

**ANÁLISE DA MENSURAÇÃO DE DESPÉRDÍCIOS: ESTUDO DE CASO EM UM HOSPITAL NA
CIDADE DE CASCAVEL-PR****RESUMO**

A atividade hospitalar no Brasil possui uma crescente demanda, por se tratar de uma necessidade básica da população. Dessa maneira, os hospitais funcionam como empresas, que precisam se manter sustentáveis no mercado. Nesse sentido, os sistemas de custo auxiliam na revisão dos processos e formação do preço do serviço prestado ao paciente, bem como são ferramentas importantes no processo decisório. Assim, buscou-se no presente trabalho, por meio da metodologia de estudo de caso em um hospital de Cascavel, Paraná, aplicar-se o modelo conceitual de mensuração de desperdícios de ociosidade elaborado por Dall'Asta e Barbosa (2014), com o intuito de melhorar o sistema de custos atualmente utilizado pelo hospital estudado e verificar se podem surgir benefícios advindos dessa implantação. Foram utilizadas literatura para embasamento teórico sobre os sistemas de custo bem como identificação do atual cenário dos hospitais brasileiros com relação aos sistemas de custos. Assim, buscou-se primeiramente, por meio de entrevistas com o diretor executivo do hospital, questionários e análise documental, identificar o sistema de custos atualmente utilizado pela organização hospitalar estudada. Posteriormente foi realizada a aplicação das seis fases que compõem o modelo conceitual e analisou-se todo esse processo para verificação de rentabilidade.

Palavras-chave: Sistema de custos. Hospitais. Contabilidade Gerencial. Desperdício. Ociosidade.

**ANALYSIS OF WASTE MEASUREMENT: CASE STUDY AT A HOSPITAL IN THE CITY OF
CASCAVEL - PR****ABSTRACT**

Hospital activity in Brazil has a growing demand, because it's a basic need of population. In this way, the hospitals work like businesses that need to be sustainable in the market. In this sense, cost systems, important tools in decision-making that they are, help in review of processes and pricing of service to the patients. So, it sought in the present paper, by a case study in a hospital of Cascavel, in the State of Paraná, applies the conceptual model developed by Dall'Asta e Barbosa (2014), intending to improve the currently used cost system by the hospital studied and verify if may arise benefits from this deployment. Literatures were used for theoretical foundation, such as identification of the current scenario of Brazilian hospitals as regards cost systems. First, it was necessary to identify the cost system currently used, through interviews with the executive director of the studied organization, questionnaires and documentary analysis. Then the six phases that compose the conceptual model were applied. Finally, perceptions of accounting related to the application of the model were collected in order to add value to the current search, and the whole process was analysed so as to check out the performance.

Keywords: Costs System. Hospitals. Management Accounting. Waste. Idleness.

Nicole Regina Souza Rovaris¹
Denis Dall'Asta²
Ivan Rafael Defaveri³
Juliano Francisco Baldissera⁴

¹ Mestranda em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE, Paraná (Brasil).
E-mail: nirovaris@gmail.com

² Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Santa Catarina (Brasil).
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE, Paraná (Brasil).
E-mail: denis.asta@unioeste.br

³ Mestrando em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE, Paraná (Brasil).
E-mail: ivandefaveri@hotmail.com

⁴ Mestrando em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE, Paraná (Brasil).
E-mail: juliano.baldissera@hotmail.com

INTRODUÇÃO

A atividade hospitalar no Brasil possui uma crescente demanda, por se tratar de uma necessidade básica da população. Assim como outras empresas no mercado, a busca pela lucratividade nessas instituições deve passar pela redução de custos, correta gestão e diminuição de desperdícios, tudo isso aliado a atender às demandas dos consumidores com o menor prazo e maior qualidade possível. Segundo Bonacim e Araújo (2010), a economia em saúde vem ganhando espaço extremamente importante no mundo, porém, os recursos utilizados na assistência médica apresentam crescimento na demanda por conta da tecnologia, que vem sendo aprimorada. Também é importante salientar a necessidade de adesão a conceitos com vistas a se tornarem o foco principal do processo no cliente, mas sem esquecer-se da produtividade. Isso posto, é necessário que os hospitais possuam sistemas de custos eficientes para se manterem sustentáveis no mercado. Segundo Dall'Asta e Barbosa (2014), a atividade da assistência médico-hospitalar demanda altos investimentos tecnológicos e no pessoal, porém possui três fontes altamente reguladas de receitas: o Sistema Único de Saúde (SUS), as empresas administradoras de planos de saúde e o autofinanciamento dos próprios pacientes.

Segundo estudos na área, dois dos três segmentos de demanda de serviços estabelecem seus preços com base em tabelas com valores totalmente diferentes daqueles baseados nos custos dos hospitais privados. Com isso, é importante uma reestruturação no que tange à mensuração de custos para eliminar aqueles desnecessários, sem interferir nos atributos dos serviços prestados (Dall'Asta & Barbosa, 2014). Diante do crescimento do setor econômico da saúde, da necessidade de constantes aprimoramentos na área tecnológica e no capital humano, a presente pesquisa justifica-se pela vantagem que pode ser adquirida pelos hospitais privados que adotem um modelo de gestão de custos adequado, principalmente com vistas a reduzir ou eliminar o desperdício, podendo gerar maior lucratividade, sem diminuir a qualidade dos serviços prestados.

Nesse sentido, o modelo conceitual de mensuração de desperdícios e ociosidade em hospitais proposto é uma aplicação do trabalho desenvolvido por Dall'Asta e Barbosa (2014). Este foi aplicado em um hospital privado da cidade de Cascavel, Paraná. A mensuração de desperdícios detalhada no modelo conceitual proposto é fundamentada no custeio por absorção ideal, que se torna uma ferramenta indispensável para racionalização dos recursos e, conseqüentemente, aumento de lucratividade. Esse modelo possui como vantagem o fato de não buscar alterar o método de custeio utilizado pelo hospital, mas, sim, gerar informações úteis para a eliminação de

desperdícios e aumento da rentabilidade do hospital a ser aplicado. Assim, o modelo consiste na estruturação do sistema de custos para identificar e mensurar desperdícios e propor relatórios que apresentem a ociosidade em áreas do hospital. Com isso, os gestores podem avaliar no âmbito financeiro os contratos fechados com administradoras de planos de saúde e, principalmente, poderão verificar se a ociosidade acusada pelos relatórios pode ser substituída por contratos com o SUS, fonte de receita que menos paga, ou seja, mesmo que não sejam financeiramente vantajosos, podem substituir perdas por ganhos.

Como forma de aplicação do modelo em um hospital privado, o presente trabalho possui como problema a seguinte questão: "Qual é o aumento efetivo, no que tange à rentabilidade, com a utilização do método conceitual de mensuração de desperdícios desenvolvido por Dall'Asta e Barbosa (2014)?"

O presente trabalho objetiva analisar os benefícios da aplicação do método conceitual de mensuração de desperdícios e ociosidade em hospitais desenvolvido por Dall'Asta e Barbosa (2014), fundamentado no método de custeio por absorção ideal, para o hospital estudado, principalmente no que tange à rentabilidade obtida. Para auxiliar no alcance desse objetivo, foram propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) levantar fundamentação de sistemas de custos utilizados em hospitais;
- b) identificar o método de custeio atualmente utilizado pelo hospital estudado;
- c) adequar o método utilizado, seguindo as etapas descritas, ao método conceitual proposto, por meio da estruturação do sistema de custos para identificação e mensuração dos desperdícios.

A presente pesquisa foi realizada no hospital X, com sede na cidade de Cascavel, Paraná. A aplicação do modelo conceitual desenvolvido por Dall'Asta e Barbosa (2014) foi feita entre os meses de janeiro e novembro de 2015, por meio de observação de demonstrações contábeis e relatórios gerenciais do ano de 2014, dos meses de janeiro a dezembro.

REFERENCIAL TEÓRICO

A atividade hospitalar no Brasil passou por evoluções e mudanças conforme o passar dos anos. Segundo Bittencourt (1999), o ambiente hospitalar está se tornando competitivo pelas modificações no ambiente empresarial em nível mundial, exigindo uma nova organização, com a adesão a conceitos que tornem o processo produtivo mais voltado ao cliente e possibilitem atingir melhores níveis de produtividade. Há muitos anos a qualidade dos serviços hospitalares é questionada no Brasil, somado ao fato de que recursos para investimentos em novas tecnologias não acompanham a evolução do que é oferecido pelos

fornecedores. Dessa forma, novos conhecimentos de gestão devem ser buscados a fim de que possam melhorar sua forma de atender as pessoas dentro da grande complexidade que esse segmento tem seguido (Souza et al., 2013).

Contabilidade e Sistemas de Custo

A Contabilidade, apesar de ter um enfoque em números e contas, é uma importante ciência da área social. Tem como objetivo registrar e analisar as variações do patrimônio das empresas e, atualmente, serve como instrumento de controle e planejamento, além de subsidiar a tomada de decisões por parte dos administradores e gestores (Martins, 2009).

Dentro da Contabilidade existem várias divisões. De acordo com Martins (2009), entre elas, destaca-se a Contabilidade de Custos, que está inserida na Contabilidade Gerencial e teve sua origem após a Revolução Industrial, no século XIX. Até então, as empresas apenas compravam e vendiam mercadorias, e apuravam o resultado de suas operações com a fórmula do CMV (custo das mercadorias vendidas):

$$\text{CMV} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras Líquidas} - \text{Estoque Final.}$$

Após o surgimento de máquinas industriais, a produção de bens passou a ser em larga escala, aumentando a complexidade da mensuração contábil. Ou seja, apenas a fórmula de custo das mercadorias vendidas não conseguia mensurar o real custo de cada item produzido. Com isso, segundo Crepaldi (2004), surgiu, advinda da contabilidade geral, a contabilidade de custos, justamente pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria, além da necessidade de se tomar decisões quanto ao quê, como e quando produzir.

Qualquer empresa ou atividade que manipule valores necessita de controle de custo, não importa seu tamanho. E mais, não basta controle sem análise, por isso, a Contabilidade de Custos não serve apenas como um instrumento de mensuração monetária de estoques e resultado, mas também possui grande potencial no campo gerencial, no auxílio do Controle e como ajuda para tomada de decisões, por consistir na alimentação de informações sobre valores que dizem respeito a consequências de curto e longo prazo nas empresas sobre os produtos fabricados e/ou comercializados por elas. A Contabilidade de Custos é essencial para empresas e indústrias, bem como hospitais, e sua correta utilização garante a correta mensuração de estoque, a alocação certa dos recursos necessários para fabricação e comercialização de produtos e/ou serviços, e também a correta formação de preços com o objetivo de maximizar o lucro. Os hospitais, assim como são considerados organizações complexas em suas

atividades, ao mesmo tempo são sistemas frouxamente articulados, por apresentarem uma diversidade muito grande de operacionalidade em seu interior. Por conta da diversidade, cria-se a emergência nos gestores a buscarem ferramentas que os auxiliem no escalonamento dos custos (Silva, 2013).

Ademais, obras sobre sistema de custeio e controle gerencial na área da saúde têm propiciado amadurecimento no setor. Empresas de tecnologia de informação estão desenvolvendo programas com informações detalhadas sobre custos ao Mercado de Saúde. Percebe-se que as técnicas estão cada vez mais aperfeiçoadas, gerando qualidade na prestação dos serviços, permitindo que os desperdícios possam ser amenizados (Capponi, 2015). Porém, antes de adentrarmos nos sistemas de custeio, é importante destacar as principais nomenclaturas utilizadas na Contabilidade de Custos.

Sistemas de Custeio

Entende-se como sistema de custeio a forma de organizar os valores ocorridos em relação à elaboração de produtos, serviços ou procedimentos nas organizações, tendo que ocorrer de maneira sistemática e organizada para efetivar seu real valor (Ching, 1997). Ainda de acordo com o autor, nenhum sistema será suficiente por si só, este deve ser estruturado e alimentado de maneira cotidiana, a fim de que a ferramenta utilizada possa se tornar útil para a empresa. De acordo com Dall'Asta e Barbosa (2014), atualmente, para que os hospitais se mantenham no mercado, é fundamental a utilização de um sistema de custos que possa gerar informações não só dos custos do atendimento à saúde, mas também dos recursos desperdiçados com a ociosidade e ineficiência em seu complexo e caro sistema de prestação de serviços.

Segundo Abbas (2001), diante das características hospitalares, percebe-se que os sistemas de custo nessas empresas devem objetivar não somente a determinação de preços dos serviços, mas também uma análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização. De acordo com Borna (2010), existe certa dificuldade de esclarecimento quanto princípio e método de custeio. Segundo esse autor, é no método de custeio que ocorre a alocação dos custos aos produtos; porém antes de ocorrer a alocação deve-se analisar qual é a parcela de custo que deve ser analisada e para essa situação é atribuído o princípio de custeio.

Como princípio se tem: custeio por absorção ou custeio por absorção ideal e custeio variável ou direto; como métodos existem o reichskuratorium fur wirtschaftlichkeit (RKW) e o custeio baseado em atividades (ABC). Esses princípios e métodos são discutidos a seguir.

De acordo com Santos (2011), a contabilidade de custos, quando procura custear o produto atribuindo-lhe também parte do custo fixo, é conhecida pelo método de custeamento por absorção (*full cost*). Esse método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (rateios). Entretanto, esse sistema apresenta falhas em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, pois tem como premissa básica os “rateios” dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas (Santos, 2011).

O custeio por absorção ideal se apresenta como instrumento no processo de melhoria contínua da empresa, pois além de computar todos os custos, fixos e variáveis, como custos dos produtos, estabelece a separação dos custos utilizados pela empresa e a capacidade da empresa não utilizada (ociosidade). Nesse caso, estabelece a diferenciação entre custos e desperdícios, sendo fundamental para o custeamento de perdas no processo produtivo (Dall’Asta & Barbosa, 2014). Outro princípio de custeio, o custeio variável, só aloca aos produtos os custos variáveis, com os custos fixos sendo considerados despesas do período. Segundo Bittencourt *apud* Vasconcelos (1999), esse custeio atribui os custos de acordo com cada unidade, de modo que o volume de produção altera a dimensão dos custos.

O método de custeio ABC, de acordo com Capponi (2015), possui sua parcela de contribuição àquilo que a empresa necessita, mas torna-se limitado aos parâmetros estabelecidos por suas normativas. Empresas com produtos competitivos têm que conhecer as atividades e os custos inerentes à execução dos produtos ou serviços. De acordo com Santos (2011), o método ABC acaba fornecendo uma nova ferramenta de gestão, pois permite detectar desperdícios em uma empresa. Isso acaba acontecendo através da análise de

tais atividades, ou seja, as que geram valor e as que não geram valor, mesmo porque a contabilidade de custos tem sido usada atualmente como importante “banco de dados” para a tomada de decisões.

Já o custeio RKW é uma técnica que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Mostra-se claro que as técnicas desse rateio são baseadas na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos (Martins, 2008).

A alocação de custos indiretos pode seguir o critério de centros de custos. Para Martins (2009), estes são as unidades mínimas de acumulação de custos indiretos. Já segundo Abbas (2001), os centros de custos podem ser definidos como unidades que se caracterizam por realizar atividades homogêneas (com a mesma finalidade) dentro do processo produtivo da organização. Ainda de acordo com a Abbas (2001) citando Rochi (1982), a definição dos centros de custo varia de acordo com o processo de trabalho de cada organização e, dessa maneira, agrupa os centros de custo em três categorias: Centros Auxiliares e de Apoio (CAA), Centros Gerenciadores de Receita (CGR), Centros Administrativos (CA).

Caracterização do Modelo Proposto

Dall’Asta e Barbosa (2014) desenvolveram como proposta um método conceitual de mensuração dos desperdícios de ociosidade em hospitais, fundamentado no método de custeio por absorção ideal. Esse modelo consiste na estruturação do sistema de custos para identificar e mensurar desperdícios e propor relatórios que mensurem desperdícios com ociosidade, por meio de etapas, detalhadas a seguir, no Quadro 1.

Quadro 1 – Fases do modelo conceitual elaborado por Dall’Asta e Barbosa (2014)

Conscientização para a importância da separação de desperdícios	Nessa fase, ocorre a discussão com gestores acerca do sistema de custos e sobre a importância da identificação e mensuração dos desperdícios com ociosidade, etapa fundamental no processo de eliminação dos desperdícios e aumento de rentabilidade do hospital.
Análise do sistema de custos do hospital	Adquirir conhecimento acerca do método e princípio de custeio aplicado ao hospital estudado. Segundo Dall’Asta e Barbosa (2014), a maioria dos hospitais utiliza o método do centro de custos, por isso, o método abordará esse sistema de custeio. Normalmente, de acordo com os autores, esse sistema de apuração assume o custeio por absorção integral como abordagem técnica.
Definição da capacidade de cada recurso de produção	Essa etapa consiste em determinar a capacidade de produção de acordo com a forma de distribuição de custos em cada centro de custos, dando a condição para que o sistema de custos possa informar a ociosidade em cada dentro de custos (Dall’Asta & Barbosa, 2014).
Estruturar as rotinas de apontamentos do sistema de custos	Após a fase de definição da capacidade de produção de cada centro de custos, o sistema estará preparado para apresentar a quantidade produzida por período em cada centro de custos e, com base na capacidade de produção, definirá a quantidade e valor da ociosidade em cada centro de custos, possibilitando a aplicação do custeio integral ideal no sistema de custos (Dall’Asta & Barbosa, 2014).
Utilização do custeio por absorção ideal nos centros de custos	Esse método necessita do mapeamento completo dos centros de custos do hospital, bem como a capacidade de produção nos centros de custos para a aplicação do princípio de custeio por absorção ideal. Nessa fase, segundo Dall’Asta e Barbosa (2014), a aplicação do método consiste em fazer a

	separação da capacidade dos centros de custos auxiliares como nutrição, farmácia e lavanderia para os centros de custos produtivos: centro cirúrgico, pediatria, internamento geral e maternidade. Com a capacidade dos centros de custos auxiliares distribuída para os centros produtivos e com o apontamento da produção efetiva dos centros de custos auxiliares, o sistema efetua a distribuição dos custos fixos para os centros produtivos separando os custos dos desperdícios de ociosidade.
Cálculo da margem líquida ideal e da ociosidade	Com a distribuição dos custos fixos dos centros de custos auxiliares e produtivos o sistema de custos apresenta a separação entre custos e os desperdícios com ociosidade, possibilitando a apuração da margem líquida ideal e do montante de recursos despendidos com a ociosidade. Assim, o conhecimento dos desperdícios de ociosidade para gestão bem como da capacidade ociosa que pode ser utilizada é fundamental no caso de uma decisão sobre a assinatura de um novo contrato de prestação de serviços ou, até mesmo, o convênio com o SUS, que aparentemente não seria tão vantajoso, mas com a possibilidade da eliminação de desperdícios ele pode transformar perdas em entrada efetiva de caixa (Dall'Asta & Barbosa, 2014).

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Estudos sobre sistemas de custeio em hospitais

Por meio do critério de relevância e contribuições com o tema estudado no presente trabalho, neste tópico são abordados trabalhos científicos que possuem contribuições à implantação, identificação e sistematização de custos nos hospitais. Recentemente, a pesquisadora Capponi (2015) publicou uma dissertação em que realizou o mapeamento dos sistemas de custeio atualmente utilizados em Cascavel, Paraná. Objetivou-se verificar os hospitais que já haviam implantado o sistema de custos,

A pesquisa de Capponi (2015) foi respaldada no universo dos hospitais situado no Portal do Município de Cascavel-PR em 2014, em que a composição se faz em dez organizações. O levantamento da autora revelou que, das nove organizações, quatro possuem um sistema de custeio implantado, através de um Programa Integrado de Gestão Hospitalar, mas que atende à sua necessidade das informações nos mais variados contextos. Três delas ainda não possuem, em duas estão iniciando a implantação da plataforma de Gestão Hospitalar.

Outro estudo relevante na área de sistemas de custeio em hospitais foi realizado por Silva, Scarpin, Barp e Dias (2013), em que os pesquisadores investigaram a percepção dos gestores operacionais que atuavam em um hospital da região do Vale do Itajaí, em Santa Catarina. Este estudo concluiu que existe uma efetiva contribuição do sistema de custeio do hospital para o apoio ao processo de decisão, bem como o fato de os hospitais brasileiros carecerem de adequados Sistemas de Informações Gerenciais (SIGs), principalmente aqueles destinados a prover informações relacionadas a custos. Além disso, observou-se que no hospital estudado fatores tecnológicos, poder de fornecedores e agentes reguladores atuam como fatores impactantes para o gerenciamento do hospital; que a elevada autonomia de equipes operacionais pode prejudicar as decisões administrativas; e o fato de os envolvidos no processo decisório em nível operacional serem treinados para alimentar o sistema de custeio, assim como

compreendem e se utilizam das informações de custos para a gestão, são fatores importantíssimos na implantação de um sistema de custeio que reflita as informações da organização hospitalar.

Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa tem como tipologia, quanto aos objetivos, a característica de um estudo descritivo, pois descreveu as características de determinada população, por meio da identificação das relações entre variáveis e características mais importantes. No que se refere aos procedimentos, este estudo caracteriza-se como estudo de caso, pois abordou um hospital do município de Cascavel-PR; assim, foi possível uma análise em profundidade da realidade estudada. Já quanto à abordagem do problema, tendo em vista se tratar de estudo de campo e pela forma como foram apresentados os resultados, classificou-se como um estudo qualitativo.

Para que a pesquisa siga com sucesso em sua elaboração, é importante que o pesquisador elabore uma proposição para responder ao problema, de modo que norteie os objetivos do estudo. De acordo com Porton e Beuren (2010), a hipótese é uma solução provisória para o problema, aliada ao fato de ter uma consistência lógica para que possa ser verificada. Isso posto, a presente pesquisa possui como proposição, baseada em estudos anteriores: “A aplicação do modelo conceitual desenvolvido por Dall'Asta e Barbosa (2014) para verificação do que é custo e o que é desperdício gera resultados positivos, pois reduz desperdícios e a ociosidade na empresa. Conseqüentemente, tornar-se-á possível obter uma rentabilidade superior à atual caso o método conceitual seja adotado”. Os instrumentos de pesquisa utilizados na presente pesquisa são a observação, entrevista e análise documental.

A observação consiste em usar os sentidos para a obtenção de determinados aspectos da realidade. Desempenha papel essencial no contexto da descoberta e obriga o pesquisador a ter um grande contato com o objeto de estudo (Colauto & Beuren, 2010). No trabalho em teste foi utilizada a observação simples,

pois o pesquisador não possui interação com o hospital em questão. Ademais, a entrevista é uma comunicação verbal entre duas ou mais pessoas, com grau de estruturação previamente definido. Pode ter como objetivo averiguar fatos ou fenômenos; sua eficácia passa pela competência e preparo do entrevistador (Silva, 2008). No presente trabalho foi utilizada a entrevista semiestruturada, como forma de complementação e triangulação com os dados adquiridos no sistema e em documentos.

Por fim, a pesquisa documental, segundo Colauto e Beuren (2010), possui valiosa fonte de coleta de dados nas pesquisas em ciências sociais. Documentos auxiliam no processo investigatório, além de serem irrefutáveis em determinadas pesquisas. Neste caso, serão utilizados documentos de “primeira mão”, pois ainda não foram tratados e transformados em informações relevantes para a pesquisa. Os documentos a serem analisados serão, principalmente, relatórios gerados pelo sistema atualmente utilizado pelo hospital estudado, bem como notas fiscais, caso sejam relevantes para o estudo. Os três instrumentos, ao serem utilizados com um mesmo propósito, foram uma importante maneira de triangulação no estudo em questão, para provar a veracidade das informações geradas.

Utilizou-se como procedimento da coleta de dados fontes documentais cedidas pelo hospital, entrevistas semiestruturadas com funcionários responsáveis pelos setores de Contabilidade e financeiro, bem como a observação. Os dados coletados foram posteriormente analisados, comparados com a

revisão bibliográfica e então foi realizada a aplicação do modelo conceitual. Assim, foi possível mensurar se existe a viabilidade da aplicação desse modelo no hospital, e se este traria benefícios.

A entrevista semiestruturada foi replicada do questionário para entrevista com hospitais da região de Cascavel elaborada por Capponi (2015), em que a autora, como já mencionado anteriormente, faz um diagnóstico dos sistemas de custeio utilizados nos hospitais da região. Ainda, foram adicionadas algumas questões complementares com base nas proposições trabalhadas por Silva, Scarpin, Barp e Dias (2013) em um hospital do Vale do Itajaí, SC. Ademais, para auxiliar na coleta dos dados, foi desenvolvido um constructo, detalhado no Quadro 2, que possui base naquele elaborado em tese de Silva (2010), em que a autora o organiza de acordo com os objetivos específicos estudados. Assim, torna-se mais compreensível o trajeto da coleta de dados e quais norteadores os instrumentos de pesquisa seguiram.

De acordo com a fundamentação teórica (autores apontados na coluna “fontes”, no Quadro 2), os objetivos propostos delineados (identificação do Sistema de Custeio, estrutura física do hospital estudado, tamanho e tecnologia) foram classificados em dimensões (estrutural, funcional, física e características) e categorias (Sistemas de Custos e sua operacionalização, organogramas, setores e departamentos, número de leitos, e tecnologia da informação aplicada aos custos), para então serem pormenorizados os instrumentos específicos de coleta para cada tópico.

Quadro 2 – Constructo da pesquisa

OBJETIVO	DIMENSÕES	CATEGORIAS	INSTRUMENTO DE COLETA	FONTES
Estrutura física do hospital estudado	Funcional	Organograma, setores e departamentos; centralização e descentralização da administração; autonomia dos setores	Observação, entrevista e questionário	Capponi (2015); Abbas (2001); Silva, Scarpin, Barp e Dias (2013)
Tamanho	Física	Número de funcionários, leitos, bem como volume de serviços prestados	Observação, entrevista e questionário	Capponi (2015); Abbas (2001); Silva, Scarpin, Barp e Dias (2013)
Tecnologia	Características	Tecnologia da Informação em Sistemas de Custo	Análise documental, entrevista e questionário	Martins (2008), Santos (2011)
Identificação do sistema de custeio	Estrutura	Sistemas de Custos Operacionalização	Entrevista, análise documental e observação	Martins (2008), Abbas (2001), Santos (2011), Bittencourt (1999), Capponi (2015)

Fonte: os autores, adaptado de Silva (2013).

Para análise dos dados, foi considerada a pesquisa teórica realizada no assunto, bem como os dados coletados na observação, entrevista e documentação. Após esse procedimento, foram

confrontados todos os dados gerados pelo sistema com aqueles já citados anteriormente como forma de triangulação, para verificar a veracidade destes. Ademais, foi utilizado como maneira de auxiliar na análise o sistema NVivo®, *software* de análise

qualitativa de dados, para gerar informações ao leitor de maneira organizada e relevante com os principais pontos encontrados nas entrevistas. Posteriormente foi realizada a aplicação do modelo conceitual nos dados já triangulados. Com isso, foi possível a elaboração de relatórios que mensurem corretamente desperdícios e ociosidade, e, assim, foi comprovado se existe aumento nos resultados com a implantação desse modelo no hospital estudado.

Este estudo possui como limitação o fato de seus resultados não poderem ser aplicados a outras empresas. Isso não impede que, em estudos futuros, o modelo conceitual possa ser aplicado em um hospital diferente, até mesmo um hospital público, que possui estrutura organizacional e financeira diferente da de um hospital privado. Outras limitações a serem consideradas são relacionadas às fontes documentais (de segunda mão), bem como aquelas referentes às dificuldades das entrevistas semiestruturadas realizadas.

Análise dos resultados

Nesta seção são apresentados os resultados das entrevistas e demais coletas de dados utilizadas e analisadas.

Apresentação do hospital

O Hospital estudado se apresenta como um hospital cirúrgico, com 130 (cento e trinta) leitos, contando com oito salas cirúrgicas, pronto atendimento com plantonista 24 horas, além de especialistas à distância, hemodinâmica, raio X próprio, litotripsia, UTI Geral, UTI Coronariana e UTI Neonatal com plantonista 24 horas (Martins, 2012). Ainda, a equipe de administração é composta por Diretor Executivo com a formação e especialização em administração hospitalar, Diretor Administrativo sócio-cotista médico, Diretor Clínico sócio-cotista médico, Conselho Diretor, Conselho Fiscal e possui contabilidade própria como estratégia e visão futurista e gerentes de áreas. Atende pacientes de todas as idades, vinculados ou não aos planos de saúde conveniados com a instituição, ou seja, particularmente e por meio de convênios.

Caracterização do sistema de custos utilizado pelo hospital

O sistema de custos utilizado pelo hospital estudado denomina-se TAZY. É um sistema integrado que aborda vários setores do hospital, exceto a folha de pagamento. Funciona *on-line* (informações em tempo real) e é distribuído nos módulos de acordo com a função de cada setor, como, por exemplo, centro de tratamentos, controle de medicamentos no centro cirúrgico e farmácia, estoques no almoxarifado,

prescrição médica nas alas, controle de alimentação e nutrição. O sistema de custos utilizado no hospital é um modelo chamado “custos”. Ao longo dos dez anos de implantação, ainda existem algumas situações em que existe a alimentação manual, como na lavanderia. Porém o peso de roupas lavadas já pode ser calculado, pois as máquinas de lavar roupas já possuem sistema que marca quantos quilogramas (kg) foram e podem ser lavados naquela máquina. Entretanto, os colaboradores que trabalham no hospital, ao fazerem uso do sistema, mesmo sem saber, já o estão alimentando. Informações como a internação do paciente são acompanhadas em tempo real devido ao processo de cadastro no sistema. Ademais, o TAZY interage com os colaboradores conforme é buscada a informação. É possível saber a qualquer momento as informações de todos os pacientes internados, quais medicamentos foram prescritos, qual dieta deve ser seguida, entre outras.

Análise dos dados

Nesta seção encontra-se a análise dos dados coletados por meio das entrevistas e documentos. Infere-se que o diretor executivo, em entrevista concedida de maneira semiestruturada, utiliza com maior frequência as palavras “hospital”, “sistema”, “gente”, “paciente” e “custo”. Já na entrevista concedida pela contadora do hospital, as maiores frequências de palavras citadas são as seguintes: custo (75 vezes), custos (38 vezes), hospital (32 vezes), bem como paciente (30 vezes).

Assim, conclui-se que as falas do diretor e da contadora estão em sincronia, bem como corroboram a fase 1 de implantação do modelo conceitual elaborado por Dall’Asta e Barbosa (2014), referente à conscientização dos gestores e responsáveis acerca da importância da mensuração de desperdícios com ociosidade. Dessa maneira, o tópico a seguir discute as fases de implantação do modelo conceitual na organização hospitalar estudada.

Neste tópico busca-se discutir as fases 2, 3, 4, 5 e 6 do modelo conceitual elaborado, visto que a fase 1 foi a conscientização dos gestores e responsáveis pelo sistema de custos sobre a importância da separação de desperdícios, já abordada no item anterior. Posteriormente, no próximo tópico será discutida a análise do sistema de custos do hospital, já abordado na coleta de dados. É importante ressaltar que as tabelas foram preenchidas com valores fictícios, de maneira a proteger o sigilo das informações da organização estudada.

Fase 2 – análise do sistema de custos do hospital

Na presente fase, buscou-se determinar a capacidade de produção de acordo com a distribuição de custos em cada centro de custos, conforme a realidade do sistema de custos da organização

hospitalar estudada, para que posteriormente o sistema possa informar a ociosidade em cada centro de custos. No caso da aplicação na organização hospitalar estudada, tem-se a definição da capacidade dos centros de custos de Administração, Contabilidade, Faturamento, Informática, Sede Social, Construção e Edificação, Financeiro, CCIH, Recursos Humanos, Tesouraria, Lactário, Lavanderia, Serviço de Nutrição e Dietética (SND), Central de Materiais Esterilizados (CME), Limpeza, Manutenção, Suprimento, Telefonia, Centro de Alocação de RH/Benefícios, Internamento, SAME, Centro de Alocação das Despesas com Médicos, Energia Elétrica, Central de Ar Condicionado, Gás Medicinal, Sistema de água e esgoto/Lixo Hospitalar, Segurança no trabalho, Centro de alocação de gás GLP, depreciação e Agência transfusional. Destaca-se novamente neste ponto que o sistema de custos utilizado pelo hospital estudado é o custeio por absorção, explicitado no mesmo quadro, valores a servirem de exemplo para a demonstração do modelo proposto. Nesse sentido, os custos são rateados por setores, que no caso do hospital estudado são: alas 01 a 09, pronto atendimento, ecodiagnose, hospital dia, litotripsia, raio X, UTI geral e UTI Neonatal. O Quadro 5 traz as informações advindas da receita com convênios e particulares, bem como os custos fixos totais, custo de materiais e medicamentos (no caso do hospital, são alocados em uma mesma conta). Foram

selecionados os centros de apoio em que é mais evidente a mensuração entre custos e desperdícios: lavanderia, serviço de nutrição e dietética (SND) e internamentos, pois também possuem critério de rateio de fácil entendimento. Também é evidenciado o custo administrativo por setor, bem como a final margem líquida com base no custeio por absorção.

Fase 3 – definição da capacidade de cada recurso de produção

Como já mencionado no referencial teórico, essa etapa consiste em determinar a capacidade de produção de acordo com a forma de distribuição de custos em cada centro de custos, dando a condição para que se possa informar a ociosidade em cada centro de custos. Primeiramente é necessário definir a capacidade dos centros de custos, no caso da organização estudada custos de serviços de nutrição e dietética, lavanderia e internamento. Assim, é determinada a capacidade máxima de produção nos setores de apoio SND, lavanderia e internamentos, bem como a capacidade máxima de produção por setor, para posterior produção realizada no período e evidênciação da ociosidade.

Nesse sentido, o Quadro 3 apresenta a terceira fase da implantação do modelo conceitual na organização hospitalar estudada.

Quadro 3 – Capacidade de produção nos centros de custos – fase 3

	Serviço de Nutrição e dietética – capacidade	Lavanderia – capacidade	Internamento – capacidade
BASE DISTRIBUIÇÃO	Unidade	Kg – roupa	Atendimento
ALAS 01 A 09	100.000	70.000	500
PRONTO ATENDIMENTO	10	100	100
ECODIAGNOSE	0	0	0
HOSPITAL DIA	0	0	0
LITOTRIPSIA	10	10	10
RAIO X	0	15	0
UTI GERAL	50.000	20.000	400
UTI NEONATAL	5.000	25.000	400
CENTRO CIRÚRGICO	100	50.000	50

Fonte: dados da pesquisa, adaptado de Dall’Asta e Barbosa (2014).

Nesse sentido, a unidade de medida a ser distribuída na nutrição e dietética é por unidades de refeições servidas; na lavanderia, por quilogramas de roupas lavadas; e, no internamento, por número de atendimentos. Nota-se que são divididas as quantidades máximas de acordo com cada setor, sendo que existem alas (como o hospital geral, por exemplo) em que

determinados serviços (como o serviço de nutrição) não são demandados.

Fase 4 – estruturar as rotinas de apontamentos do sistema de custos

Conforme sistematização de acordo com os tópicos anteriores, o sistema estará preparado para apresentar a quantidade produzida por período em cada

centro de custos. Assim, com base na capacidade de produção, definirá a quantidade e o valor da ociosidade em cada centro de custos, possibilitando a aplicação do custeio integral ideal no sistema de custos, conforme descrito no Quadro 4. Verifica-se que a ociosidade é apontada por centros de apoio (SND, lavanderia e internamento), bem como segregada por setores. Aqui, demonstra-se a capacidade de produção e ociosidade

em cada setor de acordo com os critérios adotados de rateio. Observa-se no exemplo que as alas 01 a 09 e a UTI neonatal apresentam uma ociosidade de 200 leitos. Já com relação à nutrição e dietética, os setores que apresentam maior ociosidade são novamente as alas 01 a 09 e a UTI geral. Com relação à lavanderia, novamente as alas 01 a 09 apresentam maior ociosidade, com um total de 25.000 kg de roupas.

Quadro 4 – Apontamentos de capacidade e produção – centros de custos – fase 4

	BASE DISTRIBUIÇÃO	ALAS 01 A 09	PRONTO ATENDIMENTO	ECODIAGNOSE	HOSPITAL DIA	LITOTRIPSIA	RAIO X	UTI GERAL	UTI NEONATAL	CENTRO CIRÚRGICO
Capacidade	PCTE	500	100	50	200	10	200	400	400	50
Produção	PCTE	300	60	30	150	4	160	300	200	30
Ociosidade	PCTE	200	40	20	-	6	40	100	200	20
Serviço de Nutrição e dietética – capacidade	REF.	100.000	10	-	-	10	-	50.000	5.000	100
Serviço de Nutrição e dietética – produção	REF.	70.000	4	-	-	4	-	30.000	2.500	20
Serviço de Nutrição e dietética – ociosidade	REF.	30.000	6	-	-	6	-	20.000	2.500	80
Lavanderia – capacidade	KG	70.000	100	-	-	10	15	20.000	25.000	50.000
Lavanderia – produção	KG	45.000	60	-	-	2	5	6.000	7.500	30.000
Lavanderia – ociosidade	KG	25.000	40	-	-	8	10	14.000	17.500	20.000
Internamento – capacidade	ATEND.	500	100	-	-	10	-	400	400	50
Internamento – produção	ATEND.	300	60	-	-	4	-	300	200	30
Internamento – ociosidade	ATEND.	200	40	-	-	6	-	100	200	20

Fonte: dados da pesquisa, adaptado de Dall’Asta e Barbosa (2014).

Fase 5 – utilização do custeio por absorção ideal nos centros de custos

Após mapeamento completo dos centros de custos do hospital, bem como a capacidade de produção nos centros de custos, segue-se para a aplicação do princípio de custeio por absorção ideal. Nesse ponto, mensuração entre custos e desperdícios é essencial para o controle produtivo, para serem verificadas formas de alterações no processo que reduzam ou até eliminem fatores ou gargalos que possam existir na cadeia de prestação do serviço. Conforme Dall’Asta e Barbosa (2014), com a capacidade dos centros de custos auxiliares distribuídas para os centros produtivos, separando os custos dos desperdícios de ociosidade. Os autores propõem a mensuração de desperdícios nesse ponto no centro de custos referente à farmácia.

Entretanto, utiliza-se o centro de custo internações devido àquela não ser classificada como centro de custos na organização hospitalar estudada, mas como centro gerador de receitas, pois parte dos rendimentos do hospital advém da comercialização de medicamentos.

Observa-se que foi levantado o custo fixo no setor de Serviços de Nutrição e Dietética no valor de R\$ 47.222,33. Com a capacidade produtiva de 155.120 refeições, o custo unitário ideal por refeição é de R\$ 0,30. Com os apontamentos feitos por meio da distribuição dos custos fixos entre as refeições feitas e as que deixaram de ser, verifica-se um montante de ociosidade dos setores de R\$ 15.877,56. No tocante aos

custos fixos do centro de custos referente a internamentos, somando o montante de R\$ 37.090,00, em que o custo ideal unitário por internamento é de R\$ 25,40, resulta-se em um somatório de ociosidade no valor de R\$ 14.377,90. Quanto aos valores referentes ao centro de custos da lavanderia, a partir do valor apurado do custo fixo do centro dividido pela capacidade, apura-se um custo unitário ideal de R\$ 0,40 com o apontamento das requisições emitidas em cada centro de custos produtivos é feita a distribuição, de acordo com a capacidade de cada centro de custo. Dessa maneira é verificado o valor de R\$ 30.429,09 referentes à ociosidade.

Posteriormente, efetuou-se a partir do levantamento dos custos fixos dos setores em que o hospital é dividido a apuração dos custos fixos, bem como mensurada a capacidade total, produzida e a ociosidade. Levantou-se um montante de custos no valor de R\$ 4.092.257,00, assim como se verifica que a soma da ociosidade dos setores atinge R\$ 1.523.959,05. Nesse caso seria ideal rever os processos que sistematizam a formação do preço de serviço, bem como o desperdício causado pela não utilização dos recursos disponíveis na organização hospitalar. É importante salientar que a intenção da proposição desse modelo conceitual não é alterar o atual sistema de

custos utilizado pelo hospital, porém de acordo com a literatura estudada existem maneiras mais efetivas de se apurarem os custos em organizações, que podem ajudar na revisão dos processos, redução dos desperdícios e ociosidade e consequente aumento da rentabilidade.

Em suma, uma síntese da apuração do custo unitário ideal dos setores mostra os seguintes valores: R\$ 25,40 para o internamento, R\$ 0,40 no setor lavanderia e R\$ 0,30 no serviço de nutrição e dietética. Dessa maneira também são apurados na presente tabela o custo unitário ideal a ser cobrado por paciente nos setores discriminados.

Fase 6 – cálculo da margem líquida ideal e desperdício de ociosidade

O cálculo da margem líquida ideal procede à distribuição dos custos fixos, já delimitados nos tópicos anteriores da aplicação. Assim, o sistema de custos já está apto a apresentar a separação entre os custos e os desperdícios com ociosidade, possibilitando a apuração da margem líquida ideal e do montante de recursos despendidos com a ociosidade. O Quadro 5 apresenta o resultado do período, bem como apura a margem líquida ideal e a margem líquida final, relatando o valor referente a desperdícios com ociosidade.

Quadro 5 – Demonstrativo de margem líquida ideal e desperdício de ociosidade – fase 6

	ALAS 01 A 09	PRONTO ATEND.	ECODIA G-NOSE	HOSP. DIA	LITRO- PSIA	RAIO X	UTI GERAL	UTI NEO- NATAL	CENTRO CIRÚR.
RECEITA CONVÊNIOS	5.029.694	113.852	36.544		8.480	215.997	4.944.655	1.123.963	4.832.780
RECEITA PARTICULAR	1.059.462	807.429				63.565	382.895	21.705	778.674
CUSTOS FIXOS	1.506.319	431.328	605		1.856	32.166	1.022.839	465.441	631.703
Custo fixo ideal – NUTRIÇÃO	21.000	1			120		9.000	750	600
Custo fixo ideal – INTERNAMENTO	7.620	1.524			102		7.620	5.080	762
CUSTO DIRETO - MATERIAIS E MEDICAMENTOS	816.802	82.613	21	27	2.389	14.341	708.893	140.574	1.036.940
Custo total ideal	2.351.741	515.466	626	27	4.467	46.507	1.748.352	611.845	1.670.005
Margem líquida ideal	3.737.415	405.815	35.918	-27	4.013	233.055	3.579.198	533.823	3.941.449
Ociosidade	602.528	172.531	242		1.114	6.433	255.710	232.721	252.681
Ociosidade – nutrição	9.000	2			2		6.088	761	24
Ociosidade – internamento	5.080	1.016			152		2.540	5.081	508
Ociosidade – lavanderia	10.000	16			3		5.548	6.935	7.926
Total ociosidade	626.608	173.565	242		1.271	6.433	269.887	245.498	261.140
Margem líquida final	3.110.807	232.250	35.676	-27	2.742	226.622	3.309.311	288.325	3.680.309

Fonte: dados da pesquisa, adaptado de Dall’Asta e Barbosa (2014).

CONCLUSÕES

O presente trabalho buscou, através de um estudo de caso, analisar a aplicabilidade do modelo conceitual de mensuração de desperdícios e ociosidade elaborado por Dall'Asta e Barbosa (2014), em um hospital privado com sede na cidade de Cascavel. Dessa maneira, primeiramente buscou-se atingir os objetivos específicos. O primeiro foi a revisão da literatura e a fundamentação teórica acerca dos sistemas de custos utilizados nos hospitais, bem como ambientar o leitor sobre a atual situação dos hospitais brasileiros com relação aos sistemas de custos. Para isso, por critério de relevância, foram citadas duas pesquisas na área, das autoras Capponi (2015) e de Silva, Scarpin, Barp e Dias (2013), que ajudam a enriquecer a demonstração do atual cenário da sistematização de custos nos hospitais brasileiros.

O segundo objetivo específico foi identificar o método de custeio atualmente utilizado pelo hospital. Nesse sentido, atende-se à segunda fase da aplicação do modelo conceitual (presente no terceiro objetivo específico), em que foi necessário identificar o atual sistema de custos utilizado no hospital. A primeira fase consistiu na conscientização de gestores sobre a importância da mensuração dos desperdícios na formação dos custos, porém foi constatado em entrevistas que eles já possuem essa preocupação.

A terceira fase foi composta da definição da capacidade de cada recurso de produção, no caso, determinar a capacidade de produção de acordo com cada centro de custos alocado pelos setores do hospital. Com isso, a próxima fase (4) foi apontar as rotinas de apontamentos e mensurar o valor dos desperdícios de acordo com a capacidade estabelecida na fase 3. Assim, a fase 05 compreendeu a utilização do custeio por absorção ideal, em que ocorre a separação de capacidade dos centros de custos auxiliares, como farmácia, nutrição, entre outros, para os centros de custo produtivos, como alas, pediatria, centro cirúrgico. Com isso, o sistema de custos teria a sua disposição o custo unitário de cada procedimento nos centros produtivos do hospital. A fase 6 tratou da apresentação da separação entre os custos e os desperdícios com ociosidade, possibilitando a apuração da margem líquida ideal e do montante de recursos despendidos com ociosidade. Nesse sentido, o valor apontado pelo modelo como ociosidade pode ser redirecionado, bem como processos podem ser revistos, com objetivo de transformar esse valor em entrada de caixa. Assim, após aplicação do modelo e verificação de que os valores apontados como ociosidade podem gerar futuras entradas de caixa, se revistos os processos, foi aplicado um questionário com escala Likert para verificar as percepções da contabilista do hospital sobre uma futura implantação, proposição validada por esta, que ainda confirmou que pode gerar benefícios.

Com relação ao problema, buscou-se responder se existia aumento efetivo, no que tange à rentabilidade, com a utilização do método conceitual de mensuração de desperdícios desenvolvido por Dall'Asta e Barbosa (2014). Teoricamente comprova-se que os desperdícios com ociosidade, por mais que demonstrados com valores fictícios, podem servir como subsídio para decisões na alteração de processos, ou como maneira de análise com relação à abertura de leitos para o SUS, decisão que pode transformar um recurso ocioso em uma futura entrada de caixa. Assim, a hipótese sugerida no início da pesquisa – “A aplicação do modelo conceitual desenvolvido por Dall'Asta e Barbosa (2014) para verificação do que é custo e o que é desperdício gera resultados positivos, pois reduz desperdícios e a ociosidade na empresa. Consequentemente, tornar-se-á possível obter uma rentabilidade superior à atual caso o método conceitual seja adotado” – foi validada após aplicação do modelo conceitual e da coleta de percepções da contadora.

Conclui-se, portanto, que os sistemas de custo em hospitais são atualmente indispensáveis para a formação de preços e revisão dos processos, de maneira que a aplicação do modelo conceitual para a demonstração do que é desperdício e ociosidade só vem agregar valor à sistematização dos custos nas organizações hospitalares. Sugere-se para trabalhos futuros uma possível implantação efetiva do modelo no hospital estudado, para analisar de maneira real os desperdícios e ociosidade, de maneira a auxiliar os gestores no processo decisório e verificar os desperdícios efetivos do hospital estudado.

REFERÊNCIAS

- Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Bittencourt, O. N. da S. (1999). *O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity-based costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Bonacim, C. A. G., & Araujo, A. M. P. de (2010). *Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP*. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 903-931.
- Bornia, A. C. (2010). *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.

- Capponi, N. F. (2015). *Sistemas de Custos em Organizações Hospitalares: Estudo de Casos no Município de Cascavel/PR*. Dissertação de mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Cascavel, PR, Brasil.
- Ching, H. Y. (1997). *Gestão baseada em custeio por atividades – ABM – Activity Based Management* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Colauto, R. D., & Beuren, I. (2010). Metodologia. In: Beuren, I. M. (Org.) (2010). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Crepaldi, S. A. (2004). *Curso básico de contabilidade de custos* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Dall'Asta, D., & Barbosa, A. P. (2014). Modelo conceitual de mensuração de desperdícios em hospitais privados. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 3(1), 40-56.
- Martins, E. (2008). *Contabilidade de custos* (9a ed.). São Paulo: Atlas.
- Porton, R. A. B., Beuren, I. M. (2008). Formulação de hipóteses e caracterização de variáveis em pesquisa contábil. In: Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Santos, J. J. (2011). *Contabilidade e Análise de Custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Silva, A. C. R. (2008). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Silva, M. Z. (2013). *Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar*. Tese de doutorado, Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil.
- Silva, M. Z., Scarpin, J. E., Barp, A. D., & Dias, D. R. (2013). Determinantes contingenciais que contribuem para a efetividade do sistema de custeio em hospitais: um estudo de caso em um hospital do Vale do Itajaí, SC. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 2(1), 67-90.
- Souza, A. A., Xavier, A. G., Lima, L. C de M., & Guerra, M. (2013). Análise de custos em hospitais; comparação entre os custos de procedimentos de urologia e os valores repassados pelo Sistema Único de Saúde. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, 8(1), 53-67.