

# CUSTEIO ABC NO AMBIENTE HOSPITALAR: UM ESTUDO NOS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS E DE ENSINO BRASILEIROS\*

## ABC COSTING IN HOSPITAL ENVIRONMENT: A STUDY IN BRAZILIAN UNIVERSITY HOSPITALS

GILBERTO JOSÉ MIRANDA

Professor Mestre  
da Faculdade de Ciências Integradas do Pontal  
da Universidade Federal de Uberlândia – MG  
E-mail: gilberto@pontal.ufu.br

CLEVERTON EUCLEN DE CARVALHO

Graduando em Ciências Contábeis  
pela Faculdade de Ciências Contábeis  
da Universidade Federal de Uberlândia – MG  
E-mail: clevertontspfc@yahoo.com.br

VIDIGAL FERNANDES MARTINS

Professor Mestre  
da Faculdade de Ciências Contábeis  
da Universidade Federal de Uberlândia – MG  
E-mail: vidigal@ufu.br

ADOLAR FERREIRA DE FARIA

Professor Graduado  
da Faculdade de Ciências Contábeis  
da Universidade Federal de Uberlândia – MG  
E-mail: adoalr@ufu.br

### RESUMO

O Custeio Baseado em Atividades tem se mostrado como uma alternativa promissora para fazer frente à complexidade que caracteriza os custos hospitalares. Nos últimos dez anos, somente na Plataforma Lattes, foram encontrados mais de uma centena de estudos dessa natureza. Este trabalho tem como objetivo, conhecer, empiricamente, a utilização do Custeio ABC nos hospitais universitários e de ensino brasileiros e comparar os resultados, conforme as possibilidades, com as pesquisas realizadas nas maiores empresas brasileiras pelos autores: Khoury (1999), Beuren e Roedel (2002) e Azevedo, Santos e Pamplona (2004). Dos 115 questionários enviados aos hospitais universitários, 34 foram respondidos. O estudo levou a conclusões importantes, como: Os sistemas de custos atuais dos hospitais têm poucas condições de fornecer informações úteis à gestão; o Custeio ABC é bastante conhecido no ambiente, mas o número de usuários ainda é relativamente pequeno: apenas 15% da amostra; mas existe expectativa por parte de 44% dos hospitais com relação ao uso futuro da abordagem. As principais causas apresentadas para a não-utilização do Sistema ABC foram: (a) o sistema utilizado atende às necessidades da organização e (b) o Custeio Baseado em Atividades é muito complexo.

**Palavras-chave:** Custos; Hospitais; Brasil.

### ABSTRACT

*The Cost Based Activity has been a promising alternative to deal with the complexity that characterizes hospital costs. In the last ten years, only in the Plataforma Lattes, more than a hundred studies of this nature had been found. This work aims to find out, empirically, the use of ABC Costing in Brazilian university hospitals and to compare the results, according to the possibilities, with the researches that have been made in the biggest Brazilian companies by the authors: Khoury (1999), Beuren and Roedel (2002) and Azevedo, Santos and Pamplona (2004). A hundred and fifteen questionnaires were sent to the university hospitals, 34 had been answered. The study relates important conclusions: The current cost systems of the hospitals have few conditions to supply useful information to the management; the ABC Costing is enough known in the hospital area, but the number of users is still relatively small: only 15% of the sample; but there is a expectation on the part of 44% of the hospitals regarding the future use of the boarding. The main causes presented for not-using the ABC Costing had been: (a) the system in use serves the necessities of the organization and (b) the Activity Based Costing is very complex.*

**Keywords:** Cost; Hospitals; Brazil.

Recebido em 29. 01.2006 • Aceito em 12.06.2007 • 2ª versão aceita em 11.07.2007

\* Artigo originalmente apresentado no X Congresso Internacional de Custos, em Lyon, França, de 13 a 15 de junho/2007.

## 1 INTRODUÇÃO

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) tem sido uma abordagem bastante discutida, nas duas últimas décadas, no cenário brasileiro. A sua utilidade é verificada no apoio ao processo decisório dos empreendimentos, especialmente, em setores em que os custos fixos são elevados. Nesses ambientes, abordagens como o Custeio Variável perdem sua relevância, pois os custos fixos são “ignorados” na composição do custo total dos produtos. O Custeio ABC considera os gastos fixos, mediante o rastreamento das causas que os provocam. Com base nesse atributo, Martins (2003, p. 87) afirma que o “Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio dos produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”.

Khoury (1999) apresenta resultados de pesquisas realizadas em outros países com a finalidade de verificar o uso do Custeio ABC no ambiente empresarial. De acordo com esses dados, em 1991, o Custeio Baseado em Atividades estava presente em 6% das empresas inglesas e em 11% das americanas; em 1992, em 14% das empresas canadenses e, em 1993, 36% das empresas americanas já estavam utilizando o Custeio ABC.

Com o intuito de investigar o uso pragmático do Custeio ABC no Brasil, Khoury (1999) fez um levantamento nas quinhentas maiores empresas brasileiras relacionadas na Revista Exame – Melhores e Maiores, no ano de 1996. Obtendo uma amostra de 283 companhias, foi constatado que apenas 18% utilizavam o Custeio ABC. Posteriormente, Azevedo, Santos e Pamplona (2004) reaplicaram a pesquisa também nas quinhentas maiores empresas relacionadas na Revista Exame. Foi identificada uma queda no uso da abordagem, verificando-se que apenas 14,3% da amostra utilizava essa forma de custeio. Beuren e Roedel (2002) também reaplicaram a pesquisa de Khoury (1999) nas duzentas maiores empresas catarinenses, mas obtiveram um percentual de uso do Custeio Baseado em Atividades menor ainda, apenas 7% da amostra.

No ambiente hospitalar, a apuração de custos assume singular complexidade em função da heterogeneidade de “produtos” que são oferecidos aos “consumidores”, notadamente nos hospitais universitários e de ensino. Pois, esses,

além de gerarem serviços à população, em que os procedimentos realizados variam a cada caso, uma vez que as pessoas reagem de formas diferentes ante os problemas de saúde, também formam os futuros profissionais da saúde. Na linguagem contábil, a formação dos profissionais são ativos constituídos ao longo de todo o período escolar e depois oferecidos à sociedade para o exercício das profissões.

Para fazer face a tal complexidade, muitos estudos se fazem necessários. Nesse sentido, a aplicação do Custeio ABC no ambiente hospitalar tem merecido a atenção de diversos pesquisadores. Na Plataforma Lattes, no mês de Agosto/06, foram encontradas 130 publicações de trabalhos envolvendo o Custeio ABC e o ambiente hospitalar. Todos eles realizados nos últimos dez anos, conforme demonstra a Tabela 1.

Observa-se que, em termos de produção de conhecimento, o Custeio Baseado em Atividades no contexto hospitalar tem tido uma evolução diferente, ou pelo menos retardada se comparada aos estudos anteriormente mencionados. Em 1996, quando Khoury realizou sua pesquisa, foi encontrada apenas uma publicação do Custeio ABC no ambiente hospitalar. Este número foi evoluindo ao longo do tempo para atingir o ápice em 2003 com 38 publicações. Naquele mesmo ano, Azevedo, Santos e Pamplona (2004), já identificaram queda no uso pragmático da abordagem por parte das maiores empresas brasileiras.

Além dos estudos acima, existem importantes contribuições que não estão registradas na Plataforma Lattes, como: Azevedo, Santos e Pamplona (2004); Falk (2001); Khoury (1999) e Martins (2000), dentre outros.

A evolução da pesquisa sobre o Custeio ABC, no ambiente hospitalar, consubstancia-se em um forte sinalizador de aplicabilidade da metodologia para apuração dos custos hospitalares. No entanto, isso só pode ser realmente afirmado se averiguado empiricamente. Diante disso, pretende-se, neste estudo, reaplicar a pesquisa realizada por Khoury (1999) nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. O objetivo é **verificar o uso do Custeio ABC nos hospitais universitários e de ensino brasileiros e comparar os resultados com as pesquisas realizadas anteriormente.**

**Tabela 1** | Produção Científica - Custeio ABC

Categoria	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Totais
Anais	0	0	2	2	2	3	10	19	9	9	56
Periódicos	1	0	0	0	0	2	2	6	4	5	20
Teses	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2
Dissertações	0	0	0	2	4	1	2	11	3	5	28
Monografias	0	0	0	0	3	0	4	2	6	6	21
Livros	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Capítulos de Livros	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	2
Totais	1	0	2	4	9	9	18	38	23	26	130

Fonte: Plataforma Lattes (2006)

## 2 METODOLOGIA

Com base nos objetivos, o trabalho classifica-se como uma pesquisa descritiva, ou seja, aquela que tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis. Quanto à abordagem do problema, o estudo classifica-se como uma pesquisa quantitativa. Como o próprio nome diz, essas pesquisas se caracterizam pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Quanto aos procedimentos técnicos de coleta e análise de dados, o estudo foi realizado por meio de um levantamento. Segundo Gil (2002, p. 30), as pesquisas, assim realizadas, são marcadas

[...] pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas [amostra] acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

As conclusões acerca do grupo estudado são generalizadas para toda a população, mediante uma margem de erro preestabelecida. As pesquisas de levantamento, geral-

mente, são mais utilizadas em estudos descritivos, cujos resultados não demandam exigência de se aprofundar no problema de pesquisa.

A população pesquisada é composta pelos hospitais filiados à Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino (ABRAHUE), totalizando 115 instituições. De acordo com a ABRAHUE, apenas 22 hospitais não estavam filiados a ela em Agosto/06, período em que foram aplicados os questionários.

Embora o retorno das respostas seja, aparentemente, significativo, foi feito o teste estatístico das proporções, com a finalidade de certificar a representatividade da amostra. Para a realização do teste foi utilizado o percentual de hospitais de acordo com a esfera administrativa (Federal, Estadual e Particular)<sup>1</sup>. A hipótese nula considera que a proporção dos hospitais respondentes é igual ao universo pesquisado, enquanto a hipótese alternativa considera que a referida proporção é diferente.

Utilizou-se para o nível de significância estatístico  $\alpha = 0,05$ . Para  $K = 2$  graus de liberdade, tem-se que  $X^2_{0,05} = 5,99$ . Após a realização do teste, obteve-se o qui-quadrado = 4,14. Como  $X^2 > X^2_{\alpha}$ , a hipótese nula é aceita, ou seja, a amostra é representativa.



## 3 A PESQUISA

### 3.1 Perfil da amostra

Foram enviados questionários, via *e-mail*, aos 115 hospitais universitários e de ensino filiados à ABRAHUE, no mês de Agosto de 2006. Para facilitar as respostas, os questionários foram compostos por 20 questões fechadas. Obtiveram-se 34 retornos, o equivalente a 30% dos questionários enviados. A Tabela 2 apresenta o nível de resposta dos hospitais por esfera administrativa.

Verifica-se que a frequência de respostas foi maior entre os hospitais federais, obtendo-se 53% da amostra total. Os demais segmentos tiveram quantidades de respostas

menores. No entanto, houve representatividade significativa em todas as esferas administrativas. De forma geral, a participação de cada categoria no total da amostra, em termos percentuais, segue de perto a sua participação na população pesquisada.

No tocante aos níveis de saúde de atuação das instituições, foi constatado que 26% delas atuam com procedimentos de nível básico e média complexidade e 74% realizam, também, procedimentos de alta complexidade. Esses são procedimentos de custos extremamente elevados, como é o caso de diálise, da quimioterapia, da radioterapia e da hemo-

■ **Tabela 2** ■ Esfera administrativa dos Hospitais

Esfera Administrativa	População		Respostas	
	Qtde.	Qtde. %	Qtde.	Qtde. %
Federal	46	40%	18	53%
Estadual	32	28%	7	21%
Municipal	5	4%	2	6%
Particular	32	28%	7	21%
<b>Total</b>	<b>115</b>	<b>100%</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

<sup>1</sup> Nos hospitais municipais obteve-se uma taxa de retorno de 40%, ou seja, dois hospitais. Levando-se em consideração que o cálculo das estatísticas de teste qui-quadrado exige uma frequência igual ou superior a cinco para serem aproximadas por uma distribuição normal de probabilidade, os referidos hospitais foram excluídos do teste. O que não invalida o teste para os demais.

terapia, dentre outros realizados por poucos hospitais. Essa informação denota o porte dos hospitais pesquisados.

Outra característica relacionada ao tamanho das instituições pesquisadas é o número de leitos existentes. De acordo com a Tabela 3, não houve grande concentração em uma categoria específica. No entanto, verifica-se que 64% da amostra possui mais de 200 leitos.

### 3.2 Perfil dos respondentes

Os respondentes da pesquisa ocupavam os seguintes cargos nas instituições: 27% eram diretores; 38% gerentes; 6% contadores e 29% ocupavam outros cargos. Com relação ao tempo em que os respondentes ocupavam os cargos atuais, verificou-se que: 12% deles estavam no cargo há menos de um ano; 59% estavam no cargo atual em períodos compreendidos entre um e cinco anos e 29% deles estavam no cargo há mais de cinco anos.

No tocante à formação acadêmica, foi constatado que todos são graduados, verificando-se que 65% têm Especialização ou MBA; 3% têm Mestrado e 6% têm Doutorado, conforme demonstra a Tabela 4.

### 3.3 A acurácia do Sistema de Custo adotado pelos Hospitais

A maioria dos hospitais, 65%, entende que possui sistemas de custos razoavelmente acurados e apenas 9% afirma possuir sistemas muito acurados, como apresenta a Tabela 5.

Na pesquisa realizada por Khoury (1999), os percentuais encontrados foram um pouco diferentes: 54% das empresas assinalaram a opção “razoavelmente acurados” e 44% afirmaram que seus sistemas de custos eram muito acurados. Na pesquisada realizada nas maiores empresas catarinenses (BEUREN e ROEDEL, 2002), 47% das empresas afirmaram possuir sistemas de custos razoavelmente acurados e 42% sistemas de custos muito acurados.

Os dados acima indicam que os sistemas de custos existentes nos hospitais são menos acurados que os existentes nas maiores empresas brasileiras e catarinenses, respectivamente. Essa informação encontra ressonância na literatura do setor, quando se considera a complexidade do ambiente hospitalar. Segundo Drucker (1975), “poucos processos industriais são tão complicados quanto o hospi-

■ **Tabela 3** ■ Quantidade de leitos dos Hospitais

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Até 100	3	9%
De 101 a 200	7	21%
De 201 a 300	11	32%
De 301 a 400	2	6%
Acima de 400	9	26%
Não disponível	2	6%
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

■ **Tabela 4** ■ Formação acadêmica dos respondentes

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Graduação	9	26%
Especialização ( <i>Lato Sensu</i> )	18	53%
MBA ( <i>Master Business Administration</i> )	4	12%
Mestrado ( <i>Stricto Sensu</i> )	1	3%
Doutorado ( <i>Stricto Sensu</i> )	2	6%
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

■ **Tabela 5** ■ Acurácia do Sistema de Custos adotado pelos Hospitais

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Muito inaccurado	2	6%
Razoavelmente inaccurado	1	3%
Razoavelmente acurado	22	65%
Muito acurado	3	9%
Não disponível	6	18%
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

tal". Tal complexidade também é destacada por Falk (2001, p. 16). Segundo ele,

O controle de custos [...] tem recebido pouco espaço na literatura e, quando encontrado, está dedicado mais aos custos do ambiente industrial. Todavia, **sabendo que o hospital é uma das organizações mais complexas de prestação de serviços**, temos que procurar afiliar-nos com aqueles que já passaram pelo caminho da floresta e estão no descampado em que há um pouco mais de luz esclarecedora sobre o assunto. (grifo nosso).

Assim, a acurácia dos sistemas de custos dos hospitais, relativamente menor que das maiores empresas brasileiras, aliada à complexidade das atividades realizadas, apontam para a necessidade de sistemas de custos que atendam melhor à apuração dos custos.

### 3.4 Importância do Sistema de Custos para a tomada de decisões

Entre as respostas obtidas, 44% entendem que o sistema de custo é muito importante, de alta prioridade; 41% acham que é importante, mas não de alta prioridade. A Tabela 6 apresenta os resultados.

Essa pergunta não aparece na pesquisa de Khoury (1999). Mas, nas maiores empresas catarinenses, os percentuais dessa questão também foram diferentes. De acordo com a pesquisa, 75% das empresas entendem que os sistemas de custos são muito importantes, de alta prioridade para a tomada de decisões e 23% acreditam que eles são importantes, mas não de alta prioridade (BEUREN e ROEDEL, 2002).

A divergência de opiniões entre as maiores empresas catarinenses e os hospitais sobre a importância dos sistemas de custos para a tomada de decisões pode ter como

causa o fato de que a maioria absoluta, 79%, são hospitais públicos (Tabela 2). A ênfase sobre a geração de resultados positivos nas instituições públicas é significativamente menor que em instituições particulares. Apenas 21% dos hospitais pesquisados são particulares e, dentre eles, existem fundações e entidades filantrópicas, nas quais o lucro também não é a meta principal.

Os resultados das duas questões (3.4) e (3.5) estão relacionados, pois é de esperar que sistemas menos acurados também sejam menos valorizados por parte dos gestores. E o contrário também é verdadeiro; se os sistemas não são considerados importantes, por parte da administração, não receberão a atenção necessária para se tornarem cada vez mais acurados.

### 3.5 Importância do Sistema de Custos para controle de gastos

Essa questão não foi utilizada nas pesquisas realizadas nas maiores empresas brasileiras e nem nas maiores empresas catarinenses. No entanto, acredita-se que seja relevante, pois uma das funções básicas da contabilidade de custos é o controle de gastos.

Os resultados encontrados foram razoavelmente diferentes se comparados aos da questão anterior. De acordo com as respostas na Tabela 7, 53% dos hospitais entendem que, para controle de gastos, os sistemas de custos são muito importantes, de alta prioridade e 32% mencionaram que os sistemas de custos são importantes, mas não de alta prioridade.

### 3.6 Como são controlados os Custos Indiretos do Hospital

Duas empresas assinalaram duas alternativas para essa questão, tornando a totalização maior que 100%. De acordo

**Tabela 6** Importância do Sistema de Custos para tomada de decisões

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Muito importante, alta prioridade	15	44%
Importante, mas não de alta prioridade	14	41%
Sem importância, raramente usado	2	6%
Sem importância, nunca usado	0	0%
Não disponível	3	9%
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

**Tabela 7** Importância do Sistema de Custos para controle de gastos

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Muito importante, alta prioridade	18	53%
Importante, mas não de alta prioridade	11	32%
Sem importância, raramente usado	3	9%
Sem importância, nunca usado	0	0%
Não disponível	2	6%
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

com a Tabela 8, apenas 27% dos hospitais controlam os custos indiretos por meio da comparação com o orçamento. A metade das instituições pesquisadas, 50%, realiza o controle, comparando-o com o último período. E um percentual significativo, 26%, não tem qualquer tipo de controle.

Entre as maiores empresas catarinenses, 54% fazem o controle dos custos indiretos por meio da comparação com o orçamento, 40% por meio da comparação com o último período e apenas 2% não têm qualquer tipo de controle (BEUREN e ROEDEL, 2002).

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.135), controle é “o grau de influência que determinado gerente possui sobre os custos, receitas e outros assuntos em causa”. Martins (2003, p. 305) afirma que “controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para correção”. Portanto, a grande finalidade do controle é possibilitar o conhecimento dos desvios e, conseqüentemente, tomar as decisões necessárias. Para tanto, o planejamento do futuro é imprescindível.

Embora 85% da amostra considerem o sistema de custos importante para tomada de decisão e para controle de gastos (seções 3.4 e 3.5), fica evidente, nessa questão, a carência dos hospitais por sistemas de planejamento e controle. Percebe-se, assim, que mais de um quarto da amostra (26%) não possui qualquer tipo de controle sobre os custos indiretos; a metade realiza o controle por meio da comparação com o último período, ou seja, não há planejamento e pouco mais de um quarto dos respondentes (27%) controlam os custos indiretos comparando com o orçamento. Ainda assim, não se sabe como é elaborado o orçamento, se é uma simples repetição do passado ou se há, efetivamente, o envolvimento de todas as áreas do hospital.

### 3.7 Experiência dos Hospitais com relação ao Custeio ABC

A Tabela 9 apresenta a experiência dos hospitais com relação ao Sistema de Custos ABC. Em seguida, são analisados os resultados de cada uma das alternativas e comparados com as outras pesquisas realizadas no cenário brasileiro: Khoury,(1999); Beuren e Roedel (2002) e Azevedo, Santos e Pamplona (2004), demonstrados na Tabela 10.

Sobre o conhecimento do Custeio Baseado em Atividades, foi verificado que a abordagem está bastante disseminada no ambiente hospitalar, pois somente 3% da amostra declararam nunca ter ouvido falar sobre o Custeio ABC. Esse percentual foi o menor encontrado entre as pesquisas brasileiras realizadas, conforme a Tabela 10.

Apenas 15% das instituições hospitalares pesquisadas afirmaram não possuir interesse em adotar o Sistema de Custos ABC. Esse percentual também foi o menor entre as pesquisas realizadas. Por outro lado, a alternativa “Estão avaliando” foi a que teve o maior percentual, 44% dos respondentes marcaram essa opção. Esse resultado também foi maior que os resultados apurados nas pesquisas precedentes. Isso leva a crer que há uma expectativa por parte dos hospitais de que o Custeio ABC venha a atender as suas necessidades.

O percentual de instituições que decidiram não utilizar o Custeio ABC é o maior entre todas as pesquisas, 24% dos hospitais assinalaram essa alternativa. Nas pesquisas realizadas nas maiores empresas brasileiras, esse percentual foi de 9%, 15% e 20%, respectivamente.

O percentual de entidades que decidiram utilizar o Custeio ABC e que estão implantando ou utilizando foi de 15%. Somente na pesquisa realizada em por Khoury(1999), houve um percentual superior (22%), embora

**Tabela 8** Como são controlados os Custos Indiretos dos Hospitais

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Comparação com o orçamento	4	12%
Comparação com o orçamento flexível	5	15%
Comparação com o último período	17	50%
Sem controle	9	26%
Não disponível	1	3%

Fonte: Elaborada pelos autores

**Tabela 9** Experiência dos Hospitais com relação ao Custeio ABC

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Nunca ouviram falar	1	3%
Não se interessam	5	15%
Estão avaliando	15	44%
Decidiram não utilizar	8	24%
Decidiram utilizar, estão implantando ou utilizando	5	15%
Decidiram abandonar	0	0%
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

■ **Tabela 10** ■ Pesquisas brasileiras sobre a experiência das empresas com Custeio ABC

Alternativas de respostas	1999	2002	2004	2006
Nunca ouviram falar	7%	7%	12%	3%
Não se interessam	34%	58%	26%	15%
Estão avaliando	28%	5%	26%	44%
Decidiram não utilizar	9%	15%	20%	24%
Decidiram utilizar, estão implantando ou utilizando	22%	12%	14%	15%
Decidiram abandonar	1%	2%	3%	0%
<b>Totais</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

não tenha havido nenhuma empresa do setor de serviços. Nas demais pesquisas, os resultados foram menores, 12%, em 2002 e 14%, em 2004.

Diferentemente do ocorrido nas outras pesquisas, nenhum hospital que tenha implantado o Custeio ABC decidiu abandoná-lo. Isso é positivo, pois indica boa aceitação dos hospitais, e embora, é importante relembrar, a abordagem seja relativamente nova no ambiente hospitalar.

A partir dos resultados dessa questão, pode-se inferir que os hospitais universitários e de ensino apresentam expectativas otimistas com relação ao Custeio ABC. Talvez a complexidade do ambiente hospitalar tenha se convertido em um aspecto positivo, pois o uso tardio do Custeio ABC no ambiente hospitalar pode ter possibilitado que houvesse mais estudos e, conseqüentemente, evoluções na abordagem.

Aos hospitais que marcaram a alternativa “Não se interessam”, foram questionadas quais as razões pelas quais a instituição não se interessou em utilizar o Custeio ABC. De acordo com a Tabela 11, a complexidade do Sistema de Custos ABC é a principal causa da falta de interesse. As outras causas mencionadas são: a existência de outras prioridades e o sistema atual atende às necessidades do hospital.

Nas pesquisas realizadas por Khoury (1999) e Beuren e Roedel (2002), a principal razão apontada como causa do não interesse das empresas em utilizar o Custeio ABC foi “o sistema utilizado atende às necessidades da empresa”. A segunda razão apresentada foi a complexidade do Sistema ABC. Portanto, não houve divergência significativa entre as pesquisas.

Também foram questionadas aos hospitais que decidiram não utilizar o Custeio ABC, quais seriam as razões para tal decisão. Na Tabela 12, estão apresentados os princi-

pais motivos. Muitas instituições assinalaram mais de uma alternativa, portanto, a totalização é maior que 100%.

As principais razões apresentadas foram: a estrutura atual de informações dos hospitais, apontada por 75% dos hospitais e a complexidade de implantação e operação do Sistema ABC, mencionada por 63% das instituições que decidiram não utilizar o Custeio ABC.

### 3.8 Características motivadoras da implantação do Sistema ABC

Aos hospitais que decidiram utilizar o modelo e estavam implantando ou utilizando o sistema de Custeio Baseado em Atividades, foram questionadas quais seriam as razões que os levaram a implantar o referido sistema. Como alguns hospitais marcaram mais de uma opção, a totalização é maior que 100%. As principais razões, apresentadas na Tabela 13, foram “discernimento das causas do aumento ou redução de custos” e “custos mais acurados para precificação”.

É interessante notar que “análise do lucro mais acurada para tomada de decisões” não foi assinalada por nenhum hospital. Na pesquisa realizada por Beuren e Roedel (2002), foi a alternativa mais escolhida pelos respondentes: 57% da amostra. E na pesquisa realizada por Khoury (1999), essa foi a segunda alternativa mais escolhida, apontada por 56% das empresas. A pouca importância atribuída à acurácia da informação “lucro” por parte dos hospitais torna-se compreensível quando se verifica que 79% da amostra é constituída por hospitais públicos e apenas 21% particulares, sendo que dentre esses existem fundações e entidades filantrópicas. Como já foi mencionado, o lucro com os procedimentos médicos pode não ser a meta principal de tais empreendimentos.

■ **Tabela 11** ■ Razões pelas quais as Instituições não se interessam em utilizar o Custeio ABC

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Os sistema utilizado atende às necessidades do hospital	1	20%
A utilização do Sistema ABC não é prioritária	1	20%
Complexidade de implantação e operação do Sistema ABC	2	40%
Outra	1	20%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

■ **Tabela 12** ■ Razões pelas quais os Hospitais decidiram não utilizar o Custeio ABC

Alternativas de respostas	Nº Motivos	%
A estrutura das informações não está de acordo com o ABC	6	75%
Complexidade de implantação e operação do Sistema ABC	5	63%
A utilização do Sistema ABC não é prioritária	2	25%
Relação custo <i>versus</i> benefício	2	25%
Devido à estrutura de custos do hospital	2	25%
Alto custo e benefícios duvidosos	1	13%
Orientação da direção do hospital	1	13%
O Sistema ABC não é adequado para este negócio	1	13%
Falta de profundo conhecimento do Sistema ABC	1	13%
Possibilidade de vir a ser implantado no futuro	1	13%
Necessidade de um sistema paralelo	1	13%
Outras	2	25%

Fonte: Elaborada pelos autores

■ **Tabela 13** ■ Características motivadoras da implantação do Sistema ABC

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Dicernimento das causas do aumento ou redução de custos	3	60%
Custos mais acurados para precificação	3	60%
Análise dos custos dos estoques	2	40%
Melhoria nos processos e práticas de produção e marketing	1	20%
Análise do lucro mais acurada para tomada de decisão	0	0%

Fonte: Elaborada pelos autores

### 3.9 Tempo de implantação do Sistema ABC

Seguindo a tendência apurada nas outras pesquisas, a implantação do Sistema ABC nos hospitais também é recente. Como apresentado na Tabela 14, apenas um hospital possui o sistema implantado num período superior a dois anos. Há um hospital, não mencionado na Tabela 14, no qual o sistema está em fase de implantação.

### 3.10 O Sistema ABC e os Sistemas existentes no Hospital

Em nenhum dos hospitais que adotaram o Sistema ABC, os sistemas tradicionais foram totalmente substituídos. Em dois deles, em que o Sistema ABC foi recentemente implantado, ainda não foi decidido sobre a possível substituição; a decisão ocorrerá no futuro. Nos demais, o

Sistema ABC suplementou, de alguma forma, os sistemas já existentes. A Tabela 15 apresenta os percentuais.

A Tabela 16 apresenta a comparação entre os hospitais e as grandes empresas (pesquisas disponíveis) no que se refere à suplementação ou substituição de outros sistemas por parte do Sistema ABC.

Na pesquisa realizada por Khoury (1999), foi verificado que, em 64% dos casos, o Sistema ABC suplementou os sistemas existentes, um percentual superior ao apurado nessa pesquisa, que foi de 40%. Nas maiores empresas catarinenses, houve bastantes substituições: em 42% das empresas que adotaram o Custeio Baseado em Atividades, os sistemas anteriores deixaram de existir. Nesta pesquisa, a alternativa ficou zerada, isso ocorreu porque o Sistema ABC é relativamente novo no ambiente hospitalar e os gestores ainda não estão

■ **Tabela 14** ■ Tempo de implantação do Sistema ABC

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Menos de seis meses	1	25%
Entre seis meses e um ano	1	25%
Entre um e dois anos	1	25%
Entre dois e três anos	0	0%
Mais de três anos	1	25%
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores



■ **Tabela 15** ■ O Sistema ABC suplementou ou substituiu o Sistema de Custos Tradicional (Hospitais)

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Suplementou	2	40%
Substituiu	0	0%
Suplementou ou substituiu em algumas partes	1	20%
Será decidido futuramente	2	40%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

■ **Tabela 16** ■ O Sistema ABC suplementou ou substituiu o Sistema de Custos Tradicional (pesquisas brasileiras)

Alternativas de respostas	1999	2002	2006
Suplementou	64%	8%	40%
Substituiu	14%	42%	0%
Suplementou ou substituiu em algumas	20%	33%	20%
Será decidido futuramente	2%	17%	40%
<b>Totais</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

suficientemente seguros para abandonar totalmente os sistemas tradicionais.

A integração do Sistema ABC com outros sistemas foi verificada apenas no controle de estoques. Três dos hospitais que adotaram o Custeio ABC têm o sistema interligado ao *Just-in-time*, como apresenta a Tabela 17.

Os percentuais apurados nas outras pesquisas, observando-se a ligação do Sistema ABC com outros sistemas, apresentados na Tabela 18, foram muito diferentes daqueles apurados nos hospitais universitários e de ensino. Na pesquisa realizada por Khoury (1999), os respondentes

apontaram mais de uma alternativa, por isso, a totalização é maior que 100%.

A ligação com o *Just-in-time*, apontada por 60% dos hospitais, foi assinalada por apenas 2% na pesquisa de 1996, não tendo sido marcada por nenhuma empresa catarinense. A ligação com o sistema de Administração da Qualidade Total (TQM) não foi mencionada por nenhum hospital; nas outras pesquisas, houve percentuais de 24% e 25%, respectivamente. A Reengenharia, muito pouco falada nos dias de hoje, aparece apenas em 1996, com 32% das empresas.

■ **Tabela 17** ■ O Sistema de Custos ABC está ligado a quais sistemas (Hospitais)

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
<i>Just-in-time</i>	3	60%
Administração da Qualidade Total (TQM)	0	0%
Teoria das Restrições	0	0%
Reengenharia	0	0%
Outro. Especifique:	1	20%
Não é ligado a nenhum sistema	1	20%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

■ **Tabela 18** ■ O Sistema de Custos ABC está ligado a quais Sistemas (pesquisas brasileiras)

Alternativas de respostas	1999	2002	2006
<i>Just-in-time</i>	2%	0%	60%
Administração da Qualidade Total (TQM)	24%	25%	0%
Teoria das Restrições	2%	0%	0%
Reengenharia	32%	0%	0%
Outro. Especifique:	14%	25%	20%
Não é ligado a nenhum sistema	42%	50%	20%

Fonte: Elaborada pelos autores

Os percentuais de instituições em que o Sistema ABC não estava ligado a nenhum outro sistema também foram significativos: 42%, em 1999; 50%, em 2002 e 20%, em 2006. É de se esperar que, com os avanços do Custeio Baseado em Atividades e dos sistemas de informática aplicados à contabilidade, a integração vá aumentando gradualmente.

### 3.11 Posição das pessoas envolvidas no desenvolvimento do Sistema de Custos ABC

Em 60% dos hospitais que implantaram o Sistema de Custos ABC, havia o envolvimento de pessoas da contro-

ladoria e também de técnicos. Conforme apresentado na Tabela 19, a alta administração e o pessoal de sistemas estavam envolvidos no desenvolvimento do Sistema ABC em 40% dos casos de implantação.

Essa questão aparece somente na pesquisa realizada por Khoury (1999), em que o percentual de pessoal da controladoria envolvido no desenvolvimento do Sistema de Custos ABC era muito superior; em 96% das empresas que adotaram o sistema havia a participação da Controladoria, evidenciando-se menor o envolvimento das demais áreas, como demonstra a Tabela 20.

**Tabela 19** Posição das pessoas envolvidas no desenvolvimento do Sistema de Custos ABC

Alternativas de respostas	Nº Hospitais	%
Alta administração	2	40%
Controladoria	3	60%
Técnicos	3	60%
Sistemas	2	40%
Consultoria externa	1	20%
Outro	1	20%

Fonte: Elaborada pelos autores

**Tabela 20** Posição das pessoas envolvidas no desenvolvimento do Sistema de Custos ABC (pesquisas brasileiras)

Alternativas de respostas	1999	2006
Alta administração	24%	40%
Controladoria	96%	60%
Técnicos	40%	60%
Sistemas	30%	40%
Consultoria externa	8%	20%
Outro	42%	20%

Fonte: Elaborada pelos autores

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ambiente hospitalar apresenta-se como um local extremamente complexo para a adequada apuração de custos dos procedimentos ali realizados. Isso ocorre porque são vários os tipos de serviços prestados: desde o nascimento do indivíduo, passando por prevenção contra as doenças, até a busca pela cura dos males que afetam, das mais variadas formas, a saúde humana. Além disso, cada organismo reage de uma determinada forma quando submetido a um procedimento médico, requerendo atenção e medicamentos diversos, mesmo em se tratando de males semelhantes. Assim, a padronização dos serviços, extremamente importante na definição de um sistema de custos, é uma tarefa bastante complexa.

O intrincado ambiente hospitalar, em face dos problemas mencionados, não tem recebido a atenção desejável dos estudiosos de custos. É pequena a literatura que trata do assunto. No entanto, nos últimos dez anos, vem crescendo o número de estudos que versam sobre a aplicação do

Custeio Baseado em Atividades no ambiente hospitalar. Porém, a grande maioria desses estudos é de natureza teórica, o que torna a necessidade de conhecer o ambiente pragmático premente. Estudos empíricos sobre o Custeio Baseado em Atividades, em outros segmentos no Brasil, também são poucos. Entre eles, destacam-se: Khoury (1999), Beuren e Roedel (2002) e Azevedo, Santos e Pamplona (2004).

Neste trabalho, a amostra foi composta por 34 hospitais filiados à ABRAHUE, o equivalente a 30% dos 115 filiados. São hospitais de grande porte, 74% deles realizam procedimentos básicos, de média e alta complexidade e 64% possuem mais de 200 leitos.

A pesquisa revelou que os gestores dos hospitais consideraram seus sistemas de custos atuais com um grau de acurácia menor que o encontrado nas pesquisas realizadas nas maiores empresas brasileiras. A importância atribuída ao sistema de custos para tomada de decisões também foi menor que nas outras pesquisas. Além disso, somente 27%

dos respondentes mencionaram controlar os custos indiretos por meio do orçamento, o restante compara com custos passados ou não controla. Essas informações demonstram que longe estão os sistemas de custos hospitalares atuais de serem ferramentas úteis para a tomada de decisões.

O Custeio ABC mostrou-se bastante conhecido no ambiente hospitalar: 97% da amostra já ouviram falar sobre a abordagem. Ainda nessa perspectiva, 44% dos pesquisados mencionaram estarem avaliando o Custeio Baseado em Atividades, representando potenciais usuários da abordagem. O percentual de empresas que decidiram utilizar o sistema não é muito diferente daqueles encontrados nas demais pesquisas brasileiras: 15% da amostra estão implantando ou utilizando o ABC. Além disso, nenhum hospital que o tenha implantado, decidiu abandoná-lo.

As principais razões que motivaram os hospitais a implantarem o Custeio ABC foram: o discernimento das causas do aumento ou redução de custos e custos mais acurados para precificação. Contrariando o resultado das demais pesquisas, no ambiente hospitalar não há interesse em utilizar o Sistema de Custos ABC para análise do lucro mais acurada para tomada de decisões, ou seja, o resultado positivo não aparece como uma das principais metas dos hospitais universitários e de ensino.

Embora os estudos sobre o uso do Custeio ABC no ambiente hospitalar tenha se iniciado, no Brasil, há cerca de dez anos, a implantação do referido sistema nos hospitais é relativamente nova, apenas um hospital dentre os pesquisados possui o Custeio ABC implantado há mais de dois anos. O

Sistema ABC suplementou os sistemas existentes na maior parte das empresas pesquisadas (64%) e estava interligado ao *just-in-time* em 60% dos casos. Embora o pessoal da Controladoria dos hospitais estivesse envolvido na implantação do Sistema ABC em 60% dos hospitais que adotaram a abordagem, esse número é pequeno, se comparado àquele apurado por Khoury (1999), que foi de 96%.

A complexidade, presente tanto no Custeio Baseado em Atividades quanto nas atividades desenvolvidas no ambiente hospitalar, parece, a princípio, uma barreira que se opõe ao uso do Sistema de Custeio ABC nos hospitais. No entanto, como foi verificado empiricamente, isso não ocorre. Talvez, o Custeio ABC, justamente por ser mais complexo, tenha capacidade de interpretar, com maior acurácia, os procedimentos hospitalares. O Custeio ABC consegue analisar detalhes que as abordagens tradicionais ignoram, proporcionando informações economicamente mais acuradas para decisões.

Constitui-se como limitação do presente estudo, o fato de que as comparações foram feitas com pesquisas realizadas em grandes empresas de um modo geral, enquanto este trabalho se restringiu aos hospitais universitários, embora também sejam hospitais de grande porte.

Sugere-se, para trabalhos futuros, um estudo comparativo entre os hospitais que utilizam o Custeio ABC, a fim de identificar as semelhanças e diferenças entre os usos da abordagem. Um estudo desta natureza poderia contribuir significativamente na divulgação de experiências entre os hospitais que utilizam e aqueles que desejam utilizar o Custeio ABC.



## Referências Bibliográficas

- ABRAHUE – Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino. Disponível em: <<http://www.abrahue.org.br/>>. Acesso em 1º Ago.2006.
- AZEVEDO, Henrique Siqueira de; SANTOS, Mayara Cristina Seixas; PAMPLONA, Edson de O. Utilização do Sistema ABC no Brasil: Uma Survey entre as 500 Maiores Empresas. *Anais do XI Congresso Brasileiro de Custos*. Porto Seguro, Bahia, julho de 2004.
- BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. O uso do Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 30, p. 7-18, set./dez. 2002.
- DRUCKER, Peter. *Administração: responsabilidades, tarefas e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1975.
- FALK, James Anthony. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projeto de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 159p.
- HORNGREN, Charles T. *Contabilidade de Custos*. 11ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- KHOURY, Carlos Yorghi. ABC – sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. *RAE – Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, FGV, v. 39, n. 4, p. 55-63, out./dez. 1999.
- MARTINS, Domingos. *Custos e Orçamentos Hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PLATAFORMA LATTES. Disponível em: <<http://lattes.cnpq.br/index.htm>>. Acesso em 14.ago.2006.

## NOTA – Endereço dos autores

Universidade Federal de Uberlândia  
Faculdade de Ciências Integradas do Pontal  
Av. José João Dib, 2545 – Progresso  
Ituiutaba – MG  
38302-000

Universidade Federal de Uberlândia  
Faculdade de Ciências Contábeis  
Av. João Naves de Ávila, 2121 – Santa Mônica  
Uberlândia – MG  
38400-902