

GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: UMA NECESSIDADE NO PROCESSO DE GESTÃO

Vidigal Fernandes Martins¹

Carlos Roberto Souza Carmo²

Alexandre Echeverria Ribeiro³

Lúcio Antônio Portilho⁴

RESUMO: Este ensaio teórico tem como objetivo despertar a necessidade da importância da gestão de custos em organizações hospitalares, de forma a tornar estas entidades mais eficientes. Neste sentido são apresentadas as justificativas que fortalecem a implantação da gestão de custos nestas organizações, em seguida são apresentados os conceitos, metodologias e custos que podem ser implantadas nas organizações hospitalares.

Palavras-Chave: Gestão de Custos. Organizações Hospitalares. Necessidade.

INTRODUÇÃO

O controle de custos em hospitais, não é um assunto novo, desde a década de 1920, discursos sobre o controle de custos, orçamento, eficiência e reembolso de despesas já eram debatidos na área hospitalar (PRESTON, 1992). Hunter (1921 apud PRESTON, 1992) sugeriu, que as contas de um hospital deveriam ser controladas como se este fosse uma empresa de negócios e ser tão bem detalhada como se o hospital estivesse sendo operado pelos melhores empresários.

Segundo Kurunmaki (2000), que estudou o processo de implantação de custos e orçamento no Reino Unido e Finlândia, verificou que na medida em que os sistemas de gestão financeira nos hospitais evoluíam no Reino Unido enquanto na Finlândia iniciava-se um processo de tentativas em tornar os médicos responsáveis, pelo processo de prestação de contas, embora, esta tentativa de mudança foi recebida expressamente com diferentes reações naqueles países. No Reino Unido, este sistema foi percebido como uma ameaça à autonomia dos médicos, porém, na Finlândia, a ideia de responsabilidade financeira não foi recebida como uma ameaça. Os médicos daquele país se engajaram no processo de cálculo dos custos e

¹ Professor Adjunto: Universidade Federal de Uberlândia – Brasil. Líder do Grupo de Pesquisas: Gestão & Saúde: CNPQ – Brasil. E-mail: vidigal@ufu.br.

² Professor Assistente: Universidade Federal de Uberlândia – Brasil. E-mail: carlosjj2004@hotmail.com.

³ Assessor da Reitoria: Universidade Federal de Uberlândia – Brasil. E-mail: alexandre.echeverria@gmail.com.

⁴ Diretor de Administração de Pessoal: Universidade Federal de Uberlândia – Brasil. E-mail: lucioportilho@reito.ufu.br.

elaboração dos preços dos serviços prestados.

Uma crítica quanto aos sistemas de custos e orçamento em hospitais públicos foi levantada por Perrin (1988) e Kurunmaki (2000), segundo os autores, os sistemas de custos e orçamentos hospitalares foram projetados basicamente para garantir o total controle de despesas, e fornecimento de dados para as autoridades governamentais, porém, estes sistemas auxiliavam muito pouco nas tarefas de gestão dos hospitais. A partir destas questões, novos controles de gestão financeira começam a ser introduzidos, de forma a dar subsídio aos médicos no processo de decisões financeiras e prestação de contas (HARRISON, 1994; KURUNMAKI, 1999; PRESTON et al., 1992 apud KURUNMAKI, 2000).

Ainda de acordo com Kurunmaki (2000), duas fases distintas são identificadas e analisadas. Em primeiro lugar, a tentativa de fazer o profissional médico financeiramente responsável, contribuiu para o processo de criação dos orçamentos por centros de responsabilidade. Em segundo lugar, a prestação de serviços de saúde foi reestruturada de acordo com a ideia de mercado. A identificação de compradores e fornecedores como dois grupos distintos, e sua separação formal, era o mecanismo por meio do qual esta segunda etapa na transformação de cuidados de saúde foi operacionalizada.

No campo da saúde, a ideia de implantação dos orçamentos por centro de responsabilidade, surge como uma forma de tornar os profissionais médicos financeiramente responsáveis. Nas organizações de saúde os médicos são responsáveis por seus pacientes, mas a responsabilidade clínica não pode ser sinônimo de responsabilidade gerencial. A questão norteadora neste processo é saber se o papel dos orçamentos e as informações contábeis são elementos para melhorar a ação clínica ou como um meio de controle. (NYLAN; PETTERSEN, 2004).

Segundo Kilpatrick et al. (1998 apud NYLAN; PETTERSEN, 2004), há um longo caminho a percorrer antes que a informação de custos seja legitimada nas decisões clínicas. Outro obstáculo para o uso eficaz do controle orçamentário nos hospitais é a ausência de identificação com os objetivos de gestão e os valores necessários para exercer plenamente os benefícios destes controles.

O orçamento para controle de custos em hospitais foi testado pela primeira vez no início da década 1970, embora com o nome de orçamento por especialidade médica (HILLMAN, 1984; PERRIN, 1988; WICKINGS, 1983; WICKINGS et al., 1983 apud KURUNMAKI, 2000). O orçamento por especialidade foi considerado uma ferramenta importante, pois possibilitava o envolvimento de profissionais médicos na gestão de serviços de saúde tornando-os mais responsáveis” (ROYAL COMISSÃO sobre o NHS, 1978, p. 153).

A estrutura organizacional de hospitais, na qual os médicos ocupam posições de gestor financeiro, estes delegam a responsabilidade de preparação do orçamento e o controle das despesas com os seus colegas (NYLAN; PETTERSEN, 2004).

Segundo resultados de estudos feitos por Nylan e Pettersen (2004), os gerentes de clínicas reúnem conhecimento clínico e responsabilidade de gestão em uma só pessoa, como eles são pessoas mediadoras que trabalham através de ideias que pertencem tanto à gestão quanto à prática clínica. As funções dos gerentes de clínicas funcionam como um elo de ligação entre as estratégias, decisões operacionais sobre a atividade clínica, que são feitas em estreita interação com os pacientes nos níveis de produção (NYLAN; PETTERSEN, 2004).

No Brasil, a dupla finalidade pública de assistência direta à população e de apoio ao ensino e à pesquisa das universidades diferenciam os Hospitais universitários Federais dos demais hospitais públicos. Estes hospitais oferecem amplo acesso a serviços médicos qualificados, são instituições de educação para as novas gerações, transmitem conhecimento médico atualizado, formam profissionais para a área de saúde e são ricas em atividades científicas, culturais e sociais (MORAIS- DE- SÁ, et al., 2011).

Segundo dados revelados pela Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES) OS Hospitais Universitários custam aproximadamente 30% (trinta por cento) a mais do que os outros hospitais. Devido a sua maior complexidade, sua gestão exige um nível de agilidade, flexibilidade e dinamismo incompatíveis com as limitações impostas pelo regime jurídico de direito público próprio da administração direta e das autarquias, especialmente no que se refere à contratação e à gestão da força de trabalho, o que tem acarretado distorções e problemas acumulados ao longo dos anos e vulnerabilidade jurídica (ANDIFES, 2012).

Segundo (MÉDICI, 2001 apud MALIK; CALDAS, 2008), os hospitais de ensino têm um custo muito elevado para a saúde. Para desenvolver as atividades de ensino e pesquisa os HE gastam duas vezes mais recursos financeiros, devido à utilização de tecnologia de ponta, portanto na visão dos seus gestores os recursos orçamentários sempre são considerados insuficientes (PADILHA, 1997 apud MALIK; CALDAS 2008).

Além da insuficiência dos recursos, ocorre outro problema relevante em algumas organizações hospitalares, que é o mau aproveitamento destas devido à gestão inadequada, “pois, ainda reside nestas entidades a disseminação da visão de que os médicos, por serem os conhecedores dos procedimentos, são as únicas pessoas capazes de administrar o processo pacientes” (SANTIAGO J. S. et al., 2007).

Diante este contexto, o presente ensaio apresenta as metodologias de custos que podem ser aplicadas nas organizações hospitalares.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Existem diversos trabalhos relacionados a sistemas de custos em organizações hospitalares na literatura nacional, porém não foi possível encontrar estudos envolvendo o papel dos médicos na gestão de custos em hospitais universitários. O presente referencial faz um levantamento na literatura sobre custos hospitalares.

1.1 Custos

Dentre os autores da área, Leone (2000) e Horngren, Datar e Foster (1986) afirmam que existem custos diferentes para se atender diferentes finalidades. Nesse contexto, parece presumível que possam existir várias definições para a terminologia custo, ou seja, “em geral, custo significa sacrifício ou renúncia, mas não existe classificação única e ‘correta’ dos custos que se aplique a todas as situações” (HORNGREN, 1985, p. 47).

Alinhando as observações Leone (2000, p. 32) e Horngren, Datar e Foster (1986, p. 38) àquela afirmação de Horngren (1985), Matz, Curry e Frank (1973) já observavam que são muitas as causas para a variedade de usos da terminologia “custos”, destacando-se, como principal, a possibilidade de se calcular custos sob diferentes condições, para diferentes propósitos e por tipos diferentes de profissionais.

Diante do exposto e, principalmente, objetivando uniformizar os termos e conceitos que serão utilizados no desenvolvimento deste trabalho, parece apropriado que se proceda ao embasamento teórico acerca do relacionamento entre (i) metodologias de custeamento e a tomada de decisões relativas a custos, (ii) as principais terminologias utilizadas como meio de apoio a definição do termo custo propriamente dito, (iii) as principais classificações de custos em relação aos seus principais parâmetros de comparação, e, ainda, a abordagem das principais metodologias de custeamento consideradas tanto para fins societários quanto para o suporte à tomada de decisões gerenciais.

1.2 Principais Terminologias Usadas em Custos

Para facilitar a compreensão acerca do processo de apuração de custos, é necessário compreender o significado dos principais termos normalmente utilizados no custeamento de produtos e/ou serviços, ou seja: gasto, investimento, custo, despesa e perda.

1.2.1 Gasto

Segundo Martins (2003, p. 24), o termo gasto pode ser entendido como sendo a “[...] compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Por outro lado, Leone (1997, p. 46), afirma que “[...] o termo ‘gastos’ é usado para definir as transações financeiras em que há ou a diminuição do disponível ou a assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou bem de consumo”.

O autor ainda destaca que o gasto pode sofrer duas classificações de acordo com o momento do consumo do ativo alvo do dito investimento: “[...] gasto de investimento (aquele que vai ser ativado) ou como gasto de consumo (que será logo batizado como uma despesa)” (LEONE, 1997, p. 46).

De uma forma geral, a terminologia gasto é dotada de grande abrangência e generalização. Sendo que, sob uma perspectiva econômica, pode-se inferir que o termo gasto refere-se ao consumo de ativos em geral e, à medida que se identificam os objetivos pelos quais se consomem ativos, é possível atribuir-lhes a correta classificação em termos de investimento, custo ou despesa. Contudo, sob uma perspectiva estritamente financeira, o termo gasto é caracterizado como desembolso, o que implica em consumo de ativos de natureza essencialmente financeira.

1.2.2 Investimento

Para Martins (2003, p. 25) investimento é “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).” Bruni e Famá (2002, p. 7), além de corroborarem com a definição apresentada por Martins (2003, p. 25), complementam afirmando que os investimentos “[...] ficam temporariamente ‘congelados’ no ativo da entidade e, posteriormente de forma gradual, são ‘descongelados’ e incorporados aos custos e despesas.”.

Assim, pode-se perceber que os gastos realizados para obtenção de um ativo que proporcionará benefícios para a entidade por vários períodos, em função da sua vida útil, podem ser denominados investimentos.

1.2.3 Custo

Conforme definido por Maher (2001, p. 64), a terminologia custo representa “um sacrifício de recursos”. Contudo, observa-se que a definição apresentada por Maher (2001) não faz menção específica à finalidade pelo qual se realiza aquele sacrifício de recursos.

Ao tratar de custos e as terminologias a eles relacionadas, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26) afirmam que os “contadores definem custos como um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico.” Observa-se que, além de um pouco mais elaborada que a definição de Maher (2001), a conceituação apresentada por Horngren, Datar e Foster (2004) faz uma importante referência ao objetivo pelo qual se realiza determinado custo.

Martins (2003, p. 25) observa que custo é um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, e, ainda, faz um importante distinção entre essa terminologia (custos) e as despesas propriamente ditas, pois, afirma que despesa é “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Percebe-se o cuidado do autor em relacionar o objetivo ao gasto realizado, obtenção de um produto ou de uma receita, para tornar clara a separação entre custos e despesas.

1.2.4 Despesa

Maher (2001, p. 64), conforme informado no tópico anterior, afirma que a terminologia custo representa “um sacrifício de recursos”, e, ainda, que a despesa pode ser entendida como “um custo lançado contra a receita de um período contábil”. Aqui sim fica clara a intenção de realizar uma separação conceitual entre custos e despesas. Essa separação conceitual é corroborada por Martins (2003), conforme exposto ao final do tópico anterior.

Cashin e Polimeni (1982, p. 17) afirmaram que “[...] custo é definido como os benefícios despendidos para adquirir bens ou serviços” e “[...] despesa é definida como um custo que deu origem a um benefício e agora expirou.” Percebe-se, pelas definições apresentadas, que os autores relacionam o custo com a obtenção de bens ou serviços.

Contudo, ao definirem despesas, eles utilizam a terminologia “custo” relacionada à geração de benefícios, ao invés de usarem a terminologia “gasto” e relacioná-la à obtenção de receitas.

De uma forma geral, a proposição realizada por Martins (2003) parece ser a mais coerentes dentre aquelas apresentadas. Contudo, se aliada às definições apresentadas pelos demais autores citados, esgota a necessidade de maiores aprofundamentos na definição e na separação fundamental entre os termos “custos” e “despesas”.

1.2.5 Perda

Para Martins (2003, p. 26) perda é representada por “bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária”. Contudo, Martins (2003, p. 26) é bem cuidadoso ao apresentar seus argumentos em relação à classificação de uma perda em despesa ou custo: “Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita.” Ou seja, ainda segundo Martins (2003), perdas são gastos que devem ser lançados diretamente contra os resultados de cada período contábil, portanto, em contraposição às respectivas receitas.

A proposição de Martins (2003) é corroborada por Iudícibus (2007, p. 176), ao afirmar que uma perda é um “[...] efeito líquido desfavorável que não surge das operações normais do empreendimento.” Diante do exposto, pode-se concluir que “perdas” são uma categoria de gastos distinta tanto dos custos quanto das despesas. Devendo, sempre que identificadas, serem lançadas imediata e diretamente para o resultado do exercício, conforme determina a boa teoria contábil.

1.3 Classificação dos Custos em Relação à Identificação dos Produtos

A despeito das afirmações feitas no início desse tópico acerca da possibilidade de se apurar custos diferentes de acordo com diferentes propósitos (MATZ; CURRY; FRANK, 1973; LEONE, 2000; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 1985, 1986, 2004), cabe ressaltar que, antes de se proceder qualquer classificação acerca do comportamento dos custos, faz-se necessário estabelecer uma referência para tal classificação. Por exemplo, ao se admitir como referência os produtos a serem concebidos por uma entidade fabril, os custos podem ser identificados de duas formas: custos diretos e custos indiretos.

Vale ressaltar que o termo “identificados” não foi utilizado por acaso. Pois a classificação ora analisada diz respeito exatamente à forma de identificação do gasto de produção ao objeto de custo, ou ainda, ao item a ser custeado. Ou seja, conforme observado por Leone (2000, p. 59), um custos só pode ser classificado como direto ou indireto se for comparado ao “[...] objeto que está sendo custeado.” Ou seja, segundo Leone (2000, p. 59), “[...] o custo só é direto quando, para o trabalho de sua identificação ao objeto do custeio, não é necessário o emprego de nenhum recurso, de nenhuma medida de consumo e de nenhum parâmetro”.

Ao abordarem as formas de identificação de custos aos respectivos objetos de custeio, Hansen e Mowen, além de corroborarem com a proposição apresentada por Leone (2000), introduzem o conceito de “rastreadabilidade” para definição de custos como direto ou indireto, ou seja:

[...] rastreadabilidade é simplesmente a capacidade de se atribuir um custo diretamente ao objeto de custo de forma economicamente viável por um relacionamento causal. Quanto mais custos puderem ser rastreados para o objeto, maior a precisão da atribuição dos custos. O estabelecimento da rastreadabilidade é um elemento-chave na construção de atribuições acuradas de custos.

Assim, caso inexista a possibilidade de identificação de um relacionamento direto entre determinado custo e seu objeto, de forma economicamente viável, faz-se necessário a adoção de alguma estimativa que permita a apropriação, ou ainda, a alocação de custos através de algum critério para alocação mediante o uso de rateios.

Sobre o processo de rateio de custos indiretos, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 27) afirmam que “o termo apropriação de custos é usado para descrever a distribuição de custos indiretos para um objeto de custo em particular”. Hansen e Mowen (2003, p. 64) apresentam uma definição semelhante à de Horngren, Datar e Foster (2004) e complementam: “já que não existe relacionamento causal, a alocação de custos indiretos é baseada na conveniência ou em alguma ligação presumida”.

Ao abordar as necessidades informativas das companhias industriais, comparativamente com as empresas mercantis, Maher (2001, p. 67) afirma que, para a tomada de decisão, as primeiras apresentam uma necessidade de separar os vários gastos incorridos no processo de fabricação em três categorias principais: materiais diretos, mão de obra direta e, “os demais custos de transformar os materiais diretos em um produto acabado – os custos indiretos de fabricação.”.

Percebe-se nitidamente que, além de separar os gastos que compõem o montante dos custos dos produtos elaborados por uma empresa industrial nessas três categorias, Maher (2001) realizou uma classificação destes em relação a tais produtos. Onde, como custos diretos identificam-se os materiais diretos e mão de obra direta e, ainda, como custos indiretos identifica-se a terceira categoria de custos apresentada pelo autor.

Martins (2003) é bem mais específico na sua classificação de custos em relação ao produto. O autor salienta a necessidade de uma unidade de medida que permita a identificação objetiva de determinado custo ao produto para que se possa classificá-lo como direto. Sendo que, ainda segundo Martins (2003, p. 48), naturalmente, pode-se constatar que alguns custos “[...] não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.). São os Custos Indiretos com relação aos produtos”.

Portanto, observa-se que para a classificação de um custo como direto ou indireto o parâmetro de decisão é o produto feito ou serviço prestado, ou seja, não se leva em consideração a produção como um todo.

1.4 Classificação dos Custos em Relação ao Volume de Produção

Quando se toma como parâmetro, não mais o produto elaborado propriamente dito, mas sim, as quantidades produzidas, ou o volume produzido, percebe-se que o montante dos custos pode assumir comportamentos quase sempre bem definidos em relação ao referencial em questão.

Isto é, existem certas categorias de custos que guardam uma relação muito estreita com o volume produzido em determinado período, os chamados custos variáveis. Por outro lado, existem custos que, independente do volume de atividade produtiva, mantêm seus montantes constantes, dentro de certo período de tempo, ou seja, os custos denominados fixos.

Viceconti e Neves (1994, p. 12) sintetizam e exemplificam a classificação dos custos em relação aos níveis de produção:

Custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa. É o caso, por exemplo, do aluguel da fábrica. Este será cobrado pelo mesmo valor qualquer que seja o nível de produção, inclusive no caso de a fábrica nada produzir.

Observe que os custos fixos são fixos em relação ao volume de produção, mas podem variar de valor no decorrer do tempo. O aluguel da fábrica, mesmo quando

sofre reajuste em determinado mês, não deixa de ser considerado um custo fixo, uma vez que terá o mesmo valor qualquer que seja a produção do mês. [...] Custos variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Exemplo: matéria-prima consumida, Se não houver quantidade produzida, o custos variável será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida em que aumenta a produção.

Com relação à classificação dos custos em fixos ou variáveis, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 28) observam que deve ser analisado o comportamento do custo em relação às “mudanças no nível relativo de atividade ou volume total”. Ou seja, “o custo fixo permanece inalterado no total por dado período de tempo, apesar de mudanças amplas no nível relativo de atividade ou volume total” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 28). Ainda segundo aqueles autores, os “custos são definidos como sendo variáveis ou fixos com respeito a um objeto de custo específico e por um dado período de tempo” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 28).

Hansen e Mowen (2003, p. 88) afirmam que custos fixos são “[...] custos que no seu total são constantes dentro de uma faixa relevante enquanto o nível do direcionador de atividade varia.” Na sua definição para custos fixos, os autores chamam atenção para a utilização do termo “seu total”. Eles salientam que o total dos custos fixos permanece inalterado dentro de certo volume de atividade, ou melhor, para certa quantidade de direcionadores de atividade e, caso o este volume se altere significativamente, o total dos custos fixos pode sofrer alterações, para mais ou para menos. Contudo, eles devem permanecer fixos dentro desse novo nível de atividade.

Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 31), esse volume de atividade em que o total dos custos fixos permanece inalterado denomina-se “faixa relevante”, podendo ser caracterizado como “[...] a banda do nível ou volume normal de atividade em que há um relacionamento específico entre o nível de atividade ou volume e o custo em questão.”

Acerca da classificação de determinado custo como um “custo fixo”, conclui-se que três pontos fundamentais devem ser levados em conta para tal classificação dos gastos de produção em relação ao volume de produção: (i) o período de ocorrência de determinado custo, (ii) o seu montante e (iii) o seu relacionamento com o volume produzido.

1.5 Métodos de Custeio

Dentre os vários métodos de custeamento possíveis e aplicáveis para atendimento de finalidades específicas, destacam-se três que possuem como ponto comum suas formas bem definidas e próprias para tratar os custos indiretos de fabricação. São eles: o custeio por

absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (ou ainda, *Activity Based Costing* – ABC).

Os dois primeiros métodos de custeio são apontados por Nakagawa (1994, p. 38) como “sistemas de tradicionais de custeio baseados em volumes” (*Volume Based Costing* – VBC). Pois, segundo o autor, eles são utilizados com grande sucesso há mais de 40 anos.

Nakagawa, (1994, p. 38) faz um importante destaque sobre metodologias de custeamento baseadas em volume e afirma que é crescente o interesse das empresas pelo custeio baseado em atividades:

O destaque que merece ser feito entre os dois modelos VBC é basicamente quanto a seus métodos de custeio. No primeiro prevalece, embora sem o caráter de exclusividade, o método do custeio por absorção (também conhecido como pleno ou total) e, no segundo o método do custeio variável (ou direto). O segundo modelo do VBC vem sendo utilizado com grande sucesso há mais de 40 anos. Apenas mais recentemente é que, [...], as empresas começaram a sentir necessidade de uma nova metodologia de análise de custos, dando origem ao grande interesse que desperta atualmente o método de custeio baseado em atividades ou ABC.

Entretanto, contrariamente ao “crescente interesse das empresas pelo custeio baseado em atividades” destacado por Nakagawa, Biasio (2006, p. 1) observa que, enquanto na academia predomina a defesa para utilização do custeamento baseado em atividades, nas organizações, os administradores relutam em aceitar o seu uso.

Independentemente de qualquer juízo de valor formulado acerca das informações produzidas pelas metodologias de custeamento existentes, reafirma-se mais uma vez um princípio básico da contabilidade de custos, segundo Maher (2001, p. 44): “necessidades gerenciais diferentes muitas vezes exigem informações de custos diferentes”. Este posicionamento é corroborado por vários autores da área de custos, destacando-se entre eles: Leone (1996, p. 28), Atkinson et al. (2000, p. 125), Horngren, Datar e Foster (2004, p. 12).

1.5.1 Custeio por Absorção

O sistema de Custeamento por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de um determinado período à produção deste mesmo período, sejam esses custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

Nessa sistemática de custeamento, o procedimento básico é fazer com que cada item da produção ou serviço absorva, direta ou indiretamente, uma parcela dos gastos relativos, somente, ao processo produtivo, sendo essa a principal distinção em relação a outros métodos de custeamento.

Os gastos incorridos na elaboração do produto são apropriados, independente da forma escolhida para tal apropriação, diferentemente do tratamento dado às despesas. Elas são identificadas ao período em que ocorrer o reconhecimento da respectiva receita, não guardando assim qualquer identificação com o processo produtivo. Conforme Martins (2003, p. 37) destaca, “[...] é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos [...]”.

Com relação às formas de apropriação de custos aos produtos, pode-se afirmar que o custeamento por absorção adota a classificação dos custos em relação aos produtos ou serviços, propriamente ditos, ou seja, “[...] alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizada e até quantidade de força consumida) [...]” (MARTINS, 2003, p. 48).

Com relação às formas de alocação dos custos indiretos de produção, pelo fato de não possuírem uma unidade medida que permita sua identificação aos produtos de forma direta, qualquer tentativa de alocação será feita com base em estimativas, que podem conter maior ou menor grau de arbitrariedade, devendo estes custos serem rateados segundo critérios mais relevantes e adequados, possíveis, ao seu relacionamento com os itens elaborados (MARTINS, 2003, 48).

Por fim, ainda sobre a metodologia a ser empregada para escolha da base de alocação dos gastos de produção de natureza indireta (horas de mão de obra direta, quilogramas de matéria-prima, unidades de embalagens consumidas, etc.), recomenda-se a identificação e escolha daquela que apresente maior correlação com os montantes incorridos dos gastos indiretos de produção (HORNGREN, 1985, p. 299).

Nakagawa, (1994, p. 37) relata que devido a fatores como desenvolvimento econômico e o crescimento das empresas, surgiu a preocupação de que os recursos produtivos fossem melhor utilizados, dando origem assim a uma metodologia de custeamento por absorção baseada na departamentalização das atividades produtivas e na responsabilidade pela gestão. Sobre tal atribuição de responsabilidades e a separação das atividades produtivas em departamentos, bem como a finalidade dessa segregação de atividades, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 90) observam:

Os custos são registrados em um sistema contábil para orientar os gerentes a tomar decisões. Os objetos de custos são escolhidos para ajudar a tomar essas decisões. Um objeto de custo importante de um sistema contábil é o produto. Outro objeto de custo importante é o centro de responsabilidade, que é parte, segmento ou subunidade de uma organização cujos gerentes são responsáveis por atividades

especificadas. Os exemplos dos centros de responsabilidades são os departamentos, grupos de departamentos, divisões ou territórios geográficos. O centro de responsabilidade mais comum é o departamento. A identificação dos custos do departamento ajuda os gerentes a controlar os custos pelos quais são responsáveis. Ela também possibilita aos gerentes seniores avaliar o desempenho de seus subordinados e desempenho das subunidades como investimentos econômicos. [...]

Para concluir, vale destacar que, além daquela vantagem inicial apontada por Martins (2003, p. 37), ou seja, o fato de atender aos princípios contábeis e, portanto, ser adotado pela Contabilidade Financeira na maioria dos países para Balanço e Lucro fiscais, Maher (2001) apresenta duas outras vantagens desta sistemática de custeamento: (i) o fato do custeio por absorção reconhecer os custos fixos e a importância de reconhecer todos os custos de um produto; e (ii) o seu baixo custo de implantação, pois, custeio por absorção não requer o reconhecimento e a separação dos custos de produção em custos fixos e variáveis.

1.5.2 Custeio Variável

Segundo Martins (2003), para fins gerenciais não existe muita utilidade em adotar valores, ou melhor, preços de custos que contenham dentro de si custos fixos alocados através de rateios, como acontece no caso do custeamento por absorção.

Ao questionar a necessidade e a utilidade de se apropriar custos fixos à produção, afirmando que os custos fixos estão muito mais relacionados às condições necessárias à operação do processo produtivo (estrutura produtiva) e aos períodos de produção, devido a sua natureza repetitiva, do que com o volume produzido propriamente dito, Martins (2003) recomenda o custeamento variável para fins gerenciais, pois, o qual, como próprio nome traduz, direcionam-se aos produtos somente os custos variáveis, tratando os custos fixos como despesas do período.

Horngrén, Datar e Foster (2004, p. 269) apontam o custeio por absorção e o custeio variável como os dois métodos mais comuns de custeamento utilizados por empresas industriais. Contudo, conforme os autores observam, alguns administradores consideram que apenas os custos referentes aos materiais diretos são “verdadeiramente variáveis” e, portanto, somente estes devem ser incluídos nos custos do produto. Apesar de conter sua parcela de verdade, essa afirmação deve levar em conta que, devido aos altos níveis de automação do processo produtivo, por exemplo, os custos com mão de obra direta podem apresentar uma significativa queda na participação dos custos totais, contudo, também devido aos altos níveis de automação do processo produtivo, é verdade que custos indiretos, porém variáveis, por

exemplo, custos com energia elétrica, podem assumir uma alta participação relativa na composição dos custos dos produtos em alguns segmentos.

Além daqueles problemas apontados inicialmente por Martins, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 275) levantam um importante argumento para adoção do custeio variável, em detrimento ao custeamento por absorção, para fins de avaliação do desempenho gerencial:

O custeio por absorção possibilita aos administradores aumentar o lucro operacional em um período específico ao aumentar a produção – mesmo se não houver demanda de clientes para a produção adicional! – Uma motivação para essa medida pode ser a de que o bônus de um administrador esteja baseado no lucro operacional relatado no custeio por absorção.

O sistema de custeamento variável, além das vantagens já discutidas, possibilita o surgimento do conceito de Margem de Contribuição e a introdução à chamada Análise Custo-Volume-Lucro. Sendo que, para Hansen e Mowen (2003), por relacionar custos, quantidades e preços de venda, permitindo análises relevantes acerca dos resultados econômicos e financeiros das empresas, esta última pode constituir-se numa importante ferramenta de análise, planejamento e tomada de decisão.

A Margem de Contribuição, numa abordagem inicial, pode ser entendida como a diferença entre o preço de venda de cada produto e seu respectivo custo variável, o que permite realizar inferências acerca da contribuição individual de cada linha de produto para cobertura dos custos fixos da empresa e a consequente lucratividade bruta.

Numa abordagem mais abrangente, já ingressando na sistemática da Análise de Custo-Volume-Lucro, “[...] para o cálculo dessa Margem, devem também ser consideradas as Despesas Variáveis, quer de Vendas, Financiamento ou outras; normalmente as que predominam são de vendas (comissões etc.)” (MARTINS, 2003, p. 208). Pois, uma vez identificados os componentes da Margem de Contribuição: receitas, custos e despesas variáveis; pode-se entender o comportamento do lucro diante das variações de volumes produzidos e vendidos.

Contudo, a despeito das inúmeras vantagens relacionadas ao sistema de custeamento variável, em relação ao custeamento por absorção, a principal crítica sofrida por esta modalidade de custeio ocorre em função do não atendimento aos Princípios Contábeis geralmente aceitos, especificamente o Princípio da Confrontação entre Despesas e Receitas e o Princípio da Realização da Receita. Logo, para efeito de demonstrações contábeis voltadas para os acionistas, as empresas em geral apresentam uma tendência a seguir os princípios contábeis geralmente aceitos (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004), e conseqüentemente,

adotam o custeio por absorção. Porém, devido aos problemas apresentados na apropriação de custos fixos aos produtos, o custeio variável representa uma valiosa alternativa no processo de custeamento de produtos e serviços, uma vez que permite a inserção do conceito de Margem de Contribuição e possibilita a análise e compreensão do comportamento do lucro diante das variações de volumes produzidos e vendidos (Análise Custo-Volume-Lucro).

1.5.3 Custeio Baseado em Atividades

A elevação do grau de automação nas indústrias e a diversificação nas linhas de produtos das empresas em geral, objetivando fazer frente ao aumento da competitividade em nível global, conforme observa Sakurai (1997, p. 76), provoca o aumento do *overhead* (denominação atribuída pelo autor aos custos indiretos de produção) que, por sua vez, provoca a ineficiência das operações e do gerenciamento tanto do processo produtivo quanto dos custos a ele relacionados.

Um dos fatores determinantes da ineficiência relativa ao gerenciamento dos custos do processo produtivo, com base nas metodologias de custeamento baseadas em volumes de produção (custeio por absorção), se deve ao fato de que a utilização de taxas para alocação de custos indiretos de produção, sejam estas únicas ou departamentais, ou ainda, reais ou estimadas, pressupõe a adoção de valores médios dessa categoria de custos para o seu rateamento aos produtos elaborados em determinado período. Esse processo faz com que os custos indiretos de produção sejam alocados aos produtos de maneira uniforme. Contudo, percebe-se que tais produtos ou linhas de produtos, individualmente, não consomem recursos produtivos uniformemente.

Por outro lado, o custeamento variável, que também é uma metodologia de custeamento baseada no volume de produção, não aloca custos fixos aos produtos ou serviços, contudo, apenas utiliza a informação relativa aos seus montantes para a realização de análise do tipo custo-volume-lucro, sem, contudo, indicar qualquer tipo de tratamento para essa categoria de gastos produtivos.

Nesse contexto, “um dos principais meios que as empresas ao redor do mundo usaram para aprimorar os seus sistemas de custeio foi o do custeio baseado em atividades (*activity-based costing – ABC*)” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 127).

Como forma de evitar o custeamento incorreto dos produtos, o custeio baseado em atividades tem como premissa básica a atribuição dos custos de acordo com o padrão de consumo de recursos por parte desses produtos.

Para Horngren, Datar e Foster (2004, p. 131), “o custeio baseado em atividades aprimora um sistema de custeio ao considerar as atividades individuais como objetos de custos fundamentais.” Assim, ainda conforme Horngren, Datar e Foster (2004), ao proceder a identificação das atividades e dos respectivos custos, o custeio baseado em atividades busca proporcionar um maior detalhamento destas, para que se possa compreender como uma organização utiliza seus recursos.

Sobre a compreensão da forma pela qual uma organização utiliza seus recursos, Sakurai (1997) destaca que, diferentemente dos sistemas tradicionais de custeamento onde somente se reconhecem como custo os recursos utilizados, o custeamento baseado em atividades, devido ao seu enfoque nas atividades, possibilita o reconhecimento tanto do custo dos recursos utilizados quanto o custo dos recursos colocados à disposição, ainda que não efetivamente utilizados.

A esse respeito, Maher (2001, p. 320) afirma que as diferenças entre recursos fornecidos e recursos utilizados ocorrem porque, geralmente, os administradores comprometem recursos antes mesmo da sua utilização e, ainda, no caso dos custos diretos, normalmente, não ocorre a existência de capacidade ociosa, ou como o autor preferiu chamar “capacidade não utilizada”. Extrai-se daí, o entendimento da ineficiência dos sistemas tradicionais de custeio com relação à apropriação dos custos indiretos aos produtos. Pois, esta categoria de custos está mais relacionada com capacidade instalada de processamento dos materiais diretos, do que com o volume de atividade e, conseqüentemente, com suas oscilações. Diante disso, ainda segundo Sakurai (1997), o custeamento baseado em atividades permite identificar e eliminar possíveis desperdícios e, também, detectar atividades que não adicionam valor aos respectivos objetos de custos.

Ao analisar o processo de funcionamento do custeio baseado em atividades e as etapas básicas para do seu projeto, Hansen e Mowen (2003, p. 392) destacam:

[...] um sistema de custeio baseado em atividade (ABC), primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custos. A suposição subjacente é que as atividades consomem recursos, e os produtos e outros objetos de custos consomem atividades. Ao projetar um sistema ABC, há seis etapas essenciais: (1) identificar, definir e classificar as atividades e os atributos-chave; (2) atribuir o custo dos recursos para as atividades; (3) atribuir o custo das atividades secundárias para atividades primárias; (4) identificar os objetos de custos e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico; (5) calcular as taxas de atividades primárias; e (6) atribuir os custos de atividades aos objetos de custos.

Com o passar dos anos, “os debates sobre o custo ABC foram distanciando-se da preocupação com a apuração do custo do produto, para se concentrarem no aperfeiçoamento do processo”, relata Sakurai (1997, p. 116).

E, conforme observa Martins (2003, p. 286), por ser muito mais uma ferramenta de gestão do que de custeio de produtos, uma segunda versão do custeamento baseado em atividades foi concebida para proporcionar a análise de custos sob duas visões: (a) “a visão econômica de custeio” ou vertical; e (b) “a visão de aperfeiçoamento de processos” ou horizontal. Sendo que, Martins (2003, p. 286), ainda esclarece:

A visão vertical de custeio fornece basicamente os mesmos dados que já estavam contemplados na primeira versão do ABC.

A visão horizontal, de aperfeiçoamento de processos, reconhece que um processo é formado por uma seqüência de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão horizontal permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades.

Sob essa ótica econômica, ou horizontal, Atkinson et al. (2000, p. 77) afirmam que a empresa pode ser vista “[...] como uma seqüência de atividades cujo resultado é um bem ou um serviço entregue ao seu cliente” ou, ainda, como uma cadeia de valores.

Porter (1990) afirma que, normalmente, o processo de análise de custos costuma se concentrar somente nos gastos de produção, negligenciando, assim, os gastos relativos a outros tipos de atividades, por exemplo, marketing, distribuição, infraestrutura, etc., Atkinson et al. (2000, p. 53) destacam que, apesar de utilizado inicialmente para custear produtos de forma mais acurada, o custeio baseado em atividades foi utilizado também para analisar dados financeiros relativos às despesas operacionais, relacionando-as com produtos e atividades desenvolvidas para atendimento de clientes, permitindo a análise e o conhecimento do custo das atividades, tornando o custeamento baseado em atividades a base do processo conhecido como gestão baseada em atividades (*activity-based management* – ABM).

Nesse contexto, o custeio baseado em atividades proporciona informações de grande utilidade para o gerenciamento baseado em atividades (*activity-based management* – ABM), conforme destaca Martins (2003, p. 288):

A Gestão Baseada em Atividades apóia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das para obter vantagens competitivas; utiliza o Custeio Baseado em Atividades e caracteriza-se por decisões estratégicas como:

- Alterações no mix de produtos;
- Alterações no processo de formação de preços;
- Alterações nos processos;
- Redesenho de produtos;

- Eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor;
- Eliminação de desperdícios;
- Elaboração de orçamentos com base em atividades etc.

Hornngren, Datar e Foster (2004, p. 139) descrevem como algumas das informações fornecidas pelo custeamento baseado em atividades podem proporcionar a obtenção de vantagens competitivas com base naquelas decisões estratégicas apontadas por Martins:

Decisões de precificação e mix de produtos. Um sistema ABC fornece aos administradores informações de custo que são úteis na produção e comercialização de produtos diversos. Com essas informações, os administradores podem tomar decisões de precificação e mix de produtos. [...]

Decisões de redução de custos e melhoria do processo. O pessoal de produção e distribuição usa os sistemas ABC para determinar como e onde reduzir custos. Os administradores estabelecem as metas de redução de custos em termos da redução do custo por unidade, da base de alocação nas diferentes atividades. [...]

Uma análise dos fatores que fazem com que os custos sejam incorridos (critérios de custos e bases de alocação) revela muitas oportunidades para melhorar a forma como o trabalho é realizado. A administração pode avaliar se atividades específicas podem ser reduzidas ou eliminadas. Cada uma das bases de alocação dos custos indiretos, no sistema ABC, é uma variável não-financeira (número de horas de ajustamento, metro cúbico despachado e outras). Controlar itens físicos, como as horas de preparação e os metros cúbicos despachados, é geralmente a maneira básica para administrar custos.

Decisões de projeto. A administração pode avaliar como os seus atuais projetos de produto e processo afetam as atividades e custos como um meio de identificação de novo projetos que reduzam os custos. [...]

Planejamento e gestão de atividades. [...] a maioria das empresas que implementa os sistemas ABC pela primeira vez analisa os custos reais para identificar os conjuntos e taxas de custo da atividade. Muitas empresas usam os sistemas ABC para planejamento e gestão de atividades. Essas empresas especificam os custos orçados para as atividades e usam taxas orçadas para custear o produto usando o custeio padrão. No final do ano, os custos orçados e os reais são comparados para fornecer um feedback sobre quão bem as atividades são administradas. À medida que as atividades e processos são alterados, novas taxas de custos a elas relativas precisam ser calculadas. No final do ano, também será preciso fazer ajustes para os custos alocados a menor ou a maior para cada área de atividade, usando uma taxa de alocação ajustada, rateio ou baixando os custos dos produtos vendidos [...].

Ainda sobre como as informações fornecidas pelo custeio baseado em atividades podem proporcionar a obtenção de vantagens competitivas, porém, de uma forma mais específica, Nakagawa, (1994, p. 90) cita e explica, sucintamente, dez exemplos de aplicação que podem fornecer uma ideia da funcionalidade dessa sistemática de custeio:

1. Análise estratégica de custos: trata-se de conhecer os custos dos produtos, serviços, projetos, clientes etc., com o propósito de viabilizar à empresa ações estratégicas.
2. Gestão do Processo de Qualidade Total: o ABC desempenha em conjunto com ABM, CMS (sistemas de gestão de custos) e SCM (gestão estratégica de custos) o papel de agente de mudanças na empresa, onde a busca do contínuo aperfeiçoamento (kaizen) e a eliminação de todas as formas de desperdício têm como propósitos a

eliminação (defeito zero) ou redução substancial de custos da não conformidade e a melhoria contínua da criação da valor para os clientes.

3. Reengenharia de produtos e processos: busca-se através desta inovação metodológica criar o breakpoint que é o momento em que, aplicando-se o ABC/ABM/CMS/CSM, se inicia um movimento dinâmico de mudanças em projetos de produtos e nas atividades relevantes de todos os processos, acompanhado de benefícios estratégicos para os clientes e para a empresa, que superam o custos de sua implementação.

4. Elaboração de orçamento com base em atividades: é a aplicação do processo de análise de atividades e seus respectivos custos à elaboração de orçamentos operacionais e de investimentos.

5. Complementação do sistema de informações para a gestão econômica: por se tratar de um facilitador do processo de mudanças estratégicas, o ABC complementa os conceitos e metodologias desenvolvidos para o desenho e implementação com sucesso de um sistema de informações para a gestão econômica.

6. *Pricing*, taxas e tarifas: o ABC vem sendo muito utilizado para as estratégias de pricing, taxas e tarifas de diversos segmentos da econômica, tanto no setor público como no privado.

7. Decisões sobre terceirizações: a aplicação do ABC neste caso tem como propósito dar o adequado suporte aos procedimentos de outsourcing, geralmente acompanhados de terceirizações de partes de produtos e processos que não constituem o core dos processos de negócios.

8. Logística: esta é uma função que inclui um conjunto de atividades, que, embora envolvendo um consumo substancial de recursos, nem sempre tem merecido a atenção das empresas em seus processos de JIT/TQM e a aplicação do ABC poderá trazer sensíveis benefícios estratégicos às empresas.

9. Engenharia simultânea: também chamada de engenharia concorrente, esta é uma atividade de fundamental importância para a empresa tornar-se de classe mundial (WCM), especialmente com a aplicação do ABC, tanto no nível de engenharia de produtos e processos, como também no nível de implementação de notificações de mudanças de engenharia.

10. Uso combinado com MRPII, Custos-padrões, *Target Costing*: a integração conceitual e sistêmica entre o ABC e as técnicas e os procedimentos do MRPII, Custos-padrões e *Target Cost* só tem trazido benefícios às empresas, desde que acompanhada de uma estratégia adequada de implementação.

De uma forma geral, atribuir custos relativos a materiais diretos e mão de obra direta aos produtos não representa um problema. Pois, como a própria classificação em relação ao produto traduz, estes gastos têm relação direta com as unidades produzidas. Em se tratando de custos indiretos de produção, dada a sua natureza, a apropriação ao produto não é tão simples. Para tanto, os sistemas de custeio baseados em volumes utilizam rateios, normalmente arbitrários, para proceder tal alocação (Custeio por Absorção) ou ainda, desconsideram os custos fixos do cálculo do custo dos produtos (Custeio Variável). O custeamento baseado em atividades, diferentemente das metodologias de custeamento baseadas em volume, procura rastrear o custo das atividades desenvolvidas pela empresa por meio de direcionadores e rastreamento de custos diretos para, em seguida, atribuir estes custos aos produtos, através de direcionadores de consumo das atividades. Isso, por sua vez, além de proporcionar uma apuração de custos mais justa, conforme Martins (2003, p.295), permite

“[...] uma visão muito mais adequada para análise da relação custo/benefício de cada uma dessas atividades e processos”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente ensaio teórico evidenciou que controle de custos em hospitais, não é um assunto novo, desde a década de 1920, discursos sobre o controle de custos, orçamento, eficiência e reembolso de despesas já eram debatidos na área hospitalar (PRESTON, 1992). Hunter (1921 apud PRESTON, 1992). Embora esta discussão está presente há mais de um século, verifica-se que a aplicação de metodologias de custos em hospitais deve ser melhor compreendida. Neste sentido o trabalho apresentou a importância das metodologias de custos na área hospitalar e demonstrou quais são os métodos de custos existentes, bem como as vantagens e desvantagens de cada uma.

ABSTRACT: This theoretical essay aims to awaken the need of the importance of cost management in hospital organizations, in order to make these institutions more efficient. In this sense we present the justifications that strengthen the implementation of cost management in these organizations, then present the concepts and methodologies and costs that can be deployed in hospital organizations.

Keywords: Cost Management. Hospital organizations. Need.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DIRIGENTES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (ANDIFES). Disponível em: <http://www.andifes.org.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=238&Itemid=27>. Acesso em: 13 set. 2012.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BIASIO, Roberto. Sistema de custeio por atividade ABC: análise de artigos apresentados em congresso X posições da literatura especializada. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos, 2006. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1882>. Acesso em: jan. 2012.

BRUNI, Adriano Leal; FAMA, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12c e Excel**. São Paulo: Atlas, 2002.

CASHIN, James A.; POLIMENI, Ralph S.. **Curso de contabilidade de custos**. Tradução de Sara Gedanke. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982. v. 1.

COOPER, D. J. A View Social e Organizational de Contabilidade de Gestão. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. (Eds.). *Ensaio em British pp Pesquisas Contábeis*, 178-205 (London: Pitman, 1981).

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HARRISON, S.; POLLIT, C. *Controlling health professionals: the future of work and organization in the National Health Service*. Buckingham: Open University Press, 1994.

HILLMAN, R. (1984). *Speciality Costing in the National Health Service*. AHST/CIPFA. HOPWOOD, AG, *um sistema de contabilidade e Comportamento Gerencial* (Farnborough, Hants.Saxon House, 1973).

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. Tradução de Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1986. v. 1.

_____. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. Tradução de Robert Brian . 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. v. 1.

ÍUDICIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KILPATRICK, K.; LAPSLEY, I.; MITCHELL, F. *Accounting, Clinical Activity and Medical Audit: A Convergence and Clarification*. **International Association of Management Journal**, v. 10, n. 2, p. 13-32, 1998.

KURUNMAKI, L. *Professional vs. financial capital in the field of health care - struggles for the redistribution of power and control*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 24, n. 2, p. 95-214, fev. 1999.

KURUNMAKI, L.; LAPSLEY, I.; MELIA, K. *Accountingization vs. legitmimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care*. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 2, p. 112-139, jun. 2003.

LAPSLEY, I. *Responsibility accounting revived? Market reforms and budgetary control in health care*. **Manage. Acc. Res**, v. 5, n. 3-4, p. 337-352, set. 1994.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos: contém o custeio ABC**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1973.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1990.
- PRESTON, A. M.; COOPER, D. J.; COOMBS, R. W. Fabricating budgets: a study of the production of management budgeting in the National Health Service. **Accounting, Organizations and Society**, v. 17, n. 6, p. 561-593, aug.1992.
- Royal Commission on the National Health Service (1978). Management of Financial Resources in the National Health Service, Research paper nº 2, London: HMSO.
- SANTIAGO, J. S.; LOPES, F. G. S.; LIMA, D. H. S.; SOARES, Y. M. A. A Utilização das Informações de Custos por Instituições Hospitalares: Um Estudo em Hospitais da Cidade de Natal- RN In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa – PB. **Anais...** João Pessoa – PB: [s. n.], 2007.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 1997.
- VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 4. ed. São Paulo: Frase, 1994.
- WICKINGS, I. et al. Review of clinical budgeting and costing experiments. **British Medical Journal**, v. 286, n. 6364, p. 575-578, fev. 1983.
- WICKINGS, I. Consultants face the figures. **Health and Social Service Journal**, v. 93, n. 4876, p. 1466-1468, dec. 1983.