bertolozzi (2011), a RLS busca realizar a seleção dos materiais a serem utilizados através da sistematização de técnicas e métodos, selecionando aqueles materiais que apresentam validade para o tema para depois fazer um resumo desses para facilitar sua utilização. Cada um desses passos deve ser planejado e registrado visando possibilitar sua conferência.

Na visão de Donato e Donato (2019) o processo da RSL é composto por nove passos, sendo eles: apresentar o que será pesquisado; estabelecer um protocolo a ser utilizado para realizar a pesquisa contendo os passos da RSL; estabelecer e apresentar quais serão os critérios de inclusão e exclusão; definir como serão encontrados os materiais e buscá-los; determinar quais estudos serão utilizados; avaliar a qualidade dos estudos selecionados; Recolher os dados e informações; resumir os dados e informações coletadas e avaliar a qualidade deles; realizar a publicação dos dados.

### 3.2 Procedimentos de coleta de dados

Os procedimentos de coleta de dados seguiram as etapas apontadas na figura 1.

**Figura 1** - passos do procedimento da coleta de dados



Fonte: Adaptado de Donato; Donato (2019) e De-la-Torre-Ugarte-Guanilo; Takahashi e Bertolozzi (2011).

Neste encaminhamento, os procedimentos de coleta de dados levaram em conta o seguinte:

**1- Elaboração e apresentação da pergunta norteadora:** Quais os métodos de custeio utilizados na gestão de custos hospitalares no setor público?

**2- Definição das Plataformas que foram utilizadas:** Foi utilizada apenas a plataforma BDTD.

**3- Escolha dos Descritores de busca de publicações:** Método de custeio AND gestão de custo AND hospital público.

**4- Apontamento dos Critérios de inclusão e exclusão:** os materiais utilizados seguiram alguns critérios de inclusão e exclusão, apresentados no quadro 4.

**Quadro 4** - Critérios de inclusão e exclusão.

CRITÉRIOS DE INCLUSÃO	CRITÉRIOS DE EXCLUSÃO
TESES	ARTIGOS
DISSERTAÇÕES	LIVROS
PUBLICAÇÕES EM LINGUA PORTUGUESA	RESUMOS EXPANDIDOS
	MATERIAIS PUBLICADOS EM IDIOMAS QUE NÃO SEJAM O PORTUGUES.

Fonte: A autora (2024).

**5- Extração de dados para o estudo:** Os dados coletados a partir da leitura dos materiais selecionados foram distribuídos e organizados de acordo com as planilhas apresentadas nos apêndices A, B e C.

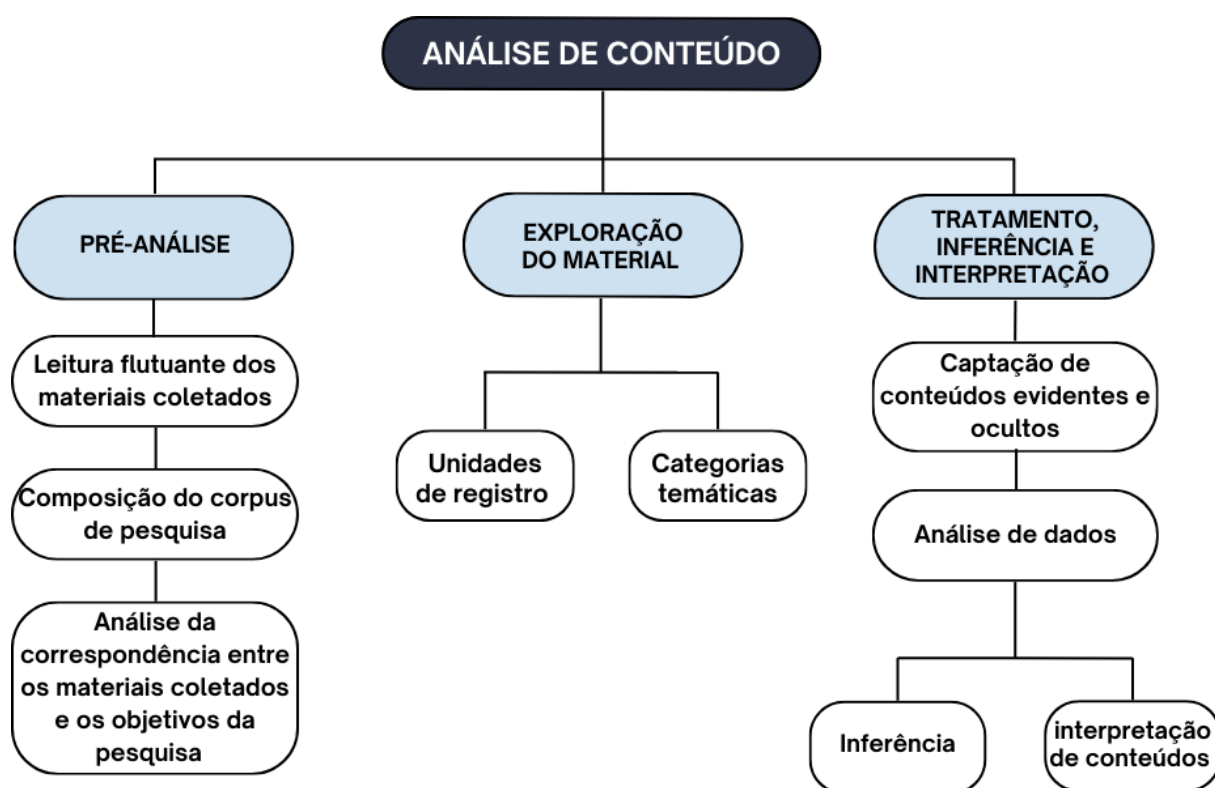
Após a conclusão destas etapas e com os dados coletados passou-se para o momento seguinte, a análise dos dados, cujo procedimentos serão demonstrados na

sequência.

### 3.3 Procedimentos de análise de dados

A análise dos dados obtidos seguiu os procedimentos propostos pelo modelo de Silva, Fossá e Mendes que seguiram por sua vez o método de Bardin (1977), de acordo com a figura 2.

**Figura 2** - Desenvolvimento da análise de conteúdo.



Fonte: Adaptado de Silva; Fossá (2015) e Mendes; Miskulin (2017).

O primeiro passo é a pré-análise, quando realizou-se a leitura flutuante dos materiais selecionados, seguindo para isso os princípios de exaustividade, abrangendo todos os elementos presentes nos materiais utilizados; de representatividade, podendo ser realizada uma amostra universal quando há muitos dados; de homogeneidade, em que os materiais coletados devem estar de acordo com os critérios pré estabelecidos e o de pertinência, se mostrando adequado ao que se procura estudar (Silva; Fossá, 2015).

Além disso, na pré-análise os dados foram organizados com objetivo de

compor o corpus da pesquisa, retomando os objetivos inicialmente estipulados para definir se os materiais coletados seriam suficientes e capazes de respondê-los (Mendes; Miskulin, 2017).

No segundo passo, chamado de exploração do material, foi feita a codificação das categorias analisadas, com base no referencial teórico apresentado e nos materiais utilizados, para depois as unidades de registro, que são parágrafos contendo as informações necessárias de acordo com as codificações sejam separadas e com base nessas unidades de palavras chaves serem criadas e agrupadas criando três categorias (inicial, intermediária e final).

No terceiro e último passo realizou-se o tratamento dos dados, a inferência e interpretação dos conteúdos. Nessa etapa são captados os conteúdos evidentes e ocultos, sendo realizada a análise de dados por meio de comparações entre categorias semelhantes e diferentes, podendo ser utilizadas tabelas e figuras (Silva; Fossá, 2015). Além de realizar a inferência, em que uma proposição é aceita através de outras proposições já colocadas como verdadeiras e a interpretação dos conteúdos (Bardin, 1977).

Ao final, os resultados são apresentados em formato de monografia como trabalho de conclusão de curso em Tecnologia em Gestão Hospitalar, conforme pode-se verificar nas seções seguintes.

### **3.4 Ética na pesquisa**

De acordo com o apontado na resolução N° 510, de 07 de Abril de 2016 a ética na pesquisa deve garantir a proteção das pessoas nela envolvidas. Em seu Art.1° é dito que essa estabelece normas a serem seguidas em pesquisas responsáveis por tratarem de informações coletadas dos participantes ou por meio de dados que possam levar a sua identificação ou riscos ao seu dia a dia. No entanto, a presente pesquisa foi realizada por meio da análise de textos científicos já publicados. Sendo assim, não foi necessário submeter o projeto à plataforma Brasil, para ser avaliado por um Comitê de Ética em Pesquisa, pois de acordo com o inciso VI, presente no parágrafo único deste artigo, aquelas pesquisas feitas apenas com base em textos científicos com o intuito de realizar uma revisão bibliográfica não precisam ser analisadas pelo CEP/CONEP, Conselho Nacional de Ética em Pesquisa (Brasil, 2016).

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção apresenta-se a análise de dados realizada a partir da leitura dos materiais selecionados durante a coleta de dados. Os materiais inicialmente elegidos eram teses e dissertações disponíveis na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD) e obtidos através dos descritores: métodos de custeio AND gestão de custos AND hospital público, conforme apresentado nos critérios de inclusão, para atender aos objetivos deste estudo. No entanto, as teses selecionadas, após a leitura de reconhecimento do material foram descartadas.

A figura 3, abaixo, apresenta o diagrama da seleção dos materiais que compõem esta pesquisa.

**Figura 3** - Diagrama da seleção dos materiais que foram utilizados.



Fonte: Adaptado de Alves; Ventura e Mendes (2022).

O quadro 5 abaixo, apresenta algumas informações das obras selecionadas para a realização da leitura na íntegra, sendo elas: título, autor, ano de publicação,

plataforma onde foi encontrada e o local/hospital onde a pesquisa ocorreu.

**Quadro 5** - Quadro para organização dos materiais utilizados.

Publicações selecionadas				
Obra	Título	Tipo/Ano de publicação	Autores	Locais/hospitais estudados
<b>D1</b>	Custeio de procedimentos hospitalares na rede pública de Belo Horizonte: Aplicação do método <i>Time-driven Activity-based costing</i>	Dissertação, 2022	Flávia Lúcia da Silva Colares	Hospitais da rede pública de Belo Horizonte - MG
<b>D2</b>	Gestão pública de custos hospitalares: estudo sobre o resultado econômico de um hospital do exército brasileiro	Dissertação, 2016	Alexandre Fernandes Monteiro	Hospital do exército brasileiro - Porto Alegre -RS
<b>D3</b>	Proposta de implementação de um método de apuração de custos dos procedimentos cirúrgicos em uma unidade hospitalar de médio porte	Dissertação, 2018	Michele Mendes Hiath Silva	Unidade hospitalar de médio porte - Hospital das Clínicas de Teresópolis Costantino Ottaviano (HCTCO) - RJ
<b>D4</b>	Custeio dos gastos no serviço público de saúde: estudo de caso no hospital Nelson Salles	Dissertação, 2014	Warley Francisco de Araújo Pereira	Hospital Nelson Salles - RJ
<b>D5</b>	Sistemas de custos para os hospitais públicos municipais: estudo nos hospital distrital Gonzaga Mota Messejana (HDGMM)	Dissertação, 2008	Alzenir Morais Ferreira	Hospital Distrital Gonzaga Mota - Ceará

Cont. quadro 5

<b>D6</b>	Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: Sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP	Dissertação, 2006	Marcia Zanievicz da Silva	Hospital Universitário - Florianópolis - SC
<b>D7</b>	O custeio alvo em serviços hospitalares públicos: Estudo no serviço de transplante hepático do hospital universitário Walter Cantídio da universidade federal do Ceará (HUWC/UFC)	Dissertação, 2010	Marcos Antonio Barbosa de Lima	Hospital universitário Walter Cantídio da universidade federal do Ceará (HUWC/UFC)

Fonte: A autora, 2024.

O quadro 6, por sua vez, é responsável por apontar quais são os métodos de custeio abordados em cada uma das dissertações utilizadas para a realização desta pesquisa.

#### Quadro 6 - Métodos utilizados nos materiais de pesquisa.

Publicações selecionadas	
Obras	Métodos de custeio utilizados
<b>D1</b>	Método <i>Time-Driven Activity-Based-Costing</i> (TDABC).
<b>D2</b>	3 métodos foram utilizados, sendo eles, o Direto combinado com o custeio baseado em atividade (ABC) e o TDABC
<b>D3</b>	Foi utilizado o método TDABC, no entanto esse foi aplicado a partir do método de absorção que já existia anteriormente na instituição.
<b>D4</b>	Método de custeio por absorção.
<b>D5</b>	Método ABC.
<b>D6</b>	Foram utilizados os métodos ABC e o de unidade de esforço de produção (UEP).
<b>D7</b>	Custeio alvo, também conhecido como custeio meta.

Fonte: A autora, 2024.

#### **4.1 Levantamento dos estudos que tratam dos métodos de custeio em organizações públicas hospitalares**

A partir da leitura dos materiais selecionados, buscou-se responder os objetivos propostos no início deste estudo, sendo o primeiro deles o levantamento dos estudos que tratam dos métodos de custeio em organizações públicas hospitalares

Durante as leituras foram identificados cinco métodos de custeio, sendo esses: o *Time-driven Activity-based-costing* (TDABC), Activity based costing (ABC), o custeio por absorção, o de Unidade de esforço de produção (UEP) e o custeio Alvo, também conhecido como custeio meta.

Desses identificados, três deles (Custeio por absorção, ABC e Alvo ou meta), já tiveram seus conceitos explicitados em meio a fundamentação teórica deste estudo. Sendo assim, serão descritos abaixo os conceitos dos métodos abordados na fundamentação teórica de forma breve e resumida e de forma mais detalhada os conceitos dos outros métodos de custeio localizados na literatura investigada.

O método de custeio por absorção foi citado em apenas um dos materiais lidos, resumidamente, este leva em consideração na sua análise todos os custos dos produtos e serviços, sendo utilizado quando se quer obter informações sobre o custo total incorrido aos produtos e serviços, tanto os diretos como os indiretos, sendo adotado, no Brasil, pelas legislações fiscais e contábeis (Pereira, 2014).

No entanto, o método de custeio por absorção faz o uso dos critérios de rateio dos custos indiretos, que distorcem as informações de custos e a formação do preço de venda, além de trazer poucos dados para fins gerenciais (Carareto et al., 2006).

O método de custeio ABC, por sua vez, foi citado em três dos materiais lidos, sendo responsável por aperfeiçoar as informações de custos, já que torna essas mais precisas por atenuar os desvios causados pelos métodos de rateio utilizados nos métodos tradicionais, que levam à dificuldades gerenciais e nas tomadas de decisões (Silva, 2006).

Por permitir o rastreamento e direcionamento de maneira mais precisa, o método ABC acaba por auxiliar na identificação de processos que trazem e que não trazem valor aos produtos e serviços (Ferreira, 2008).

Já o custeio alvo, também conhecido como custeio meta, foi citado em um dos materiais e busca atingir o custo de produção almejado a partir do preço que é

estimado pelo mercado para o mesmo produto ou para produtos similares, somando a isso a margem de lucro pretendida. Caso o custo alvo seja maior que o custo que foi previsto, medidas devem ser tomadas para a redução dos custos (Carareto et al., 2006).

O custeio alvo apresenta como seus objetivos a redução dos custos totais ao mesmo tempo que aumenta ou mantém a qualidade do produto ou serviço prestado, além de planejar lucros, utilizando o marketing e fatores de produção, buscando fomentar a interação entre os setores da instituição hospitalar para garantir seu bom funcionamento (Lima, 2010).

O custeio baseado em atividades e tempo (TDABC) é citado em três dos materiais lidos, constatando-se que os autores convergem na definição de seu conceito. Trata-se de um método utilizado a fim de estimar os custos dos recursos necessários para a prestação de um serviço, relacionando para isso, esse custo ao tempo de prestação ou utilização de equipamento. O tempo é considerado um dos principais direcionadores de custos, capaz de determinar a capacidade da maior parte dos recursos para a execução dos serviços (Colares, 2022).

O método TDABC segue parte do conceito do método ABC, mas apresenta uma abordagem de implementação mais simples e fácil, sendo ainda menos oneroso. Esse, é colocado como mais simples já que faz o uso de apenas duas variáveis, sendo elas:

- O custo de cada um dos recursos utilizados nos serviços;
- O tempo despendido para a execução desses (Silva, 2018).

O TDABC tem como objetivo dispor os custos dos recursos utilizados de forma direta aos objetos de custo, de modo a permitir uma maior proximidade com os reais custos. Para isso é calculada a taxa de capacidade (CCR), conforme apresentado abaixo na figura 4 (Monteiro, 2016).

**Figura 4** - Representação da fórmula da taxa de capacidade (CCR).

$$\text{Taxa de custo de capacidade (CCR)} = \frac{\text{Custo da capacidade fornecida}}{\text{Capacidade prática dos recursos fornecidos}}$$

Fonte: Adaptado de Colares (2022) e Silva (2018).

De acordo Wernke e Junges (2017), o TDABC apresenta algumas vantagens em relação aos demais métodos, sendo elas: a maior precisão, já que leva em conta as variações de tempo; menor dificuldade e flexibilidade de implementação; maior facilidade de desenvolvimento; possibilidade de ser reaproveitado em outros setores, onde apenas alguns pontos são necessários de modificação, além de permitir a análise de capacidade e a realização de previsões.

Já o método intitulado Unidade de Esforço por Produção (UEP) foi citado em apenas um dos materiais analisados. Assim, a fim de explicitar seu conceito, além da própria análise realizada da leitura atenta do texto em questão, também buscou-se outros referenciais teóricos, especialmente artigos científicos.

O UEP é um método que ainda é pouco utilizado, no entanto, esse pode auxiliar na alocação correta dos custos à produtos e serviços que utilizam de diferentes formas e níveis de esforço produtivo. Para isso, a UEP cria uma unidade de medida (não monetária) específica para estabelecer entre os produtos ou serviços prestados certa uniformidade, por meio da comparação dos esforços produtivos utilizados durante o processo atual com os esforços relacionados ao processo modelo/base (Silva, 2006).

Esse pode ser utilizado em locais onde a produção é diversificada, seguindo três princípios: princípio da constância de relações, que é responsável por apontar que as ações da produção são associadas por meio de relações constantes no tempo, mesmo com variações nos preços unitários. O princípio das estratificações, que enfatiza a dependência da distinção entre as novas dispensas da instituição com as anteriores para que o método seja preciso e por fim o princípio do valor agregado, que considera como sendo o lucro os valores adicionais obtidos (Zanin et al.,2019).

Dessa forma, esse método é aplicado para que seja possível apontar quais são os custos de transformação, ou seja, aqueles necessários para transformar a matéria-prima em produtos ou serviços. Para aplicá-lo é necessário seguir cinco etapas, conforme o quadro 7 (Montini; Leal; Mareth, 2009).

**Quadro 7** - Passos para a aplicação do método UEP

Passos	Descrição
1°	Realizar a divisão da instituição em postos operativos (PO), que por sua vez englobam operações de transformação similares ou idênticas.
2°	Definir o valor numérico que determina o custo por hora das atividades de cada um dos postos anteriormente determinados, chamados de foto-índices.
3°	Selecionar um produto base que passe pelo maior número de POs possível, para, conhecendo os custos dos diferentes POs, realizar o cálculo do produto base, conhecido como foto-custo base.
4°	Calcular os potenciais produtivos, ou seja, o máximo que pode ser realizada em condições favoráveis, a partir da divisão dos foto-índices pelo foto-custo base.
5°	Somar os custos acumulados pelo produtos em cada PO, para obter então o valor total em UEPs.

Fonte: Adaptado de Montini; Leal; Mareth, (2009).

Para calcular o valor do UEP não se deve considerar apenas os custos decorrentes dos esforços humanos, mas sim tudo o que leva a obtenção do produto ou serviço final, como o trabalho das máquinas, o esforço de capitais e energias (diretas e indiretas) aplicadas durante o processo (Zanin et al., 2019).

Assim, através da UEP é possível realizar uma comparação entre os produtos e serviços prestados em relação ao esforço necessário a cada um deles, sendo possível fazer uma análise partindo da quantidade de UEPs fundamentais a cada processo, auxiliando a gestão desses.

A partir dos materiais selecionados foi possível então responder a esse objetivo, de maneira a elucidar os conceitos dos métodos de custeio presentes nos materiais lidos que não foram explicitados em meio a fundamentação teórica deste estudo, o que se mostra importante para o entendimento da pesquisa e para o desenvolvimento das respostas aos próximos objetivos, sendo o próximo o apontamento dos métodos mais utilizados na gestão de custos hospitalares no setor público segundo a literatura investigada.

## **4.2 Métodos de custeio mais utilizados na gestão de custos hospitalares no setor público segundo a literatura investigada**

Buscou-se responder também o segundo objetivo deste estudo, dissertando sobre quais são os métodos de custeio mais utilizados na gestão de custos hospitalares do setor público em meio a literatura investigada.

A partir da leitura notou-se que grande parte dos autores (Colares, Pereira e Monteiro) abordados nos materiais selecionados apontam que o método de custeio mais comum é o método de custeio por absorção, ou seja, é aquele que costuma ser utilizado com maior frequência nas instituições públicas hospitalares, sendo assim, de acordo com Colares (2022, p.39), “A literatura nacional observa que a maioria dos hospitais brasileiros aplica, em suas rotinas, o método de custeio por absorção”.

De acordo com Pereira (2014), no ano da publicação de sua dissertação, as informações de custos já eram vistas como importantes, mas ainda se encontravam no estágio inicial, assim no Brasil, a utilização do método de custeio por absorção estava presente na maioria dos Estados por ele abordados, enquanto em países mais desenvolvidos o método ABC era apresentado como o de maior uso.

Isso se deve ao fato do método por absorção ser tradicional e considerar em sua análise todos os custos dos produtos e serviços, sejam eles diretos, indiretos, fixos e variáveis (Colares, 2022).

Além disso, o método por absorção possui um melhor custo-benefício, sendo menos oneroso; é um critério legal, ou seja, é reconhecido pela contabilidade fiscal; apresenta uma aplicação mais fácil, pois é apenas necessário conhecer o valor do custo para apropriá-los; é mais flexível possibilitando futuras mudanças, caso necessário; possibilita a divisão por centros de custos e pode ser aplicado com ou sem departamentalização (Pereira, 2014).

Apesar das vantagens apresentadas, o custeio por absorção exerce melhor sua função se utilizado em organizações em que os custos diretos correspondem a uma maior parte dos custos totais.

Isso ocorre, visto que, os custos indiretos devem passar por rateios, o que causa arbitrariedade e torna os custos mais subjetivos, alterando assim o processo de custeio como um todo, ademais, o custo de um produto ou serviço prestado pode ser alterado por causa do aumento ou diminuição do volume de outro produto ou serviço e ao fato dos custos fixos, que não variam, estarem no valor total junto dos

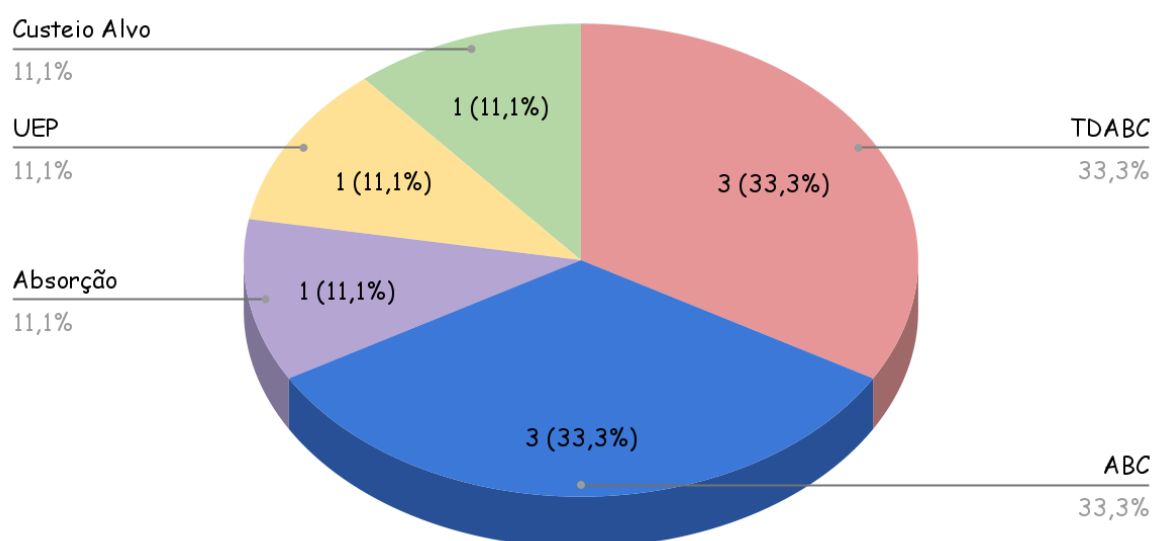
outros, mesmo que haja alterações no volume de produção (Monteiro, 2016; Pereira, 2014).

Dentre os autores que abordam o método de custeio por absorção como sendo o mais utilizado em meio às instituições de saúde, apenas um deles aplicou e defendeu esse método em seu estudo, enquanto os outros buscaram utilizar de outros métodos, a fim de reduzir os desvios criados pelos critérios de rateio durante o custeio por absorção.

Diante dos dados apontados, os métodos de custeio utilizados pelos autores das literaturas investigadas nesta pesquisa, apontam o pouco uso da metodologia do custeio por absorção. Onde foi identificado que nos sete materiais lidos, apenas um faz o uso desse tipo de custeio, enquanto os demais utilizam-se dos outros métodos citados.

No total, durante a leitura foi possível notar que cinco métodos de custeio foram utilizados nos materiais selecionados para esta pesquisa, sendo eles: TDABC, ABC, Absorção, UEP e o custeio Alvo. Onde o TDABC apareceu em três materiais, o ABC em três e o por Absorção, UEP e custeio Alvo em apenas um, conforme o gráfico 1, apresentado abaixo:

**Gráfico 1** - Números e porcentagem de vezes que cada método apareceu.



Fonte: A autora, 2024.

De acordo com os autores, há alguns fatores que levaram os métodos ABC e TDABC serem mais utilizados do que os demais métodos em meio a literatura investigada.

Ferreira (2008), Silva (2006) e Monteiro (2016) defendem que o método ABC auxilia na distribuição mais eficaz dos recursos operacionais da organização, assim busca reduzir os impactos e distorções causados pelos rateios que são feitos com os custos indiretos da produção nos métodos tradicionais que incluem o custeio por absorção, o direto, o pleno ou também conhecido pela sigla RKW e o custeio variável.

Essas distorções ocasionam em dificuldades nas tomadas de decisões, já que os rateios alteram os custos como um todo (Ferreira, 2008).

Para isso, o ABC identifica os custos e os dispõe as atividades que deles dependem. Dessa forma o ABC apresenta vantagens em relação ao rastreamento e ao direcionamento dos custos de maneira mais exata, se concentrando em identificar de que forma as atividades se encontram vinculadas com a utilização de recursos (Silva, 2006).

Segundo Monteiro (2016) o ABC possibilita uma mensuração de forma homogênea, ou seja, a uniformização dos elementos que fazem parte da produção de um determinado produto ou da prestação de um serviço. Na área da saúde por exemplo pode-se usar para criar essa uniformização o número de consultas, procedimentos, entre outros, permitindo um maior entendimento das informações sobre os custos.

De acordo com Ferreira (2008), o método ABC se torna um dos mais adequados para serem utilizados nas organizações públicas hospitalares visto que essas possuem grande quantidade de custos indiretos e o ABC busca lidar por sua vez com esses custos de forma a torná-los mais precisos.

Além disso, o ABC por relacionar os recursos consumidos com as respectivas atividades, possibilita a observação de forma mais ampla dos custos de cada uma das atividades, permitindo a verificação das atividades que mais consomem recursos. Sendo considerado como uma ferramenta que não deve ser utilizada para fins contábeis mas sim para fins gerenciais, viabilizando análises estratégicas e auxiliando nas tomadas de decisões (Ferreira, 2008).

Por fim, segundo Silva, Miranda e Falk (2002), a partir dos dados coletados por eles, no ano de sua pesquisa, concluíram que o método ABC se mostrava como

aquele que estava sendo mais utilizado nas instituições hospitalares do Brasil.

Partindo dessas informações é possível concluir que os autores pesquisados concordam que o método ABC vem a ser mais vantajoso que os métodos tradicionais de custos já que reduz as imprecisões dos rateios, diminuindo a quantidade de taxas de distribuição de custos indiretos e auxiliar em tomadas de decisões mais vantajosas para a organização.

O método TDABC por sua vez também é uma possibilidade mais vantajosa em relação aos métodos de custeio tradicionais, conforme apresentado pelos autores.

O TDABC assim como o ABC, busca minimizar a subjetividade causada pelos critérios de rateio utilizados no custeio por absorção, sendo mais acurado e auxiliando na garantia de melhor qualidade dos serviços de assistência à saúde prestados (Monteiro, 2016).

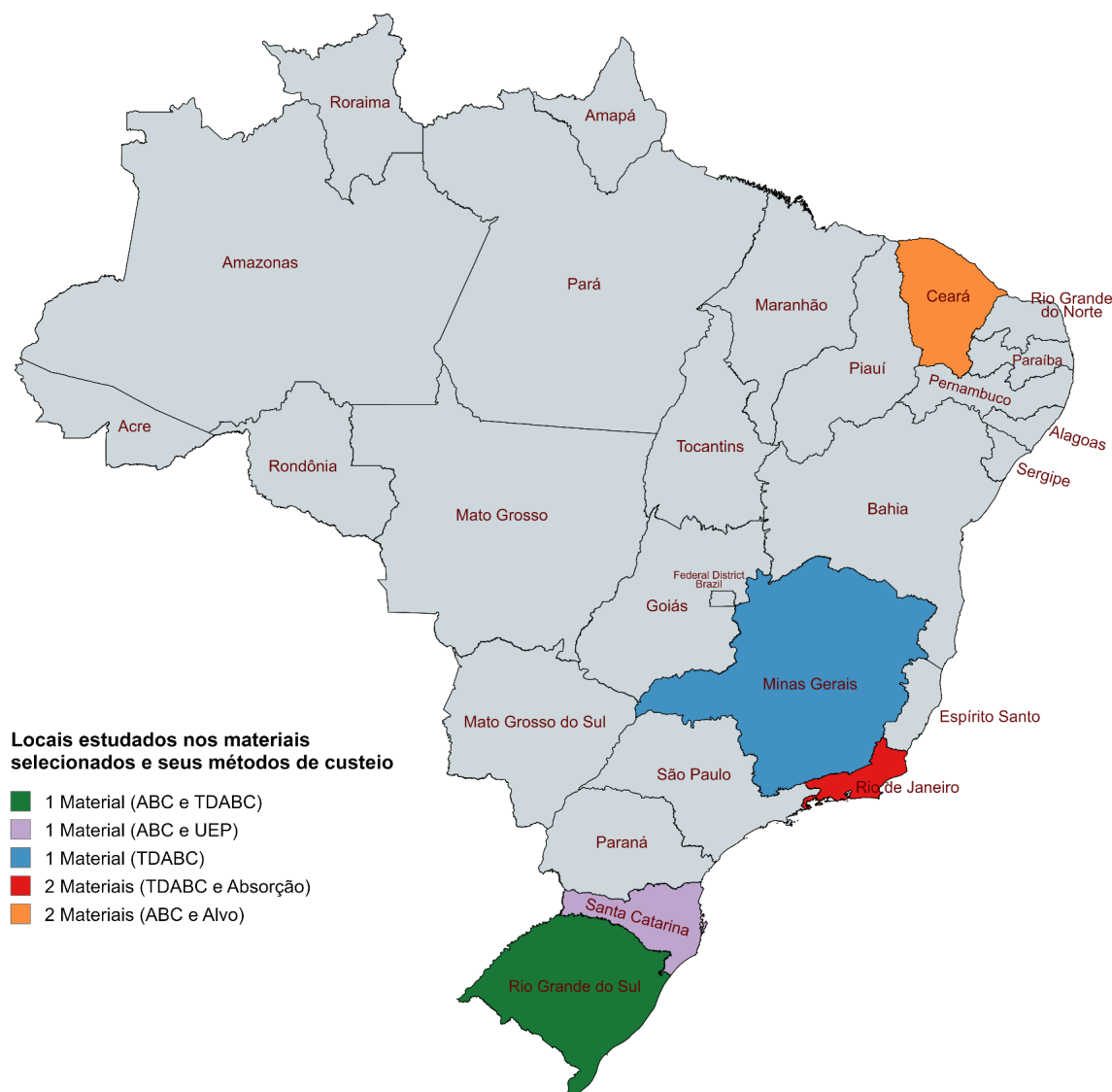
O TDABC não se desvincula do ABC, no entanto, apresenta algumas diferenças em relação a ele, entre elas: a maior facilidade de aplicação, já que necessita de apenas duas variáveis em sua aplicação (o tempo e o custo dos recursos dos serviços) e o fato de seu processo ser mais prático, menos oneroso e de aplicação mais rápida se relacionada ao ABC (Silva, 2018).

Por suas vantagens, esse método acaba por se apresentar como um aperfeiçoamento do método ABC, já que além das vantagens já apresentadas, é um método que possibilita atualizações de forma mais rápida e fácil. Por apresentar essas propriedades é apontado como ideal para o ambiente de saúde, que é mais complexo que as outras organizações (Colares, 2022).

Assim como no método ABC, a partir da leitura e análise dos materiais selecionados é possível notar que os autores concordam que o TDABC reduz as complicações do rateio e traz diversas vantagens para a melhor gestão de custos hospitalares.

Para analisar se nos materiais nos quais foram realizadas as leituras há um método mais presente em alguma região ou Estado do Brasil, foi feito uma mapa, figura 8, presente abaixo, que apresenta a localização dos hospitais estudados nos materiais selecionados e os métodos de custeio que foram utilizados nos estudos desses hospitais.

**Figura 8** - Localização dos hospitais dos materiais estudados e os métodos de custeio utilizados em cada um deles.



Fonte: A autora, 2024.

A partir da leitura e da análise desse mapa, é possível notar que os estudos não se concentram em apenas uma região geográfica, além de ser possível identificar que o método ABC esteve mais presente nos estudos realizados na região Sul e o TDABC na região Sudeste, no entanto é importante destacar que não estão presentes apenas nessas regiões.

Por fim, é possível concluir que os métodos ABC e TDABC se apresentaram como os métodos mais utilizados em meio a literatura investigada, já que oferecem vantagens em relação aos métodos tradicionais como o custeio por absorção,

quando se trata dos rateios e da obtenção de informações sobre os custos dos serviços prestados.

#### **4.3 Influência dos métodos identificados na literatura investigada na gestão de custos hospitalares no setor público**

Durante a leitura da literatura investigada buscou-se responder também ao terceiro e último objetivo desta pesquisa que busca informar quais são as influências dos métodos de custeio identificados na literatura investigada na gestão dos custos no setor público.

Quando se trata de gestão de custos, Colares (2022) aponta que o método TDABC devido seus processos e vantagens já apresentadas nesta pesquisa, se torna um método mais preciso e rigoroso, sendo considerado por este autor a opção mais adequada para a gestão mais eficiente dos custos hospitalares. Corroborando com a visão de Colares, Silva (2018) também defende que esse método apresenta-se adequado à área da saúde, tanto pública como privada.

Sendo assim, o método TDABC influencia positivamente na gestão dos custos hospitalares permitindo não só que a instituição tenha conhecimento de seus dados numéricos, mas também fornecendo informações mais acuradas e precisas.

Assim, tornando possível identificar as causas de impactos e desvios gerados sobre os custos da organização e se seu processo está acontecendo conforme o que foi planejado, se tornando um método capaz de orientar as tomadas de decisões, avaliar e aumentar a qualidade dos serviços prestados, conduzir as políticas de saúde, auxiliar na criação de passos que devem ser seguidos ou de ajuste naqueles já existentes e a alocação dos custos de forma mais eficiente, buscando a redução desses sempre que possível (Silva, 2018).

Ainda de acordo com Silva (2018), o TDABC pode servir como uma ferramenta capaz de avaliar se as propostas a serem implementadas irão trazer vantagens ao processo como um todo, diminuindo os custos e perdas e aumentando a qualidade dos serviços prestados, antes que essas sejam definitivamente implementadas, assim podendo impedir que essas afetem a organização e consequentemente seus pacientes.

Para Monteiro (2016), a melhor forma de utilizar os métodos a fim de trazer influências positivas aos custos é combinando eles, assim, em sua pesquisa, ele

usou três métodos de custeio, direto, ABC e TDABC. Onde o custeio direto foi responsável por apresentar a margem direta dos serviços, ou seja, quanto ele contribui para a cobertura dos custos fixo, o ABC por permitir o conhecimento de todos os custos de produção e o TDABC sendo utilizado como direcionador, dispondo os custos aos objetos responsáveis por utilizá-los.

Esse uso conjunto, apropria-se das vantagens trazidas por cada um desses métodos, trazendo assim informações mais precisas sobre os custos e os processos e auxiliando na tomada de decisões, tornando a gestão de custos mais eficiente (Monteiro, 2016).

Assim como o TDABC, o ABC também influencia e auxilia na gestão de custos já que analisa como os recursos são consumidos e a quantidade de recursos que é utilizado por cada atividade ou departamento, sendo capaz de identificar onde estão sendo gerados desperdícios e, também, atividades que não estão trazendo valor para a organização, para assim buscar maneiras de melhoria e realizar a comparação entre os dados numéricos e qualitativos (Silva, 2006).

Desse modo, pode-se definir o que causou determinado prejuízo e o que deve ser feito e como deve ser feito, podendo ser utilizado nos três níveis de gestão, o estratégico (alta gestão), o tático (gerentes) e o operacional (supervisores) e também na tomada de decisão (Ferreira, 2008).

Como já apresentado anteriormente, o ABC também pode ser utilizado junto a outros métodos. Além de Monteiro (2016), já citado, Silva (2006) também utilizou de mais de um método, sendo eles o ABC e o UEP. Sendo o ABC utilizado para identificar todos os custos e direcioná-los e o UEP responsável por estabelecer certa uniformidade entre os produtos e os serviços por meio da criação de uma unidade de medida, sendo essa não monetária.

O método de absorção, por sua vez, apresenta influências positivas e também negativas em relação à gestão de custos. Como parte positiva pode-se citar que esse método, como já exposto, identifica todos os custos da organização analisada e, assim, com os dados obtidos este método permite uma melhor alocação dos recursos buscando a qualidade, ademais esse atende os princípios fundamentais da contabilidade (Pereira, 2014).

No entanto, o custeio por absorção acaba por distorcer os custos finais já que necessita do uso de critérios de rateio, além disso, por ser um método que deve ser necessariamente utilizado de acordo com o que diz a legislação brasileira, as

instituições precisam aplicá-lo mesmo que de forma conjunta ou apenas em segundo plano para que possa utilizar as outras opções de métodos de custeio (Beuren; Schlindwein, 2008)

Por ser uma informação de 2008, buscou-se um autor atual que corrobora com os autores acima. Costa et al (2021, p.217) diz que o método de custeio por absorção “é o único método de custeio aceito para fins fiscais e de Contabilidade”.

O método UEP (Unidade de Esforço por Produção) assim como os demais pode influenciar positiva e negativamente na gestão de custos. No âmbito positivo pode-se citar a padronização que esse método traz aos produtos e serviços a partir da criação de uma unidade de medida específica, onde por meio dela é possível realizar uma comparação entre esses produtos e serviços, o que permite uma análise do esforço necessário a cada um deles, facilitando a gestão dos custos e consequentemente as tomadas de decisões, onde é possível planejar o processo a fim de torná-lo mais eficiente (Montini; Leal; Mareth, 2009).

Além disso, de acordo com Silva (2006) o UEP além de apresentar maior facilidade em meio a operação, apresenta um custo mais baixo em sua execução e é capaz de identificar as atividades que estão trazendo mais custos ao produto ou serviço final.

Contudo, em seu âmbito negativo, esse método demonstra dificuldades no momento de sua implementação, não é capaz de identificar possíveis melhorias ou gastos desnecessários presentes nos processos, sendo por vezes necessário a realização de uma nova análise, causando um retrabalho e gerando, por conseguinte, novos custos à instituição, e acaba por não fazer a análise das despesas e dos custos diretos (Silva, 2006).

Já o custeio alvo, também conhecido como custeio meta, também acaba por influenciar positivamente os custos dos hospitais públicos e de hospitais universitários federais, visto que sua utilização é recomendada quando há uma ampla variedade de produtos ou serviços (Carareto et al.,2006).

Ainda assim, deve ser utilizado quando não é possível gerenciar os preços, mas sim os custos. Viabilizando simultaneamente a redução dos custos totais e a conservação da qualidade dos produtos ou serviços, servindo também como uma ferramenta de gerenciamento estratégico de custos dos processos. Permitindo a integração dos diversos setores da organização hospitalar, que são essenciais para a atuação eficiente do custeio alvo (Lima, 2010).

A partir disso, pode-se concluir que apesar dos métodos possuírem pontos positivos e negativos, no caso do TDABC, ABC, UEP e custeio alvo, a influência apresenta-se majoritariamente positiva. Enquanto no caso do custeio por absorção, embora apresente-se como o único método aceito para fins fiscais e contábeis, acaba por distorcer as informações de custos já que necessita da aplicação de critérios de rateio em seu processo.

## 5 CONCLUSÃO

De acordo com Dallora e Foster (2008), a gestão de custos vem assumindo um papel cada vez mais relevante na área da saúde, visto a limitação de recursos disponíveis para os atendimentos à saúde e o aumento da demanda pela assistência médica devido ao envelhecimento da população e o surgimento e prevalência de doenças e a importância da análise e gestão de custos na alocação dos recursos e alcance da qualidade dos serviços prestados, buscou-se demonstrar como a literatura tem apresentado os métodos de custeio utilizados nos hospitais públicos e sua influência na gestão de custos.

A partir da leitura dos materiais coletados foi possível conceituar os métodos de custeio neles abordados, descrevendo em meio a análise de dados os métodos de custeio que já haviam aparecido na fundamentação teórica de forma resumida e de forma mais aprofundada aqueles que apareceram nos materiais selecionados mas que não foram conceituados na fundamentação teórica, além de identificar os métodos de custeio mais utilizados em meio a esses materiais e a influência desses métodos na gestão de custos hospitalares no setor público, assim, alcançando todos os objetivos deste trabalho.

Contudo, para obter uma boa quantidade de materiais foi necessário retirar a delimitação de tempo e basear-se em dissertações apenas da plataforma BDTD. Dessa forma, foi viável o alcance dos objetivos propostos nesta pesquisa. Como resultados apresentou-se os conceitos dos métodos de custeio que ainda não haviam sido abordados em meio a fundamentação teórica.

Além de apontar que embora o método de custeio por absorção ainda seja amplamente utilizado nas organizações hospitalares, sendo estas públicas ou não, por ser o único método aceito para fins fiscais e contábeis, mesmo não sendo, na maioria das vezes, a melhor opção a ser utilizada, dentre os materiais em que a leitura foi realizada os métodos mais aplicados para a análise de custos na saúde pública foram: o ABC e o TDABC, já que diminuem a subjetividade causada por métodos tradicionais como o por absorção e trazem vantagens em relação a obtenção de informações sobre os custos dos serviços prestados.

Ademais, foram evidenciadas as influências que os métodos apontados causam na gestão de custos hospitalares no setor público, evidenciando os métodos ABC, TDABC, UEP e custeio alvo como aqueles com influência majoritariamente

positiva. Enquanto que, o por absorção, embora seja o único método aceito para fins fiscais e contábeis, distorce as informações de custos já que necessita da aplicação de critérios de rateio.

Observa-se que para se ter um conhecimento mais amplo sobre os métodos de custeio utilizados nos hospitais públicos e a influência desses na gestão de custos, novos estudos podem ser realizados a fim de identificar se, com uma maior quantidade de materiais, é possível determinar uma região geográfica que utiliza mais ou menos um determinado método, ou ainda, identificar porque o UEP e o custeio alvo são menos utilizados que o ABC e o TDABC, mesmo que apresentem vantagens em relação aos custeio tradicionais.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre de 2012. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487/pdf>. Acesso em: 11 abr. 2024.

ALMEIDA, Jorge Jesus de. Sistemas de custos em organizações hospitalares: estudo de casos. 1987. 227 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, **Fundação Getúlio Vargas** - Isec, Rio de Janeiro, 1987. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/e2a8d17d-36b4-4dcf-bbaf-693e03ab0963/content>. Acesso em: 05 maio 2024.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 73, n. b, p. 127-152, 2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/8726>. Acesso em: 25 abr. 2024.

ALVES, Luciana Argôlo Correia; VENTURA, Alexandre; MENDES, Thiago Souto. Revisão sistemática da literatura sobre avaliação de programas nos cursos profissionalizantes em Institutos Federais no Brasil. **New Trends In Qualitative Research**, p. 1-10. jul. 2022. Disponível em: <https://publi.ludomedia.org/index.php/ntqr/article/view/727>. Acesso em: 20 set. 2024.

ALVES, Rodrigo Veiga. Fatores delimitantes na implementação de um sistema de gestão de custos em um hospital público do Rio Grande do Sul. 2007. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, **Universidade Federal de Santa Catarina**, Florianópolis, 2007. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/90369/241831.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 29 fev. 2024.

ARASHIRO, Leila Akemi. Gestão de custo hospitalar: estudo de casos no município de São paulo. 2004. 172 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração de Empresas, **Fundação Getúlio Vargas Escola de Administração de Empresas de São Paulo**, São Paulo, 2004. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/d4e32f1b-04e9-4538-a32f-4ceca194ff72/content>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo. São Paulo: Edições 70, 2016. Disponível em: <https://madmunifacs.wordpress.com/wp-content/uploads/2016/08/anc3a1lise-de-contec3bado-laurence-bardin.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2024.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos**, v. 3, n. 2, p. 27-54, ago. 2008. Disponível em:

<https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/41/634>. Acesso em: 25 nov. 2024.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do hospital das clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão preto da USP. **RAP**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 903-931, ago. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/xVpBtCNBqqKQZmXwyt8X35c/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 29 fev. 2024.

BORGERT, Altair; ALVES, Rodrigo Viega; SCHULTZ, Charles Albino. Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 7, n. 14, p. 97-119, dez. 2010. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/762/76220573006.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2025.

BORINELLI, Márcio Luiz; BEUREN, Ilse Maria; GUERREIRO, Reinaldo. Os sistemas de acumulação de custos em organizações de serviços: um estudo de caso em uma entidade hospitalar. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2561>. Acesso em: 05 maio 2024.

BOTELHO, Joacy Machado; CRUZ, Vilma Aparecida Gimenes da. Metodologia científica. São Paulo: **Pearson Education do Brasil e Unopar**, 2013. 135 p. Disponível em: [https://cdn.unoparead.com.br/contents/27090f95-0709-43ec-9e94-b1f205f94a6b/assets/resources/978-85-430-0006-0-METODOL\\_CIENTIF.pdf](https://cdn.unoparead.com.br/contents/27090f95-0709-43ec-9e94-b1f205f94a6b/assets/resources/978-85-430-0006-0-METODOL_CIENTIF.pdf). Acesso em: 28 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal**. 2018. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:25901](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:25901). Acesso em: 25 abr. 2024.

BRASIL. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução N°510, de 07 de abril de 2016**. 2016. Disponível em: [https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2016/res0510\\_07\\_04\\_2016.html](https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2016/res0510_07_04_2016.html). Acesso em: 01 jun. 2024.

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 – conceitos e metodologia**. 2006. Disponível em: [https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/06\\_0243\\_M.pdf](https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/06_0243_M.pdf). Acesso em: 16 maio 2024.

BRIZOLA, Jairo; FANTIN, Nádia. Revisão da literatura e revisão sistemática da literatura. **Revista de Educação do Vale do Arinos**, Juara, v. 3, n. 2, p. 23-39, dez. 2016. Disponível em: <https://periodicos.unemat.br/index.php/relva/article/view/1738/1630>. Acesso em: 19 jun. 2024.

CAMARGOS, Marcos Antônio de; GONÇALVES, Márcio Augusto. Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio, Critérios de Atribuição de Custos e Tipos de Custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina contabilidade de custos. **Angrad**, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, p. 97-118, mar. 2005. Disponível em: <https://acervo-digital.espm.br/Artigos/ART/113283.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2024.

CARARETO, Edson Soares *et al.* Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis, v. 2, n. 2, p. 1-24, dez. 2006. Disponível em: [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/45319850/125-389-1-PB-libre.pdf?1462299969=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DGestao+Estrategica+de+Custos+custos+na+t.pdf&Expires=1715118089&Signature=V6t0neSEHQ2QX4N8oFhfRtw~7rRqh7n6GN2Gua2WkMMoEEzY8~XbtaDJufMFhaPkSjNM9kBvwXmSYZ0jbQOry2FRRUi-d9naSILHbvmp2vaTvFvyoJ2YWT4SwZKFFF2o~b~4iSZjz0WSZYCRAjxUly597ORW7fFtWhWJp7IWek5JvHRxeXz0P0J3SS0oXJgcnpSBjG2kuh5pIJZaX2YtNv8mJNQLw2tu1mjsCrzBJYSiHeKX~wiSdROKATwLUHK4GxvRxmm4JEFqCNYArQ8mwG-0JuYLdjrU8oCuH6ODMHL8dUs9NzJ5Fsu~WQdHQ8K5K~ecyqcaN24p4ZS0LXZfQ\\_\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/45319850/125-389-1-PB-libre.pdf?1462299969=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DGestao+Estrategica+de+Custos+custos+na+t.pdf&Expires=1715118089&Signature=V6t0neSEHQ2QX4N8oFhfRtw~7rRqh7n6GN2Gua2WkMMoEEzY8~XbtaDJufMFhaPkSjNM9kBvwXmSYZ0jbQOry2FRRUi-d9naSILHbvmp2vaTvFvyoJ2YWT4SwZKFFF2o~b~4iSZjz0WSZYCRAjxUly597ORW7fFtWhWJp7IWek5JvHRxeXz0P0J3SS0oXJgcnpSBjG2kuh5pIJZaX2YtNv8mJNQLw2tu1mjsCrzBJYSiHeKX~wiSdROKATwLUHK4GxvRxmm4JEFqCNYArQ8mwG-0JuYLdjrU8oCuH6ODMHL8dUs9NzJ5Fsu~WQdHQ8K5K~ecyqcaN24p4ZS0LXZfQ__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA). Acesso em: 11 abr. 2024.

CARDOSO, Antonio Augusto Brion *et al.* Gestão de custos em organizações hospitalares: sistemática por centro de custos: sistemática por centro de custos. **Semina: Ciências Sociais e Humanas**, Londrina, v. 41, n. 1, p. 123-138, jun. 2020. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/seminasoc/article/view/39793/27488>. Acesso em: 29 fev. 2024.

CARDOSO NETO, José Olímpio. Avaliação da aplicabilidade do custeio baseado em atividades: um estudo comparativo em hospitais filantrópicos do município de São Paulo. 2012. 123 f. Dissertação (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, **PUC-SP**, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/1505/1/Jose%20Olimpio%20Cardoso%20Neto.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2024.

COLARES, Flávia Lúcia da Silva. Custeio de procedimentos hospitalares na rede pública de Belo Horizonte: aplicação do método time-driven activity-based costing. 2022. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Enfermagem, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/48496>. Acesso em: 18 set. 2024.

COSTA, Carine Viera da *et al.* Contabilidade de Custos Aplicada à Gestão Hospitalar Uma Revisão Teórica. **Revista Multidisciplinar Humanidade e Tecnologias (Finom)**, v. 29, n. 1, p. 207-231, jun. 2021. Disponível em: [https://revistas.icesp.br/index.php/FINOM\\_Humanidade\\_Tecnologia/article/view/1589](https://revistas.icesp.br/index.php/FINOM_Humanidade_Tecnologia/article/view/1589). Acesso em: 25 nov. 2024.

CUNHA, Yasmine Fernanda Ferreira. Custos e indicadores assistenciais hospitalares: estudo em unidades públicas do estado de Minas Gerais. 2018. 138 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, **Universidade Federal de Minas**

**Gerais**, Belo Horizonte, 2018. Disponível em:

<https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/51936/1/Custos%20e%20indicadores%20assistenciais%20hospitalares%20estudo%20em%20unidades%20pu%cc%81blicas%20do%20Estado%20de%20Minas%20Gerais.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2024.

DALLORA, Maria Eulália Lessa do Valle; FORSTER, Aldaisa Cassanho. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino: considerações teóricas.

Medicina (Ribeirão Preto), Ribeirão Preto, Brasil, v. 41, n. 2, p. 135–142, 2008.

Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rmrp/article/view/259>. Acesso em 29 fev. 2024.

DE-LA-TORRE-UGARTE-GUANILO, Mônica Cecilia; TAKAHASHI, Renata Ferreira; BERTOLOZZI, Maria Rita. Revisão sistemática: noções gerais. **Rev Esc Enferm Usp**, São Paulo, v.45, n.5, p. 1260-1266, 2011. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/reeusp/a/CRjvBKKvRRGL7vGsZLQ8bQj/?format=pdf>. Acesso em: 03 maio 2024.

DERMEVAL, Diego; COELHO, Jorge Artur Peçanha de Miranda; BITTENCOURT, Ig Ibert. Mapeamento Sistemático e Revisão Sistemática da Literatura em Informática na Educação. In: JAQUES, Patricia *et al.* **Metodologia de Pesquisa Científica em Informática na Educação: Abordagem Quantitativa**. Porto Alegre: Sbc, 2020. p. 0-0. Disponível em:

[https://metodologia.ceie-br.org/wp-content/uploads/2019/11/livro2\\_cap3.pdf](https://metodologia.ceie-br.org/wp-content/uploads/2019/11/livro2_cap3.pdf). Acesso em: 20 jun. 2024.

DOMINGOS, Tamara Bernardes. As características da gestão de custos nas indústrias de vestuário localizadas em Sombrio/SC. 2016. 56 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, **Universidade do Extremo Sul Catarinense**, Criciúma, 2016. Disponível em:

<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/4841/1/Tamara%20Bernardes%20Domingos.pdf>. Acesso em: 04 maio 2024.

DONATO, Helena; DONATO, Mariana. Etapas na Condução de uma Revisão Sistemática. **Revista Científica da Ordem dos Médicos**, ., v. 3, n. 32, p. 227-235, 2019. Disponível em:

<https://www.actamedicaportuguesa.com/revista/index.php/amp/article/download/11923/5635>. Acesso em: 31 maio 2024.

FERREIRA, Alzenir Moraes. Sistemas de custos para os hospitais públicos municipais: estudo nos hospital distrital gonzaga mota messejana (hdgmm). 2008.

206 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2008. Disponível em:

<https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61946>. Acesso em: 28 out. 2024.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**.

Universidade Estadual do Ceará, 2002. Disponível em:

<http://www.ia.ufrj.br/ppgea/conteudo/conteudo-2012-1/1SF/Sandra/apostilaMetodologia.pdf>. Acesso em: 29 maio 2024.

GARCIA, Elias; CASAROTTO, Claudia Cristina Wust; GARCIA, Osmarina Pedro

Garcia. Métodos de custeio: uma ferramenta para precificação da produção. In: **Anais do Congresso Internacional de Custos**. 2003. Disponível em: <https://www.intercostos.org/documentos/congreso-08/297.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2024.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnica de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2008. 200 p. Disponível em: <https://ayanrafael.com/wp-content/uploads/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnica-s-de-pesquisa-social.pdf>. Acesso em: 28 maio 2024.

LIMA, Marcos Antonio Barbosa de. **O custeio alvo em serviços hospitalares públicos**: estudo no serviço de transplante hepático do hospital universitário walter cantídio da universidade federal do ceará (huwc/ufc). 2010. 121 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/36864>. Acesso em: 28 out. 2024.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no rs. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, abr. 2006. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/1170/117016274004.pdf>. Acesso em: 16 maio 2024.

MACHADO, Maria Aparecida de Souza; MEDEIROS, Maria Goreth Loures. Sistema de custeio ABC aplicado a uma maternidade. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2449>. Acesso em: 29 fev. 2024.

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. **Rap**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 1, p. 791-820, ago. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/sYYrhjhyGpwryFBcPP7xjz/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 05 maio 2024.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2003. 311 p. Disponível em: [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/35773674/LAKATOS-libre.pdf?1417304043=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3Dwww\\_atlasnet\\_com\\_br.pdf&Expires=1718812422&Signature=EvEFnn1fFqsw4~g19JOobp8ReiBEth9Y2IAhsPxxGMZhrR1OjWU6YS~W3VKYMc~~iTufxcSd4bFOPQOMjbsUkrOGLHVu9mQOfISHio6KcGPeUkRI1MJden82W2T2046ogsOMdHjELayQpTYkQ1c74NF4YKCKdbPkIOJqogIDxwMTYCX-kirNRDMQ5T1JmS7FkNNUusMvma4ilFoeM6d8hxrBofhWh8ZBuyDSZJx6H8IZCwecG3W8f9aiMzZshvDEctSnz-ONNwz9EqWJDjwU93a83kpO~~MPEx7w3xmBROtd9olrAh0YI4i5KSFk5qSwHFqF08SRwYX20PYafxYIJ0Q\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/35773674/LAKATOS-libre.pdf?1417304043=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3Dwww_atlasnet_com_br.pdf&Expires=1718812422&Signature=EvEFnn1fFqsw4~g19JOobp8ReiBEth9Y2IAhsPxxGMZhrR1OjWU6YS~W3VKYMc~~iTufxcSd4bFOPQOMjbsUkrOGLHVu9mQOfISHio6KcGPeUkRI1MJden82W2T2046ogsOMdHjELayQpTYkQ1c74NF4YKCKdbPkIOJqogIDxwMTYCX-kirNRDMQ5T1JmS7FkNNUusMvma4ilFoeM6d8hxrBofhWh8ZBuyDSZJx6H8IZCwecG3W8f9aiMzZshvDEctSnz-ONNwz9EqWJDjwU93a83kpO~~MPEx7w3xmBROtd9olrAh0YI4i5KSFk5qSwHFqF08SRwYX20PYafxYIJ0Q_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA). Acesso em: 29 maio 2024.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2003. 262 p. Disponível em: [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/60173570/Eliseu\\_Martins\\_CUSTOS\\_9%C2%BA\\_ED20190731-91060-1pwgn2x-libre.pdf?1564629117=&response-content-dispositi](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/60173570/Eliseu_Martins_CUSTOS_9%C2%BA_ED20190731-91060-1pwgn2x-libre.pdf?1564629117=&response-content-dispositi)

[on=inline%3B+filename%3DEliseu\\_Martins.pdf&Expires=1717388011&Signature=B4Y-OIFhTnWqKY~h-vOt9~d5KPrC~gXTgYEYAlyBmJp05J0eM6XMpMiYzB4M~T0grusao0QghhTqYppFLmBPHTcVLUiSyX~gEJAcZeOBQYJKOFQoYA5uWF97k37L-8jje4eAeutdsVSn3beACdK9WOH4QkMMtgqc7Mv~DZdq9~X7Jary2xfbiChyDLIsZn05G1MMeC3rX9nMj5L6rh9gGchVX6uVbdq8EErPWvdTibVvYEQBax5H1zp7esNV2f5SaASa4VmLJV4wW8MfRdRXRjaLXI4rLvOL4lmX72gMdy8vxxnhuCdHnVpGrl2Ns1MCglUE3TTrOuajNZleGw-R0w\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](#). Acesso em: 21 maio 2024.

MENDES, Rosana Maria; MISKULIN, Rosana Giaretta Sguerra. A análise de conteúdo como uma metodologia. **Cadernos de Pesquisa**, A, v. 47, n. 165, p. 1044-1066, set. 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cp/a/ttbmyGkhjNF3Rn8XNQ5X3mC/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 04 jul. 2024.

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES, Dione Olesczuk. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Rsp**, Brasília, v. 69, n. 3, p. 63-82, set. 2018. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4752/1/Gest%c3%a3o%20de%20custos%20no%20setor%20p%c3%bablico%20%20um%20panorama%20de%20experi%c3%aancias%20internacionais%20.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2024.

MINAYO, Maria Cecília de Souza; DESLANDES, Suely Ferreira; CRUZ NETO, Otávio; GOMES, Romeu (org.). **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. 21. ed. Petrópolis: Vozes, 2002. 80 p. Disponível em: <https://wp.ufpel.edu.br/franciscovargas/files/2012/11/pesquisa-social.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2024

MONTEIRO, Alexandre Fernandes. Gestão pública de custos hospitalares: estudo sobre o resultado econômico em um hospital do exército brasileiro. 2016. 143 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2016. Disponível em: [https://repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/5346/Alexandre%20Fernandes%20Monteiro\\_.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/5346/Alexandre%20Fernandes%20Monteiro_.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 18 set. 2024.

MONTINI, Cláudio Renato; LEAL, Francisco Cezar dos Reis; MARETH, Taciana. Comparativo entre métodos de custeio: unidade de esforço produtivo (uep) e tradicional de rateio simples. **Contexto**, Porto Alegre, v. 9, n. 15, p. 1-17, 1º semestre de 2009. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11330>. Acesso em: 09 nov. 2024.

MOREIRA, Herivelto; CALEFFE, Luiz Gonzaga. Metodologia da pesquisa para o professor pesquisador. Rio de Janeiro: **Dpea Editora**, 2006. 94 p. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/8021683/mod\\_resource/content/1/Cap%203%20Classifica%C3%A7%C3%A3o%20da%20Pesq%20MOREIRA%20e%20CALEFFE.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/8021683/mod_resource/content/1/Cap%203%20Classifica%C3%A7%C3%A3o%20da%20Pesq%20MOREIRA%20e%20CALEFFE.pdf). Acesso em: 17 jun. 2024.

MOURA, Jamila Fernandes. Gestão de custos no setor público: um estudo de caso do programa nota fortaleza : sefin. 2018. 20 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, **Universidade Federal do Ceará**, Faculdade de Economia,

Administração, Atuária e Contabilidade, Fortaleza, 2018. Disponível em: [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/34660/1/2018\\_tcc\\_jfmoura.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/34660/1/2018_tcc_jfmoura.pdf). Acesso em: 25 abr. 2024.

NEGRA, Carlos Alberto Serra; NEGRA, Elizabete Marinho Serra. Custo hospitalar: uma reflexão sobre a implantação e necessidades. **Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, v. 12, n. 1, p. 31-56, abr. 2001. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/1970/197018322003.pdf>. Acesso em: 29 fev. 2024.

NUNES, Ginete Cavalcante; NASCIMENTO, Maria Cristina Delmondes do; LUZ, Maria Aparecida Carvalho Alencar. Pesquisa científica: conceitos básicos. **ID On Line. Revista de Psicologia**, v. 10, n. 29, p. 144-151, fev. 2016. Disponível em: <https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/390/527>. Acesso em: 18 jun. 2024.

PAULA, Silvia de; CORRÊA, Vitor; SILVA, Ademir da. A contabilidade de custos e seu destaque na gestão. **Organizações e Sociedade**, [S.L.], v. 8, n. 9, p. 125, 28 jun. 2019. Faculdade Aldete Maria Alves. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/334253445\\_A\\_CONTABILIDADE\\_DE\\_CUSTOS\\_E\\_SEU\\_DESTAQUE\\_NA\\_GESTAO](https://www.researchgate.net/publication/334253445_A_CONTABILIDADE_DE_CUSTOS_E_SEU_DESTAQUE_NA_GESTAO). Acesso em: 04 maio 2024.

PEREIRA, Ana Cristina. Uma contribuição à análise dos métodos de custeio aplicados às atividades hospitalares. 2002. 214 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Controladoria e Contabilidade Estratégica, **Unifecap**, São Paulo, 2002. Disponível em: [http://tede.fecap.br:8080/bitstream/tede/631/1/Ana\\_Cristina\\_Pereira.pdf](http://tede.fecap.br:8080/bitstream/tede/631/1/Ana_Cristina_Pereira.pdf). Acesso em: 05 maio 2024.

PEREIRA, Warley Francisco de Araújo. Custeio dos gastos no serviço público de saúde: estudo de caso no hospital nelson salles. 2014. 110 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://www.btd.uerj.br:8443/handle/1/8145>. Acesso em: 28 out. 2024.

PEZZUTTO, Lígia. A estruturação por centros de custos de uma fundação filantrópica contratualizada. 2021. 141 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Medicina, **Universidade de São Paulo**, Ribeirão Preto, 2021. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/17/17157/tde-21062022-142134/publico/LIGIAPEZZUTTO.pdf>. Acesso em: 21 maio 2024.

ROCHA, Viviane Lenzi da. Dificuldades na implementação de sistemas de custeio em instituições hospitalares: estudo de caso em um hospital de florianópolis. 2004. 115 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, **Universidade Federal de Santa Catarina**, Florianópolis, 2004. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/87037/204355.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 18 abr. 2024.

SANTOS, Manuela Pinto Gama dos. Gestão de custos do hospital regional de Taguatinga do Distrito Federal. 2019. 45 f. TCC (Graduação) - Curso de Gestão Pública Municipal, **Universidade de Brasília**, Brasília, 2019. Disponível em: [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/26960/1/2019\\_ManuelaPintoGamaDosSantos\\_tc](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/26960/1/2019_ManuelaPintoGamaDosSantos_tc)

[c.pdf](#). Acesso em: 29 fev. 2024.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. Contabilidade de Custos. Salvador, BA: **UFBA**, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018. 103 p. Disponível em:

<https://biblioteca.unisced.edu.mz/bitstream/123456789/2039/1/Contabilidade%20de%20Custos.pdf>. Acesso em: 04 maio 2024.

SILVA, Ana Paula Ferreira da; MIRANDA, Luiz Carlos; FALK, James Anthony. Contabilidade de Custos Hospitalares No Brasil: um estudo sobre a evolução do tema nas publicações especializadas em contabilidade. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - Abc**, São Paulo - Sp, out. 2002. Disponível em:

<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2731>. Acesso em: 23 nov. 2024.

SILVA, Andressa Hennig; FOSSÁ, Maria Ivete Trevisan. Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. **Qualitas revista eletrônica**, v. 16, n. 1, p. 1-14, 2015. Disponível em:

[https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/56781325/2113-7552-1-PB-libre.pdf?1528811778=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DANALISE\\_DE\\_CONTEUDO\\_EXEMPLO\\_DE\\_APLICACAO.pdf&Expires=1719914476&Signature=Ydf37iO66PITaOP3yP7q8C0jh~w1znZBHvIRApTsq413ere~voYcSYkEDd98h2FAlaxqBvvU0oJA63Krd~RmizDthg5G5Hwr0Hi0jZYu8NQ-FhoI5sXefS~HjAg0qDtXwaRIVbQW~-Z7R0ME-ju1dHLWUwNHudi5zO5AKCnQUOTgs7t6jyrpywRnZdoLo1d8KW3y1f8ZaV6thRslsd1e53htOA~Gno9W0mtijFuf-JdtoZSA-E9xMsEMiry-98v7t7YOB Eu2QzpjhXpDjYy2HiQz6ldGZ50D9zRhcl9dKdHFOTLjW~uut2sOrHZ-q8Y9UeUQiApLxHY-irW7xm19Q\\_\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/56781325/2113-7552-1-PB-libre.pdf?1528811778=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DANALISE_DE_CONTEUDO_EXEMPLO_DE_APLICACAO.pdf&Expires=1719914476&Signature=Ydf37iO66PITaOP3yP7q8C0jh~w1znZBHvIRApTsq413ere~voYcSYkEDd98h2FAlaxqBvvU0oJA63Krd~RmizDthg5G5Hwr0Hi0jZYu8NQ-FhoI5sXefS~HjAg0qDtXwaRIVbQW~-Z7R0ME-ju1dHLWUwNHudi5zO5AKCnQUOTgs7t6jyrpywRnZdoLo1d8KW3y1f8ZaV6thRslsd1e53htOA~Gno9W0mtijFuf-JdtoZSA-E9xMsEMiry-98v7t7YOB Eu2QzpjhXpDjYy2HiQz6ldGZ50D9zRhcl9dKdHFOTLjW~uut2sOrHZ-q8Y9UeUQiApLxHY-irW7xm19Q__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA). Acesso em: 01 jul. 2024.

SILVA, Marcia Zanievicz da. Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do abc e da uep. 2006. 170 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006. Disponível em:

<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/89143>. Acesso em: 28 out. 2024.

SILVA, Michele Mendes Hiath. Proposta de implementação de um método de apuração de custos dos procedimentos cirúrgicos em uma unidade hospitalar de médio porte. 2018. 90 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Gestão e Estratégia, **Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro**, Seropédica, 2018. Disponível em:

<https://rima.ufrj.br/jspui/handle/20.500.14407/15076>. Acesso em: 18 set. 2024.

TAKAORI, Ricardo Sussumu. Custos Hospitalares: a Aplicação dos Conceitos de Custos Padrões Para Fixação de Uma Ferramenta de Análise de Resultados dos Eventos Hospitalares. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2733>. Acesso em: 18 abr. 2024.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas S.A., 1987. Disponível em:

[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4233509/mod\\_resource/content/0/Trivinos-Introducao-Pesquisa-em\\_Ciencias-Sociais.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4233509/mod_resource/content/0/Trivinos-Introducao-Pesquisa-em_Ciencias-Sociais.pdf). Acesso em: 18 jun. 2024.

VIEIRA, Eusélia Pavaglio. Custos e formação do preço de venda. Rio Grande do Sul: **Editora Unijuí**, 2008. 106 p. Disponível em: <https://bibliodigital.unijui.edu.br:8443/server/api/core/bitstreams/ec86bac6-3f46-4432-871f-f0e75883f176/content>. Acesso em: 09 maio 2024.

WERNKE, Rodney; JUNGES, Ivone. Influência da ociosidade fabril no custo unitário do produto: comparativo entre os métodos tabc e absorção. **Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 3, n. 7, p. 362-378, dez. 2017. Disponível em: <https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/3710>. Acesso em: 08 nov. 2024.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. Metodologia de Pesquisa. 2. ed. Florianópolis, 2011. 134 p. Disponível em: <https://www.atfcursosjuridicos.com.br/repositorio/material/3-leitura-extra-02.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2024.

ZANIN, Antonio *et al.* O método de custeio UEP como fonte geradora de informações gerenciais: estudo multicasos. **Associação Brasileira de Custos**, v. 14, n. 3, p. 143-164, dez. 2019. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/557>. Acesso em: 08 nov. 2024.

**APÊNDICES****APÊNDICE A - Planilha de organização dos dados iniciais dos materiais selecionados**

Planilha de organização dos dados iniciais dos materiais selecionados						
Obra utilizada	Tipo de publicação	Ano de publicação	Localização da obra (plataforma)	Autores	Local/hospital estudado	Referência bibliográfica

**APÊNDICE B - Planilha de organização das informações que respondem aos objetivos desta pesquisa**

Planilha de organização das informações que respondem aos objetivos desta pesquisa			
Objetivo da obra investigada	Conceitos de métodos de custeio localizados na literatura investigada	Métodos de custeio mais utilizados na gestão de custos hospitalares no setor público segundo a literatura investigada	Influência desses métodos (aqueles utilizados pelos autores) encontrados sobre os custos

**APÊNDICE C - Planilha de identificação, coleta e comparação de informações dos Métodos de Custeio utilizados nos materiais selecionados**

Planilha de identificação, coleta e comparação de informações dos Métodos de Custeio utilizados nos materiais selecionados							
Obras	Obra 1	Obra 2	Obra 3	Obra 4	Obra 5	Obra 6	Obra 7
Título das Obras							
Métodos de custeio utilizados em cada uma das obras							
Informações sobre os métodos utilizados em cada uma das obras							