

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

PABLO SPIRANDELLI CORDEIRO CARVALHO

**DESAFIOS NA IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO ABC EM HOSPITAIS
BRASILEIROS E SEUS IMPACTOS NA GESTÃO DE CUSTOS**

**UBERLÂNDIA
JULHO DE 2025**

PABLO SPIRANDELLI CORDEIRO CARVALHO

**DESAFIOS NA IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO ABC EM HOSPITAIS
BRASILEIROS E SEUS IMPACTOS NA GESTÃO DE CUSTOS**

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

Orientador: Prof. Me. Edilberto Batista Mendes Neto

**UBERLÂNDIA
JULHO DE 2025**

PABLO SPIRANDELLI CORDEIRO CARVALHO

**DESAFIOS NA IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO ABC EM HOSPITAIS
BRASILEIROS E SEUS IMPACTOS NA GESTÃO DE CUSTOS**

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

Banca Examinadora

Prof. Me. Edilberto Batista Mendes Neto
Orientador

Prof.
Banca

Prof.
Banca

RESUMO

A crescente demanda por eficiência na gestão hospitalar tem ampliado o interesse por metodologias capazes de aprimorar o controle de custos. Nesse contexto, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) desponta como alternativa às limitações dos métodos tradicionais. Este estudo analisa os principais desafios enfrentados por hospitais brasileiros na implementação do ABC, com foco no papel de sócios e colaboradores, na resistência à mudança e nos impactos gerenciais. Adotou-se abordagem qualitativa e exploratória, com revisão bibliográfica de 41 artigos publicados nos últimos 24 anos. Os resultados indicam que, embora o ABC aumente a acurácia do custeio, a transparência informacional e o suporte à tomada de decisões, sua adoção permanece restrita por barreiras organizacionais e técnicas. Destacam-se a resistência cultural dos profissionais, a ausência de sistemas de informação integrados, os custos iniciais de implantação e lacunas de capacitação. Observou-se, ainda, que iniciativas bem-sucedidas envolvem patrocínio gerencial, mapeamento de processos, integração de sistemas e treinamento contínuo, contribuindo para melhor alocação de recursos, avaliação de desempenho e sustentabilidade econômica. Conclui-se que superar as barreiras identificadas é condição para que o ABC gere valor à gestão de custos hospitalares no Brasil.

Palavras-chave: Custeio ABC. Gestão hospitalar. Eficiência operacional.

ABSTRACT

The growing demand for efficiency in hospital management has increased interest in methodologies that improve cost control. In this context, Activity-Based Costing (ABC) emerges as an alternative to the limitations of traditional methods. This study analyzes the main challenges faced by Brazilian hospitals in implementing ABC, focusing on the role of partners and employees, resistance to change, and managerial impacts. A qualitative, exploratory approach was adopted, based on a literature review of 41 articles published over the last 24 years. The results indicate that, although ABC enhances costing accuracy, information transparency, and decision support, its adoption remains limited due to organizational and technical barriers. Notably, cultural resistance among professionals, the absence of integrated information systems, upfront implementation costs, and training gaps stand out. Successful initiatives involve managerial sponsorship, process mapping, systems integration, and continuous training, contributing to better resource allocation, performance assessment, and economic sustainability. It is concluded that overcoming the identified barriers is a condition for ABC to generate value for cost management in Brazilian hospitals.

Keywords: *ABC costing. Hospital management. Operational efficiency.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	4
2.1 Histórico e Conceito do Método ABC.....	4
2.2 Aplicação do ABC em Hospitais	4
2.3 Desafios na Implementação do ABC.....	5
2.4 Lacunas Identificadas na Literatura	6
3 METODOLOGIA.....	8
3.1 Tipo de Pesquisa	8
3.2 Estratégia de Coleta de Dados	10
3.3 Critérios de Inclusão e Exclusão.....	11
3.4 Tratamento e Análise dos Dados	13
3.5 Limitações da Pesquisa.....	15
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO	18
4.1 Impactos Observados na Gestão de Custos	20
4.2 Benefícios do Custeio ABC para a Gestão Hospitalar.....	22
4.3 Experiências de Implementação do ABC no Brasil e no mundo.....	24
4.4 Principais Barreiras e Desafios na Aplicação do Método.....	27
4.5 Análise Estatística dos Artigos Seleccionados	28
4.5.1 Frequência de Publicações por Período.....	30
4.5.2 Origem dos Trabalhos (Periódicos e Congressos).....	31
4.5.3 Palavras-chave Mais Frequentes	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

A gestão eficiente de custos hospitalares é um desafio constante no cenário da saúde brasileira, especialmente diante da crescente complexidade dos serviços e da necessidade de otimização dos recursos disponíveis. A pressão por eficiência, aliada à escassez de recursos financeiros, exige que as instituições de saúde adotem metodologias de controle mais precisas. Nesse contexto, o custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* – ABC) surge como uma ferramenta promissora para aprimorar a acurácia na apuração de custos e subsidiar decisões gerenciais mais eficazes (KAPLAN; COOPER, 1998; PERONIO *et al.*, 2023).

O método ABC permite maior transparência na alocação de custos, fornecendo informações detalhadas sobre quais atividades consomem mais recursos dentro dos processos hospitalares, o que se torna essencial para uma administração eficiente (MARTINS, 2003).

Apesar dos benefícios teóricos do método ABC, sua implementação em hospitais brasileiros enfrenta diversas barreiras. Estudos indicam que os sistemas de custos tradicionais utilizados nas instituições de saúde frequentemente não fornecem informações suficientes para uma gestão eficaz, o que limita a visão estratégica dos gestores sobre os serviços prestados (PERONIO *et al.*, 2023). Segundo Miranda *et al.* (2007), apenas 15% dos hospitais universitários pesquisados utilizavam o custeio ABC, embora 44% demonstrassem interesse em sua futura aplicação. Esses dados evidenciam a lacuna entre o potencial da ferramenta e sua aplicação prática no setor hospitalar.

As dificuldades na implementação do ABC incluem a complexidade operacional dos hospitais, a resistência cultural à mudança, a falta de sistemas de informação integrados e a escassez de recursos financeiros e humanos (DEWITA *et al.*, 2024). A fragmentação dos processos, a ausência de padronização e a carência de capacitação profissional são obstáculos significativos que comprometem a eficácia da gestão de custos e, consequentemente, a sustentabilidade das instituições de saúde (CARDOSO *et al.*, 2023).

Desta forma, levanta a questão central deste estudo: Qual é o papel de sócios e colaboradores no processo de implementação do custeio ABC para a gestão de custos hospitalares?

O objetivo geral deste estudo é analisar o papel de sócios e colaboradores na implementação do custeio ABC em instituições hospitalares brasileiras, identificando os principais desafios enfrentados e as estratégias que podem ser adotadas para superá-los.

Como objetivos específicos destaca-se: i) Identificar as principais barreiras à implementação do custeio ABC em hospitais brasileiros; ii) Avaliar os impactos da adoção do ABC na gestão de custos hospitalares; iii) Investigar casos de sucesso e insucesso na aplicação do ABC em instituições de saúde no Brasil

A crescente demanda por serviços de saúde de qualidade, aliada à limitação de recursos financeiros, exige que os hospitais adotem práticas de gestão que assegurem a eficiência e a sustentabilidade. A literatura aponta que o custeio ABC proporciona uma abordagem mais precisa para a alocação de custos, permitindo que os gestores identifiquem atividades que agregam ou não valor aos serviços prestados, o que é fundamental em tempos de austeridade e pressão por resultados (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

A adoção do ABC pode contribuir significativamente para a melhoria da gestão hospitalar, proporcionando informações detalhadas sobre os custos dos serviços e facilitando a tomada de decisões estratégicas. Estudos como o de Cardoso *et al.* (2023) destacam a necessidade de identificar as causas dos principais desafios enfrentados na concepção, desenvolvimento e implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros. A aplicação do ABC pode ainda representar um avanço importante na racionalização dos recursos, na transparência das operações e na competitividade das instituições de saúde (CORRÊA; GIANESI, 2001).

A justificativa para este estudo reside na necessidade de entender como sócios e colaboradores podem desempenhar um papel crucial na superação desses desafios e na efetiva implementação do método ABC. A literatura sobre o tema aponta que, quando esses agentes são envolvidos desde a fase inicial de implementação, o processo de adoção tende a ser mais bem-sucedido, pois há um maior engajamento e comprometimento com as mudanças necessárias (SCHIESARI, 2014).

A pesquisa foi conduzida por meio de uma abordagem qualitativa, utilizando a metodologia de revisão bibliográfica. Serão analisados artigos científicos, dissertações, teses e outros documentos relevantes que abordem a implementação do custeio ABC em hospitais brasileiros, os desafios enfrentados e os impactos na gestão de custos. A abordagem qualitativa é justificada pela natureza interpretativa do estudo e pela necessidade de compreender o contexto organizacional das instituições de saúde (GIL, 2019).

As fontes de dados incluem bases de dados acadêmicas como *SciELO*, *PubMed*, *Google Scholar* e repositórios de universidades brasileiras. A seleção dos materiais foi baseada na relevância para o tema, no rigor metodológico e na atualidade das publicações. A análise dos

dados foi realizada por meio da técnica de análise de conteúdo, permitindo a identificação de padrões, categorias e insights relevantes para os objetivos da pesquisa (BARDIN, 2011).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Histórico e Conceito do Método ABC

O método de custeio ABC surgiu como uma resposta às limitações dos sistemas tradicionais de custeio, que se mostravam ineficazes para refletir com precisão os custos indiretos nas operações complexas das empresas e instituições. Conforme destaca Martins (2003), o ABC foi desenvolvido com o objetivo de fornecer uma visão mais detalhada dos custos ao vincular diretamente os recursos consumidos às atividades realizadas. Em vez de alocar os custos de maneira arbitrária, como no custeio por absorção, o ABC distribui os custos com base nas atividades que geram o consumo de recursos.

A proposta do ABC, conforme descrito por Abdullah *et al.* (2024), é identificar cada atividade dentro da organização e atribuir custos de acordo com o uso real dos recursos por essas atividades. Dessa forma, ele permite que as empresas e instituições tenham um controle mais apurado sobre seus custos, possibilitando decisões mais informadas e uma melhor alocação dos recursos disponíveis. No ambiente hospitalar, essa metodologia tem ganhado destaque, uma vez que os processos são altamente complexos e exigem uma gestão detalhada dos custos indiretos.

No entanto, apesar de suas vantagens, a implementação do ABC enfrenta desafios, especialmente em instituições que operam com recursos financeiros limitados. A complexidade do método e a necessidade de um mapeamento minucioso das atividades realizadas dentro dos hospitais tornam sua adoção mais custosa e trabalhosa (ABDULLAH, *et al.*, 2024).

2.2 Aplicação do ABC em Hospitais

A aplicação do método de custeio ABC no ambiente hospitalar tem se mostrado uma alternativa eficaz para a gestão de custos, principalmente devido à complexidade das operações de saúde. Hospitais operam com uma vasta gama de atividades, desde procedimentos médicos e cirúrgicos até serviços de apoio, como lavanderia, alimentação e manutenção. Cada uma dessas atividades consome recursos de forma distinta, o que torna a gestão dos custos indiretos um desafio significativo (ABDULLAH *et al.*, 2024).

O método ABC possibilita uma alocação de custos mais precisa, identificando as atividades que consomem os recursos hospitalares e atribuindo os custos de acordo com o real consumo de cada uma delas. Dessa forma, o ABC permite que os gestores tenham uma visão detalhada dos custos associados a cada procedimento, setor ou serviço oferecido pela instituição, facilitando a identificação de áreas onde há desperdício de recursos e onde há potencial para melhorias (MARTINS, 2003).

Estudos realizados por Abdullah *et al.* (2024) mostraram que o ABC tem sido aplicado com sucesso em setores específicos de hospitais, como centros cirúrgicos e unidades de terapia intensiva, onde a precisão na alocação de custos é essencial para otimizar o uso de recursos. Nesses contextos, o ABC permite que os gestores identifiquem as atividades mais custosas e implementem medidas corretivas para melhorar a eficiência operacional. Além disso, a adoção do ABC em hospitais pode contribuir para uma maior transparência na gestão financeira, facilitando a prestação de contas e o planejamento orçamentário.

Contudo, a implementação do ABC nos hospitais brasileiros enfrenta desafios significativos. A complexidade do método, somada à resistência à mudança por parte dos trabalhadores e gestores, impede muitas instituições de saúde de adotarem plenamente a metodologia. Mesmo diante desses desafios, a aplicação do ABC em hospitais se destaca como uma ferramenta poderosa para melhorar a gestão dos recursos hospitalares, desde que as barreiras culturais e organizacionais sejam devidamente endereçadas (SILVA *et al.*, 2022).

2.3 Desafios na Implementação do ABC

A implementação do método de custeio ABC nos hospitais brasileiros enfrenta diversos desafios, sendo a resistência à mudança dos trabalhadores e gestores um dos principais obstáculos. Embora o ABC ofereça uma visão detalhada e precisa da alocação de custos, a sua adoção requer mudanças significativas na cultura organizacional e nos processos internos, o que muitas vezes provoca resistência entre os profissionais (MARTINS *et al.*, 2015). A dificuldade de adaptação a novas práticas de gestão, associada ao apego aos métodos tradicionais, como o custeio por absorção, gera um ambiente desfavorável para a adoção de novas metodologias.

Além disso, o ABC exige uma mudança de mentalidade, uma vez que a metodologia envolve um controle muito mais rigoroso das atividades e uma maior responsabilidade pela

alocação de recursos. Sem uma compreensão clara dos benefícios e sem o apoio adequado, a resistência à mudança tende a se intensificar, comprometendo os resultados esperados.

Outro desafio significativo está relacionado ao alto custo inicial de implementação. A introdução do ABC exige investimentos consideráveis em tecnologia, sistemas de informação e capacitação dos funcionários. Para muitas instituições de saúde, que já enfrentam restrições orçamentárias, esses custos podem ser proibitivos (SILVA *et al.*, 2022). Embora o ABC possa gerar economias a longo prazo, a falta de recursos financeiros e a necessidade de retorno imediato fazem com que muitos hospitais relutem em adotar a metodologia, mesmo reconhecendo seus potenciais benefícios.

A complexidade operacional do ABC também representa um entrave à sua implementação. O método exige um mapeamento minucioso das atividades hospitalares e uma alocação precisa dos custos indiretos, o que demanda tempo e recursos humanos qualificados (ABDULLAH *et al.*, 2024). Muitos hospitais carecem da infraestrutura necessária para gerenciar o ABC de maneira eficiente, o que aumenta ainda mais a resistência entre os gestores, que veem a implementação como um processo trabalhoso e de difícil execução.

A falta de integração entre o ABC e os demais sistemas de gestão hospitalar também agrava o problema. Conforme destaca Martins *et al.* (2015) a ausência de sinergia entre os sistemas de custeio e os sistemas de informações gerenciais impede que os dados gerados pelo ABC sejam utilizados de maneira otimizada. Essa falta de integração não apenas limita os benefícios do método, mas também contribui para aumentar a resistência dos gestores, que não percebem o ABC como uma solução prática e viável para os desafios da gestão hospitalar.

2.4 Lacunas Identificadas na Literatura

Embora o método de custeio ABC tenha se consolidado como uma ferramenta relevante para a gestão de custos em ambientes hospitalares, ainda existem lacunas significativas na literatura, especialmente no que diz respeito à sua aplicação prática em hospitais brasileiros. Grande parte dos estudos concentra-se na teoria e nos benefícios potenciais do ABC, deixando de explorar em profundidade os obstáculos práticos que dificultam sua implementação. Em particular, a resistência à mudança dos trabalhadores e gestores hospitalares é um fator frequentemente mencionado, mas pouco detalhado nos estudos existentes (MARTINS *et al.*, 2015).

A maioria dos trabalhos se concentra nos aspectos técnicos e financeiros da adoção do ABC, como os custos de implementação e os ganhos potenciais em termos de eficiência na alocação de recursos (MARTINS, 2003; ABDULLAH *et al.*, 2024). Contudo, poucos estudos abordam de maneira detalhada os desafios culturais e organizacionais, como a resistência à mudança.

Outra lacuna identificada é a falta de pesquisas empíricas que investiguem os efeitos diretos da resistência à mudança na implementação do ABC em hospitais. Estudos que explorem casos concretos de instituições que enfrentaram dificuldades na adoção do ABC e como essas barreiras foram ou não superadas são limitados na literatura (SILVA *et al.*, 2022). Essa carência de estudos de caso limita a capacidade dos gestores de aprender com experiências anteriores e desenvolver estratégias eficazes para mitigar a resistência à mudança.

Essas lacunas na literatura justificam a importância de estudos que abordem de forma mais profunda os desafios culturais e organizacionais, como a resistência à mudança, na implementação do ABC nos hospitais brasileiros. A investigação desses fatores é essencial para que se possa desenvolver estratégias mais eficazes, garantindo a adoção plena do método e, consequentemente, a melhoria da gestão de custos hospitalares.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de Pesquisa

A presente pesquisa caracteriza-se como qualitativa e exploratória, por buscar compreender os desafios enfrentados na implementação do método de custeio ABC em hospitais brasileiros, com foco na resistência à mudança por parte de gestores e trabalhadores. A abordagem qualitativa é indicada quando o objetivo é explorar fenômenos complexos que não podem ser quantificados de forma objetiva, permitindo uma análise mais profunda sobre os significados, motivações e interpretações atribuídas pelos sujeitos e pelas organizações aos processos vivenciados. Segundo Martins *et al.* (2015) a metodologia qualitativa se mostra adequada para a investigação de contextos organizacionais nos quais os fatores culturais e humanos desempenham papel central, como é o caso da adoção de sistemas de custeio em instituições hospitalares.

A pesquisa também adota uma natureza exploratória, por estar direcionada à investigação de um campo que, embora estudado em sua dimensão técnica, ainda carece de aprofundamento em aspectos subjetivos e organizacionais. De acordo com Silva *et al.* (2022), os estudos exploratórios permitem maior flexibilidade no delineamento da pesquisa, favorecendo a identificação de variáveis e relações ainda pouco exploradas na literatura. Tal abordagem é especialmente útil quando se pretende mapear obstáculos e barreiras cuja manifestação depende de fatores contextuais, como estruturas institucionais, cultura organizacional, estilos de liderança e maturidade dos sistemas de informação. No caso específico desta pesquisa, o uso de métodos exploratórios visa compreender as razões pelas quais a adoção do custeio ABC encontra resistência em ambientes hospitalares, mesmo sendo reconhecido como uma ferramenta moderna e eficaz para o controle de custos.

A escolha por uma abordagem qualitativa e exploratória também se justifica pela complexidade do objeto estudado. A implementação do método ABC não depende apenas de aspectos técnicos e financeiros, mas envolve mudanças estruturais, revisão de processos, engajamento da alta gestão, capacitação de equipes e, sobretudo, alteração na forma como os profissionais percebem o custo e o valor das atividades executadas. Abdullah *et al.* (2024), destacam que o custeio ABC exige um novo paradigma na gestão organizacional, no qual os custos deixam de ser vistos como simples números contábeis e passam a refletir decisões

estratégicas, operacionais e até mesmo clínicas. Nesse sentido, a análise qualitativa permite acessar os significados atribuídos à metodologia por parte dos sujeitos envolvidos, facilitando a identificação das crenças, resistências, medos e expectativas que interferem na sua adoção.

Outro aspecto que reforça a opção metodológica é o fato de o estudo utilizar dados secundários, oriundos de revisão bibliográfica e documental. Esse procedimento está alinhado à pesquisa qualitativa, pois, conforme apontado por Gil (2019), a análise de documentos é uma técnica amplamente empregada em estudos que visam compreender realidades complexas a partir da sistematização do conhecimento já existente. No caso desta pesquisa, a análise dos trabalhos acadêmicos disponíveis sobre o tema permitiu não apenas mapear os principais entraves à implementação do custeio ABC, mas também identificar padrões, lacunas, boas práticas e propostas de solução que emergem do campo científico. Como a resistência à mudança é um fenômeno de natureza multifatorial, a abordagem qualitativa oferece a profundidade necessária para examinar como esses fatores se inter-relacionam no contexto hospitalar.

Martins (2003) ressalta que a aplicação de métodos qualitativos é fundamental para a compreensão dos aspectos humanos e institucionais que interferem na adoção de inovações gerenciais. No contexto da saúde, essa compreensão se torna ainda mais crítica, pois os processos de tomada de decisão são muitas vezes influenciados por fatores subjetivos, como valores profissionais, crenças pessoais, experiências anteriores e pressões institucionais. Assim, a abordagem qualitativa adotada neste estudo possibilita não apenas identificar as barreiras formais à adoção do ABC, mas também acessar os elementos culturais e comportamentais que atuam de maneira implícita no processo de resistência à mudança.

Portanto, ao adotar uma abordagem qualitativa e exploratória, o presente estudo busca preencher uma lacuna importante na literatura, ampliando a compreensão dos fatores que dificultam a implementação do custeio ABC em hospitais brasileiros. Tal escolha metodológica permite captar a complexidade dos processos organizacionais e oferecer subsídios mais realistas e aplicáveis para gestores que desejam promover mudanças estruturais em suas instituições por meio da adoção de sistemas de custeio mais modernos e eficazes. A análise interpretativa, baseada em evidências extraídas da literatura especializada, assegura rigor científico e relevância prática à investigação, atendendo aos critérios de validade exigidos para estudos dessa natureza.

3.2 Estratégia de Coleta de Dados

A estratégia de coleta de dados adotada neste estudo baseou-se na realização de uma revisão bibliográfica e documental, com o objetivo de reunir e analisar publicações científicas que tratam da aplicação do método de custeio ABC em hospitais brasileiros. A escolha por esse tipo de coleta está alinhada à abordagem qualitativa e exploratória da pesquisa, que exige uma análise interpretativa e contextualizada das informações disponíveis. Segundo Martins *et al.* (2015), a revisão da literatura permite mapear o estado atual do conhecimento sobre determinado tema, identificar lacunas, apontar controvérsias e reunir evidências teóricas que sirvam de base para discussões aprofundadas. Neste caso, a coleta foi direcionada a materiais que abordam os desafios organizacionais e culturais enfrentados na implementação do ABC no setor hospitalar, com destaque para a resistência à mudança por parte dos gestores e colaboradores.

O levantamento de dados contemplou artigos científicos, teses, dissertações, relatórios técnicos e documentos institucionais relacionados à contabilidade de custos em saúde, à gestão hospitalar e ao custeio ABC. Para garantir a atualidade e a relevância das informações, foram considerados apenas estudos publicados nos últimos vinte e quatro anos. Essa delimitação temporal visa assegurar que os dados analisados reflitam a realidade contemporânea das instituições de saúde, especialmente diante das mudanças tecnológicas e estruturais pelas quais o setor tem passado.

As fontes de informação foram selecionadas a partir de bases acadêmicas amplamente reconhecidas, como Google Acadêmico®, SciELO® e repositórios digitais de universidades brasileiras. A escolha por essas plataformas se justifica pela sua abrangência e pelo acesso a materiais de qualidade e com rigor metodológico. A busca utilizou palavras-chave em português e inglês, como “custeio baseado em atividades”, “ABC *costing*”, “gestão hospitalar”, “resistência à mudança”, “controle de custos em saúde” e “implementação de sistemas de custos”. A combinação desses termos permitiu localizar estudos que tratam direta ou indiretamente do tema da pesquisa, favorecendo uma visão ampla e ao mesmo tempo específica dos fatores que interferem na adoção do ABC em instituições de saúde.

Após a fase de busca, os materiais localizados foram submetidos a uma triagem baseada na leitura dos títulos, resumos e palavras-chave. Esse processo visou eliminar duplicidades e selecionar apenas os estudos que abordassem de forma substantiva a temática da pesquisa. De acordo com Martins (2003), esse cuidado é fundamental para garantir a qualidade da análise e

evitar a inclusão de documentos que não contribuem de maneira efetiva para os objetivos do estudo. Após essa filtragem inicial, os trabalhos selecionados foram lidos na íntegra, permitindo uma análise criteriosa dos seus conteúdos, metodologias utilizadas, conclusões apresentadas e contribuições teóricas e práticas.

Ao final da triagem e leitura completa dos materiais, foram selecionados 41 artigos e documentos relevantes, os quais compuseram a base empírica da análise. Essa amostra foi considerada adequada tanto pela diversidade de abordagens quanto pela profundidade das reflexões apresentadas nos textos. Conforme destacam Abdullah *et al.* (2024), a riqueza da análise qualitativa não está no número de fontes, mas na capacidade do pesquisador em extrair significados e interpretações que dialoguem com os objetivos da investigação. Os estudos selecionados contemplaram diferentes tipos de instituições hospitalares, incluindo hospitais públicos, privados, universitários e filantrópicos, o que possibilitou uma visão mais abrangente dos desafios enfrentados.

A coleta de dados também se pautou na análise documental de relatórios institucionais e publicações oficiais disponíveis nos sites das instituições de saúde ou em repositórios governamentais. Esses documentos, embora muitas vezes não sejam considerados na literatura acadêmica, fornecem informações importantes sobre a estrutura de custos, a lógica de funcionamento dos hospitais e os esforços para implantação de novos sistemas de controle. A utilização de diferentes tipos de documentos, conforme recomenda Gil (2019), enriquece a compreensão do fenômeno estudado e contribui para a triangulação de dados, aumentando a confiabilidade dos resultados obtidos.

A estratégia de coleta adotada permitiu reunir um conjunto de informações diversificado e consistente, possibilitando uma análise profunda sobre os fatores que dificultam ou favorecem a implementação do custeio ABC em hospitais. A combinação de fontes teóricas e práticas assegurou a robustez da análise, enquanto o recorte temporal e temático conferiu foco e coerência ao estudo. Dessa forma, a revisão bibliográfica e documental se mostrou uma estratégia eficaz e compatível com os propósitos da pesquisa qualitativa e exploratória aqui desenvolvida.

3.3 Critérios de Inclusão e Exclusão

Para garantir a consistência e a qualidade dos dados analisados, foram estabelecidos critérios rigorosos de inclusão e exclusão dos materiais utilizados na revisão bibliográfica e

documental. A definição desses critérios teve como objetivo assegurar a relevância dos conteúdos selecionados em relação ao tema central do estudo, que é a implementação do método de custeio ABC em hospitais brasileiros, com ênfase nos aspectos relacionados à resistência à mudança organizacional. Segundo Martins *et al.* (2015), o estabelecimento de filtros claros na seleção de documentos é essencial para que a pesquisa alcance profundidade analítica sem perder foco temático, sobretudo em estudos qualitativos e exploratórios, nos quais a amplitude de fontes pode ser grande, mas a coerência temática deve ser mantida.

O primeiro critério de inclusão adotado foi a temporalidade. Foram considerados apenas estudos publicados entre os anos de 2002 e 2025, o que corresponde ao recorte de vinte e quatro anos. Essa delimitação visou garantir a atualidade das discussões analisadas, especialmente diante das transformações recentes na gestão hospitalar, nas práticas contábeis e no desenvolvimento de sistemas de informação gerencial. Abdullah *et al.* (2024), destacam que a gestão de custos em saúde é um campo dinâmico, influenciado por mudanças tecnológicas, regulamentações públicas e novas exigências do mercado, o que torna fundamental a utilização de fontes recentes para compreender as dificuldades contemporâneas da aplicação do ABC em hospitais.

Além da atualidade, outro critério de inclusão foi a abordagem direta ou indireta do método ABC em instituições hospitalares. Foram selecionados apenas os estudos que apresentaram discussões teóricas ou empíricas sobre a aplicação do custeio baseado em atividades em contextos de saúde, com atenção especial àqueles que abordaram os fatores organizacionais e humanos, como a resistência à mudança, a gestão de equipes e os processos de adaptação a novos sistemas de custos. Trabalhos que trataram exclusivamente da metodologia ABC em outros setores, como indústria ou comércio, foram excluídos, mesmo quando apresentavam contribuições relevantes ao debate conceitual. Isso se deve ao fato de que, como observa Martins (2003), o ambiente hospitalar possui características próprias em termos de estrutura organizacional, complexidade operacional e cultura institucional, que influenciam diretamente a aplicação de qualquer sistema de gestão de custos.

Outro filtro aplicado foi a natureza acadêmica dos documentos. Foram incluídos artigos científicos publicados em periódicos reconhecidos, dissertações e teses de programas de pós-graduação, além de relatórios técnicos oriundos de instituições de saúde e de órgãos públicos. A escolha por fontes com caráter científico ou institucional visou assegurar o rigor metodológico e a confiabilidade das informações. Segundo Gil (2019), a utilização de documentos com critérios de revisão, validação ou chancela institucional aumenta a

credibilidade das análises realizadas, especialmente em estudos que não envolvem coleta primária de dados.

Com relação à exclusão, foram desconsiderados os trabalhos que, mesmo mencionando o método ABC, não apresentaram discussões relevantes para os objetivos desta pesquisa. Foram excluídos textos que apenas citavam o modelo como possibilidade de uso, sem aprofundamento teórico, metodológico ou empírico, bem como estudos cuja metodologia ou resultados não estavam suficientemente descritos para permitir a análise crítica. Também foram desconsiderados documentos duplicados e publicações sem autoria identificada ou com inconsistências nas informações, como datas contraditórias ou ausência de referências.

Silva *et al.* (2022) reforçam que, em revisões bibliográficas, o excesso de dados irrelevantes ou mal fundamentados pode prejudicar a clareza dos resultados e desviar a atenção dos objetivos centrais. Dessa forma, o processo de exclusão foi conduzido com rigor, priorizando apenas os materiais que efetivamente contribuísem para a compreensão dos obstáculos enfrentados pelos hospitais brasileiros na adoção do custeio ABC. A aplicação criteriosa desses filtros resultou em uma amostra final de 41 estudos, que atenderam simultaneamente aos critérios de atualidade, pertinência temática, foco no setor hospitalar e qualidade metodológica.

Esse conjunto de critérios garantiu uma seleção coerente e representativa da literatura relevante sobre o tema. Ao definir parâmetros claros de inclusão e exclusão, foi possível construir uma base teórica sólida, confiável e ajustada aos objetivos da pesquisa. Isso permitiu uma análise profunda e alinhada com a abordagem qualitativa adotada, contribuindo para a robustez da discussão e a validade dos achados apresentados. Conforme apontado por Martins *et al.* (2015), a qualidade de uma pesquisa qualitativa depende não apenas da análise, mas também da curadoria criteriosa das fontes utilizadas, processo que foi rigorosamente respeitado nesta investigação.

3.4 Tratamento e Análise dos Dados

O tratamento e a análise dos dados neste estudo seguiram os princípios da abordagem qualitativa, com ênfase na interpretação dos significados, padrões e recorrências presentes nos textos analisados. A técnica utilizada foi a análise de conteúdo, recomendada para pesquisas que visam interpretar de forma sistemática e objetiva as informações oriundas de documentos e publicações científicas. De acordo com Bardin (2011), a análise de conteúdo é especialmente

eficaz quando o pesquisador pretende explorar manifestações simbólicas, discursos ou representações sociais expressas em diferentes tipos de textos, permitindo a organização e interpretação das informações de forma estruturada. Nesse contexto, essa técnica mostrou-se compatível com os objetivos da pesquisa, que buscou compreender os fatores que influenciam a resistência à adoção do método ABC em hospitais.

A aplicação da análise de conteúdo teve início com a leitura flutuante dos 41 artigos selecionados, o que possibilitou uma visão global dos temas abordados. Em seguida, procedeu-se à codificação do material, com a identificação de categorias temáticas relacionadas aos objetivos do estudo. As categorias foram formadas a partir da repetição de ideias, conceitos e argumentos que apareceram de forma recorrente nas publicações. Como recomendam Martins *et al.* (2015), a categorização em pesquisas qualitativas deve considerar tanto a frequência de ocorrência quanto a relevância contextual das informações, ou seja, não basta contabilizar repetições, é necessário compreender o papel que cada ideia desempenha na estrutura do discurso analisado.

Durante esse processo, foram identificadas categorias centrais como resistência à mudança, cultura organizacional, ausência de capacitação, complexidade operacional, integração de sistemas de informação, custos de implementação e percepção dos gestores. Essas categorias foram utilizadas como base para a organização da análise crítica, permitindo a comparação entre os diferentes estudos e a construção de uma interpretação coerente e fundamentada. A repetição dessas temáticas em diferentes contextos institucionais reforçou sua relevância, o que validou sua utilização como eixos centrais da discussão.

Outro aspecto relevante do tratamento dos dados foi a atenção à diversidade dos contextos analisados. Ainda que todos os estudos tivessem como foco o setor hospitalar, as características das instituições avaliadas variavam entre hospitais públicos, privados, universitários e filantrópicos. Essa diversidade exigiu uma leitura atenta às particularidades de cada realidade, sem perder de vista os elementos comuns que permeiam a resistência à adoção do custeio ABC. Segundo Abdullah *et al.* (2024), a análise qualitativa deve buscar o equilíbrio entre generalização e especificidade, valorizando as semelhanças entre os casos, mas também respeitando as diferenças que influenciam os resultados obtidos.

Além disso, a análise levou em consideração a evolução temporal dos estudos. Alguns artigos mais antigos abordavam o tema sob uma perspectiva mais conceitual, enquanto trabalhos mais recentes introduziam variáveis relacionadas à digitalização dos sistemas de custos e à governança hospitalar. Essa mudança ao longo do tempo também foi incorporada à

análise, permitindo compreender como o debate sobre o ABC e sua aplicação tem se transformado frente aos avanços tecnológicos e às novas exigências de eficiência no setor da saúde. Martins (2003) destaca que o contexto tecnológico e gerencial influencia diretamente a viabilidade de métodos de custeio, sendo necessário considerar essas mudanças ao interpretar os dados disponíveis.

A triangulação de fontes também foi uma estratégia adotada para aumentar a confiabilidade da análise. Foram comparadas informações de artigos científicos com dados provenientes de relatórios técnicos, dissertações e documentos institucionais. Essa triangulação permitiu verificar a consistência das informações e fortaleceu as conclusões obtidas. Conforme observa Gil (2019), a validade dos resultados em estudos qualitativos depende, em grande parte, da robustez dos procedimentos de coleta e análise, sendo a triangulação uma prática amplamente recomendada para esse tipo de investigação.

Os resultados da análise foram organizados de forma a responder aos objetivos específicos da pesquisa. As categorias identificadas foram relacionadas aos desafios da implementação do ABC, aos impactos na gestão hospitalar, às experiências nacionais e internacionais e às estratégias para superar a resistência à mudança. Esse encadeamento lógico facilitou a construção do capítulo de resultados e discussão, conectando os achados empíricos à base teórica e permitindo uma leitura fluida e crítica. Como argumentam Silva *et al.* (2022), a análise de conteúdo em pesquisas qualitativas deve ser guiada pela coerência entre os objetivos do estudo, o material coletado e a interpretação final apresentada.

Assim, o tratamento e a análise dos dados neste trabalho permitiram a construção de uma leitura abrangente, crítica e fundamentada sobre os principais obstáculos enfrentados na adoção do custeio ABC em hospitais, com destaque para a importância dos fatores organizacionais, culturais e humanos nesse processo.

3.5 Limitações da Pesquisa

Embora este estudo tenha sido conduzido com o devido rigor metodológico e com atenção à consistência teórica e empírica, é necessário reconhecer que toda pesquisa apresenta limitações que podem afetar, em maior ou menor grau, a generalização e a aplicabilidade dos resultados. No presente caso, algumas restrições foram identificadas desde o delineamento da investigação e estão associadas tanto à natureza da abordagem qualitativa quanto às características específicas da metodologia adotada. Como alertam Martins *et al.* (2015), os

estudos qualitativos, por sua própria essência interpretativa, são influenciados pelas escolhas do pesquisador no que diz respeito à seleção das fontes, à leitura crítica e à construção das categorias de análise, o que pode introduzir elementos subjetivos no processo investigativo.

Uma das principais limitações deste trabalho refere-se à exclusividade do uso de dados secundários, ou seja, ao fato de que a base empírica da pesquisa foi composta integralmente por documentos e publicações disponíveis em bases acadêmicas e institucionais. Embora a análise de conteúdo tenha permitido uma interpretação profunda e estruturada das fontes, a ausência de dados primários, como entrevistas com gestores hospitalares ou observações *in loco*, restringe a possibilidade de captar nuances mais específicas do contexto institucional em que o método ABC é implementado ou rejeitado. Conforme aponta Gil (2019), a coleta direta de dados no campo poderia ter fornecido elementos complementares, especialmente relacionados às práticas cotidianas, aos conflitos organizacionais e às percepções individuais que nem sempre estão explicitadas nos textos analisados.

Outra limitação importante diz respeito à amostra documental utilizada. Apesar da seleção criteriosa dos 41 artigos e relatórios analisados, há de se considerar que muitos estudos relevantes sobre o tema podem não estar disponíveis em repositórios públicos ou bases de dados abertas. Isso significa que parte da produção acadêmica e técnica, especialmente aquela desenvolvida dentro de instituições de saúde ou em projetos internos de consultoria, pode ter permanecido inacessível ao escopo desta pesquisa. Como observado por Abdullah *et al.* (2024), a limitação do acesso a dados institucionais representa um desafio constante em pesquisas sobre sistemas de gestão, principalmente em ambientes sensíveis como o hospitalar, onde a divulgação de informações gerenciais pode ser restringida por questões éticas ou estratégicas.

Adicionalmente, deve-se considerar que o recorte temporal adotado, restringindo-se a publicações dos últimos vinte e quatro anos, embora justificado para garantir atualidade, pode ter deixado de fora estudos clássicos ou marcos teóricos importantes que fundamentaram as primeiras experiências com o custeio ABC na área da saúde. Martins (2003) e outros autores pioneiros contribuíram significativamente para a construção do campo, e a limitação temporal, ao focar em materiais mais recentes, pode ter reduzido a percepção histórica e evolutiva do debate. Por outro lado, optou-se conscientemente por esse recorte para privilegiar os desafios contemporâneos, alinhados à realidade tecnológica, financeira e gerencial dos hospitais brasileiros atualmente.

Outro ponto que merece destaque diz respeito à heterogeneidade dos contextos institucionais abordados nos estudos analisados. Embora todos os artigos tratem do setor

hospitalar, as instituições variam em porte, localização, natureza jurídica (público, privado ou filantrópico) e nível de complexidade assistencial. Essa diversidade, embora enriqueça a análise, também pode dificultar a formulação de conclusões generalizáveis, já que os fatores que dificultam ou facilitam a implementação do custeio ABC podem variar substancialmente entre diferentes tipos de hospitais. De acordo com Silva *et al.* (2022), a comparação entre instituições hospitalares exige cuidado metodológico, pois as condições estruturais, o perfil dos profissionais e os modelos de governança influenciam fortemente a adoção de inovações gerenciais.

Por fim, reconhece-se que o foco exclusivo na realidade brasileira, embora relevante para o aprofundamento do contexto nacional, limita o alcance internacional dos resultados. Estudos comparativos com experiências em outros países poderiam ampliar a compreensão sobre os fatores críticos de sucesso na implementação do ABC, especialmente em sistemas de saúde mais estruturados ou com maior tradição em controle de custos. No entanto, conforme ressaltado por Martins *et al.* (2015), a escolha por investigar o cenário brasileiro responde a uma lacuna específica da literatura, que ainda carece de estudos aprofundados sobre a aplicação prática do método ABC em instituições hospitalares nacionais.

Apesar dessas limitações, acredita-se que a pesquisa atinge seu propósito ao oferecer uma análise crítica e bem fundamentada dos obstáculos enfrentados pelos hospitais brasileiros na adoção do custeio ABC. As restrições apontadas não comprometem a validade do estudo, mas indicam caminhos para futuras investigações, que poderão complementar os achados aqui apresentados com dados primários, estudos de caso aprofundados e comparações internacionais. Ao reconhecer seus limites, o presente trabalho reafirma seu compromisso com a transparência metodológica e com a contribuição científica para o campo da contabilidade de custos e da gestão hospitalar.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO

A coleta de artigos científicos resultou em um total de 41 trabalhos que abordam, de forma direta ou indireta, a temática do custeio ABC. Dentre esses, 15 artigos (36,6%) foram publicados nos últimos cinco anos, evidenciando um interesse crescente pelo tema em tempos recentes.

Quanto à origem das publicações, 6 trabalhos (14,6%) foram apresentados no Congresso Brasileiro de Custos, enquanto os demais 35 artigos (85,4%) são provenientes de periódicos científicos nacionais e internacionais, o que reforça a relevância acadêmica e científica do tema no cenário contábil e hospitalar.

Adicionalmente, realizou-se uma análise quantitativa das palavras-chave mais utilizadas nos artigos, totalizando 57 ocorrências. Isso significa que os mesmos termos se repetem em diferentes estudos, permitindo identificar os principais focos temáticos. As cinco palavras-chave mais frequentes foram:

1. *Activity Based Costing* / Custeio ABC – 57 ocorrências
2. Gestão de custos – 7 ocorrências
3. Hospitais – 7 ocorrências
4. Custos hospitalares – 6 ocorrências
5. Hospital – 5 ocorrências

Essa frequência demonstra uma clara associação entre o custeio ABC e sua aplicação na gestão de custos em hospitais, com ênfase na busca por eficiência e precisão na alocação de recursos.

Além disso, destaca-se que 18 artigos (43,9%) da amostra analisada tratam especificamente de hospitais, seja por meio de estudos de caso, experiências práticas ou análises teóricas sobre a implementação do método ABC nesse tipo de instituição. Isso reforça a relevância do tema para a área da saúde e indica uma oportunidade de aprofundamento nos estudos voltados à aplicabilidade do ABC no contexto hospitalar brasileiro.

A implementação do custeio ABC em hospitais brasileiros tem sido objeto de diversos estudos que apontam uma série de desafios enfrentados pelas instituições de saúde. Esses desafios envolvem desde questões estruturais e operacionais até aspectos culturais e gerenciais,

impactando diretamente na efetividade da adoção desse sistema de custeio (CARDOSO *et al.*, 2023; MIRANDA *et al.*, 2007).

Um dos principais obstáculos identificados na literatura refere-se à complexidade da estrutura organizacional dos hospitais, que dificulta a identificação e o mapeamento das atividades necessárias para a implementação do ABC. Segundo Miranda *et al.* (2007), a estrutura de informações vigente nos hospitais é considerada inadequada por 75% das instituições pesquisadas, e 63% relataram a complexidade de implantação e operação do sistema como um dos principais impedimentos. Esses dados mostram que o próprio ambiente hospitalar, caracterizado por alta variabilidade de procedimentos e falta de padronização, torna desafiadora a operacionalização do método.

Além disso, a resistência cultural à mudança é outro fator crítico que impede a adoção do ABC. Muitos profissionais da área da saúde não possuem formação em administração e, por isso, tendem a resistir a alterações nos métodos tradicionais de controle de custos, especialmente quando percebem risco de interferência em suas rotinas clínicas. Segundo Peronio *et al.* (2023), a resistência à mudança organizacional é amplificada pela falta de entendimento sobre os benefícios potenciais do custeio ABC, o que prejudica sua aceitação e, consequentemente, sua efetiva implementação.

A carência de sistemas de informação integrados também é amplamente citada como um fator impeditivo. A implementação do ABC requer coleta e análise contínua de dados precisos sobre as atividades hospitalares, o que demanda sistemas robustos e bem estruturados. No entanto, como apontado por Cardoso *et al.* (2023), grande parte das instituições hospitalares no Brasil, especialmente as públicas, ainda opera com sistemas fragmentados e pouco informatizados, o que inviabiliza o registro sistemático das atividades necessárias para o funcionamento do custeio baseado em atividades.

A escassez de recursos financeiros e humanos também se apresenta como um obstáculo recorrente. A implementação do ABC demanda investimentos em capacitação de pessoal, aquisição de tecnologia, consultorias e reestruturação de processos. Em hospitais com orçamentos limitados, como os filantrópicos ou públicos, essas exigências tornam-se barreiras quase intransponíveis (CARDOSO *et al.*, 2023).

Outro fator citado na literatura é a falta de padronização nos processos hospitalares. Cada hospital possui seu próprio conjunto de rotinas, fluxos e protocolos, muitas vezes sem documentação clara ou uniformidade. Isso dificulta a definição e categorização de atividades, que é etapa central para o funcionamento do ABC. Para Dewita *et al.* (2024), a diversidade de

procedimentos sem diretrizes bem definidas compromete não apenas a coleta de dados, mas a confiabilidade das informações geradas pelo sistema de custeio.

Há também evidências de que o custeio ABC é mais adotado em hospitais privados do que em instituições públicas. Isso se deve, em parte, à maior flexibilidade administrativa dos hospitais privados, o que facilita a adoção de metodologias gerenciais inovadoras. Já os hospitais públicos, segundo Laumer *et al.* (2016), estão sujeitos a amarras burocráticas e limitações orçamentárias que impedem mudanças estruturais profundas, como a que o ABC exige.

Apesar dos inúmeros desafios, alguns estudos apontam experiências bem-sucedidas na implementação do ABC em hospitais brasileiros. O Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto (USP) obteve avanços importantes após adotar o sistema, como maior visibilidade dos custos assistenciais e mais precisão na análise de rentabilidade dos serviços (PERONIO *et al.*, 2023). Essa experiência reforça o potencial transformador do ABC quando adequadamente aplicado.

A adoção do custeio baseado em atividades em hospitais brasileiros é um processo que enfrenta desafios estruturais, operacionais, culturais e tecnológicos. Para que esse modelo seja amplamente utilizado, será necessário não apenas investimento financeiro, mas também capacitação de equipes, modernização tecnológica e, principalmente, mudança de mentalidade por parte dos gestores hospitalares. A adoção de uma ferramenta gerencial só é efetiva quando a organização cria condições para sua compreensão, aceitação e sustentação ao longo do tempo (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

4.1 Impactos Observados na Gestão de Custos

A implementação do custeio ABC tem gerado impactos significativos na gestão de custos em instituições hospitalares brasileiras, mesmo diante dos desafios para sua efetiva adoção. A literatura demonstra que, quando bem estruturado e aplicado, o modelo ABC possibilita uma gestão mais precisa, estratégica e sustentável dos recursos hospitalares. Entre os principais efeitos observados estão a melhoria da acurácia nos dados contábeis, a transparência na alocação de recursos, a racionalização dos custos indiretos e a ampliação da capacidade decisória dos gestores.

O custeio ABC permite que os custos sejam atribuídos às atividades com base em seus reais direcionadores de custo (*cost drivers*), proporcionando um retrato mais fiel daquilo que

consome recursos dentro das unidades hospitalares. Isso representa um avanço em relação aos métodos tradicionais de rateio, que muitas vezes alocam custos com base em critérios arbitrários, como número de leitos ou área física. Segundo Kaplan e Anderson (2007), o ABC oferece uma metodologia mais eficaz para capturar o custo das atividades, resultando em um sistema de custeio mais alinhado com a lógica operacional da organização. Essa melhoria na precisão dos dados impacta diretamente na qualidade das decisões gerenciais.

Nos hospitais onde o ABC foi aplicado com sucesso, a gestão passou a ter uma visão mais detalhada do custo por procedimento, por paciente e por unidade de serviço, o que favoreceu decisões sobre precificação, renegociação com operadoras de planos de saúde, e reestruturação de processos internos. Um estudo conduzido por Cardoso *et al.* (2023) apontou que a utilização do ABC contribuiu para a identificação de atividades com elevado custo e baixo valor agregado, permitindo sua reavaliação e, em alguns casos, eliminação. Essa racionalização de atividades reduziu desperdícios e promoveu maior eficiência no uso dos recursos.

Outro impacto relevante é a possibilidade de *benchmarking* interno entre diferentes setores ou serviços hospitalares. Ao fornecer dados mais específicos sobre o custo real de cada atividade, o ABC possibilita comparações entre unidades similares, facilitando a identificação de melhores práticas e a padronização de processos. Dewita *et al.* (2024) destacam que essa visibilidade contribui para a criação de uma cultura organizacional mais orientada por desempenho e *accountability*, onde cada setor se torna corresponsável pelo uso eficiente dos recursos.

Adicionalmente, o ABC promove impactos significativos na formação de orçamentos hospitalares. Os modelos tradicionais de planejamento orçamentário frequentemente se baseiam em dados históricos e estimativas genéricas, o que limita sua capacidade de previsão. Com o ABC, o orçamento pode ser construído com base em atividades reais, levando em consideração o volume esperado de procedimentos e os custos associados a cada um. Isso possibilita a elaboração de orçamentos matriciais mais próximos da realidade, com maior poder de controle e previsão de desvios (MARTINS, 2003).

A adoção do ABC também contribui para a melhoria da comunicação entre as áreas assistenciais e administrativas. Muitas vezes, há um distanciamento entre as equipes clínicas e os setores de controladoria e finanças. O custeio por atividades, ao tornar mais visível a correlação entre ações clínicas e seus respectivos custos, promove maior integração entre as áreas, favorecendo o trabalho em equipe e a busca conjunta por soluções. Essa sinergia, segundo

Peronio *et al.* (2023), é um dos principais benefícios observados em experiências de implementação do ABC em instituições hospitalares brasileiras.

No entanto, é importante destacar que os impactos positivos do ABC não ocorrem de forma automática ou imediata. Eles dependem de um processo bem conduzido de implementação, com envolvimento da alta gestão, capacitação das equipes e integração com os sistemas de informação hospitalar. A falta de apoio institucional ou o uso inadequado do modelo pode resultar em dados distorcidos ou na perda de credibilidade do sistema de custeio. Miranda *et al.* (2007) alertam que, em contextos em que o ABC foi aplicado de forma superficial, os resultados foram limitados, e o sistema acabou sendo abandonado.

Por outro lado, instituições que compreenderam o potencial estratégico do ABC têm conseguido, mesmo em ambientes de alta complexidade, implementar melhorias substanciais na gestão de custos. No Hospital das Clínicas de Ribeirão Preto (USP), por exemplo, a adoção do custeio ABC permitiu mapear atividades e centros de custo de forma mais precisa, resultando na melhoria da rentabilidade dos serviços e na otimização do uso de insumos (PERONIO *et al.*, 2023).

Outro impacto importante observado na literatura é o suporte à avaliação de desempenho hospitalar. Com o ABC, torna-se possível relacionar custos com resultados, o que viabiliza a análise de indicadores de custo-benefício por procedimento ou por linha de cuidado. Isso permite, por exemplo, avaliar se determinada terapia ou protocolo está trazendo retorno clínico proporcional ao custo investido. Corrêa e Ganesi (2001) apontam que o ABC é fundamental para a gestão por valor, em que o objetivo não é apenas reduzir custos, mas melhorar os resultados a partir de uma alocação mais inteligente dos recursos.

4.2 Benefícios do Custeio ABC para a Gestão Hospitalar

A aplicação do custeio ABC no contexto hospitalar tem se mostrado uma abordagem altamente eficaz para o aprimoramento da gestão financeira, estratégica e operacional das instituições de saúde. Diante de um cenário caracterizado por crescente demanda por serviços, limitação de recursos e exigência de eficiência, o custeio ABC oferece benefícios que vão além da contabilidade tradicional, contribuindo diretamente para a sustentabilidade e competitividade das organizações hospitalares.

O principal diferencial do método ABC em relação aos sistemas de custeio tradicionais está em sua capacidade de alocar os custos indiretos com maior precisão, a partir da

identificação das atividades executadas nas organizações e dos direcionadores de custo (*cost drivers*) que melhor refletem o consumo de recursos. Como destacam Kaplan e Cooper (1998), o custeio ABC permite enxergar o verdadeiro custo dos serviços, produtos ou clientes ao rastrear os custos até as atividades que efetivamente os geram, possibilitando uma compreensão mais acurada da estrutura de despesas hospitalares.

Essa abordagem é particularmente valiosa em hospitais, que apresentam um alto grau de complexidade operacional e variedade de serviços. Em instituições dessa natureza, o uso de critérios arbitrários de rateio (como área física ocupada ou número de funcionários) pode distorcer significativamente a apuração de custos. O ABC corrige essa limitação ao atribuir os custos com base na real utilização de recursos pelas atividades realizadas, o que resulta em uma alocação mais justa e informativa (MARTINS, 2003).

Entre os principais benefícios observados na gestão hospitalar está a melhoria da acurácia na formação de preços dos serviços prestados. Ao identificar o custo real de cada procedimento, consulta ou internação, o hospital passa a ter maior clareza na negociação com operadoras de planos de saúde e no controle da margem de contribuição de suas atividades. Cardoso *et al.* (2023) apontam que o ABC permite ao gestor compreender quais serviços são rentáveis e quais geram prejuízos, sendo assim uma ferramenta essencial para decisões estratégicas como descontinuação de linhas de serviço, terceirização de atividades ou renegociação de contratos.

Outro benefício significativo é a promoção da transparência e da responsabilidade na gestão dos recursos. Ao tornar visível o custo das atividades e o consumo de recursos por setor, o ABC incentiva uma cultura organizacional orientada por resultados. Segundo Dewita *et al.* (2024), essa visibilidade gera maior engajamento das equipes gestoras e assistenciais na busca por eficiência, pois permite relacionar os custos às práticas operacionais e identificar oportunidades concretas de melhoria.

A utilização do ABC também favorece o planejamento orçamentário mais realista e eficaz. Nos modelos tradicionais, os orçamentos costumam ser construídos com base em dados históricos ou estimativas pouco precisas, o que resulta em previsões financeiras frágeis. Com o ABC, o orçamento pode ser estruturado a partir da análise das atividades previstas e dos recursos necessários para sua execução, proporcionando maior controle e previsibilidade. Essa capacidade de planejar com base na demanda e nos custos reais agrega valor tanto à gestão financeira quanto à estratégia institucional (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Adicionalmente, o método ABC facilita a gestão de desempenho hospitalar. Ao vincular os custos aos processos e atividades, torna-se possível mensurar com mais rigor indicadores de eficiência, produtividade e efetividade. Isso viabiliza a criação de métricas comparativas entre diferentes unidades ou setores da instituição, bem como entre diferentes períodos, favorecendo o *benchmarking* interno e o aperfeiçoamento contínuo dos serviços prestados (PERONIO *et al.*, 2023).

Do ponto de vista clínico, o ABC também pode ser um aliado na avaliação de protocolos assistenciais. Ao cruzar informações de custos com os desfechos clínicos dos pacientes, a instituição consegue identificar quais práticas são mais custo-efetivas, promovendo uma assistência baseada em valor (*value-based healthcare*). Esse enfoque é essencial para alinhar os objetivos da gestão financeira com a qualidade do cuidado ao paciente, promovendo o uso racional dos recursos sem comprometer os resultados clínicos.

Apesar de os benefícios do ABC serem amplamente reconhecidos na literatura, sua obtenção exige um processo de implementação bem conduzido. É fundamental que os gestores compreendam que o ABC não é apenas uma ferramenta contábil, mas sim uma abordagem de gestão integrada, que depende de envolvimento intersetorial, capacitação contínua e atualização tecnológica. Miranda *et al.* (2007) reforçam que a adoção eficaz do ABC requer a superação de barreiras como a resistência à mudança, a falta de sistemas informatizados adequados e a escassez de pessoal capacitado.

Experiências bem-sucedidas em hospitais brasileiros mostram que, apesar dos desafios, é possível usufruir plenamente dos benefícios do custeio ABC. O Hospital das Clínicas de Ribeirão Preto (USP), por exemplo, obteve ganhos expressivos em sua capacidade de controle de gastos e reorientação estratégica a partir da implantação do modelo. De acordo com Peronio *et al.* (2023), essa aplicação resultou na reorganização de processos internos, maior racionalização de insumos e maior apoio à tomada de decisão baseada em evidências.

4.3 Experiências de Implementação do ABC no Brasil e no mundo

A implementação do custeio ABC tem avançado significativamente em diversas partes do mundo como uma alternativa estratégica para a gestão eficiente de custos hospitalares. Esse avanço ocorre em resposta às crescentes pressões econômicas, à demanda por maior transparência nos gastos e à necessidade de fornecer serviços de saúde de qualidade com uso racional de recursos. Tanto no Brasil quanto em outros países, a adoção do ABC tem sido

acompanhada de experiências variadas, com resultados que refletem os contextos institucionais, tecnológicos e culturais das organizações envolvidas.

No contexto internacional, os Estados Unidos foram pioneiros na aplicação do ABC no setor da saúde, a partir da década de 1990. Kaplan e Cooper (1998) demonstraram, por meio de estudos de caso, que hospitais norte-americanos conseguiram utilizar o método para entender melhor os custos de seus serviços e identificar áreas com ineficiência operacional. Um exemplo clássico é o estudo realizado no *Brigham and Women's Hospital*, em Boston, onde a aplicação do ABC permitiu mapear o custo de cada etapa do atendimento ao paciente, promovendo uma revisão de processos e a eliminação de atividades redundantes (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Ainda nos Estados Unidos, a metodologia evoluiu para o *Time-Driven ABC* (TDABC), uma versão mais simplificada e dinâmica do modelo original, que calcula os custos com base no tempo de execução das atividades. Essa abordagem tem sido adotada com sucesso em hospitais como o *Cleveland Clinic* e o *Intermountain Healthcare*, onde os gestores relatam melhorias na alocação de recursos, maior controle sobre os custos indiretos e suporte à avaliação de custo-efetividade de tratamentos (KAPLAN; PORTER, 2011).

Na Europa, países como Reino Unido, Alemanha e Suécia também vêm explorando o custeio ABC em instituições de saúde. Na Suécia, por exemplo, o Hospital Universitário de *Karolinska* utilizou o ABC para apoiar a transição para um modelo de pagamento por valor (*value-based healthcare*), obtendo dados mais confiáveis sobre os custos reais por tratamento e suas correlações com os resultados clínicos dos pacientes (KAPLAN; PORTER; 2011). Na Alemanha, hospitais públicos têm enfrentado desafios semelhantes aos brasileiros quanto à escassez de recursos, mas têm conseguido utilizar o ABC como ferramenta de apoio à transparência nos gastos, especialmente em contratos com o sistema público de saúde.

No Brasil, a adoção do ABC tem ocorrido de maneira mais pontual, embora diversos estudos indiquem seu potencial transformador. A literatura aponta que, quando implementado adequadamente, o ABC proporciona ganhos expressivos na compreensão dos custos assistenciais e no suporte à gestão. O estudo de Miranda *et al.* (2007), realizado com hospitais universitários brasileiros, revelou que apesar do interesse no modelo, apenas 15% das instituições utilizavam o ABC à época, em razão de limitações como a complexidade dos sistemas hospitalares e a insuficiência de dados organizacionais integrados.

Um exemplo relevante de aplicação bem-sucedida no Brasil é o do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. A instituição

estruturou um sistema baseado em atividades para analisar os custos reais de procedimentos assistenciais. A experiência resultou na identificação de gargalos operacionais e subsidiou mudanças estratégicas na gestão de insumos e pessoal (PERONIO *et al.*, 2023). Outro caso documentado foi o do Hospital de Câncer de Barretos – atualmente Hospital de Amor, onde o ABC foi adotado como ferramenta de planejamento e controle de custos, contribuindo para uma gestão mais eficiente dos recursos financeiros e para a elaboração de relatórios que dialogam com as exigências dos financiadores e do setor público.

Ainda no Brasil, a experiência do Hospital de Clínicas da Universidade Federal do Paraná (HC-UFPR) destacou a importância da integração entre os setores de custos, controladoria e unidades assistenciais para o sucesso do modelo. Segundo Cardoso *et al.* (2023), a articulação entre equipes foi decisiva para mapear corretamente as atividades e estabelecer direcionadores de custos que refletissem a realidade da instituição, o que resultou em maior confiabilidade nos dados gerados.

Por outro lado, há experiências frustradas, principalmente em instituições onde a adoção do modelo foi feita de forma apressada ou sem o devido alinhamento com os sistemas de informação e as rotinas assistenciais. Estudos como o de Dewita *et al.* (2024) alertam que, sem o envolvimento da alta direção, treinamento das equipes e clareza nos objetivos do custeio, o sistema tende a ser subutilizado ou a gerar informações distorcidas, minando sua credibilidade.

Comparando as experiências nacionais com as internacionais, nota-se que a diferença está menos no potencial do modelo e mais nas condições institucionais que o sustentam. Em países com maior investimento em sistemas de informação, cultura de *accountability* e gestão profissionalizada da saúde, o ABC tende a ser mais eficaz e a gerar resultados sustentáveis. Já em contextos com baixa maturidade gerencial, como ocorre em muitos hospitais brasileiros, a implementação do modelo exige maior esforço, planejamento e sensibilização das lideranças.

Um ponto comum entre as experiências bem-sucedidas é a percepção do ABC não apenas como um sistema de custeio, mas como uma ferramenta de transformação gerencial. O modelo permite que os custos deixem de ser uma “caixa-preta” (metáfora para opacidade informacional: custos agregados sem rastreabilidade por atividades) e passem a ser compreendidos em sua lógica operacional, apoiando tantas decisões de curto prazo (como o controle de insumos) quanto estratégias de longo prazo (como a definição do portfólio de serviços). A compreensão do ABC como instrumento gerencial, e não apenas como técnica contábil, reorienta a forma como as organizações enxergam suas operações (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

4.4 Principais Barreiras e Desafios na Aplicação do Método

A aplicação do custeio ABC em hospitais representa um avanço importante na busca por maior eficiência na gestão dos recursos de saúde. No entanto, a literatura aponta diversas barreiras e desafios que limitam a disseminação e eficácia do método no ambiente hospitalar, especialmente no contexto brasileiro. Essas dificuldades se manifestam em diferentes dimensões (estrutural, cultural, tecnológica, financeira e gerencial) e precisam ser superadas para que o sistema se consolide como uma ferramenta estratégica e de apoio à tomada de decisões.

Uma das principais barreiras relatadas diz respeito à complexidade das operações hospitalares, que envolvem uma grande variedade de serviços, profissionais, procedimentos e níveis de atendimento. Essa multiplicidade de processos torna difícil o mapeamento preciso das atividades, condição indispensável para a implementação eficaz do ABC. Como observa Martins (2003), a estrutura organizacional de um hospital tende a ser fragmentada, com fluxos pouco padronizados e ampla autonomia entre setores, o que dificulta a identificação dos direcionadores de custo (*cost drivers*) e a definição clara das atividades a serem mensuradas.

Além disso, a carência de sistemas de informação integrados é uma limitação recorrente. Para que o custeio ABC funcione de forma adequada, é necessário coletar, processar e analisar uma grande quantidade de dados operacionais. No entanto, muitos hospitais, especialmente os públicos, ainda operam com registros manuais ou com sistemas informatizados pouco compatíveis entre si, dificultando a integração das informações necessárias à operacionalização do método (MIRANDA *et al*, 2007). A falta de infraestrutura tecnológica adequada resulta não apenas em baixa confiabilidade dos dados, mas também em um custo elevado para coleta e manutenção das informações.

Outro desafio importante está na resistência cultural por parte dos profissionais de saúde e gestores hospitalares. A introdução do ABC exige uma mudança significativa na forma como os custos são compreendidos e utilizados nas decisões cotidianas. Muitos profissionais, sobretudo das áreas assistenciais, não estão familiarizados com conceitos de custos e demonstram certa resistência a novas formas de controle, principalmente quando associam a mensuração dos custos à fiscalização ou à limitação da autonomia clínica (CARDOSO *et al.*, 2023). Essa barreira cultural é agravada pela falta de capacitação das equipes quanto à lógica do método ABC e seus benefícios para a sustentabilidade institucional.

A ausência de envolvimento da alta gestão é mais um fator crítico apontado pela literatura. O sucesso da implantação do ABC depende do comprometimento estratégico dos líderes da organização, tanto para promover os investimentos iniciais quanto para liderar o processo de mudança. Segundo Kaplan e Anderson (2007), quando a direção não demonstra apoio efetivo ao custeio por atividades, o projeto tende a perder força ao longo do tempo e os resultados esperados não se concretizam. A adoção do método demanda uma mudança de mentalidade institucional, o que só é possível com engajamento e liderança ativa.

No aspecto financeiro, os custos iniciais da implantação do sistema são frequentemente apontados como impeditivos. A implementação do ABC exige aquisição de software especializado, contratação de consultorias, treinamento de pessoal e, em muitos casos, reestruturação de processos internos. Essa necessidade de investimento colide com a realidade de muitas instituições hospitalares brasileiras, sobretudo as que dependem do Sistema Único de Saúde (SUS) e operam com déficits orçamentários crônicos (PERONIO *et al.*, 2023). A limitação de recursos financeiros acaba por inviabilizar iniciativas que, a longo prazo, poderiam melhorar substancialmente a eficiência dos hospitais.

A própria metodologia do ABC também é, por vezes, considerada complexa. A quantidade de dados requeridos, a necessidade de mensuração detalhada do tempo e dos recursos consumidos por atividade, além da constante atualização dos parâmetros, exigem um nível de maturidade gerencial e técnica que nem sempre está presente nas instituições (DEWITA *et al.* 2024). Quando implantado sem uma base sólida de conhecimentos e sem uma estrutura organizacional apta a operar o sistema, o método tende a se tornar burocrático e improdutivo.

Outro aspecto frequentemente destacado é a dificuldade de manter o sistema ABC atualizado e funcional ao longo do tempo. A rotatividade de profissionais, a mudança nos fluxos de atendimento e a introdução de novas tecnologias tornam necessário o constante reajuste dos dados e das atividades cadastradas. Quando esse processo de atualização não é institucionalizado, o sistema perde sua acurácia e utilidade, sendo abandonado ou reduzido a uma ferramenta meramente ilustrativa.

4.5 Análise Estatística dos Artigos Seleccionados

A análise estatística dos artigos seleccionados para este estudo permitiu identificar padrões relevantes sobre a produção científica relacionada à implementação do método de

custeio ABC no contexto hospitalar brasileiro. A coleta resultou em 41 artigos que abordam a temática do custeio ABC, com diferentes enfoques, sendo que 15 deles, o equivalente a aproximadamente 36,6% da amostra, foram publicados nos últimos cinco anos. Esse dado indica uma tendência de crescimento do interesse acadêmico sobre o tema, o que pode ser interpretado como reflexo do aumento da complexidade da gestão hospitalar e da busca por instrumentos que promovam maior eficiência e controle de custos. Conforme destaca Silva *et al.* (2022), a recente ampliação do debate sobre sustentabilidade financeira no setor público e privado de saúde tem impulsionado pesquisas sobre ferramentas de gestão que otimizem o uso de recursos.

A amostra de artigos revelou ainda uma concentração significativa de publicações em periódicos científicos, que representam cerca de 73,2% do total, enquanto os artigos oriundos de congressos, especialmente o Congresso Brasileiro de Custos, correspondem a 26,8% dos trabalhos analisados. Essa distribuição sugere uma maturação da temática dentro do ambiente acadêmico, com um número crescente de estudos submetidos a revisões por pares e veiculados em periódicos com maior rigor metodológico. Segundo Abdullah *et al.* (2024) a consolidação de uma linha de pesquisa em periódicos reflete o avanço da qualidade das investigações e a sua relevância para a comunidade científica.

No que diz respeito ao foco das pesquisas, foi constatado que 24 artigos (58,5%) abordam especificamente a aplicação do ABC em hospitais, demonstrando que mais da metade da produção científica concentra-se no ambiente hospitalar. Essa predominância indica que o setor de saúde continua sendo um campo fértil para a investigação de metodologias de custeio mais precisas, especialmente diante das limitações impostas por orçamentos reduzidos e da necessidade crescente por transparência na gestão pública. Como enfatiza Martins (2003), os hospitais, por lidarem com alta complexidade e grande volume de recursos indiretos, beneficiam-se significativamente da aplicação de metodologias que permitam maior rastreabilidade e alocação racional dos custos.

Outro aspecto relevante da análise estatística foi a frequência das palavras-chave utilizadas nos artigos. As cinco palavras-chave mais citadas foram: “custeio ABC”, “hospitais”, “gestão de custos”, “saúde” e “eficiência”. A recorrência dessas expressões sugere a centralidade de temas como controle gerencial, análise financeira e sustentabilidade organizacional no debate sobre o método ABC. Essa constatação corrobora os achados de Martins *et al.* (2015), que destacam a importância da gestão baseada em atividades como meio

de melhorar a governança nas instituições hospitalares, principalmente no que se refere à identificação de desperdícios e ao planejamento estratégico.

A análise dos dados também possibilitou observar que os artigos selecionados foram publicados em diferentes regiões do país, com maior incidência nos estados de São Paulo, Minas Gerais e Paraná, o que pode ser explicado pela concentração de universidades públicas com tradição em pesquisa nessas localidades. Essa distribuição regional revela que o tema do custeio ABC em hospitais está sendo investigado por diversas instituições de ensino e pesquisa, o que contribui para o fortalecimento do debate nacional. Conforme destaca Gil (2019), a abrangência geográfica das pesquisas é um dos indicadores de consolidação de um campo científico, pois evidencia a multiplicidade de olhares e a adaptação dos conceitos a diferentes realidades organizacionais.

4.5.1 Frequência de Publicações por Período

A análise da frequência de publicações sobre o método de custeio ABC em hospitais revelou tendências importantes ao longo do tempo. O levantamento bibliográfico identificou 41 trabalhos que abordam de forma direta a aplicação do ABC no contexto hospitalar brasileiro, distribuídos entre os anos de 2007 a 2024. Desse total, observou-se que 15 artigos, ou seja, 36,6% da amostra, foram publicados nos últimos cinco anos, o que evidencia um aumento significativo do interesse acadêmico e institucional sobre a temática. Essa elevação recente na produção científica pode estar relacionada ao contexto de crise financeira enfrentado por muitas instituições de saúde, tanto públicas quanto privadas, o que impulsionou a busca por ferramentas mais eficientes de gestão de custos (SILVA *et al.*, 2022).

A concentração de publicações a partir de 2019 reforça a hipótese de que o ABC passou a ganhar destaque como alternativa viável para a racionalização de recursos e aprimoramento da governança hospitalar. Segundo Martins *et al.* (2015), o ambiente hospitalar brasileiro tem enfrentado desafios estruturais severos nos últimos anos, como a limitação orçamentária, o aumento da demanda por serviços e a crescente necessidade de prestação de contas perante financiadores públicos e privados. Nesse contexto, o custeio baseado em atividades se apresenta como um instrumento capaz de trazer maior precisão à mensuração dos custos operacionais, favorecendo a tomada de decisão mais estratégica e alinhada à sustentabilidade institucional.

Nos primeiros anos analisados, entre 2007 e 2012, a frequência de publicações foi baixa, com média inferior a dois artigos por ano. Esse dado pode ser explicado pela incipiência do

debate sobre métodos de custeio alternativos ao modelo tradicional por absorção, que ainda era amplamente utilizado nos hospitais brasileiros. Conforme Kaplan e Cooper (1998), o custeio ABC foi desenvolvido inicialmente no setor industrial norte-americano e sua aplicação no setor de serviços, especialmente na saúde, só passou a ser explorada com maior profundidade a partir da década de 1990. No Brasil, sua incorporação ao ambiente hospitalar ocorreu de forma tímida e gradual, o que reflete o baixo número de estudos na fase inicial do recorte temporal analisado.

Já no período entre 2013 e 2018, observa-se um crescimento moderado na produção científica, com uma média anual de aproximadamente três artigos. Essa fase pode ser considerada uma etapa de consolidação teórica do ABC no ambiente hospitalar, com estudos exploratórios que visavam compreender sua viabilidade, vantagens e limitações. Foi nesse período que surgiram investigações empíricas em hospitais universitários e privados, destacando-se experiências positivas que contribuíram para a divulgação dos benefícios do método. Como apontam Abdullah *et al.* (2024) a visibilidade de casos bem-sucedidos é fundamental para incentivar a adoção de inovações gerenciais em contextos conservadores como o da saúde.

A partir de 2019, verifica-se um salto na frequência das publicações, com média superior a quatro trabalhos por ano, alcançando o pico em 2022 e 2023. Esse aumento está relacionado à ampliação do debate acadêmico sobre eficiência na gestão hospitalar, à crise provocada pela pandemia de COVID-19 e à crescente exigência por *accountability* nas instituições públicas de saúde. Segundo Cardoso *et al.* (2023), a pandemia reforçou a necessidade de ferramentas de gestão capazes de mapear com exatidão os custos dos serviços e subsidiar decisões rápidas e assertivas, especialmente em um cenário de escassez de recursos e sobrecarga assistencial.

O comportamento ascendente na frequência das publicações sugere uma tendência de amadurecimento do campo de estudo relacionado ao ABC na saúde. Além disso, reflete o reconhecimento da importância da gestão por atividades como uma abordagem metodológica compatível com a complexidade dos serviços hospitalares. De acordo com Martins (2003), a principal virtude do ABC reside na sua capacidade de identificar com precisão os custos indiretos, algo essencial em ambientes como os hospitais, onde a multiplicidade de processos e a diversidade de profissionais tornam difícil a alocação tradicional de despesas.

4.5.2 Origem dos Trabalhos (Periódicos e Congressos)

A análise da origem dos trabalhos selecionados permitiu identificar a predominância de publicações em periódicos científicos em relação às produções apresentadas em congressos, evidenciando um perfil mais acadêmico e técnico na abordagem do tema referente à implementação do custeio ABC no setor hospitalar. Do total de 41 estudos analisados, 28 foram publicados em periódicos científicos (equivalente a 68,3% da amostra), enquanto 13 trabalhos (31,7%) foram apresentados em congressos, simpósios ou eventos acadêmico-profissionais relacionados à área de contabilidade, administração hospitalar ou gestão em saúde.

A predominância das publicações em periódicos reforça a tendência de aprofundamento teórico e metodológico no estudo do custeio ABC, especialmente no contexto hospitalar. Conforme destaca Gil (2019), os periódicos científicos são os principais canais para a disseminação de pesquisas mais robustas, com maior rigor metodológico e revisão por pares, o que contribui para a consolidação do conhecimento em determinada área. Nesse sentido, é possível afirmar que a discussão sobre o ABC nos hospitais brasileiros tem evoluído de forma sistemática, com base em estudos bem estruturados e com aportes relevantes para a literatura especializada.

Entre os periódicos mais recorrentes na amostra destacam-se a Revista de Administração em Saúde, a Revista Brasileira de Contabilidade, a Revista de Administração Pública e a Revista Mineira de Enfermagem. Esses periódicos abordam com frequência temas relacionados à gestão de custos, avaliação de desempenho organizacional, eficiência hospitalar e contabilidade aplicada ao setor público, sendo espaços relevantes para a disseminação de estudos sobre o custeio ABC. Segundo Martins *et al.* (2015), a interdisciplinaridade das pesquisas nessa área exige veículos de divulgação que transitem entre os campos da administração, da saúde e das ciências contábeis, o que justifica a variedade de periódicos utilizados como fonte.

No que se refere aos eventos acadêmicos, os principais espaços de apresentação dos trabalhos foram o Congresso Brasileiro de Custos (CBC), o Congresso da Sociedade Brasileira de Administração em Saúde (SBAS), e o Encontro Nacional de Contabilidade (ENAC). Esses congressos têm se mostrado ambientes férteis para o debate sobre práticas inovadoras de gestão de custos na saúde, permitindo o compartilhamento de experiências entre pesquisadores, profissionais de saúde, gestores hospitalares e representantes de órgãos públicos. Abdullah *et al.* (2024) destacam que os eventos acadêmicos favorecem a troca de saberes entre a teoria e a prática, sendo fundamentais para a disseminação inicial de estudos que posteriormente podem ser aprofundados e publicados em periódicos científicos.

A diferença entre os trabalhos oriundos de periódicos e aqueles oriundos de congressos também se manifesta no grau de maturidade das pesquisas. Nos periódicos, os estudos tendem a apresentar uma abordagem mais aprofundada, com metodologias mais detalhadas, análises estatísticas mais robustas e discussões teóricas mais consistentes. Já os trabalhos apresentados em congressos frequentemente adotam um caráter exploratório ou descritivo, funcionando como estudos preliminares ou em desenvolvimento. Isso pode ser atribuído à natureza dos eventos acadêmicos, que priorizam a inovação, a discussão de ideias e a exposição de experiências práticas (SILVA *et al.*, 2022).

A análise da origem dos trabalhos também revelou que, embora os congressos representem uma parcela menor das publicações, eles desempenham papel fundamental na visibilidade e na disseminação inicial de estudos sobre o custeio ABC. Muitos dos artigos mais recentes analisados neste trabalho tiveram sua primeira apresentação em eventos acadêmicos, onde foram debatidos, criticados e aprimorados antes de serem submetidos a periódicos científicos. Assim, os congressos funcionam como etapas intermediárias no processo de produção do conhecimento, incentivando o amadurecimento das ideias e promovendo o networking entre pesquisadores da área (GIL, 2019).

Por fim, cabe destacar que o equilíbrio entre publicações em periódicos e congressos é desejável para o desenvolvimento de uma área de conhecimento. Enquanto os periódicos asseguram a qualidade e a validação científica das pesquisas, os eventos acadêmicos estimulam a criatividade, a construção coletiva do saber e a aproximação entre a academia e o mercado. No caso do custeio ABC aplicado a hospitais, essa complementaridade é especialmente importante, uma vez que se trata de uma temática que exige, simultaneamente, rigor científico e aplicabilidade prática (DEWITA *et al.*, 2024).

4.5.3 Palavras-chave Mais Frequentes

A análise das palavras-chave utilizadas nos artigos selecionados constitui uma etapa fundamental para compreender os principais focos temáticos e as tendências de pesquisa na área de custeio ABC no contexto hospitalar. A partir da leitura e categorização dos 41 artigos utilizados neste estudo, foi possível identificar as cinco palavras-chave mais recorrentes: “Custeio ABC”, “Gestão de Custos”, “Hospitais”, “Eficiência” e “Resistência à Mudança”. Esses termos refletem tanto o núcleo conceitual da pesquisa quanto os principais eixos de análise adotados pelos autores.

A palavra-chave “Custeio ABC” esteve presente em 100% dos artigos analisados, sendo o elemento central de investigação em todos os trabalhos. Isso reforça a unidade temática da amostra e evidencia a relevância dessa metodologia de custeio no debate acadêmico e profissional voltado à saúde. Conforme Abdullah *et al.* (2024) o custeio baseado em atividades vem sendo amplamente discutido como alternativa aos métodos tradicionais, por oferecer maior precisão na alocação dos custos indiretos, o que é especialmente necessário em ambientes complexos como os hospitais. A recorrência da expressão também aponta para a consolidação do termo no vocabulário técnico-científico da área (ETEMADI, 2018).

A segunda palavra-chave mais frequente foi “Gestão de Custos”, presente em aproximadamente 78% dos trabalhos analisados. Essa frequência demonstra que o interesse pelo método ABC está diretamente ligado à sua aplicação prática na melhoria da gestão financeira das instituições hospitalares. Segundo Martins (2003), a adoção de métodos modernos de custeio tem como objetivo principal fornecer informações mais precisas aos gestores, permitindo maior controle sobre os recursos e embasamento para decisões estratégicas. Assim, os artigos analisados abordam o custeio ABC não como um fim em si mesmo, mas como ferramenta instrumental para aprimorar a gestão.

O termo “Hospitais” aparece em 70% dos artigos, o que é coerente com o foco da presente pesquisa. A ênfase no ambiente hospitalar está relacionada à complexidade das operações, ao volume de custos indiretos e à crescente necessidade de eficiência e transparência no uso dos recursos, sobretudo nas instituições públicas e filantrópicas. De acordo com Cardoso *et al.* (2023), os hospitais representam um dos ambientes mais desafiadores para a implantação do ABC, justamente por reunirem características organizacionais, culturais e tecnológicas que exigem adaptações e investimentos específicos. A alta frequência da palavra “Hospitais” reforça a centralidade desse ambiente como campo de aplicação do custeio ABC.

A quarta palavra-chave mais citada foi “Eficiência”, presente em 56% dos artigos. Esse dado demonstra que grande parte das pesquisas está orientada para avaliar o potencial do ABC em promover uma gestão mais eficiente dos recursos hospitalares. A busca por eficiência é um dos principais motores da adoção de novas ferramentas de gestão no setor público, especialmente na saúde, que lida com orçamentos limitados e demanda crescente. Conforme Peronio *et al.* (2023), o ABC tem se mostrado eficaz na identificação de gargalos operacionais, eliminação de atividades de baixo valor agregado e aprimoramento dos processos internos, o que justifica sua associação direta ao conceito de eficiência.

A quinta palavra-chave mais frequente foi “Resistência à Mudança”, presente em 44% dos trabalhos. Embora não seja o termo mais técnico entre os identificados, sua presença recorrente aponta para uma preocupação crescente dos pesquisadores com os aspectos organizacionais e humanos da implantação do ABC. Conforme Silva *et al.* (2022), um dos maiores obstáculos à adoção do modelo é a resistência cultural por parte dos colaboradores, que muitas vezes não compreendem ou não aceitam as mudanças propostas. Essa constatação reforça a importância de estudos que abordem o componente subjetivo da gestão, indo além da dimensão técnica ou financeira.

Outros termos também apareceram com frequência, embora em menor proporção, como “Custo Hospitalar”, “Contabilidade Gerencial”, “Controladoria” e “Avaliação de Desempenho”. Esses termos complementam o panorama geral das pesquisas e evidenciam a interdisciplinaridade do tema, que transita entre áreas como contabilidade, administração, economia da saúde e políticas públicas.

A análise das palavras-chave confirma que o debate sobre o custeio ABC no contexto hospitalar é multifacetado, envolvendo tanto aspectos técnicos (relacionados à mensuração e alocação de custos), quanto organizacionais (resistência à mudança, capacitação, cultura institucional). Essa diversidade de enfoques enriquece a produção científica e aponta para a necessidade de abordagens integradas que considerem os múltiplos fatores envolvidos na adoção do método.

Além disso, a identificação dos termos mais utilizados pode servir como referência para futuras pesquisas e para a indexação adequada de novos estudos na área. Como apontam Martins *et al.* (2015), o uso consistente de palavras-chave facilita a sistematização do conhecimento e permite que novos pesquisadores encontrem, de maneira mais eficiente, os trabalhos já publicados sobre determinado tema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão hospitalar enfrenta desafios cada vez mais complexos, impulsionados pela escassez de recursos, aumento da demanda por serviços de qualidade e necessidade de decisões gerenciais mais eficientes. Nesse cenário, o custeio ABC surge como uma ferramenta estratégica para aperfeiçoar o controle de custos, promover a racionalização dos recursos e aumentar a transparência nas operações hospitalares. O presente trabalho teve como objetivo analisar os desafios da implementação do método ABC em hospitais brasileiros, com foco especial na resistência à mudança por parte de sócios e colaboradores e nos impactos da adoção do modelo na gestão de custos.

A análise crítica da literatura evidenciou que, embora o método ABC represente um avanço significativo em termos de precisão na alocação de custos, sua adoção ainda é limitada no setor hospitalar. A principal barreira à implementação identificada é a resistência organizacional. Muitos profissionais das instituições de saúde, sobretudo aqueles com formação voltada à prática clínica, demonstram dificuldade em aceitar novas metodologias de gestão, especialmente quando estas exigem mudanças de processos, capacitação e envolvimento intersetorial. Essa resistência muitas vezes está associada à falta de conhecimento sobre o funcionamento e os benefícios do ABC, o que reforça a importância de ações educativas, treinamentos e comunicação interna eficiente.

Além da resistência cultural, outro entrave importante é a carência de sistemas de informação integrados. O funcionamento pleno do ABC depende de dados consistentes, atualizados e organizados em uma lógica compatível com o mapeamento de atividades. No entanto, muitos hospitais ainda operam com sistemas fragmentados, o que compromete a coleta de informações necessárias para alimentar o modelo. Isso dificulta não apenas a implantação, mas também a manutenção e atualização contínua do sistema ao longo do tempo.

O alto custo inicial de implantação também se apresenta como um desafio. O ABC exige investimentos em tecnologia, capacitação de pessoal, consultorias especializadas e, muitas vezes, reestruturação de processos internos. Em especial nas instituições públicas e filantrópicas, a limitação orçamentária dificulta a alocação de recursos para esse tipo de inovação. Mesmo assim, experiências documentadas demonstram que os custos iniciais podem ser compensados pelos ganhos gerenciais e pela maior sustentabilidade financeira alcançada após a adoção do modelo.

A partir da revisão dos artigos selecionados, foi possível perceber que os benefícios da implementação do ABC em hospitais são expressivos. O método possibilita uma visão mais clara sobre os reais custos de cada atividade, setor, procedimento ou serviço prestado. Isso permite aos gestores tomar decisões com maior embasamento, identificar desperdícios, redesenhar processos e estabelecer políticas de precificação mais adequadas. O conhecimento detalhado dos direcionadores de custo viabiliza uma gestão mais estratégica e contribui para o aumento da eficiência operacional.

Outro ponto importante abordado neste estudo foi a identificação de experiências nacionais e internacionais que ilustram tanto os sucessos quanto os fracassos na adoção do ABC. Os casos de sucesso têm em comum a presença de uma gestão comprometida, a integração entre os setores da instituição e o envolvimento efetivo dos colaboradores desde a fase inicial do projeto. Por outro lado, os casos em que a adoção não obteve os resultados esperados geralmente foram marcados pela ausência de planejamento, falta de apoio da alta direção e insuficiência de recursos humanos qualificados para operar o modelo.

A análise estatística realizada a partir dos artigos levantados permitiu identificar uma produção científica ainda modesta, mas em crescimento nos últimos anos. Observou-se também uma forte concentração das publicações em periódicos, com menor presença em congressos, e uma ênfase nas palavras-chave relacionadas à gestão de custos, hospitais e ao próprio custeio ABC. O número de estudos focados diretamente no ambiente hospitalar reforça a relevância da temática para a área da saúde e destaca o interesse da academia em investigar alternativas para a melhoria da eficiência nesse setor.

Com base nos dados coletados e analisados, conclui-se que a implementação do custeio ABC em hospitais brasileiros é uma estratégia viável e desejável, porém desafiadora. Ela requer não apenas recursos financeiros, mas principalmente mudança de mentalidade, capacitação técnica e envolvimento institucional. A superação das barreiras culturais e estruturais deve ser uma prioridade para que os benefícios do modelo possam ser plenamente alcançados.

Para tanto, recomenda-se que os gestores hospitalares desenvolvam ações estruturadas de sensibilização e educação interna, promovam a integração entre os setores administrativos e assistenciais, e invistam em tecnologia da informação voltada à gestão de custos. O envolvimento ativo dos sócios e colaboradores é fundamental para o sucesso da implementação, pois são eles que detêm o conhecimento dos processos internos e que serão os principais usuários das informações geradas pelo sistema.

Por fim, este estudo destaca a necessidade de novos trabalhos empíricos que analisem a adoção do ABC em diferentes tipos de hospitais, com metodologias que explorem não apenas os aspectos técnicos, mas também os fatores humanos, culturais e políticos envolvidos. A disseminação de boas práticas e o compartilhamento de experiências entre instituições podem contribuir para a construção de um modelo de gestão mais eficiente, transparente e sustentável para o setor hospitalar brasileiro. O custeio ABC, quando bem compreendido e aplicado, tem potencial para transformar a forma como os hospitais gerenciam seus recursos, promovendo a melhoria dos serviços prestados e a sustentabilidade financeira das instituições.

REFERÊNCIAS

ABDULLAH, A. R. Current trends of application of the Activity Based Costing system method in hospitals: a review. *Peninsulares International Journal of Innovation and Sustainability*, [S. l.], v. II, n. 1, p. 1–15, 2024. Disponível em: <https://www.neliti.com/publications/610724>. Acesso em: jul. 2025.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, edição revista e ampliada, 2011. 279 p. Disponível em <https://madmunifacs.wordpress.com/wp-content/uploads/2016/08/anc3a1lise-de-contec3bado-laurence-bardin.pdf>. Acesso em: jul. 2025.

BATICKOWSKI, F. K. Aplicação dos métodos de custeio ABC e TDABC nos custos hospitalares. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – CBC, 2023, Vitória. *Anais eletrônicos...* Vitória: Associação Brasileira de Custos, 2023. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/5030>. Acesso em: jul. 2025.

CARDOSO, R. B. et al. Comparison of COVID-19 hospitalization costs across care pathways: a patient-level time-driven activity-based costing analysis in a Brazilian hospital. *BMC Health Services Research*, [S. l.], v. 23, n. 198, p. 1–14, 2023. Disponível em: <https://bmchealthservres.biomedcentral.com/articles/10.1186/s12913-023-09049-8>. Acesso em: jul. 2025.

CORRÊA, H. L.; GIANESI, I. G. N.; CAON, M. Planejamento, programação e controle da produção. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DEWITA; SYACHBRANI, W.; ULUPUTTY, N. F. Hospital inpatient cost optimization using Activity Based Costing: a case study at RSUD Bantaeng. *Pinisi Applied Accounting Journal*, Makassar, v. 2, n. 2, p. 35–45, 2024. Disponível em: <https://ojs.unm.ac.id/PA2J/article/view/68753>. Acesso em: jul. 2025.

ETEMADI, S.; MOHAMMADI, B.; AKBARIAN BAFGHI, M. J.; HEDAYATI POOR, M.; TASAVON GHOLAMHOSEINI, M. A new costing system in hospital management: time-driven activity-based costing: a narrative review. *Journal of Evidence-Based Health Policy, Management and Economics*, Yazd, v. 2, n. 2, p. 133–140, 2018. Disponível em: https://jebhpme.ssu.ac.ir/browse.php?a_id=151&sid=1&slc_lang=en. Acesso em: jul. 2025.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

JÄRVINEN, J. Rationale for adopting activity-based costing in hospitals: three longitudinal case studies. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – University of Oulu, Oulu, 2005. Disponível em: <https://oulurepo.oulu.fi/handle/10024/35940>. Acesso em: jul. 2025.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press, 2007.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press, 1998.

KAPLAN, R. S.; PORTER, M. E. (2011). How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 89(9), 47–64. Retrieved from <https://hbr.org/2011/09/how-to-solve-the-cost-crisis-in-health-care>

LAUMER, S.; MAIER, C.; ECKHARDT, A.; WEITZEL, T. Work routines as an object of resistance during information systems implementations: Theoretical foundation and empirical evidence. *European Journal of Information Systems*. 2016. 25. Disponível em: <https://doi.org/10.1057/ejis.2016.1>. Acesso em: jul. 2025.

MARTINS, D. B.; VOESE, S. B.; PORTULHAK, H. (2015) Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais Revista: Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde, v. 12, n. 3, p. 59–75, 2015.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIRANDA, Gilberto José; CARVALHO, Cleverton Euclen de; MARTINS, Vidigal Fernandes; FARIA, Adolar Ferreira de. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 44, p. 33–43, maio/ago. 2007. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rcf/article/view/34232>. Acesso em: jul. 2025.

PERONIO, H. G. Fatores críticos para a implementação do sistema eletrônico de informações em organizações públicas: um estudo sob a ótica conceitual da technology, organization and environment (TOE). Dissertação (Mestrado em Administração). Unipampa. Santana do Livramento: Unipampa, 2023. Disponível em: <https://repositorio.unipampa.edu.br/jspui/handle/riu/8387>. Acesso em: jul. 2025.

RAIMUNDINI, S. L. et al. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003,

Guarapari. *Anais eletrônicos...* Guarapari: Associação Brasileira de Custos, 2003. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2449>. Acesso em: jul. 2025.

SCHIESARI LMC. Avaliação externa de organizações hospitalares no Brasil: podemos fazer diferentes? *Cien Saude Colet* 2014; 19(10):4229-4234.

SILVA, M. M.; POMPERMAYER, R. S.; SOUZA, M. C.; HIGUSHI, A. K. Custeio ABC aplicado à gestão de custos em uma unidade hospitalar de Teófilo Otoni – MG. *Research, Society and Development*, [S. l.], v. 11, n. 16, p. e73111637325, 2022. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/37325>. Acesso em: jul. 2025.

SOARES DE SOUZA, D.; CRUZ, J. E.; PIRES DE CARVALHO, J.; DE SOUZA SILVA, A. Y. Dificuldades na implementação do custeio ABC nas empresas. *Revista Científica ACERTTE*, [S. l.], v. 3, n. 4, p. e34129, 2023. Disponível em: <https://revistaacertte.com.br/index.php/acertte/article/view/34129>. Acesso em: jul. 2025.