

# **ESTUDO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO MAIS UTILIZADOS PELOS HOSPITAIS DE RECIFE**

Ana Paula Ferreira da Silva  
Bacharelanda em ciências contábeis pela ufpe

Érica Xavier de Souza  
Bacharelanda em ciências contábeis pela ufpe

Luiz Carlos Miranda  
professor da ufrn

James Anthony Falk  
Professor da UFPE

## **Resumo**

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa de campo sobre a utilização dos métodos de custeios pelos hospitais do Recife, que é o segundo maior pólo médico-hospitalar brasileiro. A pesquisa investiga os métodos de custeios mais utilizados pelas entidades hospitalares da Cidade do Recife, bem como as experiências destas com o sistema de custeamento ABC (Activity Based Costing). Uma vez que a gestão de custos em qualquer tipo de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos. Para realizar este trabalho foi utilizado o método de entrevista estruturada com aplicação de 21 questionários, correspondendo a 49% da população. O estudo foi realizado no período de 18 de fevereiro a 22 de março de 2002. As respostas aos questionários foram tabuladas e analisadas com o aplicativo estatístico SPSS versão 10.0 para Windows. O estudo revela que a maioria dos Hospitais do Recife opera com sistemas de apuração de custos baseados no método de custeio por absorção e que a utilização do sistema ABC ainda é pequena. Uma das possíveis causas da baixa aplicação do ABC é a falta de conhecimento sobre este assunto.

## **1. Introdução**

A gestão de custos em qualquer tipo de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos da mesma, sejam eles financeiros, materiais ou patrimoniais. Nos últimos anos, as entidades públicas e privadas passaram a investir cada vez mais na tecnologia da informação e na gestão da qualidade, a fim de garantir sua própria sobrevivência. Em virtude de tais investimentos, os custos dessas organizações cresceram, especialmente os custos indiretos, de tal maneira que o seu controle virou um elemento estratégico para as empresas. O mercado da saúde não escapou desse cenário. Segundo Esteves (1992 p.8):

Nos Estados Unidos, as despesas na área de saúde têm-se incrementado consideravelmente durante as últimas duas décadas, passando de 5% a 11,5% do produto interno bruto (PIB), e de acordo com projeções para o ano de 2000 da

Health Care Financing Administration, essas despesas podem chegar a representar até 15% do PIB.

Mais especificamente no panorama Brasileiro, o estudo de Médici (**apud** ESTEVES, 1992, p.16) revela que : “O Brasil não está assim muito distante do que vêm acontecendo nos E.U.A. com respeito à elevação dos custos na área de saúde”. Segundo o último relatório decenal (83-93) divulgado pela Organização Pan-americana da Saúde (OPAS), o Brasil é um dos países do mundo que mais gasta com saúde. Não é de estranhar, portanto, a ênfase crescente no campo de controle de custos nesta área.

Mas como será que a contabilidade de custos vem sendo operacionalizada na área da saúde? Sabemos que o tema não é novo, pois conforme FALK (1981, p.13) os primeiros estudos no Brasil sobre custos na área da saúde datam do início da década de cinquenta. Todavia, pesquisas bibliográficas realizadas por SILVA (2002), demonstram que foram realizados poucos estudos sobre o assunto. Mesmo na área empresarial, forma poucos os estudos sobre como as empresas estão calculando seus custos no Brasil. A maior parte das publicações especializadas sobre custos, durante os últimos cinco anos, aborda o tema sobre o prisma da importância e da aplicabilidade do custeio ABC na área hospitalar. Mas qual será a realidade dos hospitais brasileiros da Cidade do Recife, conhecida como o segundo Pólo Médico-Hospitalar do Brasil? Qual a experiência dos hospitais recifenses com a utilização do custeio baseado em atividades: Custos ABC?

## **2. Objetivo**

O objeto deste trabalho é identificar quais são os principais métodos de custeio utilizados nas entidades hospitalares da cidade do REcife, segundo Pólo Médico-Hospitalar do Brasil, bem como investigar as experiências destas entidades com o sistema de Custeamento ABC.

## **3. Metodologia**

Para a elaboração deste trabalho foi utilizado o método da entrevista estruturada, com aplicação de questionários. Foram estudados 21 do total de 43 hospitais existentes na cidade do Recife , correspondendo a 49% do universo. O questionário foi testado em três hospitais da Região Metropolitana, os quais não fazem parte do universo amostral. O estudo foi realizado no período de 18 de fevereiro a 22 de março de 2002. As respostas ao questionário foram tabuladas e analisadas com o aplicativo estatístico SPSS versão 10.0 para Windows.

## **4. Referencial Teórico**

Conforme Martins, E, (2001, p.41), a palavra *custeio* pode ser definida como: “método de apropriação de custos”. Existem diversos métodos de custeio apresentados na literatura especializada de Contabilidade. Infelizmente, porém, não há consenso entre os autores mais renomados sobre a nomenclatura que deve ser utilizada para tais métodos. Neste caso, apresenta-se uma breve abordagem entre os métodos de custeios mais usuais: o Custeio Pleno, o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio ABC (Activity Based Costing). A seguir, cada um desses sistemas será descrito.

## 4.1 Custeio por Absorção

Para Martins, E, (2001,p.41-42):

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção aos bens elaborados, e só os de produção: todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todo os produtos feitos.

Garrison & Noreen (2001, p.79) definem o Custeio por absorção como : “*o método de apuração de custos que inclui todos os custos de fabricação – matérias, mão-de-obra e custos direto, fixo e variável – como parte dos custos de uma unidade concluída do produto*”.

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda e talvez por esta razão, seja o mais utilizado pelas empresas. Além disso, este método de custeio é consagrado pela Lei 6.404/76 e atende perfeitamente aos princípios contábeis geralmente aceitos. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas na sua utilização para afins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto.

## 4.2 Custeio Pleno

O Método de Custeio Pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos (produto e/ou serviços) de custeio, com base em rateios. Segundo Nascimento, (1989, p.30); Santos, R. Vatan, (1998,p.66); Luz & De Rocchi (1998, p. 22); Koliver (1998, p.11); Santos & Ninin (1999); Gonz Iez (1999) apud (VARTANIAN,2000, p.9) : “*O método de custeio Integral é um sinônimo do Método de Custeio Pleno*”. Além disso é muito comum algum autor se referirem ao custeio pleno como custeio por absorção total. Como exemplo, podemos citar os autores Guerreiro & Catelli (1995, p.855) quando definem: “*O custeio por absorção total é como uma metodologia de custeio onde todos os custos e despesas operacionais são rateados às unidades individuais de serviços*”.

O Método de Custeio Pleno é mais conhecido como RKW. A sigla representa as iniciais de um antigo conselho governamental par assuntos econômicos (Reinhschskuratorium fuer Winrtschaftlichkeit) que existiu na Alemanha, o qual, segundo Martins, E, (2001, p.236): “*seria semelhante ao antigo Conselho Interministerial de Preços*”.

Na área de saúde o custeio Pleno é muito utilizado. Sua utilização aqui no Brasil se deve em parte a influência do Conselho Interministerial de Preços o qual incentivou a divulgação de custos na área da saúde, já na década de 70, como condição obrigatória para manter vínculo com a rede pública de prestação de serviços médico-hospitalares. Infelizmente, contudo, seu impacto foi mínimo diante da realidade da inflação galopante da época, e o interesse de custos no campo da saúde foi abandonado rapidamente.

### 4.3 Custeio Variável.

Segundo Santos **apud** (VARTANIAN, 2000, p.76):

Embora os estudos do custeio Direto/Variável tenham sido iniciados entre 1905 e 1935, o primeiro artigo relevante que divulgou de forma sistemática o Custeio variável e suas vantagens foi o de Jonathan N. Harris, intitulado: “What did we earn last month?” (O que lucrámos no mês passado?), publicado no Naca Bulletin, de janeiro de 1936. Mas, somente a partir dos anos 50 é que o Custeio Direto começou a receber atenção por parte dos pesquisadores e empresas como instrumento útil e relevante para tomada de decisões.

No custeio variável somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado.

O Custeio Variável é também chamado de Custeio Marginal ou ainda de Custeio Direto, visto que os custos variáveis, na sua maioria, são diretos. Em razão da obrigatoriedade legal de uso do Custeio por Absorção, o Custeio Variável é geralmente utilizado para fins gerenciais, como ferramenta de auxílio a administração para tomada de decisões.

### 4.4 Custeio ABC

Como um sistema de custeio divulgado recentemente, especialmente no Brasil, o sistema ABC é um custeio por absorção, mas o objeto de custeio não é o produto, e sim as atividades envolvidas na produção do produto ou na prestação de algum serviço.

Segundo ANDERSEN (1997, p.211):

O custeio baseado em atividade – ABC é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetivos de custeio. Os recursos são atribuídos às atividades que são, na seqüência, atribuídas aos objetivos de custeio. O custeio por atividade reconhece a relação causal existente entre os geradores de custos e atividades.

Para CHING (2001, p.41):

O ABC é um método de ratear os custos de um negócio de departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.

O custeio ABC é adequado para organizações complexas, em que os produtos consomem os recursos de forma muito heterogênea. As entidades hospitalares parecem ser bons exemplos desse tipo de organizações.

Os benefícios do ABC são muitos. Segundo Cogan (1995, p.7) pode-se citar os seguintes benefícios obtidos com o custeio ABC:

- a) uma melhoria das decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados”;
- b) facilita a determinação dos custos relevantes; e
- c) permite que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos dos “overhead”.

Andersen (1997, p.3), acrescenta mais os seguintes benefícios normalmente advindos do ABC:

- Maior exatidão nos custos de produtos;
- Determinação dos custos de serviços;
- Determinação dos custos de clientes;
- Identificação dos custos por mercado e/ou de canais de distribuição;
- Determinação dos custos de projeto;
- Determinação dos custos de contratos;
- Determinação dos produtos, clientes ou canais a serem focalizados;
- Acompanhamento da rentabilidade de produtos, canais de venda, clientes, etc;
- Apoio para a mensuração da análise do valor econômico agregado – Eva (do inglês Economic Value Added);
- Apoio para negociação de contratos;
- Apoio para aumentar a receita, ajudando os clientes a entender as reduções de custo como consequência da utilização de seus produtos e serviços;
- Apoio para custo-alvo;
- Apoio para benchmarking;e
- Determinação do montante de serviços compartilhados.

## **5. Resultado da Pesquisa.**

A tabela 1 da pesquisa indica que mais de sessenta e seis por cento dos hospitais investigados possuem uma área específica no hospital responsável pela elaboração dos cálculos de custos.

**Tabela 1- Existência de uma área Responsável para Calcular os custos.**

<b>Existe área para calcular os custos</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>
Sim	16	76,50%
Não	5	23,50%
Total	21	100,00%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Dentro de grupo de hospitais que não calculam os custos, a tabela 2 demonstra os motivos apresentados pelo fato. Observa-se que dois hospitais (40% dos investigados que não calculam os custos), não o fazem por falta de recursos financeiros para contratação de pessoal capacitado na área de custos. Outros dois hospitais revelaram que na época da entrevista estavam, de fato, levando os dados para implementar o Sistema de Apuração de Custos hospitalares (SACH), enquanto o último informou que não calculava custos mas que a administração estava analisando a possível implantação de um sistema informatizado para tal finalidade.

**Tabela 2- Motivos sobre a ausência do Cálculo dos Custos.**

<b>Motivos</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>	<b>% Acumulado</b>
Não dispõe de recursos financeiros	2	40,00%	40,00%
O hospital esta analisando a implantação de um SACH	1	20,00%	60,00%
O hospital no momento esta implementando um SACH	2	40,00%	100,00%
Total	21	100,00	100,00%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A importância de custos para os hospitais pode ser medida pelo número de hospitais (7) que possuem uma área responsável exclusivamente para produzir informações de custos. Eles representam 44% das entidades hospitalares estudadas que calculam seus custos (vide tabela 3).

**Tabela 3 -Informações geradas pela área Responsável por Custos.**

<b>A área só produz informação de custos?</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>
O hospital esta analisando a implantação de um SACH	7	20,00%
O hospital no momento esta implementando um SACH	9	40,00%
Total	16	100,00%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Os dados da tabela 4 são um bom indicativo sobre o interesse dos hospitais na área de custos, uma vez que os hospitais que tem Sistema de Apuração de custos (SAC) possuem um plano de contas contábeis direcionadas para inclusão de centros de custos.

**Tabela 4 - Estrutura do Plano de Contas de Custos dos Hospitais.**

<b>Estrutura do Plano de Contas</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>	<b>% Acumulado</b>
Único, sem centro de custos	0	0,00%	0,00%
Centro de Custos	16	100,00%	100,00%
Departamentos	0	0,00%	100,00%
Processos ou atividades	0	0,00%	100,00%
Total	16	100,00%	100,00%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Em termos de metodologia para custear o material direto empregado nos hospitais, a maioria (81,25%) das entidades, conforme tabela 5, utiliza apenas o custo médio unitário como indicador, seguido da utilização conjunta do custo corrente ou de reposição e do custo médio unitário (12,5% dos hospitais). Por último, o custo de reposição é utilizado por apenas um hospital. A predominância do uso do custo médio unitário, para custear o material direto, provavelmente é justificada pela aceitação desta prática aqui no Brasil para efeitos fiscais.

**Tabela 5 - Métodos de Custeamento do material Direto (Medicamentos e Descartáveis)**

<b>Método de custeamento</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>	<b>% Acumulado</b>
Custo corrente ou de reposição	1	6,25%	6,25%
Custo médio unitário	13	81,25%	87,50%
Custo médio unitário e custo de reposição	2	12,50%	100,00%
Total	16	100,00%	100,00%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002

De acordo com a tabela 6, verifica-se que pouco mais de 60% dos respondentes revelaram adotar o método de custeio Pleno, enquanto que 5 hospitais (31,25%) da amostra afirmaram que utilizam o método de custeio por absorção parcial. Apenas 1 hospital da amostra entrevistado utiliza o custeio variável.

**Tabela 6 - Utilização dos Métodos de Custeio**

<b>Método de custeio</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>	<b>% Acumulado</b>
Custeio Pleno	10	62,50%	62,50%
Método de Custeio por Absorção parcial	5	31,25%	93,25%
Método de Custeio Variável	1	6,25%	100,00%
Total	16	100,00%	100,00%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Em termos de conhecimento sobre o custeio ABC (tabela 7), mais da metade dos hospitais pesquisados não se interessam pelo sistema. Quatro respondentes (25%) afirmaram não ter ouvido falar sobre o ABC, enquanto que apenas 1 dos respondedores (6,3%) afirmou

que analisou o sistema, mas resolveu não utilizá-lo, enquanto que 2 afirmaram que na época da pesquisa estavam implantando o sistema ABC em algumas áreas do hospital.

**Tabela 7 - Experiência dos Hospitais de Pesquisa com o Sistema ABC.**

<b>Experiência com o Sistema ABC</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>	<b>% Acumulado</b>
Não ouviu falar	4	25,00%	25,00%
Não se interessa	9	56,30%	81,30%
Decidiu não utilizar	1	6,30%	87,50%
Esta implantando	2	12,50%	100,00%
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

De acordo com a tabela 8, a razão mais citada pelos 10 entrevistados, que ou não se interessam ou decidiu não utilizar o ABC é a existência de um sistema semelhante ao ABC. Esse resultado, no entanto, deve ser visto com cautela, uma vez que durante as entrevistas foi verificado um baixo conhecimento sobre o ABC por parte dos entrevistados

**Tabela 8 - Razões para o não uso do Sistema ABC.**

<b>Razões para o não uso do Sistema ABC</b>	<b>Nº de hospitais</b>		<b>Participação</b>	
	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
O sistema atual atende às necessidades do hospital	6	4	60%	40%
Existência de um sistema semelhante ao ABC	10	0	100%	0%
Complexidade de implementação e operação do sistema ABC	6	4	60%	40%
Falta de conhecimento do sistema ABC	5	5	50%	50%
Relação custo benefício desfavorável	4	6	40%	60%
Necessidade de um sistema paralelo ao ABC	2	8	20%	80%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Dentre as seis razões citadas no questionário de pesquisa para o não uso do sistema ABC, 90% dos 10 hospitais entrevistados, que ou não se interessam ou decidiu não utilizar o ABC apresentaram múltiplas razões para o não uso (sendo duas razões apontadas pela metade dos entrevistados, três razões apontadas por 30% e quatro razões apresentados por 10% dos entrevistados). Por outro lado, apenas um dos entrevistados apresentou uma única razão pelo não uso (vide tabela 9).

**Tabela 9 – Número de razões para a não Utilização do Sistema ABC.**

<b>Nº de razões para o não uso do ABC</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>	<b>% Acumulado</b>
1	1	10%	10%
2	5	50%	60%
3	3	30%	90%
4	1	10%	100%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Na tabela 10, pode-se verificar que dois hospitais da amostra afirmaram que estavam implantando o sistema ABC, um em termos parciais e outro apenas iniciando a fase de implantação.

**Tabela 10 – Nível de Implementação do Sistema ABC.**

<b>Nível de Implementação do Sistema ABC</b>	<b>Nº de hospitais</b>	<b>Participação</b>	<b>% Acumulado</b>
Totalmente implementado	0	0%	0%
Parcialmente implementado	1	50%	50%
Em fase de implementação	1	50%	100%
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Dos dois hospitais que estavam implementado o sistema ABC, um deles estava implementando em três áreas: Farmácia, Nutrição e Unidade de Intenção, enquanto que o outro esta implementando somente nas duas últimas áreas citadas (tabela 11). Mais uma vez verifica-se evidências de que o ABC não está sendo bem entendido. Dentre as varias áreas de um hospital, a farmácia não é uma das que mais precisa do ABC. Pela predominância dos custos variáveis na farmácia, o custeio variável é suficiente para a apropriação dos custos dessa área aos serviços realizados por um hospital.

**Tabela 11 – Áreas onde o Sistema ABC esta sendo Implementado.**

<b>Áreas</b>	<b>Nº de hospitais</b>		<b>Participação</b>	
	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
Farmácia	1	1	50%	50%
Nutrição	2	0	100%	0%
Unidade de Internação	2	0	100%	100%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

De acordo com a tabela 12, nota-se que, dos 15 hospitais que utilizam os métodos de custeio por absorção parcial ou pleno, 8 não se interessam pelo custeio ABC. Além disso, o único gestor entrevistado que afirmou utilizar o custeio também se mostrou sem interesse pelo custeio ABC.

**Tabela 12 – Experiência com o Custeio ABC versus Método de Custeio Utilizado.**

Método de Custeio	Experiência com o Custeio ABC				Total
	Não ouviu falar	Não se interessa	Decidiu não utilizar	Está implantando	
Absorção (Absorção + Pleno)	4	8	1	2	15
Variável	0	1	0	0	1
<b>Total</b>	4	9	1	2	16

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A tabela 13 revela que há uma predominância dos hospitais com SACs antigos, dentre os que não se interessam pelo ABC.

**Tabela 13 – Experiência com o Custeio ABC versus Tempo de Operação do Atual SACH.**

Tempo de Operação do Atual sistema	Experiência com o Custeio ABC				Total
	Não ouviu falar	Não se interessa	Decidiu não utilizar	Está implantando	
Menos de um ano	0	2	0	0	2
De um ano até três anos	1	0	0	1	2
Acima de três até 5 anos	3	2	1	1	7
Acima de 5anos	0	5	0	0	5
<b>Total</b>	4	9	1	2	16

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

Como mostra a tabela 14, observa-se que 5 (31,25%) dos respondentes da pesquisa, que utilizam métodos de custeio por absorção afirmaram não utilizar o sistema ABC, em virtude da complexidade de implementação e operacionalização

**Tabela 14 – Complexidade de Implementação e Operacionalidade do Sistema ABC versus Método de Custeio Utilizado .**

Método de Custeio	Complexidade de implementação e operacionalização do Sistema ABC		Total
	SIM	NÃO	
Absorção (Absorção parcial + Pleno)	5	10	15
Variável	1	0	1
<b>Total</b>	6	10	16

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

A tabela 15 demonstra que dos 9 gestores que não se interessarem pelo custeio ABC, 5 possuem formação na área contábil, sendo um a nível superior. Os dados também revelam que os dois gestores administrativos estão implantando o ABC, não possuem formação contábil, o que pode justificar a escolha de áreas aparentemente não tão carentes de informações geradas pelo ABC.

**Tabela 15 – Nível de escolaridade dos Gestores Administrativos Hospitalares versus Experiência com o Custeio ABC.**

Nível de escolaridade	Experiência com o Custeio ABC				Total
	Não ouviu falar	Não se interessa	Decidiu não utilizar	Está implantando	
Nível médio	0	0	1	0	1
Técnico em contabilidade	0	1	0	0	1
Sup. em Contabilidade	1	3	0	0	4
Sup. em Administração	1	1	0	1	3
Sup. em Economia	0	2	0	0	2
Sup. em contab. e Economia	1	1	0	0	2
Sup. em Enfermagem	0	1	0	0	1
Sup. Estatística	0	0	0	1	1
Pós-graduação	1	0	0	0	1
<b>Total</b>	4	9	1	2	16

Fonte: Pesquisa de Campo, 2002.

## 6. Conclusão.

Este trabalho foi feito com o intuito de identificar quais são os principais métodos de custeio utilizados pelas entidades hospitalares localizados no segundo maior pólo médico-hospitalar brasileiro, bem como as experiências destas entidades com o sistema de ABC.

Observou-se que um pouco mais de sessenta por cento dos respondentes revelaram adotar o método de custeio pleno, enquanto que 5 hospitais (31,25%) da amostra afirmaram que utilizam o método de custeio por absorção parcial. Apenas um respondente afirmou que utilizava o custeio variável.

Ainda com relação aos métodos de custeio utilizados pelos hospitais, apenas dois entrevistados afirmaram que estavam implementando o Sistema ABC. As áreas onde estavam

implantando o ABC são: Farmácia, Nutrição e Unidades de Internação. A implantação do ABC nesta área aparentemente não tão carentes das informações geradas pelo ABC, é justificada pelo fato dos gestores administrativos hospitalares não possuírem formação contábil.

As razões mais citadas pelos entrevistados para a não utilização do Sistema ABC são em ordem decrescente: a necessidade de sistema paralelo no ABC (100%; o sistema atual atende às necessidades do hospital (60%); a complexidade do sistema ABC (60%) e a falta de conhecimento sobre o ABC (50%).

Sendo assim, pode-se concluir que a maioria dos Hospitais Recifenses opera com sistema de apuração de custos baseados no método por absorção no método por absorção e que a utilização do sistema ABC nestes hospitais ainda é quase que sutil. Este fato talvez se deve à falta de conhecimento deste sistema pelos gestores administrativos.

### **Biblioteca.**

ANDERSEN, Arthur. **ABM lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books 1997. 216p.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. **Fatores determinantes da gestão de custos nas micro e pequenas empresas: um estudo do setor de confecções de João Pessoa**. 2002. 127p. Dissertação (Mestrado em Administração), Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal da Paraíba, Paraíba.

CHINEN, Cecília Akemi Kodata. **Contribuição à gestão financeira hospitalar no Brasil**. 1987, 168p. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de economia, Administração e contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

CHING, Hong Yung. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas baseados em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001. 233p.

CONGAM, Samuel. **Activity – based – costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 2º ed. Rio de Janeiro: Pioneira, 1994. 129p.

ESTEVES, Maria Josefa Vilar. **A utilização dos custos hospitalares em hospitais paulistas: um estudo preliminar**. 1992, 237p. Dissertação - (Mestrado em Saúde Pública) – Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo.

FALK, James Anthony. **Custos e desempenho**. 1981. 83p. Dissertação - (Mestrado em Saúde Pública) – Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo.

FALK, James Anthony. Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologia e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001. 163p.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro : LTC, 2001. 643p.

LEONE, George Guerra . **Custos: um enfoque administrativo**. V.1. 12º ed. Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, 1998. 506p.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. **Activity – basead custs para hospital**. 1997. 106p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

NETO, Renata Valeska do Nascimento. **Identificação dos métodos de custeio e de formação de preços de indústrias brasileiras**. 2002, 105p. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

KHOURY, Carlos Yorghi, ANGELEVICZ, Jacob. **A utilização dos sistemas de custos ABC**. Revista de Administração de empresa. V 39n. 1, p. 56-62, jan-mar.

MARTINS, Domingos. **Custos e orçamento hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2000. 165p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos: inclui o ABC**. São Paulo: Atlas, 2001. 388p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1998. 281p.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em Sistemas de Informação Contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em Sistemas de Informação Contábil**. São Paulo: Atlas, 2000..

PAMPLONA, Edson de Oliveira. **Contribuição para a análise crítica dos sistemas de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos**. 1997, 159p. Tese (Doutorado em Administração). Escola de Administração de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

PASSOS, Ivan Carlim. **Métodos de custeio por absorção:** uma análise de suas origens e fins gerenciais. In: **1º SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE**, 40, 2001, São Paulo. Anais o 1º Seminário Usp de Contabilidade, São Paulo, 2001. CD-ROM.

RICCIO, Edson L. Saka. **Um estudo sobre A pesquisa em custos No Brasil.** Revista Brasileira de Contabilidade, n 124, p.68-75, jul/ago. 2000,.

SANTOS, Roberto Vatan dos . NINIAN, Alessandra Cardoso da Silva. **Realidade dos sistemas de custos em pesquisas de grande porte.** Revista Brasileira do Conselho de Contabilidade de São Paulo, n.14, p. 22-37, Dez, 2000.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno:** uma análise conceitual e empírica. 2000. 205p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

