

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LÉA DUARTE DA SILVA MORAIS

DISCRICIONARIDADE NA ALOCAÇÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS:
um estudo sobre critérios contábeis adotados

UBERLÂNDIA
MARÇO DE 2026

LÉA DUARTE DA SILVA MORAIS

**DISCRICIONARIDADE NA ALOCAÇÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS:
um estudo sobre critérios contábeis adotados**

Monografia apresentada à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade federal de Uberlândia como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientadora: Profa. Dra. Sabrina Rafaela
Pereira Borges**

**UBERLÂNDIA
MARÇO DE 2026**

LÉA DUARTE DA SILVA MORAIS**Discrecionalidade na alocação de custos em hospitais: um estudo sobre critérios contábeis adotados**

Monografia apresentada à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade federal de Uberlândia como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Profa. Dra. Sabrina Rafaela Pereira Borges – FACIC/UFU
Orientadora

Blind Review
Membro

Blind Review
Membro

Uberlândia, MG, 10 de março de 2026

RESUMO

A contabilidade de custos desempenha papel fundamental no apoio à gestão e à tomada de decisões nas organizações de saúde, especialmente diante da complexidade operacional dos hospitais. Este estudo tem como objetivo analisar os critérios contábeis utilizados por hospitais na alocação de custos, com ênfase na discricionariedade envolvida nas escolhas gerenciais e em seus impactos sobre a mensuração e a avaliação do desempenho financeiro. A pesquisa adota abordagem qualitativa e descritiva, baseada na realização de entrevistas com profissionais da área financeira que atuam em instituições hospitalares, como gestores financeiros, contadores e responsáveis pela área de custos. Os resultados evidenciam que a definição dos direcionadores de custos é fortemente influenciada por julgamentos gerenciais, especialmente na alocação dos custos das áreas de apoio para os centros produtivos, configurando um espaço relevante de discricionariedade contábil. Observou-se que essa discricionariedade pode ser utilizada tanto como instrumento de eficiência, ao buscar melhor aderência à realidade operacional, quanto como potencial mecanismo de oportunismo gerencial. Verificou-se ainda que normas regulatórias, como as diretrizes da Agência Nacional de Saúde Suplementar e do Sistema Único de Saúde, exercem influência sobre as práticas de custeio, embora não eliminem completamente a subjetividade nas escolhas contábeis.

Palavras-chave: Gestão de custos. Custo hospitalar. Discricionariedade.

ABSTRACT

Cost accounting plays a fundamental role in supporting management and decision-making in healthcare organizations, especially given the operational complexity of hospitals. This study aims to analyze the accounting criteria used by hospitals in cost allocation, with an emphasis on the discretion involved in managerial choices and their impacts on the measurement and evaluation of financial performance. The research adopts a qualitative and descriptive approach, based on interviews with financial professionals working in hospital institutions, such as financial managers, accountants, and cost management personnel. The results indicate that the definition of cost drivers is strongly influenced by managerial judgment, particularly in the allocation of support department costs to productive cost centers, constituting a significant area of accounting discretion. It was observed that such discretion may be used both as a tool for efficiency, by seeking greater alignment with operational reality, and as a potential mechanism for managerial opportunism. Furthermore, it was found that regulatory standards, such as the guidelines of the National Supplementary Health Agency and the Unified Health System, influence costing practices, although they do not fully eliminate subjectivity in accounting choices.

Key words: Cost management. Hospital Cost. Accounting choice.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Porte da unidade de saúde

Figura 2 - Quanto ao atendimento à rede privada

Figura 3 - Quanto ao atendimento à rede conveniada

Figura 4 - Quanto ao atendimento ao SUS

Figura 5 - Principais custos diretos das unidades hospitalares

Figura 6 - Principais custos indiretos das unidades hospitalares

Figura 7- Impacto do tratamento de resíduos no orçamento operacional da empresa

Figura 8- Método de custeio utilizado

Figura 9 - Como os custos são atribuídos

Figura 10 - Definição dos preços dos serviços prestados

Figura 11 - Planejamento de compras

Figura 12 - Utilização dos dados de custos

Figura 13 - Indicador global de desempenho econômico-financeiro

Figura 14 - Margem de contribuição na avaliação da eficiência de áreas ou serviços

Figura 15 - Fatores que contribuem para a subjetividade na alocação de custos

Figura 16 - Nível de maturidade da gestão de custos na instituição

Figura 17 - Favorecimento da transparência e gestão com a entrada e alocação de custos atuais

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. REFERENCIAL TEÓRICO	4
2.1. Custeio	4
2.2. Escolhas contábeis.....	5
2.3. A Busca por Desempenho.....	7
2.4. Custos Hospitalares.....	8
2.5. Estudos correlatos	10
3. ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	12
3.1. Caracterização da pesquisa	12
3.2. Coleta e tratamento de dados	13
4. ANÁLISE DE RESULTADOS.....	14
4.1. Análise da amostra	14
4.2. Análise da estrutura de custos em saúde.....	18
4.3. Métodos e ferramentas	21
4.4. Processo de compras.....	24
4.5. Organização e estrutura do estoque	26
4.6. Análise e gestão	27
4.7. Desafios e melhorias	31
4.8. Estudos correlatos - Convergências	33
4.9. Estudos correlatos - Divergências.....	34
4.10. A discricionariedade gerencial.....	35
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
Referências.....	39

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade passou a ganhar maior relevância como ferramenta de apoio à gestão no Brasil a partir do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, consolidado com a adoção do International Financial Reporting Standards (IFRS) em 2010. As normas IFRS representam a aplicação das melhores práticas contábeis internacionalmente reconhecidas, com foco na padronização, transparência e comparabilidade das informações contábeis (Borgeth, 2017).

A adoção desse padrão internacional contribuiu para a redução de interferências de natureza econômica ou política sobre a contabilidade, assegurando a elaboração de demonstrações contábeis mais neutras e confiáveis. Além disso, os princípios do IFRS orientam tanto os profissionais contábeis quanto a alta administração quanto à correta aplicação das normas e práticas contábeis, fornecendo suporte à tomada de decisões mais consistentes e alinhadas aos objetivos e custos organizacionais (Borgeth, 2017).

A contabilidade de custos desempenha duas funções fundamentais no âmbito da gestão organizacional: o suporte ao controle e o auxílio ao processo de tomada de decisões. No que se refere ao controle, sua finalidade consiste em fornecer informações que subsidiem o estabelecimento de padrões, a elaboração de orçamentos e o acompanhamento sistemático do desempenho, contribuindo para a avaliação da eficiência e da eficácia gerencial. No contexto da tomada de decisões, a contabilidade de custos tem como papel principal disponibilizar informações relevantes acerca dos valores e impactos econômicos envolvidos, permitindo à administração avaliar as consequências, tanto no curto quanto no longo prazo, das alternativas e ações a serem adotadas (Schier, 2013; Martins, 2019).

O estudo conduzido por Bruni e Famá (2016) aborda a consolidação da contabilidade de custos decorrente da crescente necessidade de informações precisas e confiáveis que auxiliassem o processo de tomada de decisão nas entidades, especialmente em ambientes caracterizados por maior complexidade operacional e competitividade. Suas funções essenciais estão direcionadas ao atendimento de objetivos primários, tais como a determinação do resultado econômico, com base nos dados provenientes dos registros contábeis, o controle dos processos produtivos e da utilização dos recursos, o gerenciamento de estoques, a manutenção das operações e a elaboração de orçamentos. Ademais, a contabilidade de custos subsidia decisões estratégicas relacionadas à produção, à formação de preços e à definição dos métodos

e processos de fabricação ou prestação de serviços, contribuindo para a eficiência e a sustentabilidade econômica da organização (Bruni; Famá, 2016).

Estudos realizados por Miranda *et al.* (2007) apontam que gestão dos custos na prestação de serviços de saúde enfrenta desafios relevantes, decorrentes da complexidade das operações hospitalares. Destacam-se a variedade de atendimentos, a diversidade de insumos e serviços utilizados, a gestão dos recursos humanos, que representam parcela significativa dos custos, bem como a constante evolução tecnológica, que exige investimentos contínuos e torna mais complexa a mensuração e a alocação adequada dos custos nas instituições de saúde. Do ponto de vista das entradas de recursos, deve-se considerar a diversidade do público atendido, bem como a multiplicidade de agentes responsáveis pelo pagamento dos serviços prestados, como o sistema público de saúde, operadoras de planos privados e pagamentos particulares, o que impacta diretamente a gestão financeira das instituições de saúde (São Romão, 2014).

Conforme argumenta Motta, Poncetti e Esteves (2019), ainda que a prestação de serviços médico-hospitalares seja de inestimável valor, uma vez que proporcionar bem-estar e saúde não tem preço, é necessário considerar e pontuar os custos para não se incorrer no erro de um desempenho financeiro ruim. Sob a perspectiva empreendedora, é necessário investimento constante, atualização de equipamentos, *softwares* e métodos que acompanhem os avanços tecnológicos, visando garantir maior eficácia no tratamento à saúde, minimizar riscos e oferecer maior bem-estar do cliente. Nesse contexto, a adoção de práticas eficientes de gestão e controle de custos mostra-se fundamental para assegurar a sustentabilidade econômica e a continuidade dos serviços prestados pelas organizações de saúde (Motta; Poncetti; Esteves, 2019).

Sob a perspectiva de Vieira *et al.* (2015) gerenciamento dos custos envolve a distribuição, mensuração e método de custeio, e visa garantir eficiência e eficácia financeira da entidade. A gestão eficiente busca alcançar menor custo sem comprometer a qualidade e a funcionalidade dos serviços. Para isso, torna-se fundamental a utilização de informações contábeis confiáveis que auxiliem no planejamento, no controle e na tomada de decisões gerenciais (Vieira *et al.*, 2015). De modo geral, profissionais que prestam serviço em saúde não possuem em sua formação conhecimento nas áreas de administração de custos e nem sobre planejamento estratégico das instituições. Essa lacuna pode dificultar a compreensão dos impactos financeiros das decisões operacionais, comprometendo a eficiência da gestão e a sustentabilidade econômica das organizações de saúde (Albano; Freitas, 2013).

Dada a magnitude do desafio da gestão financeira hospitalar o número de pesquisas neste tema ainda é tímido. Alguns estudos bibliográficos demonstram que menos de 1% das

pesquisas publicadas entre 2007 e 2011 eram relacionadas à área de custo hospitalar, 30% de 109 trabalhos sobre gestão de custos hospitalares publicados entre 2001 e 2016 foram publicados em periódicos (Silva *et al.*, 2017). Não foram identificados estudos recentes que abordassem de forma específica as métricas analisadas nesta pesquisa, o que representou uma limitação relevante para o desenvolvimento do estudo, uma vez que restringiu a disponibilidade de referenciais teóricos atualizados para fins de comparação, análise crítica e discussão dos resultados obtidos.

A partir da abordagem apresentada por Murcia (2010), os critérios adotados na alocação de custos determinam informações contábeis que permitem que os gestores tomem decisões que melhor atendam aos interesses e necessidades da entidade respeitando os limites legais. No contexto contábil, a prática da discricionariedade está presente tanto nas escolhas contábeis quanto na elaboração e divulgação das demonstrações. No reconhecimento e divulgação, algumas informações, como a mensuração e a depreciação, são passíveis de gerenciamento de resultados que podem maximizar ou minimizar determinados valores a depender dos interesses da entidade (Murcia, 2010). Desse modo, as escolhas contábeis na alocação de custos em hospitais é um tema pertinente para a contabilidade e gestão financeira dessas instituições, pois refletem diretamente na sustentabilidade financeira, na transparência e responsabilidade fiscal, na qualidade dos serviços prestados, na imagem da instituição e confiança de seus usuários.

Neste sentido, o problema da presente pesquisa é: quais são os critérios contábeis utilizados pelos hospitais na alocação de custos? O objetivo é analisar os critérios contábeis utilizados pelos hospitais na alocação de custos. Especificamente, busca-se: (i) compreender quais são as suas motivações e justificativas para escolhas dos critérios de alocação de custos; e (ii) avaliar como as decisões de custos impactam a mensuração e a avaliação de desempenho financeiro dos hospitais. Para atingir os objetivos da presente pesquisa, optou-se pela realização de entrevistas com profissionais da área financeira que atuam em organizações de saúde, tais como gestores financeiros, contadores e responsáveis pela área de custos.

O desenvolvimento do presente trabalho se justifica pela necessidade de maior entendimento e compreensão dos impactos decorrentes das escolhas por parte dos gestores para obter melhor desempenho financeiro em um setor de prestação de serviços que possui complexidade quanto ao custeio. No âmbito acadêmico, este estudo contribuirá para preencher a lacuna de informações na área da contabilidade gerencial e de custos, assim como servir de embasamento teórico-prático para novas pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Custeio

A literatura especializada, representada por Miranda *et al.* (2007) destaca que o processo de custeio é realizado por meio da análise sistemática da aplicação e da distribuição dos recursos financeiros empregados nas operações da entidade. Entre os métodos de custeio mais utilizados destacam-se o Custeio por Absorção, que atribui aos produtos ou serviços todos os custos incorridos no processo produtivo; o Custeio Variável, que considera exclusivamente os custos variáveis para fins de apuração do valor; e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), que tem por objetivo alocar os custos e despesas indiretas de forma mais precisa aos produtos e serviços, por meio da utilização de direcionadores relacionados às atividades executadas pela organização, entre outros métodos. A escolha do método de custeio a ser adotado deve considerar as características operacionais da entidade, bem como a utilidade das informações geradas para fins de controle, planejamento e tomada de decisões gerenciais. (Miranda *et al.*, 2007).

Conforme estudo realizado por Bonacim e Araújo (2010), a análise de critérios adotados para as escolhas contábeis pode abrir novos horizontes gerenciais, comparabilidade e transparência, maior eficiência operacional e melhoria continuada da gestão, fornecer informações que gerem melhorias na qualidade da informação contábil para maior precisão no julgamento e na alocação de custos e reconhecimento de padrões e diferenças na distribuição de recursos. A gestão de custos no setor público é fundamental para o controle e a eficiência dos recursos. Entretanto, Martins (2019) ressalta que os sistemas de custos não se limitam a normas e rotinas formais, pois dependem essencialmente das pessoas responsáveis por sua operacionalização, sendo o fator humano determinante para sua efetividade.

Na visão de Bonacim e Araújo (2011), a tecnologia da informação exerce papel fundamental no fortalecimento da gestão de custos, ao possibilitar o uso de sistemas de informação capazes de integrar e processar dados de forma eficiente. Nesse cenário, a adoção de sistemas de custeio bem estruturados contribui para a geração de informações confiáveis, essenciais ao controle e ao planejamento das atividades organizacionais. Diversos métodos de custeio foram desenvolvidos para atender às diferentes demandas das entidades, como o custeio por absorção, o custeio direto e o custeio baseado em atividades, os quais podem ser utilizados de maneira complementar. Essa utilização integrada permite atender às necessidades gerenciais

e operacionais, especialmente no contexto das instituições de saúde, onde a complexidade das atividades exige maior precisão na apuração e alocação dos custos (Bonacim; Araújo, 2011).

Conforme Martins (2019), o custeio por absorção é um método adotado pela contabilidade financeira, sendo válido para o balanço patrimonial e a demonstração de resultados, além de ser utilizado para balanço e lucro fiscais na maioria dos países, de forma que o conceito se refere à alocação de todos os custos de produção aos bens ou serviços. Por outro lado, o custeio variável, também chamado de custeio direto ou marginal, considera apenas os custos variáveis na atribuição aos produtos, sejam eles diretos ou indiretos. Os custos fixos são tratados como despesas e não são incluídos na produção do período analisado (Costa, 2013). Por fim, o custeio variável é menos adequado em setores onde os custos fixos são elevados (Miranda *et al.*, 2007).

O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) considera que os recursos são consumidos pelas atividades, que por sua vez geram custos. Os produtos ou serviços absorvem esses custos à medida que demandam a execução das atividades necessárias à sua produção ou prestação. Dessa forma, o método busca proporcionar uma alocação mais precisa dos custos indiretos, contribuindo para uma melhor compreensão do comportamento dos custos e para o aprimoramento do processo decisório gerencial. (Costa, 2013; Miranda *et al.*, 2007). O sistema de custeio baseado em atividades (ABC) é estruturado em duas etapas distintas: inicialmente, os custos são alocados às atividades realizadas pela organização; posteriormente, esses custos são repassados aos produtos ou serviços de acordo com critérios que representam a relação causal entre as atividades executadas e os custos gerados. (Vieira *et al.*, 2015).

2.2. Escolhas contábeis

Conforme interpretação realizada por Melillo, Bragança e Medeiros (2018), as normas internacionais de contabilidade, ao admitirem a utilização de diferentes procedimentos contábeis para o reconhecimento e a mensuração de um mesmo elemento, possibilitam às entidades a escolha entre abordagens distintas de tratamento da informação contábil. Essas escolhas influenciam a forma como as informações são evidenciadas nas demonstrações contábeis, impactando sua composição, a interpretação dos usuários e o processo decisório dos diversos *stakeholders* interessados nas informações contábeis (Melillo; Bragança; Medeiros, 2018).

A escolha dos critérios contábeis deve estar orientada à geração de informações confiáveis, relevantes e úteis, capazes de apoiar o planejamento e o controle das atividades

internas da organização. Nesse sentido, os relatórios produzidos devem possibilitar uma gestão eficiente dos estoques e fornecer subsídios consistentes para a tomada de decisões estratégicas, considerando aspectos como a análise das margens de resultado e a manutenção da sustentabilidade financeira da instituição (Costa *et al.*, 2021; Dallora, 2007). Esses relatórios vão além do apoio à gestão de estoques, exercendo papel fundamental no planejamento orçamentário e na projeção de resultados futuros, além de favorecer o fortalecimento da posição competitiva das organizações no mercado. Dessa forma, essa abordagem assegura que a contabilidade atue de maneira efetiva na promoção do equilíbrio econômico-financeiro e da eficiência operacional da entidade (Wamser; Eyerkauf; Rengel, 2019).

Ainda em linha com o entendimento de Wamser, Eyerkauf e Rengel (2019), a escolha do critério contábil adequado pode impactar a forma como os resultados financeiros são apresentados aos *stakeholders*, incluindo investidores, credores e órgãos reguladores. Esse aspecto evidencia a relevância de uma abordagem cuidadosa e bem fundamentada na escolha dos métodos contábeis, garantindo que reflitam a realidade econômica da empresa e apoiem sua sustentabilidade a longo prazo. Nesse contexto, a transparência e a consistência das informações contábeis tornam-se elementos essenciais para a credibilidade das demonstrações financeiras e para a confiança dos usuários externos (Wamser; Eyerkauf; Rengel, 2019).

Adicionalmente, Buchweitz *et al.* (2019) argumentam a escolha do critério contábil adequado pode impactar a forma como os resultados financeiros são apresentados aos *stakeholders*, incluindo investidores, credores e órgãos reguladores. Esse aspecto evidencia a importância de uma abordagem cuidadosa e bem fundamentada na seleção dos métodos contábeis, de modo que reflitam a realidade econômica da empresa e sustentem sua viabilidade no longo prazo. Nesse contexto, a Teoria Positiva da Contabilidade apresenta-se como referencial relevante ao buscar compreender e prever as escolhas contábeis adotadas pelas organizações, analisando os fatores econômicos, regulatórios e os interesses que influenciam tais decisões. (Buchweitz *et al.*, 2019).

Conforme Spessatto e Bezerra (2008), a Teoria Positiva da Contabilidade, que surgiu na década de 1960, tem como objetivo conferir maior cientificidade à contabilidade, fundamentando-se no uso de hipóteses, análises estatísticas e métodos quantitativos para explicar por que determinadas práticas e escolhas contábeis são adotadas, bem como para avaliar o poder preditivo dessas decisões. Estudos indicam que as escolhas contábeis não ocorrem de forma neutra, sendo influenciadas pelos interesses dos indivíduos e das organizações, que tendem a optar por determinadas práticas contábeis em detrimento de outras,

conforme os incentivos econômicos, contratuais e regulatórios aos quais estão submetidos (Buchweitz *et al.*, 2019).

2.3. A Busca por Desempenho

Estudos realizados por Dallora (2007), demonstram que uma gestão de custos eficiente permite a otimização de recursos e a minimização de desperdícios, impactando diretamente a sustentabilidade financeira das organizações. Nesse contexto, a contabilidade de custos configura-se como um pilar fundamental da administração empresarial. Sob a perspectiva de Costa (2013) é imperativo que exista uma compreensão aprofundada dos processos organizacionais, aliada a um planejamento criterioso e ao mapeamento preciso dos centros de custo, bem como ao conhecimento detalhado das atividades desempenhadas, de modo a assegurar a adequada identificação, mensuração e alocação dos custos, contribuindo para uma gestão mais eficiente e para a tomada de decisões fundamentadas.

Para Dallora (2007), no contexto hospitalar, a complexidade das operações, aliada à dificuldade de precificação dos serviços, representa um desafio significativo na escolha do método de contabilidade de custos mais apropriado. Os gestores necessitam de ferramentas gerenciais eficazes para a administração dos recursos empregados em suas atividades. Nesse contexto, a contabilidade de custos deve integrar a estratégia organizacional, visando a redução dos custos sem comprometer a funcionalidade e a qualidade dos serviços prestados. Essa abordagem permite que as empresas não apenas otimizem seus recursos, mas também mantenham altos padrões de excelência em suas operações (Amaral; Silva, 2021).

Camargo e Guimarães (2013) defendem, nesse contexto, dois conceitos-chave que se sobressaem: eficiência e eficácia. Ambos constituem indicadores relevantes do desempenho organizacional, embora apresentem significados e implicações práticas distintas. A eficiência refere-se à utilização otimizada dos recursos disponíveis para o alcance de objetivos previamente estabelecidos, assegurando o melhor aproveitamento possível e a minimização de desperdícios. Em termos operacionais, está associada à realização das atividades ao menor custo viável, sem prejuízo da qualidade dos produtos ou serviços ofertados. No âmbito da gestão de custos, a eficiência implica a busca contínua por processos mais racionais e econômicos, com foco na redução de desperdícios de tempo, mão de obra, materiais e demais insumos necessários à execução das atividades organizacionais (Camargo; Guimarães, 2013; Santos *et al.*, 2023).

Para Santos *et al.* (2023) a eficácia diz respeito à capacidade da organização de atingir os objetivos previamente definidos. Uma entidade é considerada eficaz quando alcança os

resultados pretendidos, independentemente do volume de recursos empregados para tal finalidade. No âmbito da gestão de custos, a eficácia está diretamente relacionada ao cumprimento de metas financeiras e estratégicas, tais como a redução dos custos totais, a ampliação das margens de resultado ou a melhoria do custo-benefício dos produtos e serviços ofertados. Assim, a eficácia concentra-se nos resultados efetivamente alcançados, ou seja, no “o quê” a organização consegue realizar, enquanto a eficiência está voltada aos meios utilizados para atingir esses resultados, enfatizando o “como” eles são obtidos (Santos *et al.*, 2023).

A partir da abordagem apresentada por Ribeiro Filho (2002), uma organização pode ser considerada eficaz sem, necessariamente, ser eficiente, caso alcance seus objetivos, porém à custa de elevados investimentos ou do uso inadequado dos recursos disponíveis. Por exemplo, uma empresa pode apresentar resultados financeiros positivos em determinado período, mas sustentados por altos custos e por uma estrutura operacional pouco eficiente, o que tende a comprometer sua sustentabilidade no longo prazo. De modo inverso, é possível que uma organização seja eficiente ao reduzir custos e otimizar recursos, mas não seja eficaz se tais esforços não resultarem no alcance das metas estratégicas estabelecidas. Nesse sentido, uma gestão adequada deve buscar a integração entre eficiência e eficácia, promovendo simultaneamente a otimização dos recursos e o cumprimento dos objetivos organizacionais, de forma equilibrada e sustentável (Ribeiro Filho, 2002).

Ainda de acordo com Ribeiro Filho (2002), a abordagem na gestão de custos que visa à maximização da eficiência é a análise de valor. Consiste na avaliação detalhada de cada fase do processo produtivo ou da prestação de serviços, com o objetivo de identificar oportunidades para a redução de custos, sem prejudicar a qualidade ou o valor oferecido ao cliente, buscando, deste modo, eficiência e eficácia na gestão dos custos.

2.4. Custos Hospitalares

Com base nas contribuições teóricas de Martins (2019), o conceito de custo diz respeito ao valor monetário incorrido na produção de bens ou na prestação de serviços, estando diretamente associado às atividades operacionais desenvolvidas pela organização. Nesse contexto, a contabilidade de custos configura-se como uma ferramenta contábil fundamental, responsável pela identificação, mensuração, registro, análise e adequada evidenciação desses valores, fornecendo informações relevantes para o controle, o planejamento e a tomada de decisões gerenciais. A adequada compreensão e o efetivo controle dos custos são elementos essenciais para subsidiar a tomada de decisões estratégicas e assegurar elevados níveis de

eficiência operacional, contribuindo para a otimização dos recursos e para a sustentabilidade econômico-financeira da organização (Wamser; Eyerkauffer; Rengel, 2019).

Os estudos de Costa (2013) abordam que na contabilidade de custos, os gastos podem ser classificados em quatro categorias fundamentais: custos diretos, que são diretamente identificáveis e atribuíveis aos produtos ou serviços conforme o consumo; custos indiretos, que não podem ser apropriados de forma imediata a um produto específico, exigindo critérios de rateio para sua distribuição; custos fixos, que permanecem relativamente constantes independentemente do nível de atividade ou volume de produção, por estarem associados à manutenção da estrutura operacional da entidade; e custos variáveis, que se alteram proporcionalmente às variações no volume de produção ou de serviços prestados. A complexidade inerente à produção de bens ou à prestação de serviços tende a elevar o grau de dificuldade na identificação, mensuração e apuração dos custos correspondentes. (Costa *et al.*, 2021).

Para Bonacim e Araújo (2010), um sistema de custos transcende a simples existência de normas, fluxos e rotinas operacionais, pois depende, de forma determinante, das pessoas responsáveis por sua implementação e utilização. Nesse contexto, a tecnologia da informação exerce papel relevante na evolução desses sistemas, ao viabilizar maior integração, precisão e eficiência na geração e no tratamento das informações de custos. Em complemento, Leeder (1992) trata que no setor da saúde são observadas que as expectativas depositadas nos sistemas de custeio frequentemente superam as condições operacionais e estruturais efetivamente disponíveis nas instituições. Para que sua implementação seja bem-sucedida, torna-se indispensável a conscientização, o comprometimento e o engajamento de todos os profissionais envolvidos nos processos de coleta, processamento e análise das informações (Bonacim; Araújo, 2010; Leeder, 1992).

Segundo Bonacim e Araújo (2010), os métodos de custeio têm como finalidade aprimorar a eficiência dos sistemas de custos, possibilitando uma alocação mais adequada e um controle mais efetivo dos recursos financeiros. Abordagens como o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (ABC) apresentam diferentes critérios para a distribuição dos custos, contribuindo para maior transparência e precisão na gestão hospitalar. Quando integrados a sistemas informatizados, esses métodos fortalecem o processo de tomada de decisões estratégicas, assegurando que os avanços tecnológicos sejam acompanhados por práticas financeiras consistentes e alinhadas às demandas específicas das instituições de saúde (Bonacim; Araújo, 2010).

2.5. Estudos correlatos

Sob a perspectiva de estudos correlatos, é possível identificar contribuições relevantes que auxiliam na fundamentação do presente trabalho, contudo, observa-se uma limitação quanto ao período de publicação dos estudos, sendo alguns deles, com uma diferença temporal extensa quando comparado com o atual estudo. Considerando o objetivo da pesquisa, foram identificados estudos qualificados que oferecem subsídios teóricos e metodológicos importantes, contribuindo de forma significativa para o desenvolvimento e a análise do tema proposto.

Com relação à investigação dos métodos de custeio, Azevedo *et al.* (2017) objetivou investigar os métodos de custeio utilizados pelas entidades hospitalares do município de Natal/RN. Conforme dados obtidos para a pesquisa, de 30 instituições cadastradas como hospitais gerais e especializados no município, 13 concordaram em participar da pesquisa que foi realizada no primeiro semestre de 2014 e ocorreu por meio de entrevistas estruturadas com os gestores hospitalares. Os resultados obtidos pelos autores indicam que a maioria dos hospitais adota o custeio por absorção, sendo pouco frequente o uso de métodos paralelos para apoio à decisão. A não adoção do custeio variável ou do método ABC é atribuída, principalmente, à falta de profissionais especializados, aos elevados custos e à complexidade de implementação, além de fatores culturais das instituições.

Na mesma linha de pensamento, Silva, Miranda e Falk (2002) investigou os métodos de custeio mais utilizados pelas entidades hospitalares da cidade do Recife e as experiências com o sistema de custeio ABC. Para atingir o objetivo da pesquisa, foi utilizado o método de entrevista estruturada com aplicação de 21 questionários no período de fevereiro e março de 2002. As respostas obtidas pelos autores foram analisadas no SPSS, e os resultados mostram que a maioria dos hospitais do Recife utiliza o custeio por absorção, sendo reduzida a adoção do método ABC, possivelmente em razão do desconhecimento sobre esse sistema.

Levando em consideração a Zona da Mata mineira, Cardoso *et al.* (2020) visou apresentar como a gestão de custo hospitalar, por meio do método de custeio por absorção e por centros de custos, realiza a apuração dos custos em um hospital de grande porte na região. Para atingir o objetivo proposto, os autores desenvolveram uma pesquisa de natureza descritiva, com abordagem qualitativa, utilizando o método de estudo de caso para examinar as práticas de gestão de custos adotadas pela organização. Complementarmente, foram empregadas técnicas de análise documental e observação direta no contexto analisado. Os resultados permitiram identificar os procedimentos de apuração de custos vigentes e evidenciar que a

entidade investigada dispõe de um sistema de custeio consistente e adequadamente estruturado, o qual contribui para o alcance dos objetivos organizacionais, subsidia o processo decisório e favorece a gestão eficiente dos recursos financeiros.

No contexto dos hospitais filantrópicos Melillo, Bragança e Medeiros (2018) tiveram por objetivo, explicar acerca dos motivos da adoção do regime de competência para o reconhecimento de subvenções do governo. Adotou-se uma metodologia quali-quantitativa, com triangulação de dados, por meio de entrevistas e questionários aplicados a gestores e analistas, além de análise estatística de indicadores do hospital, com apoio de ferramentas digitais e visitas presenciais. Os resultados indicaram que os gestores valorizam a qualidade da informação contábil, evidenciando que a adoção do regime de competência na contabilização de subvenções governamentais gera indicadores patrimoniais distintos daqueles apurados pelo regime de caixa.

Aguiar (2023) realizou um estudo que visa entender o impacto financeiro da pandemia da COVID-19 nas unidades de terapia intensiva. O estudo realizou uma análise comparativa dos custos do tratamento em unidade de terapia intensiva no período pré-pandemia (2019) e durante a pandemia de COVID-19, considerando pacientes com e sem diagnóstico de COVID-19. A pesquisa utilizou uma amostra não probabilística de 280 pacientes e aplicou os métodos de custeio por absorção e *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), sendo que, em 2019, apenas o custeio por absorção foi adotado, enquanto em 2020 ambos os métodos foram empregados durante a primeira onda da pandemia. Os dados foram coletados a partir de registros clínicos, administrativos, prontuários e formulários de custos e remuneração profissional, e analisados por meio de estatística descritiva, com o uso de medidas de tendência central e de variabilidade. A pesquisa concluiu que a pandemia de COVID-19 elevou significativamente os custos das internações em UTI, especialmente nos primeiros 15 dias, e que o financiamento do SUS foi insuficiente para cobri-los, gerando desequilíbrio financeiro. Além disso, o custeio por absorção mostrou-se inadequado, ao superestimar o déficit hospitalar.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção será apresentada a metodologia de pesquisa utilizada no presente estudo. Primeiramente, é apresentada a caracterização da pesquisa e o instrumento de coleta de dados, e posteriormente, os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1. Caracterização da pesquisa

A caracterização da pesquisa constitui a base metodológica necessária para o alcance dos objetivos propostos neste estudo, uma vez que descreve e organiza, de forma sistemática, os procedimentos científicos que serão adotados ao longo do desenvolvimento do estudo. Essa etapa tem como finalidade explicitar o percurso metodológico a ser seguido, detalhando os métodos, as técnicas e os instrumentos utilizados para a obtenção dos dados, bem como os critérios empregados para sua análise. Dessa forma, a caracterização da pesquisa contribui para assegurar a coerência entre o problema investigado, os objetivos estabelecidos e os resultados esperados, além de conferir maior transparência ao processo de investigação científica (Malhotra, 2012).

Conforme evidenciado na literatura metodológica, as pesquisas científicas podem ser classificadas e estruturadas a partir de diferentes critérios, destacando-se, de forma recorrente, a classificação quanto aos objetivos propostos, aos procedimentos técnicos adotados e à abordagem metodológica empregada na análise do problema investigado. Essa categorização contribui para a adequada delimitação do percurso metodológico, assegurando maior rigor científico e coerência entre o problema de pesquisa, os objetivos definidos e os métodos utilizados (Nascimento, 2017).

No que se refere à abordagem do problema, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de natureza qualitativa. Essa abordagem é baseada na compreensão aprofundada dos fenômenos analisados, priorizando a interpretação dos significados, percepções e relações que emergem do contexto estudado. A pesquisa qualitativa busca compreender a realidade social de forma contextualizada, considerando as especificidades do ambiente investigado e as particularidades dos sujeitos envolvidos, não se restringindo à mensuração numérica dos dados, mas à análise interpretativa das informações coletadas. Dessa forma, essa abordagem é a mais adequada ao objetivo do estudo, uma vez que possibilita examinar o fenômeno em sua

complexidade, respeitando as características próprias do contexto analisado (Nascimento, 2017).

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, uma vez que tem como finalidade principal a caracterização do objeto de estudo, por meio da identificação, análise e descrição de suas características, bem como do estabelecimento de possíveis relações entre as variáveis observadas. Segundo Gil (2010), a pesquisa descritiva visa descrever fenômenos ou populações específicas, utilizando procedimentos sistemáticos de coleta de dados, tais como a análise documental, a observação e a aplicação de questionários ou entrevistas, sem a intenção de interferir ou modificar a realidade investigada. No que diz respeito à estratégia de pesquisa, bem como aos procedimentos de coleta e análise dos dados, o estudo configura-se como um estudo de caso. Essa estratégia metodológica possibilita a investigação aprofundada de uma unidade específica de análise, permitindo a compreensão detalhada de um fenômeno.

A unidade de análise da pesquisa corresponde às práticas de alocação de custos adotadas pelas instituições hospitalares analisadas, com ênfase nos critérios utilizados para definição dos direcionadores de custos e na forma como os custos das áreas de apoio são distribuídos entre os centros produtivos. A investigação concentra-se nas decisões gerenciais associadas a esse processo, considerando as percepções de profissionais da área financeira e de custos que atuam nessas organizações.

3.2. Coleta e tratamento de dados

O instrumento de coleta de dados refere-se ao método por meio do qual as questões são estruturadas e apresentadas à amostra da pesquisa, sendo utilizado para a obtenção das informações necessárias à análise dos resultados. No presente estudo, optou-se pela aplicação de um questionário estruturado como forma de coleta das respostas de entrevistas, em razão de sua ampla utilização em pesquisas científicas, especialmente em estudos voltados à compreensão de comportamentos e processos decisórios. As entrevistas foram realizadas no período de outubro e novembro de 2025. Esse instrumento possibilita a identificação do perfil dos respondentes, bem como a análise dos fatores que influenciam suas escolhas, percepções e práticas, permitindo uma coleta de dados sistemática e alinhada aos objetivos propostos pela pesquisa (Mattar, 2001; Prodanov; Freitas, 2013).

Gil (2010) aborda em que a elaboração do questionário consiste na conversão dos objetivos específicos definidos para o estudo em questões claras, objetivas e adequadamente estruturadas, de modo a assegurar a coleta de dados relevantes e alinhados às finalidades da

pesquisa. A entrevista ocorreu por meio de plataforma online, escolha que se justifica por proporcionar maior interatividade aos respondentes, facilita o registro das respostas e permite a tabulação automática dos dados coletados. Em decorrência desse processo, a organização e a análise das informações tornam-se mais ágeis e eficientes, contribuindo para a otimização do tratamento dos dados e para a obtenção dos resultados da pesquisa. (Prodanov; Freitas, 2013).

A partir desse momento, o formulário foi direcionado para que os o público-alvo pudesse realizar o acesso e fornecer respostas aos questionamentos propostos. Houve a tentativa de entrevista em todos os hospitais privados de Uberlândia e a Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia (FAEPU), que administra hospitais da região. Após a aplicação do instrumento de pesquisa, procedeu-se à etapa de tabulação dos dados coletados. Conforme destacam Borges e Melo (2025), a tabulação consiste no processo de conversão das respostas obtidas em dados numéricos, de modo a viabilizar sua organização, sistematização e posterior análise, geralmente por meio do uso de planilhas eletrônicas, o que facilita a interpretação dos resultados e a extração de informações relevantes para o estudo.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

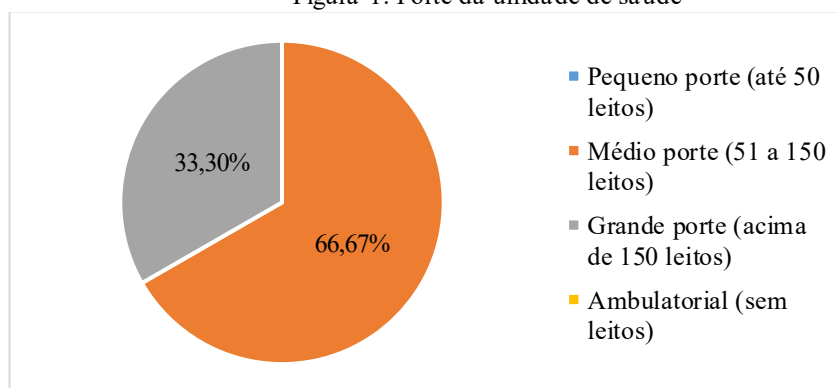
Esta seção apresenta a análise dos resultados obtidos a partir das entrevistas realizadas junto aos profissionais da área financeira em instituições de saúde participantes do estudo, totalizando três respondentes. A análise foi conduzida em conformidade com os objetivos específicos da pesquisa, visando identificar e examinar os critérios contábeis adotados pelos hospitais na alocação de custos. Adicionalmente, buscou-se compreender as motivações que fundamentam a escolha desses critérios, bem como avaliar os impactos das decisões de custeio sobre a mensuração dos resultados e a avaliação do desempenho financeiro das instituições analisadas, considerando as particularidades do contexto hospitalar.

4.1. Análise da amostra

A primeira seção de perguntas refere-se ao perfil das instituições às quais os respondentes estão vinculados, incluindo informações sobre o porte das unidades e as modalidades de atendimento oferecidas.

Os dados referentes ao porte das unidades de saúde participantes da pesquisa indicam que a amostra é composta majoritariamente por instituições de médio porte, classificadas entre 51 e 150 leitos, que representam dois dos três respondentes. Apenas uma unidade enquadra-se como hospital de grande porte, com capacidade superior a 150 leitos, conforme apresentação dos resultados figura 1 demonstrada abaixo.

Figura 1: Porte da unidade de saúde



Fonte: Elaboração própria.

Essa distribuição evidencia uma predominância de hospitais de médio porte no estudo, o que pode influenciar os critérios contábeis adotados para a alocação de custos, uma vez que instituições desse porte tendem a apresentar estruturas organizacionais e operacionais menos complexas quando comparadas a hospitais de grande porte. Ainda assim, a presença de uma unidade de maior porte amplia a perspectiva da análise, permitindo observar práticas de custeio em realidades distintas e contribuindo para uma compreensão mais abrangente dos métodos de gestão de custos utilizados no setor hospitalar.

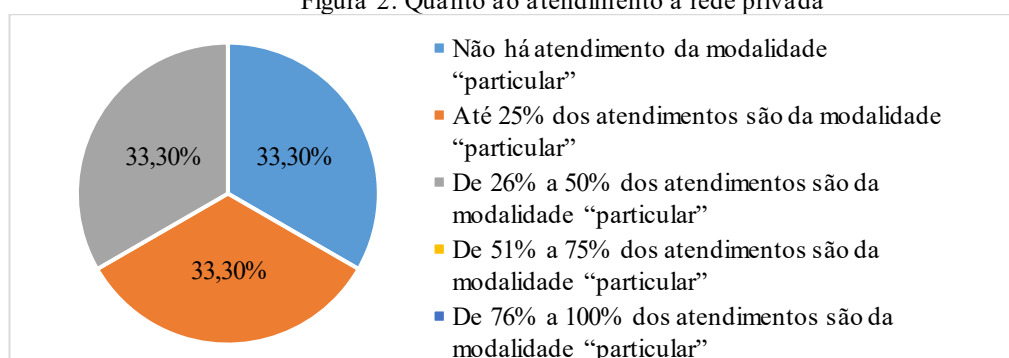
Em relação ao cargo ocupado pelos participantes da pesquisa, observa-se que os respondentes exercem funções estratégicas e diretamente relacionadas à gestão e ao controle organizacional. Foram identificados os cargos de diretor administrativo, *controller* e gerente de operações, o que demonstra que os dados coletados refletem a percepção de profissionais com atuação relevante nos processos decisórios das instituições de saúde. A participação de profissionais inseridos em níveis gerenciais e estratégicos confere maior confiabilidade às respostas, uma vez que esses cargos possuem conhecimento aprofundado sobre os critérios contábeis adotados, os sistemas de custeio utilizados e os impactos das decisões de custos no desempenho financeiro hospitalar. Além disso, a diversidade de funções representadas permite uma visão mais abrangente da gestão de custos, contemplando tanto a perspectiva administrativa e contábil quanto a operacional.

Os resultados da pesquisa também indicam que todas as instituições participantes da pesquisa possuem um setor exclusivo destinado à apuração de custos, conforme evidenciado

pela resposta afirmativa dos três respondentes. Esse achado demonstra a relevância atribuída à gestão de custos no contexto hospitalar, bem como o reconhecimento da necessidade de estruturas organizacionais específicas para o controle e a análise dos gastos. A existência de um setor dedicado à apuração de custos tende a favorecer maior precisão na mensuração e na alocação dos custos hospitalares, além de contribuir para a geração de informações mais confiáveis para o processo decisório.

Quanto ao tipo de atendimento realizado pelas unidades de saúde, os dados referentes ao atendimento à rede privada evidenciam heterogeneidade no perfil das instituições participantes da pesquisa, conforme apresentado na figura 2.

Figura 2: Quanto ao atendimento à rede privada

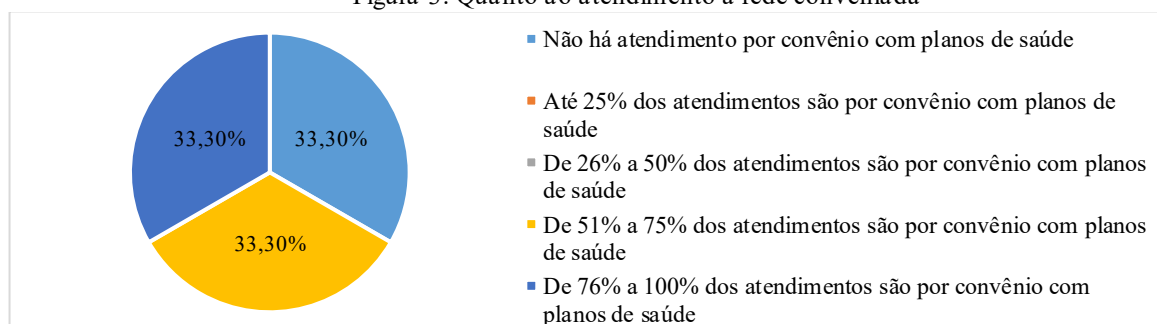


Fonte: Elaboração própria.

Uma das unidades informou que entre 26% e 50% de seus atendimentos são realizados na modalidade particular, enquanto outra declarou não prestar atendimento a pacientes dessa modalidade. A terceira instituição indicou que até 25% de seus atendimentos correspondem ao atendimento particular. Essa diversidade no tipo de atendimento revela diferentes fontes de receita e estratégias de posicionamento no mercado de saúde, o que pode impactar diretamente os critérios contábeis adotados para a alocação de custos.

Instituições com maior participação de atendimentos particulares tendem a demandar sistemas de custeio mais detalhados e precisos, a fim de apoiar a formação de preços, a avaliação de rentabilidade e a negociação com convênios e pacientes. Por outro lado, hospitais com menor ou inexistente participação do atendimento privado podem direcionar sua gestão de custos prioritariamente para o controle financeiro e a adequação aos repasses de fontes públicas, influenciando as decisões relacionadas à mensuração e ao controle dos custos. Os resultados relativos ao atendimento por meio de convênios com planos de saúde demonstram perfis distintos entre as instituições analisadas, conforme os dados da figura 3 abaixo.

Figura 3: Quanto ao atendimento à rede conveniada

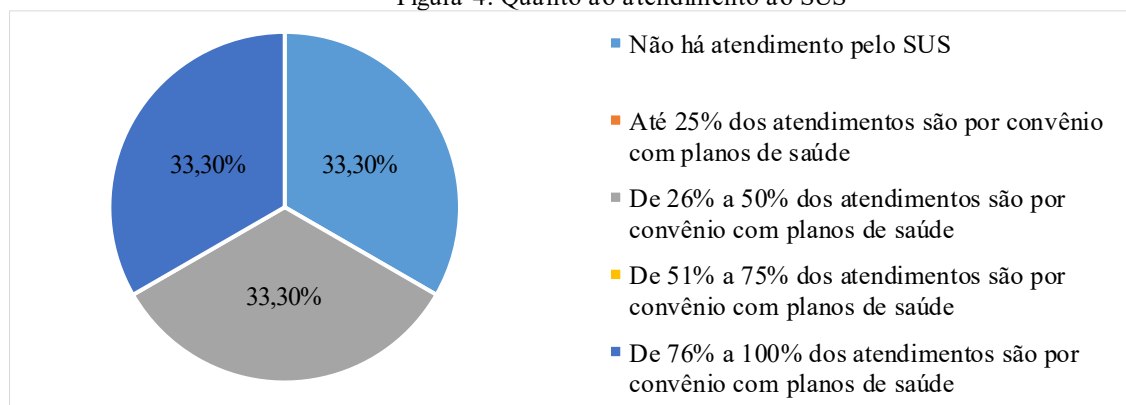


Fonte: Elaboração própria.

Uma das unidades informou que entre 51% e 75% de seus atendimentos são realizados via convênios, enquanto outra declarou não possuir atendimento conveniado. A terceira instituição indicou que a totalidade ou quase totalidade de seus atendimentos, entre 76% e 100%, ocorre por meio de planos de saúde. Essa variação no grau de dependência dos convênios evidencia diferentes modelos de financiamento e estruturas de receita, os quais exercem influência direta sobre a gestão e a alocação dos custos hospitalares.

Instituições com elevada participação de atendimentos conveniados tendem a enfrentar maior pressão sobre margens, em razão dos valores tabelados e das negociações com operadoras, o que reforça a necessidade de sistemas de custeio mais precisos e capazes de mensurar adequadamente os custos dos serviços prestados. Por outro lado, hospitais sem atendimento conveniado apresentam uma dinâmica distinta de gestão financeira, o que pode refletir escolhas diferenciadas quanto aos critérios contábeis adotados para o controle e a análise dos custos. Ainda com relação à modalidade de atendimentos, a figura 4 demonstrará os resultados relativos ao atendimento ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Figura 4: Quanto ao atendimento ao SUS



Fonte: Elaboração própria.

Os dados relacionados ao atendimento ao SUS evidenciam diferenças significativas no perfil assistencial das instituições participantes. Uma das unidades informou que entre 26% e 50% de seus atendimentos são realizados por meio do SUS, enquanto outra declarou que entre

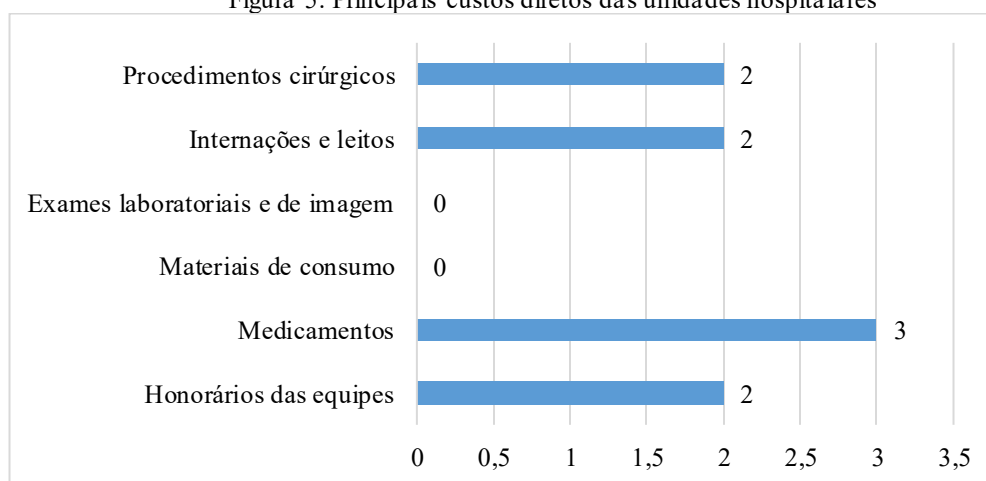
76% e 100% de seus atendimentos estão vinculados a esse sistema. A terceira instituição, por sua vez, indicou não prestar atendimento ao SUS.

Essa diversidade no nível de dependência do financiamento público influencia diretamente a estrutura de custos e as práticas de gestão adotadas pelos hospitais. Instituições com elevada participação de atendimentos pelo SUS tendem a enfrentar maiores desafios relacionados à limitação de repasses financeiros e à necessidade de rigoroso controle dos custos, de modo a garantir a sustentabilidade econômico-financeira. Já hospitais que não atendem pelo SUS apresentam maior flexibilidade na formação de preços e na alocação de recursos, o que pode refletir a adoção de critérios contábeis diferenciados para a mensuração e o gerenciamento dos custos hospitalares.

4.2. Análise da estrutura de custos em saúde

Nesta seção, as perguntas realizadas abordam os principais custos diretos e indiretos das instituições, bem como o impacto dos gastos com tratamento de resíduos no orçamento operacional da empresa. O primeiro questionamento a ser discutido na presente análise é relacionado aos principais custos diretos da unidade de saúde, conforme abordado na figura 5.

Figura 5: Principais custos diretos das unidades hospitalares



Fonte: Elaboração própria.

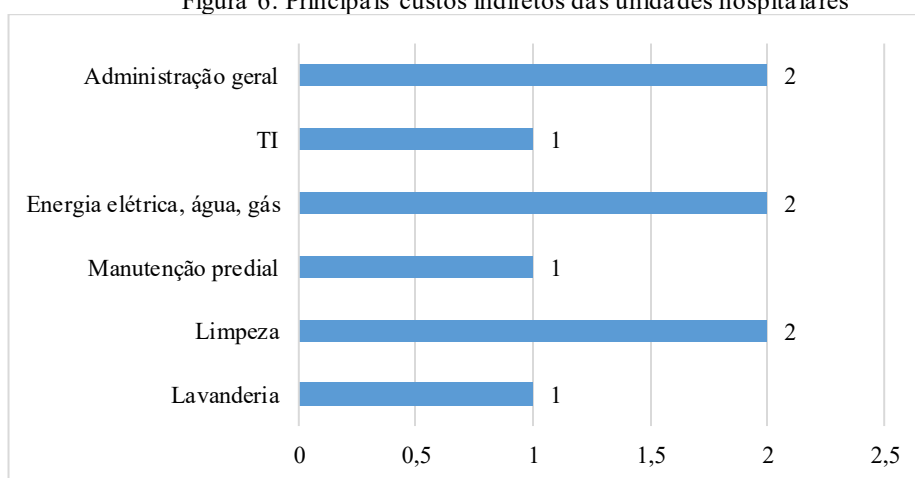
A identificação dos principais custos diretos evidencia que, apesar de pequenas variações entre as instituições, há convergência quanto aos elementos mais relevantes na estrutura de custos hospitalares. Os medicamentos aparecem de forma recorrente nas respostas, sendo apontados por todos os participantes, o que reforça sua representatividade no consumo de recursos e no impacto financeiro das operações de saúde.

Além dos medicamentos, destacam-se os custos relacionados às internações e aos leitos, bem como os procedimentos cirúrgicos e os honorários das equipes, indicando que tanto os

recursos assistenciais quanto a mão de obra especializada compõem parcelas expressivas dos custos diretamente atribuíveis aos serviços prestados. A variação entre os itens selecionados sugere diferenças no perfil de atendimento e na complexidade dos serviços oferecidos por cada instituição, o que influencia a forma como os custos são mensurados e alocados.

Esses resultados reforçam a importância de critérios contábeis que permitam a identificação precisa dos custos diretos, uma vez que tais elementos exercem influência significativa sobre a formação de preços, a avaliação da rentabilidade dos serviços e o suporte às decisões gerenciais no ambiente hospitalar. Ainda na mesma linha de raciocínio, a figura 6 irá abordar acerca dos principais custos indiretos das unidades hospitalares da amostra.

Figura 6: Principais custos indiretos das unidades hospitalares



Fonte: Elaboração própria.

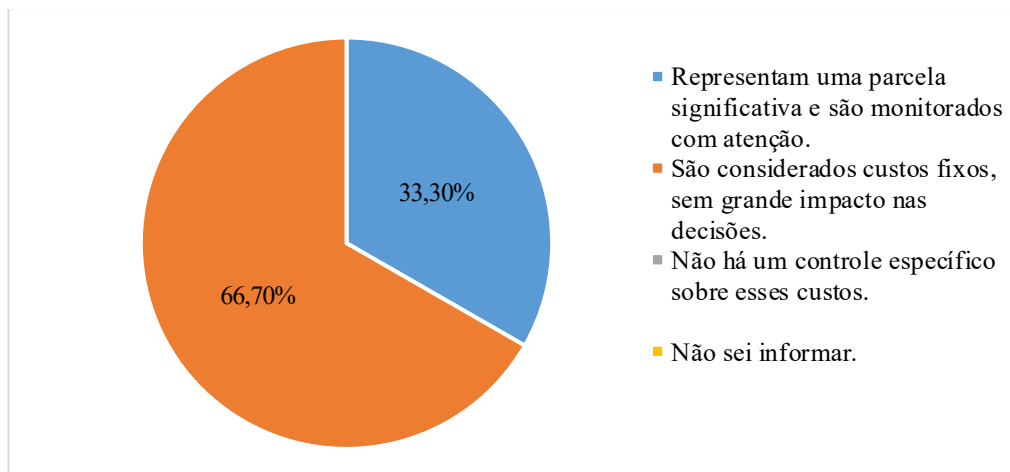
Os resultados referentes aos custos indiretos apontam para a predominância de gastos associados à infraestrutura e aos serviços de apoio às atividades assistenciais. Observa-se que itens como energia elétrica, água e gás, limpeza e administração geral aparecem com frequência nas respostas, evidenciando seu peso na manutenção do funcionamento contínuo das unidades hospitalares.

A inclusão de custos relacionados à lavanderia, manutenção predial e tecnologia da informação indica a relevância das áreas de suporte, que, embora não estejam diretamente vinculadas à prestação do serviço médico, são indispensáveis para a operação e gestão hospitalar. A diversidade dos custos indiretos elencados pelos respondentes demonstra a complexidade do ambiente hospitalar e a dificuldade de atribuição direta desses gastos aos serviços finais, o que exige a utilização de critérios de rateio adequados e consistentes.

Nesse contexto, a correta identificação e alocação dos custos indiretos tornam-se fundamentais para a fidedignidade das informações de custos, uma vez que esses elementos influenciam significativamente o resultado econômico das instituições e podem impactar a avaliação de desempenho financeiro e a tomada de decisões gerenciais. Além das análises dos

custos diretos e indiretos, foi abordada a questão dos tratamentos de resíduos e seu impacto no orçamento operacional da empresa, cujo resultado observado na figura 7.

Figura 7: Impacto do tratamento de resíduos no orçamento operacional da empresa



Fonte: Elaboração própria.

As respostas indicam percepções distintas quanto à relevância dos custos relacionados ao tratamento de resíduos no orçamento operacional das instituições analisadas. Uma das unidades reconhece esses gastos como uma parcela significativa de seus custos, destacando a necessidade de acompanhamento e controle contínuos, o que evidencia maior sensibilidade gerencial em relação às exigências legais, ambientais e operacionais associadas ao manejo de resíduos hospitalares.

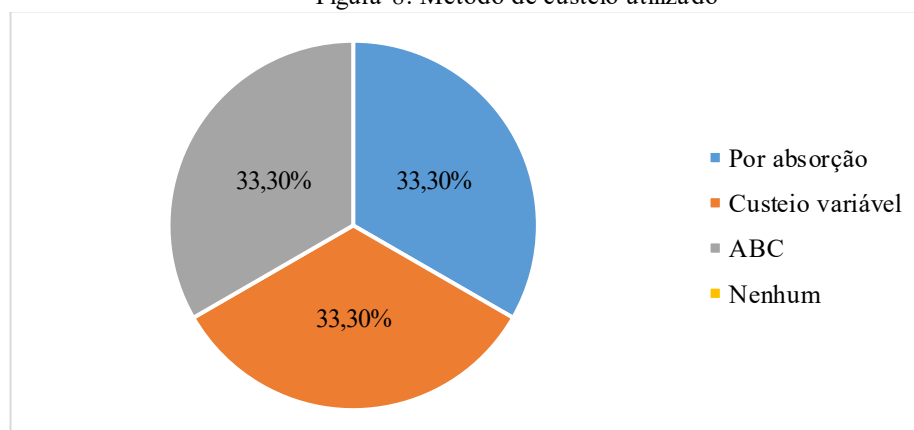
Em contrapartida, duas instituições classificam esses custos como essencialmente fixos e com impacto limitado sobre o processo decisório, sugerindo que tais gastos são vislumbrados como inevitáveis e pouco passíveis de gestão ativa no curto prazo. Essa divergência pode estar associada às diferenças de porte, volume de atendimentos ou grau de complexidade dos serviços prestados, fatores que influenciam diretamente a geração de resíduos e os custos correspondentes.

Os resultados revelam que, embora o tratamento de resíduos seja uma obrigação regulatória no setor de saúde, sua relevância na gestão orçamentária não é percebida de forma homogênea. Tal constatação reforça a importância de sistemas de custeio capazes de evidenciar com maior clareza o impacto desses custos na estrutura operacional, possibilitando decisões mais informadas e alinhadas à eficiência financeira e à responsabilidade socioambiental das instituições.

4.3. Métodos e ferramentas

Nesta seção, serão apresentados os resultados relacionados aos métodos de custeio adotados pelas instituições e às ferramentas utilizadas para o controle e gestão dos custos hospitalares. A figura 8 aborda acerca do método de custeio utilizado nas unidades hospitalares.

Figura 8: Método de custeio utilizado



Fonte: Elaboração própria.

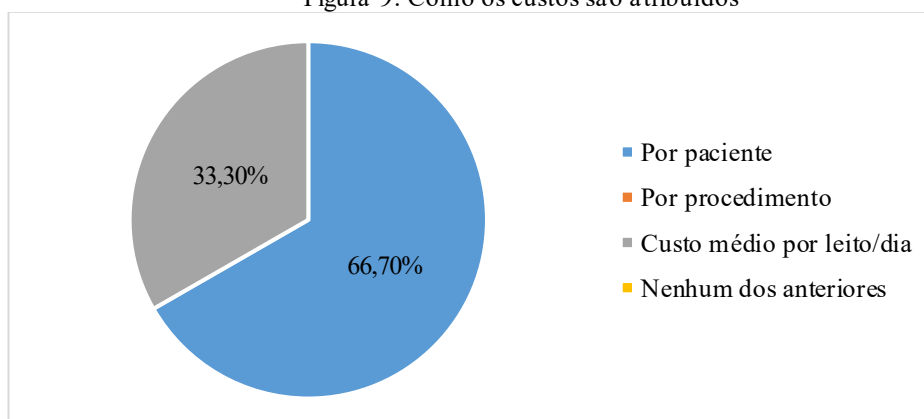
Os dados evidenciam que não há uniformidade quanto ao método de custeio utilizado pelas instituições participantes, uma vez que cada respondente indicou a adoção de um método distinto: custeio baseado em atividades (ABC), custeio por absorção e custeio variável. Essa diversidade revela que as organizações hospitalares analisadas apresentam diferentes níveis de complexidade gerencial e distintas necessidades informacionais no que se refere à apuração e ao uso dos custos.

A adoção do custeio por absorção reflete uma prática tradicional e amplamente aceita, especialmente para fins de apuração de resultados e atendimento às exigências contábeis e fiscais. Por sua vez, o custeio variável demonstra uma orientação mais voltada ao suporte à tomada de decisões gerenciais, ao evidenciar a relação entre custos, volume de serviços e resultados. Já a utilização do método ABC indica um esforço mais avançado de mensuração dos custos indiretos, buscando maior precisão na alocação dos gastos a partir das atividades realizadas.

Esse resultado reforça a ideia de que a escolha do método de custeio está associada às características operacionais, ao porte e à estratégia de gestão de cada instituição. Além disso, a coexistência de métodos distintos corrobora a relevância do problema de pesquisa, ao demonstrar que os critérios contábeis de alocação de custos variam entre os hospitais e podem impactar de maneira significativa a mensuração do desempenho financeiro e o processo decisório.

Ainda com relação ao custeio das unidades hospitalares, os resultados do questionamento pela forma que os custos são atribuídos, foram abordados na figura 9.

Figura 9: Como os custos são atribuídos



Fonte: Elaboração própria.

Os resultados indicam que a atribuição dos custos ocorre, predominantemente, com base no paciente, opção adotada por duas das três instituições participantes. Essa prática sugere uma preocupação em relacionar os gastos diretamente ao consumo efetivo de recursos pelos pacientes, o que pode favorecer análises mais detalhadas sobre a rentabilidade dos atendimentos e o controle dos custos assistenciais.

A utilização do custo médio por leito/dia, apontada por uma das instituições, revela uma abordagem mais agregada de mensuração, voltada à simplificação do controle dos custos hospitalares. Embora esse critério facilite o acompanhamento operacional, ele pode limitar a precisão na identificação das variações de custos entre diferentes perfis de pacientes e tipos de procedimentos realizados.

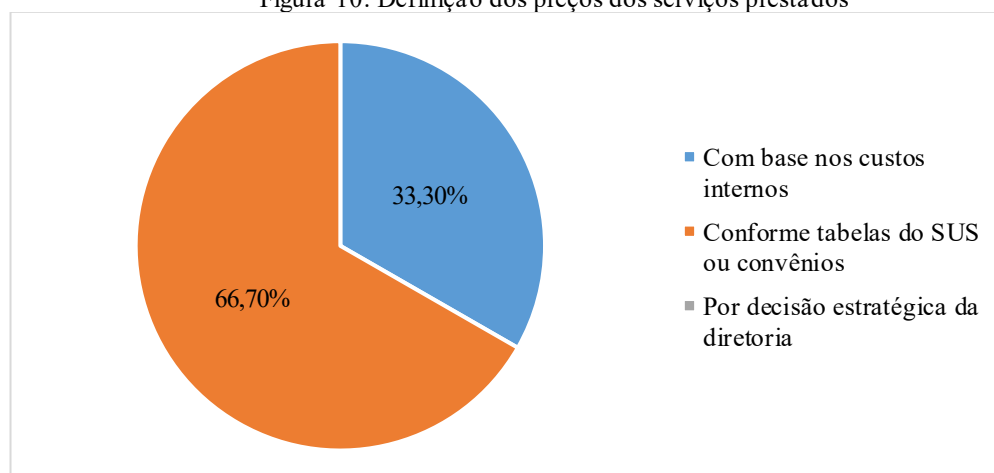
A coexistência dessas formas de atribuição evidencia que os hospitais adotam critérios distintos conforme sua capacidade de mensuração, estrutura de informações e objetivos gerenciais. Tal diversidade reforça a importância de sistemas de custeio alinhados à realidade operacional de cada instituição, de modo a fornecer informações consistentes que apoiem a avaliação do desempenho financeiro e a tomada de decisões no contexto hospitalar.

Quanto ao questionamento de utilização de sistemas para gestão de custos, as respostas evidenciam que todas as instituições participantes utilizam sistemas de gestão de custos integrados ao ERP ou ao sistema hospitalar, indicando um elevado grau de informatização dos processos de apuração e controle dos custos. Essa integração permite maior consistência no fluxo de informações, ao conectar dados assistenciais, operacionais e financeiros em uma única base, reduzindo a ocorrência de inconsistências e retrabalhos.

A adoção de sistemas integrados também favorece a rastreabilidade dos custos, possibilitando análises mais detalhadas por paciente, leito, procedimento ou centro de custo,

conforme a estrutura adotada por cada hospital. Além disso, tal prática sugere uma orientação gerencial voltada à utilização de informações tempestivas e confiáveis como suporte à tomada de decisões estratégicas. Esse resultado reforça a relevância da tecnologia da informação como elemento essencial para a efetividade dos sistemas de custeio no ambiente hospitalar, contribuindo para maior transparência na alocação dos custos e para o aprimoramento da gestão financeira das instituições de saúde. A figura 10 demonstrada abaixo aborda acerca da definição de preços dos serviços prestados pelas unidades hospitalares da amostra.

Figura 10: Definição dos preços dos serviços prestados



Fonte: Elaboração própria.

As respostas indicam que a formação de preços dos serviços hospitalares é predominantemente determinada por fatores externos, uma vez que duas das três instituições informaram adotar as tabelas estabelecidas pelo SUS ou pelos convênios como referência para a precificação. Essa prática evidencia a limitação da autonomia dos hospitais na definição de preços, especialmente nos atendimentos vinculados a fontes públicas ou a operadoras de planos de saúde.

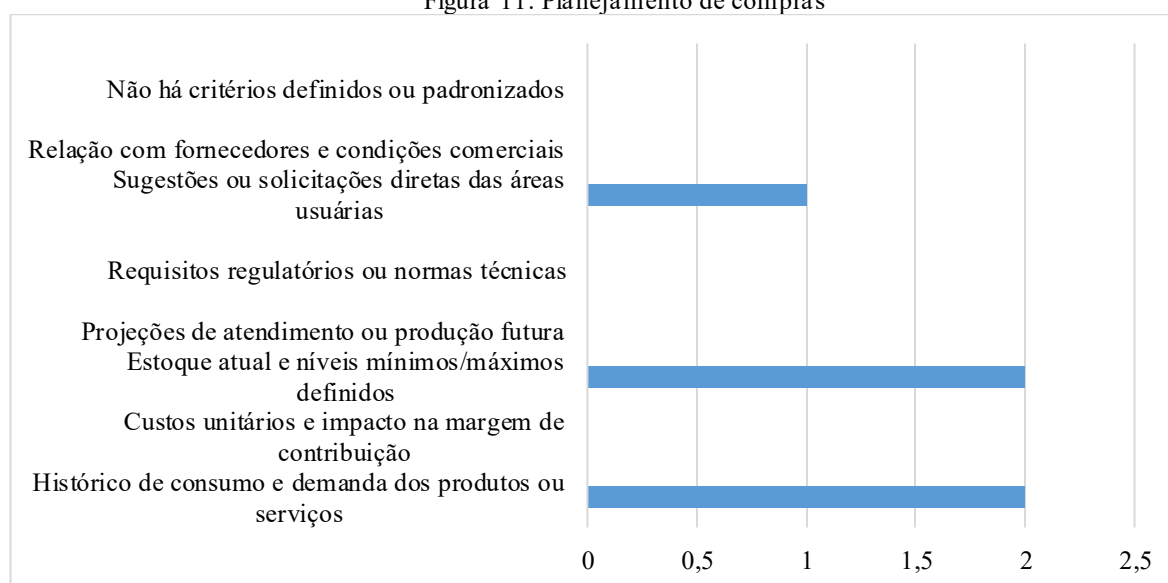
Por outro lado, uma instituição declarou definir os preços com base nos custos internos, o que demonstra uma postura mais ativa na utilização das informações de custos como instrumento gerencial. Essa abordagem tende a favorecer maior alinhamento entre preços, estrutura de custos e margens desejadas, contribuindo para uma avaliação mais precisa da rentabilidade dos serviços prestados.

A coexistência dessas estratégias de precificação revela que, embora as informações de custos sejam relevantes, sua utilização efetiva na formação de preços ainda é condicionada ao modelo de financiamento predominante de cada instituição. Tal resultado reforça a importância de sistemas de custeio capazes de fornecer subsídios consistentes para a gestão financeira, mesmo em contextos nos quais a precificação é fortemente influenciada por agentes externos.

4.4. Processo de compras

Nesta seção, será abordado o processo de compras das instituições, contemplando desde o planejamento das aquisições até o controle orçamentário e a gestão de compras emergenciais. Serão analisadas as práticas adotadas para garantir a adequação das aquisições às necessidades operacionais, a eficiência no uso de recursos e a transparência nos procedimentos. Em relação ao processo de compras da empresa, o primeiro questionamento é com relação ao critério utilizado para o planejamento de compras e quais tipos de informações ou dados são considerados, conforme resultados apontados na figura 11.

Figura 11: Planejamento de compras



Fonte: Elaboração própria.

Os dados indicam que o planejamento de compras nas instituições analisadas é fundamentado em diferentes conjuntos de informações, refletindo distintos níveis de maturidade nos processos de gestão de suprimentos. Uma das instituições adota uma abordagem mais abrangente, considerando simultaneamente o histórico de consumo e demanda, a posição atual dos estoques com níveis mínimos e máximos definidos, bem como as solicitações das áreas usuárias, o que demonstra integração entre informações quantitativas e operacionais.

Em contrapartida, as demais instituições utilizam critérios mais restritos, baseando o planejamento exclusivamente no controle de estoques ou no histórico de consumo. Embora essas práticas contribuam para evitar rupturas no abastecimento, elas podem limitar a capacidade de antecipar variações de demanda ou de alinhar as compras às necessidades estratégicas da organização.

Esses resultados evidenciam que a utilização combinada de múltiplas fontes de informação tende a proporcionar maior eficiência no planejamento de compras, com potencial

impacto positivo sobre o controle dos custos e a redução de desperdícios. Além disso, a forma como essas informações são consideradas reforça a importância de sistemas integrados e de critérios bem definidos para apoiar decisões mais assertivas no contexto hospitalar.

No questionamento referente ao controle orçamentário e de compras, as respostas indicam que todas as instituições participantes adotam algum tipo de controle voltado ao orçamento e à realização de compras, o que demonstra a existência de mecanismos formais de acompanhamento dos gastos. Esse controle evidencia uma preocupação institucional com a disciplina financeira e com o alinhamento das aquisições às limitações orçamentárias previamente estabelecidas.

A adoção de controles orçamentários contribui para maior previsibilidade dos desembolsos e para a redução de riscos relacionados a gastos excessivos ou não planejados, especialmente em um ambiente hospitalar caracterizado por elevada complexidade operacional. Além disso, tais práticas tendem a favorecer a integração entre as áreas financeira, administrativa e assistencial, reforçando o papel da gestão de custos como suporte à tomada de decisões e à sustentabilidade econômica das instituições de saúde.

Referente à política para compras emergenciais, os resultados demonstram que todas as instituições analisadas possuem políticas formais para o registro e a justificativa de compras emergenciais, indicando a existência de procedimentos internos voltados à governança e ao controle dos gastos extraordinários. Tal prática evidencia a preocupação em assegurar transparência, rastreabilidade e conformidade nas aquisições realizadas fora do planejamento regular.

A formalização dessas políticas é especialmente relevante no contexto hospitalar, no qual situações imprevistas podem demandar aquisições imediatas para garantir a continuidade e a segurança da assistência à saúde. Ao exigir registro e justificativa, as instituições mitigam riscos de decisões discricionárias, fortalecem o controle orçamentário e contribuem para uma gestão de custos mais responsável e alinhada às boas práticas administrativas.

Com relação ao último questionamento do tópico em questão, foi avaliado a forma pela qual a instituição avalia a fidelização de fornecedores e de forma complementar, se existem critérios para avaliar o desempenho e qualidade dos parceiros comerciais. As respostas indicam que as instituições analisadas adotam diferentes mecanismos para avaliar o desempenho e a confiabilidade de seus fornecedores, evidenciando distintos níveis de formalização e sofisticação nos processos de gestão de suprimentos. Uma das instituições destacou a realização de auditorias internas periódicas e auditorias externas anuais como instrumento para validação

das informações financeiras e avaliação dos parceiros comerciais, demonstrando elevado rigor nos controles adotados.

Outra instituição informou que não adota a fidelização como critério preferencial de escolha, porém mantém uma política estruturada de avaliação de fornecedores, baseada em aspectos como cumprimento de prazos de entrega, regularidade fiscal e regulatória, qualidade do atendimento pós-venda e, quando aplicável, adesão a certificações de qualidade, como a ONA. Essa abordagem evidencia uma preocupação com a conformidade e a qualidade dos serviços prestados, ainda que sem estabelecer vínculos de fidelização.

Por sua vez, uma das instituições utiliza um sistema informatizado para controlar a qualificação e o desempenho dos fornecedores críticos, com foco no acompanhamento das entregas e na confiabilidade dos insumos fornecidos. De forma geral, os resultados demonstram que, embora as estratégias adotadas sejam distintas, há uma preocupação comum com o monitoramento dos fornecedores, reconhecendo sua influência direta sobre os custos, a qualidade dos serviços prestados e a eficiência operacional no ambiente hospitalar.

4.5. Organização e estrutura do estoque

Nesta seção, será abordada a organização e a estrutura do estoque das instituições, com foco no armazenamento, controle e gestão dos materiais hospitalares. Quando ao armazenamento de materiais, as respostas evidenciam que todas as instituições participantes dispõem de um local físico específico destinado ao armazenamento de materiais, indicando a adoção de práticas básicas de organização e controle logístico. A existência de áreas próprias para estocagem contribui para a preservação dos insumos, para a rastreabilidade dos materiais utilizados e para a redução de perdas decorrentes de manuseio inadequado ou vencimento de produtos.

Além disso, a centralização do armazenamento favorece o controle dos estoques e a integração com os sistemas de gestão de custos, permitindo maior precisão no registro das entradas e saídas de materiais. No contexto hospitalar, essa prática assume especial relevância, uma vez que impacta diretamente tanto a eficiência operacional quanto o controle dos custos associados aos insumos utilizados na prestação dos serviços de saúde.

No que se refere ao controle de perdas de materiais, os dados indicam que todas as instituições realizam registros e avaliações sistemáticas das perdas decorrentes de extravio, avarias ou vencimento de materiais, bem como a mensuração dessas ocorrências. Esse resultado demonstra a existência de procedimentos formais voltados ao monitoramento de desperdícios,

o que evidencia uma postura gerencial orientada ao controle e à melhoria contínua dos processos internos.

A mensuração das perdas possibilita identificar pontos críticos na cadeia de suprimentos, subsidiando ações corretivas e preventivas que contribuem para a redução de custos e para o uso mais racional dos recursos. No ambiente hospitalar, onde muitos insumos possuem alto valor e prazos de validade restritos, esse tipo de controle é fundamental para assegurar eficiência operacional, confiabilidade das informações de custos e apoio à tomada de decisões gerenciais.

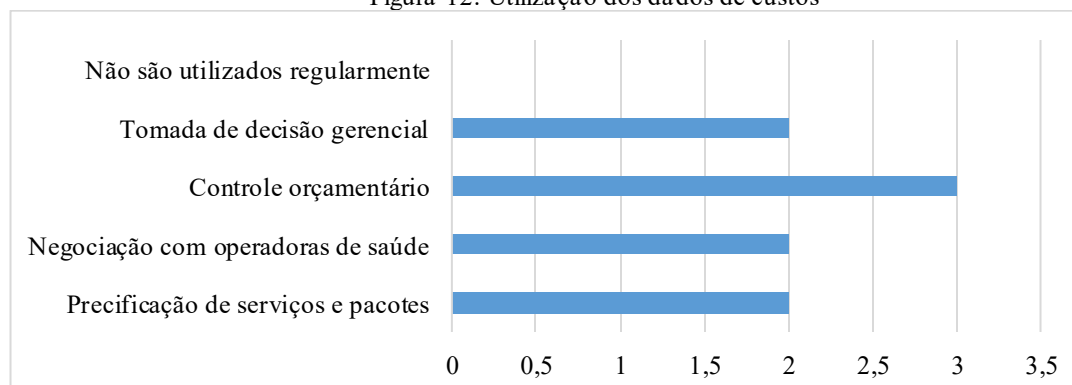
Por fim, para o acompanhamento de indicadores de estoque, os resultados evidenciam uniformidade entre as instituições quanto ao monitoramento de indicadores relacionados à gestão de estoques, uma vez que todas acompanham o índice de ruptura de estoque, o custo por item estocado e o custo de armazenagem. Esse alinhamento indica maturidade nos controles logísticos e financeiros, refletindo a preocupação das organizações em manter o equilíbrio entre disponibilidade de materiais e otimização dos custos.

O acompanhamento sistemático desses indicadores permite antecipar riscos de desabastecimento, reduzir imobilização excessiva de capital e aprimorar o planejamento de compras. No contexto hospitalar, essa prática contribui não apenas para a sustentabilidade financeira, mas também para a continuidade e a qualidade da assistência prestada, ao assegurar que insumos críticos estejam disponíveis no momento adequado.

4.6. Análise e gestão

Nesta seção, serão analisados os indicadores e práticas de gestão de custos adotados pelas unidades hospitalares. O primeiro questionamento foi relacionado a utilização dos dados de custos e os resultados obtidos estão apresentados na figura 12.

Figura 12: Utilização dos dados de custos

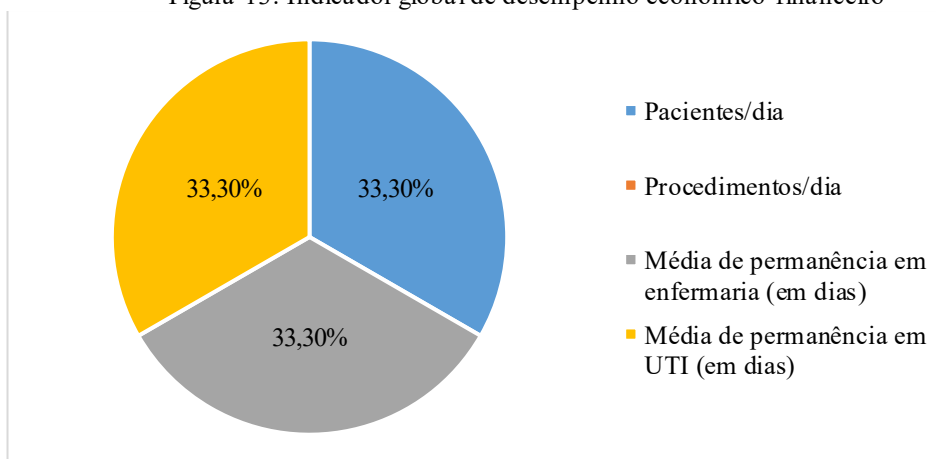


Fonte: Elaboração própria.

Observa-se que os dados de custos desempenham múltiplas funções nas instituições analisadas, embora com diferentes níveis de abrangência. Em todos os casos, o controle orçamentário aparece como uma aplicação central, evidenciando o papel dos custos como instrumento básico de acompanhamento e disciplina financeira.

Nota-se, entretanto, variação quanto ao uso estratégico dessas informações. Enquanto algumas unidades restringem a utilização dos dados de custos ao apoio interno da gestão e à tomada de decisões gerenciais, outras ampliam esse uso para fins de precificação de serviços e pacotes, bem como para a negociação com operadoras de saúde. Esse cenário indica diferentes graus de maturidade na gestão de custos, em que instituições com práticas mais consolidadas conseguem transformar a informação contábil em suporte efetivo para decisões estratégicas e para o fortalecimento da posição negocial no mercado. O resultado sobre o indicador global de desempenho econômico-financeiro utilizado pelas unidades hospitalares está retratado na figura 13.

Figura 13: Indicador global de desempenho econômico-financeiro



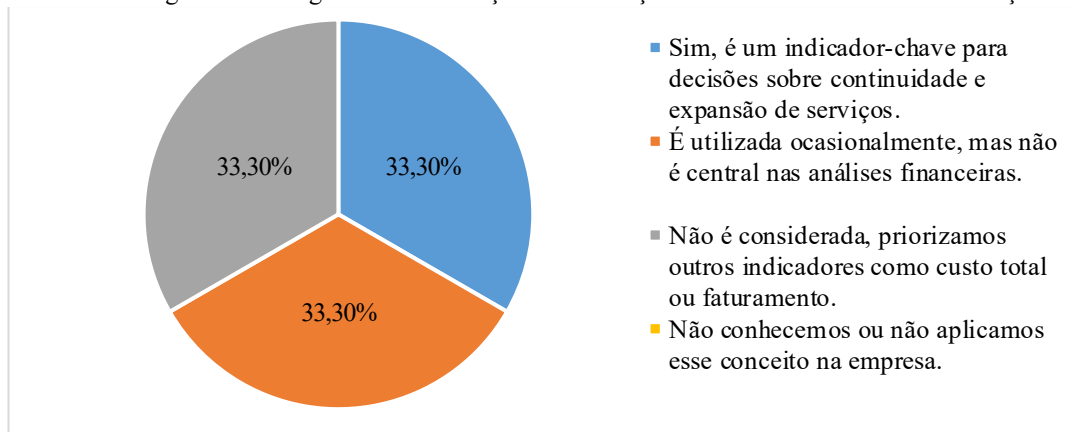
Fonte: Elaboração própria.

Os resultados evidenciam que as instituições utilizam diferentes indicadores para o acompanhamento do desempenho econômico-financeiro, com enfoques distintos conforme o perfil gerencial de cada unidade. A adoção isolada de indicadores como pacientes/dia ou média de permanência em enfermaria demonstra uma preocupação direcionada à mensuração da capacidade operacional e da eficiência no uso dos leitos, aspectos diretamente relacionados ao controle de custos e à otimização de recursos.

Por outro lado, a instituição que utiliza de forma abrangente todos os indicadores disponíveis, incluindo volume de pacientes e procedimentos, bem como médias de permanência em enfermaria e UTI, revela uma visão mais integrada da gestão hospitalar. Esse conjunto de métricas permite análises mais completas sobre produtividade, giro de leitos, complexidade assistencial e impacto financeiro das internações, contribuindo para decisões mais assertivas e

alinhadas à sustentabilidade econômico-financeira da organização. Quanto à margem de contribuição na avaliação da eficiência de áreas ou serviços, os resultados obtidos foram apresentados na figura 14.

Figura 14: Margem de contribuição na avaliação da eficiência de áreas ou serviços

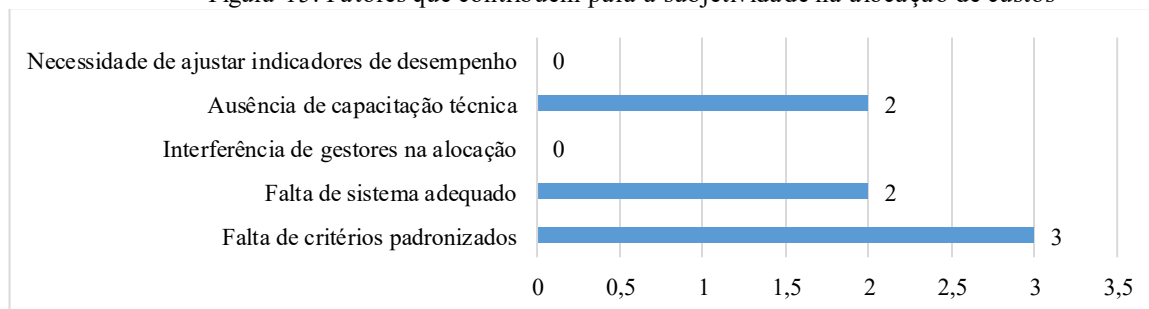


Fonte: Elaboração própria.

As respostas indicam diferentes níveis de maturidade na utilização da margem de contribuição como instrumento de avaliação da eficiência dos serviços. Em uma das instituições, a ausência desse indicador nas análises revela uma abordagem mais tradicional, concentrada em métricas agregadas, como custo total ou faturamento, que, embora relevantes, podem limitar a compreensão da real rentabilidade de áreas específicas.

Em outra unidade, a margem de contribuição é utilizada de forma pontual, sugerindo um uso complementar, porém ainda pouco sistematizado, o que reduz seu potencial como ferramenta de apoio contínuo à gestão. Em contraste, a instituição que adota a margem de contribuição como indicador-chave demonstra uma postura gerencial mais orientada à análise econômica dos serviços, utilizando-a como base para decisões estratégicas relacionadas à manutenção, ampliação ou descontinuidade de atividades, reforçando a eficiência e a sustentabilidade financeira. Em relação aos fatores que contribuem para a subjetividade na alocação de custos, as respostas obtidas estão relacionadas na figura 15.

Figura 15: Fatores que contribuem para a subjetividade na alocação de custos

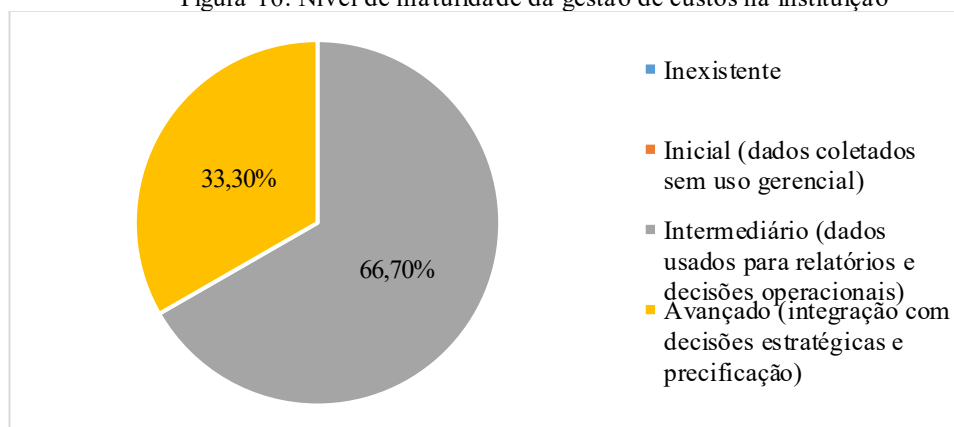


Fonte: Elaboração própria.

As respostas indicam que a principal fonte de subjetividade na alocação de custos nas instituições analisadas está relacionada à falta de critérios padronizados, apontada por todas as unidades. Essa ausência dificulta a uniformização do registro e distribuição dos custos, podendo gerar inconsistências na mensuração e interpretação das informações financeiras.

Além disso, outras variáveis contribuem para a subjetividade de forma complementar. Uma das instituições destacou a falta de sistemas adequados, enquanto outra evidenciou a ausência de capacitação técnica dos profissionais envolvidos. Esses fatores sugerem que tanto a infraestrutura tecnológica quanto o desenvolvimento de competências específicas são determinantes para reduzir vieses na alocação de custos, reforçando a necessidade de processos estruturados e da capacitação contínua das equipes no contexto hospitalar. No que se refere ao nível de maturidade na gestão de custos da instituição ao qual representa, foram obtidas as respostas constantes na figura 16.

Figura 16: Nível de maturidade da gestão de custos na instituição

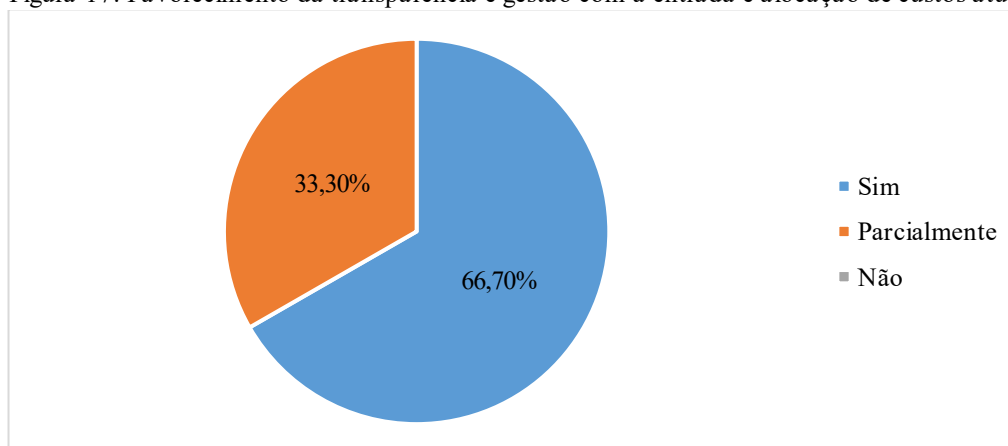


Fonte: Elaboração própria.

Os resultados indicam que a maioria das instituições participantes apresenta um nível de maturidade intermediário na gestão de custos, utilizando os dados principalmente para elaboração de relatórios e suporte a decisões operacionais. Esse perfil evidencia uma preocupação com o acompanhamento financeiro e operacional, mas ainda limitado quanto à utilização estratégica das informações.

Em contrapartida, uma das instituições demonstra um nível de maturidade avançado, integrando os dados de custos às decisões estratégicas e à definição de preços dos serviços. Esse cenário mais sofisticado reflete práticas consolidadas de gestão, em que as informações de custos deixam de ser apenas registros contábeis para se tornarem instrumentos ativos de planejamento, análise de rentabilidade e suporte à sustentabilidade financeira no contexto hospitalar. Foram realizados questionamentos em relação à transparência e eficiência na alocação de custos, e os resultados obtidos foram apresentados na figura 17.

Figura 17: Favorecimento da transparência e gestão com a entrada e alocação de custos atuais



Fonte: Elaboração própria.

As respostas indicam que, na maioria das instituições analisadas, os processos de entrada e alocação de custos contribuem de maneira significativa para a transparência e a eficiência da gestão, permitindo um acompanhamento mais claro dos gastos e uma distribuição adequada dos recursos. Esses aspectos favorecem a tomada de decisões mais informadas e a identificação de oportunidades de otimização financeira.

Por outro lado, uma das instituições apontou que essa contribuição ocorre apenas parcialmente, sugerindo que ainda existem oportunidades de aprimoramento nos procedimentos de registro e alocação de custos. Essa diferença evidencia que, embora os sistemas de custeio estejam implementados, a uniformidade na aplicação e a padronização de critérios são fatores-chave para maximizar a eficiência e a clareza na gestão hospitalar.

4.7. Desafios e melhorias

Nesta seção, serão abordados os principais desafios enfrentados pelas instituições na apuração e gestão de custos, incluindo barreiras relacionadas à cultura organizacional, capacitação de pessoal e limitações de sistemas integrados. Com relação aos desafios, os resultados indicam que os maiores desafios na apuração de custos nas instituições hospitalares estão relacionados à falta de cultura de gestão por custos e à limitação de mão de obra especializada. A ausência de uma mentalidade voltada para o controle e análise detalhada dos custos dificulta a padronização dos processos e a utilização estratégica das informações contábeis.

Além disso, a carência de profissionais qualificados evidencia a necessidade de capacitação técnica, essencial para garantir a correta coleta, alocação e interpretação dos dados.

Em algumas instituições, a falta de sistemas integrados também foi mencionada como barreira, reforçando a importância de ferramentas informatizadas que permitam consolidar informações e reduzir erros na apuração, especialmente em ambientes hospitalares com elevada complexidade operacional.

Em relação à planos de aprimoramento do controle de custos, as respostas obtidas indicam que todas as instituições possuem planos para fortalecer o controle de custos nos próximos anos, embora com abordagens diferenciadas. Uma das unidades pretende investir em sistemas de *Business Intelligence* (BI) que integrem dados clínicos e financeiros, promover maior capacitação da equipe administrativa e aumentar o alinhamento entre o corpo clínico e a gestão, visando reduzir desperdícios e melhorar a eficiência operacional.

Outra instituição planeja a implantação da Gestão Baseada em Atividades (ABC), método que possibilita uma alocação mais precisa dos custos indiretos e maior visibilidade sobre os recursos consumidos por cada serviço. Já a terceira instituição confirma a intenção de aprimorar seus processos, embora sem detalhar ações específicas. Esses resultados evidenciam uma tendência crescente das organizações de saúde em aprimorar seus sistemas de custeio, buscando maior precisão, transparência e suporte à tomada de decisões estratégicas.

Quanto aos questionamentos de sugestões e pontos relevantes para a gestão de custos hospitalares, as respostas destacam dois pontos importantes que merecem atenção no contexto da gestão de custos hospitalares. Primeiramente, observa-se a defasagem da tabela SUS em relação ao custo real dos atendimentos, evidenciando que o financiamento público nem sempre cobre os gastos efetivamente incorridos pelas instituições. Essa lacuna reforça a necessidade de mecanismos internos que permitam mensurar com precisão os custos reais, garantindo a sustentabilidade financeira e evitando desequilíbrios orçamentários.

Em segundo lugar, foi mencionada a gestão de custos por unidade de negócio, indicando a importância de segmentar a análise de custos por setores, serviços ou departamentos dentro do hospital. Essa abordagem permite identificar áreas de maior consumo de recursos, avaliar a rentabilidade de cada serviço e subsidiar decisões estratégicas, como alocação de investimentos, redefinição de processos ou ajustes na precificação de serviços. Ambos os pontos reforçam a relevância de sistemas de custeio robustos, integrados e alinhados às necessidades específicas do ambiente hospitalar.

4.8. Estudos correlatos - Convergências

Os resultados em comum entre os estudos correlatos abordados no referencial teórico e a pesquisa realizada evidenciam algumas convergências significativas. Primeiramente, observa-se a predominância do custeio por absorção, tanto nos estudos de Azevedo *et al.* (2017) e Silva, Miranda e Falk (2002), quanto na pesquisa atual, sendo esse método amplamente utilizado, especialmente para fins contábeis e fiscais. Tal constatação indica que o custeio por absorção ainda é a prática mais tradicional e consolidada no setor hospitalar.

Outro ponto de convergência é a importância de sistemas de custo dedicados e integrados. Os estudos de Cardoso *et al.* (2020) e Aguiar (2023) destacam a relevância de sistemas estruturados e informatizados para a apuração e análise dos custos, enquanto a pesquisa atual confirma que todas as instituições analisadas possuem um setor exclusivo e utilizam sistemas integrados ao ERP ou ao sistema hospitalar, reforçando a necessidade de integração entre dados financeiros e operacionais.

Quanto à estrutura de custos, tanto a literatura quanto a pesquisa mostram que os custos diretos mais relevantes incluem medicamentos, internações, leitos, procedimentos cirúrgicos e honorários, enquanto os custos indiretos mais significativos são associados a energia, água, gás, limpeza, tecnologia da informação e administração geral. Essa convergência evidencia padrões consistentes na composição de custos hospitalares.

Além disso, a diversidade no perfil de atendimento das instituições também aparece como convergência. O estudo atual aponta diferenças entre atendimento à rede privada, conveniada e ao SUS, reforçando o que a literatura indica: hospitais com maior dependência do SUS ou de convênios precisam de maior rigor na alocação e controle de custos, dada a influência do modelo de financiamento sobre a gestão financeira.

Por fim, os desafios relacionados à cultura de custos e à capacitação também se mostram recorrentes. Assim como Azevedo *et al.* (2017) destacam a falta de profissionais especializados e fatores culturais como barreiras, a pesquisa atual evidencia que a ausência de uma cultura de gestão por custos e a limitação de mão de obra qualificada permanecem como obstáculos relevantes para a implementação e aprimoramento de sistemas de custeio.

Os resultados divergentes entre os estudos correlatos e a pesquisa realizada evidenciam diferenças relevantes na gestão de custos hospitalares. Enquanto nos estudos de Azevedo *et al.* (2017) e Silva, Miranda e Falk (2002) a utilização de métodos alternativos como o ABC é muito restrita ou praticamente inexistente, na pesquisa atual observa-se maior diversidade metodológica: uma das instituições adota o custeio baseado em atividades (ABC), enquanto

outra utiliza o custeio variável, evidenciando diferentes níveis de sofisticação gerencial entre os hospitais analisados.

4.9. Estudos correlatos - Divergências

Em relação aos critérios de atribuição de custos, estudos anteriores não detalham explicitamente práticas como a alocação “por paciente” ou “custo médio por leito/dia”. Já na pesquisa atual, duas instituições aplicam a atribuição por paciente, enquanto uma utiliza o custo médio por leito/dia, indicando estratégias mais individualizadas de mensuração e análise dos gastos.

Quanto ao uso estratégico dos dados de custos, os estudos anteriores concentram-se principalmente na apuração e precisão dos valores. Na pesquisa atual, algumas instituições empregam essas informações para precificação de serviços, negociação com operadoras e tomada de decisões estratégicas, enquanto outras restringem seu uso ao controle orçamentário, demonstrando diferentes níveis de maturidade na gestão.

Outro ponto divergente refere-se à percepção sobre os custos com o tratamento de resíduos, tema não abordado nos estudos correlatos. Na pesquisa realizada, uma das instituições considera esses custos significativos para o orçamento, enquanto as demais os veem como fixos e de baixo impacto nas decisões, evidenciando visões distintas sobre a relevância desse gasto.

Os indicadores de desempenho econômico-financeiro e a utilização da margem de contribuição também apresentam diferenças. Estudos anteriores não detalham indicadores específicos nem a aplicação da margem de contribuição. Já na pesquisa atual, algumas instituições utilizam múltiplos indicadores integrados, como pacientes/dia, procedimentos/dia e médias de permanência em enfermaria e UTI, e pelo menos uma unidade adota a margem de contribuição de forma estratégica, refletindo maior sofisticação na análise de custos.

Por fim, o planejamento de compras e a avaliação de fornecedores foram abordados de maneira mais detalhada na pesquisa atual do que na literatura. Critérios como histórico de consumo, estoques mínimos e máximos, auditorias internas e externas, e sistemas informatizados de acompanhamento demonstram um nível de detalhamento e formalização das práticas que não é enfatizado nos estudos anteriores, evidenciando a evolução da gestão de custos em contextos hospitalares específicos.

4.10. A discricionaridade gerencial

A análise dos resultados obtidos com o presente estudo evidencia que a alocação de custos hospitalares é permeada por um grau inevitável de discricionaridade gerencial, especialmente no que se refere à definição de critérios e direcionadores de custos indiretos. Conforme identificado na pesquisa, todas as instituições apontaram a falta de critérios padronizados como um dos principais fatores que contribuem para a subjetividade na alocação dos custos, o que reforça a ideia de que a escolha dos direcionadores permanece, em última instância, como um ato humano e discricionário.

Nesse contexto, a discricionaridade pode ser interpretada sob duas perspectivas distintas: como potencial instrumento de oportunismo gerencial ou como ferramenta voltada à eficiência informacional. Sob a ótica do oportunismo, a liberdade na escolha dos critérios de rateio pode permitir que gestores selecionem direcionadores que favoreçam determinados centros de custos ou departamentos, suavizando resultados negativos ou redistribuindo ineficiências, o que compromete a transparência e a comparabilidade das informações no setor. Embora a pesquisa não tenha identificado evidências diretas de manipulação intencional dos resultados, a percepção recorrente de subjetividade sugere que tal risco existe, especialmente em ambientes onde os controles são menos estruturados ou a cultura de gestão por custos é pouco disseminada.

Por outro lado, os resultados também permitem interpretar a discricionaridade como um mecanismo de eficiência, na medida em que gestores buscam critérios que melhor representem a realidade operacional de cada instituição. A diversidade observada quanto aos métodos de custeio (absorção, ABC e custeio variável) e às formas de atribuição dos custos (por paciente ou por leito/dia) indica que as escolhas não são aleatórias, mas refletem diferenças de porte, perfil assistencial, capacidade informacional e objetivos gerenciais. Nessa perspectiva, a subjetividade não necessariamente compromete a qualidade da informação, desde que os critérios adotados sejam tecnicamente justificáveis, consistentes ao longo do tempo e adequadamente documentados.

Outro aspecto relevante diz respeito à influência do ambiente regulatório sobre a discricionaridade contábil nos hospitais. Os resultados mostram que a precificação dos serviços é fortemente condicionada pelas tabelas do SUS e pelos valores negociados com operadoras de planos de saúde, o que limita a autonomia das instituições na formação de preços. Essa restrição externa tende a reduzir a discricionaridade na mensuração da receita, mas, paradoxalmente, amplia a importância e a sensibilidade da alocação de custos. Em um cenário de margens comprimidas e defasagem entre os valores pagos pelo SUS e o custo real dos atendimentos,

torna-se ainda mais relevante a forma como os custos são distribuídos internamente, pois essas informações subsidiam decisões sobre continuidade de serviços, negociação com convênios e sustentabilidade econômico-financeira. Assim, embora normas e diretrizes regulatórias imponham limites à atuação gerencial, elas não eliminam a discricionariedade contábil, apenas deslocam seu foco para a esfera dos custos.

A pesquisa também evidencia que a maior concentração de discricionariedade reside na alocação dos custos das áreas de apoio para os centros de custos produtivos, como UTI, centro cirúrgico e unidades de internação. Custos relacionados à lavanderia, nutrição, manutenção predial, limpeza, tecnologia da informação e administração geral foram apontados como relevantes por todas as instituições, mas sua atribuição aos serviços finais depende de critérios de rateio que nem sempre refletem de forma precisa o consumo efetivo de recursos. A escolha entre direcionadores como número de leitos, dias de internação, volume de atendimentos ou estimativas médias envolve julgamentos gerenciais que impactam diretamente o custo apurado dos serviços assistenciais.

Nesse sentido, os resultados sugerem que métodos mais sofisticados, como o custeio ABC, tendem a reduzir, ainda que não eliminar, a discricionariedade, ao buscar relacionar os custos indiretos às atividades que efetivamente consomem recursos. No entanto, sua adoção ainda é limitada, seja pela complexidade operacional, pelos custos de implementação ou pela necessidade de maior capacitação técnica, fatores também identificados como desafios na pesquisa. Assim, permanece um *trade-off* entre precisão informacional e viabilidade prática, especialmente em hospitais de médio porte.

De forma geral, os achados indicam que a discricionariedade na alocação de custos hospitalares não pode ser analisada de maneira simplista como algo exclusivamente negativo. Ela constitui um elemento inerente à gestão de custos em ambientes complexos, como o hospitalar. O que diferencia uma prática potencialmente oportunista de uma prática orientada à eficiência é a existência de critérios claros, sistemas integrados, capacitação técnica e uma cultura organizacional voltada à transparência e ao uso estratégico da informação de custos. Nesse sentido, os resultados reforçam a necessidade de aprimoramento contínuo dos sistemas de custeio, da padronização dos critérios de rateio e do fortalecimento da governança, de modo a mitigar riscos de distorção e ampliar o papel dos custos como instrumento efetivo de apoio à decisão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar as práticas de gestão de custos em instituições hospitalares, com foco nos métodos de custeio adotados, nos critérios de alocação de custos, no uso das informações gerenciais para tomada de decisão e nos processos de apoio, como compras, estoque e áreas auxiliares. A pesquisa buscou ainda compreender como a discricionariedade contábil se manifesta nesse contexto e se ela é percebida como instrumento de eficiência ou potencial fonte de oportunismo gerencial.

Os resultados evidenciam que a gestão de custos hospitalares apresenta níveis distintos de maturidade, tanto no que se refere aos métodos de custeio empregados quanto à forma como as informações geradas são utilizadas. Observou-se que, as instituições fizeram opção pelos três métodos de custeio abordados, sendo custeio por absorção, ABC e variável. Destacando que a opção pelo custeio ABC demonstra maior sofisticação gerencial e preocupação com a acurácia das informações de custo.

No que tange aos critérios de atribuição de custos, a pesquisa revelou uma diversidade de práticas, incluindo a alocação por paciente e o uso de custos médios por leito/dia. Essas escolhas reforçam que a definição dos direcionadores de custos permanece um ato essencialmente humano e discricionário, dependente do julgamento dos gestores e das características operacionais de cada instituição. Nesse sentido, a discricionariedade identificada não se mostrou, de forma predominante, como instrumento de oportunismo, mas sim como um mecanismo de adaptação dos sistemas de custeio à realidade operacional dos hospitais, buscando maior aderência entre os custos apurados e os serviços efetivamente prestados.

Entretanto, os resultados também indicam que essa mesma discricionariedade pode representar um ponto de fragilidade, especialmente nas áreas de apoio, como lavanderia, nutrição, manutenção e serviços gerais. A forma como é realizada a transferência dos custos dessas áreas para os centros produtivos, como UTI, centro cirúrgico e enfermarias, concentra elevado grau de subjetividade e carece, em alguns casos, de critérios formalizados e padronizados. Esse achado confirma a literatura ao apontar que é justamente nesse processo de rateio indireto que residem os maiores riscos de distorção dos custos assistenciais.

Outro aspecto relevante refere-se ao uso estratégico das informações de custos. Enquanto algumas instituições utilizam esses dados apenas para fins de controle orçamentário, outras já os empregam de maneira mais ampla, apoiando processos de precificação, negociação com operadoras de saúde e avaliação de margem de contribuição. Essa diferença evidencia distintos

estágios de desenvolvimento da gestão de custos hospitalares e reforça a importância de integrar os sistemas de custeio aos processos decisórios estratégicos.

No que se refere à influência regulatória, verificou-se que as normas da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) e as diretrizes do SUS exercem impacto relevante sobre a gestão hospitalar, sobretudo ao limitar a flexibilidade de preços e exigir padrões mínimos de informação. Ainda assim, tais normativos não eliminam a discricionariedade contábil, mas a reorientam, uma vez que os gestores continuam responsáveis por escolher métodos e critérios que conciliem conformidade regulatória, viabilidade econômica e fidelidade à realidade operacional.

Adicionalmente, a pesquisa contribuiu com a literatura ao trazer à discussão temas pouco explorados nos estudos correlatos, como o impacto dos custos com tratamento de resíduos hospitalares, cuja percepção variou entre as instituições analisadas, e o detalhamento dos processos de compras, planejamento orçamentário, controle de estoques e avaliação de fornecedores, evidenciando a interdependência entre essas áreas e a eficiência da gestão de custos.

Como limitações do estudo, destaca-se o número restrito de instituições analisadas, o que impede a generalização dos resultados. Ainda assim, os achados oferecem contribuições relevantes para a literatura e para a prática gerencial, ao evidenciar que a eficácia da gestão de custos hospitalares não depende apenas da adoção de métodos sofisticados, mas da qualidade dos critérios de alocação, da transparência dos processos e da capacidade de transformar dados de custos em informação estratégica.

Como limitação adicional, destaca-se a restrição da literatura disponível sobre gestão de custos hospitalares, especialmente no contexto brasileiro. Observou-se que parte significativa dos estudos encontrados apresenta datação relativamente antiga, o que pode não refletir integralmente as transformações recentes do setor, como o avanço dos sistemas informatizados, a adoção de ferramentas de *Business Intelligence* e as mudanças regulatórias. Ainda assim, tais referências permanecem relevantes por constituírem a base conceitual dos métodos de custeio analisados.

Por fim, sugere-se que pesquisas futuras aprofundem a análise da discricionariedade contábil nas áreas de apoio hospitalar, avaliem o impacto da padronização de direcionadores de custos e explorem comparações entre hospitais públicos e privados, de modo a ampliar a compreensão sobre os desafios e as oportunidades da gestão de custos no setor hospitalar brasileiro

Referências

AGUIAR, F. C. Análise do impacto na mensuração dos custos na unidade de terapia intensiva de um hospital universitário em decorrência da pandemia da COVID-19. 2023. 99 f. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2023. Disponível em:

<<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/53928/1/TESE%20Filipe%20Carrilho%20de%20Aguiar.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

ALBANO, T. C.; FREITAS, J. B. De. Participação efetiva do enfermeiro no planejamento: foco nos custos. **Revista Brasileira de Enfermagem**, [s. l.], v. 66, n. 3, p. 372–377, 2013. DOI:

<https://doi.org/10.1590/S0034-71672013000300011>. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71672013000300011&lng=pt&tlng=pt>. Acesso em: 06 jan. 2026.

AMARAL, T. A.; SILVA, J. W. A importância da contabilidade gerencial no planejamento estratégico da gestão hospitalar. **Revista do Fórum Gerencial**, Patos de Minas, v. 1, n. 3, 2021. Disponível em:

<<https://revistas.unipam.edu.br/index.php/forumgerencial/article/view/2411>>. Acesso em: 06 jan. 2026.

AZEVEDO, Y. G. P.; SANTOS, J. V. J.; GOMES, A. M.; CARVALHO, D. R.; OLIVEIRA, R. M. A. INVESTIGAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS PELOS HOSPITAIS DO MUNICÍPIO DE NATAL/RN. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 19-39, 2017. Disponível em:

<<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/19-39>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. Avaliação de desempenho econômico-financeiro dos serviços de saúde: os reflexos das políticas operacionais no setor hospitalar. **Ciência & Saúde Coletiva**, [s. l.], v. 16, n. 1, p. 1055–1069, 2011. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1413-81232011000700038>. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232011000700038&lng=pt&tlng=pt>. Acesso em: 12 jan. 2026.

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. 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**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010. Disponível em:

<<https://repositorio.usp.br/item/002152920>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

BORGETH, V. Quando a contabilidade alcança a diretoria das empresas. **Conselho Federal De Contabilidade**, 2017. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/quando-a-contabilidade-alcanca-adiretoria-das-empresas/>>. Acesso em: 30 dez. 2025.

BORGES, T. E. M.; MELO, S. EVOLUÇÃO E APLICAÇÃO DA TABULAÇÃO DE DADOS: UMA REVISÃO BIBLIOGRÁFICA SOBRE FERRAMENTAS MODERNAS E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A PESQUISA CIENTÍFICA. **Journal of Media Critiques**, [S. l.], v. 11, n.

27, p. e261, 2025. DOI: 10.17349/jmcev11n27-056. Disponível em: <https://journalmediacritiques.com/index.php/jmc/article/view/261>. Acesso em: 26 dez. 2025.

BRUNI, A. L. FAMÁ, B. Gestão de Custos e Formação de Preços. 1ª ed., São Paulo. Atlas, 2016. 575 p.

BUCHWEITZ, M. J. R. PEREIRA, T. A.; CRUZ, A. P. C.; BARBOSA, M. A. G. Além de Watts e Zimmerman: a Precursão da Teoria Positiva da Contabilidade nos Estudos de Dumarchey e a Influência dos Autores na Literatura Contábil Permanente no Brasil. **SINERGIA - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, [S. l.], v. 23, n.1, p. 9-18, 2019. Disponível em: <<https://periodicos.furg.br/sinergia/article/view/8136>>. Acesso em: 06 jan. 2026.

CAMARGO, F. O.; GUIMARÃES, K. M. S. O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA. **Revista CEPPG**, Catalão, v. 16, n. 28, 2013. Disponível em: <http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/downloads/376b38ef01c9b0caae5d67f8c6bf4d03.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2026.

CARDOSO, A. A. B.; SOUZA, L. M.; REIS, A. O.; PALHA, V. M. Gestão de custos em organizações hospitalares: sistemática por centro de custos. **Semina: Ciências Sociais e Humanas**, [S. l.], v. 41, n. 1, p. 123–138, 2020. DOI: 10.5433/1679-0383.2020v41n1p123. Disponível em: <<https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/seminasoc/article/view/39793>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

COSTA, C. V.; CARVALHO, M. S.; PINTO, D. A.; VISENTIN, I. C.; SOUZA, F. M. A. Contabilidade de Custos Aplicada à Gestão Hospitalar Uma Revisão Teórica. **Revista Multidisciplinar Humanidades e Tecnologia (FINOM)**, [s. l.], v. 29, n. 1, 2021. Disponível em: <https://revistas.icesp.br/index.php/FINOM_Humanidade_Tecnologia/article/view/1589/1172>. Acesso em: 08 jan. 2026.

COSTA, T. A.; SILVA, A. H. C.; LAURENCEL, L. C. ESCOLHA DE PRÁTICAS CONTÁBEIS: UM ESTUDO SOBRE PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO EM EMPRESAS BRASILEIRAS NÃO FINANCEIRAS DE CAPITAL ABERTO. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 7, n. 18, p. 25, 2013. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v7i18.55429>. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/55429>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

DALLORA, M. E. L. V. **Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino**. 2007. 104 f. Dissertação (Mestrado em Medicina) - Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2007. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/17/17139/tde-03032008-133139/pt-br.php>>. Acesso em: 06 jan. 2026.

GIL, A. C. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEEDER, S. R. Valuable health: what do we want, and how do we get it? **Australian Journal of Public Health**, [s. l.], v. 16, n. 1, p. 6–14, 1992. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1753-6405.1992.tb00017.x>>. Acesso em: 08 jan. 2026.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 11. ed., São Paulo: Atlas, 2019. 381 p.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3. ed. Compacta. São Paulo: Atlas, 2001. 275 p.

MELILLO, P. H.; BRAGANÇA, C. G.; MEDEIROS, R. V. V. Escolhas contábeis e gerenciamento de resultados: um estudo sobre o reconhecimento de subvenções governamentais em um hospital filantrópico. **Revista Ambiente Contábil**, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, v. 11, n.1, p. 201-219, 2018. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/14344>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, [s. l.], v. 18, n. 44, p. 33–43, 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/307667929_Custeio_ABC_no_ambiente_hospitalar_um_estudo_nos_hospitais_universitarios_e_de_ensino_brasileiros>. Acesso em: 06 jan. 2026.

MOTTA, K. F.; PONCETTI, A. F. U.; ESTEVES, R. Z. O impacto da tecnologia da informação na gestão hospitalar. **Revista de Saúde Pública do Paraná**, [s. l.], v. 2, p. 93–102, 2019. DOI: <<https://doi.org/10.32811/25954482-2019v2supl1p93>>. Acesso em: 08 jan. 2026.

MURCIA, F. D. R. Interação entre Contabilidade e Direito: em busca de uma teoria da regulação contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [s. l.], v. 9, n. 25, p. 19–32, 2010. DOI: <<https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n25p19-32>>. Disponível em: <<https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1090>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

NASCIMENTO, F. P.; SOUSA, F. L. L. Metodologia da Pesquisa Científica: teoria e prática – como elaborar TCC. 2. ed. Fortaleza, CE: INESP, 2017.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO FILHO, J. F. Elementos de Contabilidade Gerencial Para Hospitais Públicos: Reflexões Em Torno de Um Novo Paradigma. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9, 2002, São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo, 2002. Disponível em: <<https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/download/2734/2734>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

SANTOS, A. R.; MARTINS, D. F. V.; DE MORAES, T. A.; DE CASTRO, M. M. B.; VIANA, L. O.; DE MOURA, E. A. MENOS É MAIS? UMA ANÁLISE DA EFICIÊNCIA NO USO DOS RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS. *Revista Contemporânea*, [s. l.], v. 3, n. 12, p. 26951–26983, 2023. Disponível em:

<<https://ojs.revistacontemporanea.com/ojs/index.php/home/article/view/2115>>. Acesso em: 08 jan. 2026.

SÃO ROMÃO, K. S. Gestão de custos hospitalares em hospitais privados de São Paulo. 2014. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/1576>. Acesso em: 5 mar. 2025.

SCHIER, C. U. C. Gestão de Custos. 1. ed. Curitiba: InterSaberes, 2013. 252 p.

SILVA, A. P. F.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A. Estudo dos Métodos de Custeio Mais Utilizados Pelos Hospitais de Recife. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9, 2002, São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo, 2002. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2735/2735>>. Acesso em: 12 jan. 2026.

SILVA, B. N.; ALCANTARA, C. C. V.; BAIIOCHI, S. V. F.; HEIL, A. H.; ABBAS, K. Gestão de custos em hospitais: análise dos artigos publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4393>>. Acesso em: 08 jan. 2026.

SPESSATTO, G.; BEZERRA, F. A. Utilização das abordagens positiva e normativa nas pesquisas em contabilidade. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15, 2008, Curitiba. **Anais eletrônicos...** Curitiba, 2008. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1193>>. Acesso em: 08 jan. 2026.

VIEIRA, G. B. B.; AITA, B. H.; KLIEMANN NETO, F. J.; CHIES, F. Identificação e análise dos métodos de custeio aplicáveis a uma empresa com produção. **Revista Gestão Industrial**, [s. l.], v. 11, n. 1, p. 235–255, 2015. DOI: <https://doi.org/10.3895/gi.v1i1.1912>. Disponível em: <<https://periodicos.utfpr.edu.br/revistagi/article/view/1912>>. Acesso em: 06 jan. 2026.

WAMSER, R.; EYERKAUFER, M. L.; RENGEL, R. Gestão de custos: desenvolvimento de uma ferramenta gerencial de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviços contábeis. **Revista Contabilidade e Controladoria**, [s. l.], v. 11, n. 1, 2019. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/64488>>. Acesso em: 08 jan. 2026.

APÊNDICE

APÊNDICE A: CONTEXTUALIZAÇÃO GERAL

APÊNDICE B: ESTRUTURA DE CUSTOS EM SAÚDE

APÊNDICE C: MÉTODOS E FERRAMENTAS

APÊNDICE D: PROCESSO DE COMPRAS

APÊNDICE E: ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO ESTOQUE

APÊNDICE F: ANÁLISE E GESTÃO

APÊNDICE G: DESAFIOS E MELHORIAS

APÊNDICE A: CONTEXTUALIZAÇÃO GERAL

Qual o porte da unidade de saúde: *

- ☐ Pequeno porte (até 50 leitos)
- ☐ Médio porte (51 a 150 leitos)
- ☐ Grande porte (acima de 150 leitos)
- ☐ Ambulatorial (sem leitos)

Qual o seu cargo na empresa? *

- ☐ Contador
- ☐ Coordenador financeiro
- ☐ Gestor de custos
- ☐ Diretor administrativo
- ☐ Auditor interno
- ☐ Outro: _____

Existe um setor exclusivo para apuração de custos? *

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Em implantação

Atendimento à rede privada: *

- ☐ Não há atendimento da modalidade "particular"
- ☐ Até 25% dos atendimentos são da modalidade "particular"
- ☐ De 26% a 50% dos atendimentos são da modalidade "particular"
- ☐ De 51% a 75% dos atendimentos são da modalidade "particular"
- ☐ De 76% a 100% dos atendimentos são da modalidade "particular"

Atendimento à rede conveniada: *

- ☐ Não há atendimento por convênio com planos de saúde
- ☐ Até 25% dos atendimentos são por convênio com planos de saúde
- ☐ De 26% a 50% dos atendimentos são por convênio com planos de saúde
- ☐ De 51% a 75% dos atendimentos são por convênio com planos de saúde
- ☐ De 76% a 100% dos atendimentos são por convênio com planos de saúde

Atendimento ao SUS: *

- ☐ Não há atendimento pelo SUS
- ☐ Até 25% dos atendimentos são por convênio com planos de saúde
- ☐ De 26% a 50% dos atendimentos são por convênio com planos de saúde
- ☐ De 51% a 75% dos atendimentos são por convênio com planos de saúde
- ☐ De 76% a 100% dos atendimentos são por convênio com planos de saúde

APÊNDICE B: ESTRUTURA DE CUSTOS EM SAÚDE

Estrutura de Custos em Saúde
Os principais custos diretos são: (marque até 3) * ☐ Honorários das equipes ☐ Medicamentos ☐ Materiais de consumo ☐ Exames laboratoriais e de imagem ☐ Internações e leitos ☐ Procedimentos cirúrgicos ☐ Outro: _____
Os principais custos indiretos são: (marque até 3) * ☐ Lavanderia ☐ Limpeza ☐ Manutenção predial ☐ Energia elétrica, água, gás ☐ TI ☐ Administração geral ☐ Outro: _____
Como os custos com o tratamento de resíduos impactam o orçamento operacional da empresa? * ☐ Representam uma parcela significativa e são monitorados com atenção. ☐ São considerados custos fixos, sem grande impacto nas decisões. ☐ Não há um controle específico sobre esses custos. ☐ Não sei informar.

APÊNDICE C: MÉTODOS E FERRAMENTAS

Métodos e ferramentas
Qual o método de custeio utilizado pela instituição? * ☐ Por absorção ☐ Custeio variável ☐ ABC ☐ Nenhum ☐ Outro: _____
Como os custos são atribuídos? * ☐ Por paciente ☐ Por procedimento ☐ Custo médio por leito/dia ☐ Nenhum dos anteriores ☐ Outro: _____
A instituição utiliza algum sistema para gestão de custo? * ☐ Sim, integrado ao ERP/hospitalar ☐ Sim, mas de forma independente ☐ Não utiliza sistemas, apenas planilhas ☐ Nenhum controle sistematizado
Como o hospital define os preços dos serviços prestados? * ☐ Com base nos custos internos ☐ Conforme tabelas do SUS ou convênios ☐ Por decisão estratégica da diretoria ☐ Outro: _____

APÊNDICE D: PROCESSO DE COMPRAS

Processo de Compras	
O critério utilizado para o planejamento de compras considera quais tipos de informações ou dados? <i>(Pode selecionar mais de uma opção, se aplicável)</i> *	☐ Histórico de consumo e demanda dos produtos ou serviços ☐ Custos unitários e impacto na margem de contribuição ☐ Estoque atual e níveis mínimos/máximos definidos ☐ Projeções de atendimento ou produção futura ☐ Requisitos regulatórios ou normas técnicas ☐ Sugestões ou solicitações diretas das áreas usuárias ☐ Relação com fornecedores e condições comerciais ☐ Não há critérios definidos ou padronizados
A instituição adota algum tipo de controle para o orçamento e realização de compras? *	☐ Sim ☐ Não ☐ Parcialmente ☐ Não sei
Existe política de registro e justificativa para compras emergenciais? *	☐ Sim ☐ Não ☐ Parcialmente ☐ Não sei
De que forma a instituição avalia a fidelização de fornecedores? Existem critérios utilizados para avaliar o desempenho e a qualidade dos parceiros comerciais? *	Sua resposta

APÊNDICE E: ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO ESTOQUE

Organização e Estrutura do Estoque
O hospital possui um local físico específico para armazenar os materiais? * ☐ Sim ☐ Não ☐ Parcialmente ☐ Não sei
Há registros e avaliações sistemáticas referentes a perdas por extravio, avarias ou vencimento? Realiza-se mensuração dessas ocorrências? * ☐ Sim ☐ Não ☐ Parcialmente ☐ Não sei
O hospital acompanha indicadores como (Pode selecionar mais de uma, se aplicável) * ☐ Índice de ruptura de estoque ☐ Custo por item estocado ☐ Custo por armazenagem ☐ Outro: _____

APÊNDICE F: ANÁLISE E GESTÃO

Análise e Gestão
Os dados de custos são utilizados para: <i>(marque todas que se aplicam)</i> * ☐ Precificação de serviços e pacotes ☐ Negociação com operadoras de saúde ☐ Controle orçamentário ☐ Tomada de decisão gerencial ☐ Não são utilizados regularmente
Utilizam algum indicador global de desempenho econômico-financeiro? * ☐ Pacientes/dia ☐ Procedimentos/dia ☐ Média de permanência em enfermaria (em dias) ☐ Média de permanência em UTI (em dias) ☐ Outro: _____
A margem de contribuição é considerada na avaliação da eficiência de áreas ou serviços? * ☐ Sim, é um indicador-chave para decisões sobre continuidade e expansão de serviços. ☐ É utilizada ocasionalmente, mas não é central nas análises financeiras. ☐ Não é considerada, priorizamos outros indicadores como custo total ou faturamento. ☐ Não conhecemos ou não aplicamos esse conceito na empresa.
Em sua percepção, quais fatores mais contribuem para a subjetividade na alocação de custos? (marcar até 2) * ☐ Falta de critérios padronizados ☐ Falta de sistema adequado ☐ Interferência de gestores na alocação ☐ Ausência de capacitação técnica ☐ Necessidade de ajustar indicadores de desempenho ☐ Outro: _____
Como você classificaria o nível de maturidade da gestão de custos da instituição? * ☐ Inexistente ☐ Inicial (dados coletados sem uso gerencial) ☐ Intermediário (dados usados para relatórios e decisões operacionais) ☐ Avançado (integração com decisões estratégicas e precificação)
A entrada e alocação de custos atuais favorecem a transparência e eficiência da gestão? * ☐ Sim ☐ Parcialmente ☐ Não

APÊNDICE G: DESAFIOS E MELHORIAS

Desafios e Melhorias

Qual seria o maior desafio na apuração de custos? (escolha apenas 2) *

☐ Falta de sistemas integrados

☐ Falta de mão de obra especializada

☐ Dificuldade na coleta de dados setoriais

☐ Falta de cultura de gestão por custos

☐ Outro: _____

A instituição tem planos de aprimorar o controle de custos nos próximos anos?

Sua resposta _____

Gostaria de sugerir/abordar algum ponto que considera importante para o tema de gestão de custos hospitalares:

Sua resposta _____