

16 Anos de Estudos Sobre a Gestão de Custos em Hospitais: Realizações, Lacunas e Oportunidades de Pesquisas Futuras

16 Years of Studies on the Costs Management of Hospitals: Achievements, Gaps and Opportunities for Future Research

Artigo recebido em: 15/04/2019 e aceito em: 23/12/2019

Beatriz Negrelli da Silva

Maringá – PR

Mestre em Ciências Contábeis (PCO) pela UEM¹

beatriznegrelli@hotmail.com

Caio Cesar Violin de Alcantara

Maringá – PR

Mestre em Ciências Contábeis (PCO) pela UEM¹

caioalcantara94@gmail.com

Salete Verginia Fontana Baiocchi

Maringá – PR

Mestre em Ciências Contábeis (PCO) pela UEM¹

salbaiocchi@gmail.com

Katia Abbas

Maringá – PR

Doutora em Engenharia de Produção pela UFSC²

Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PCO) da UEM

katia_abbas@yahoo.com.br

RESUMO

Este estudo identifica as realizações, lacunas e oportunidades de pesquisas sobre a gestão de custos em hospitais publicadas em periódicos e congressos nacionais da área contábil. Para tanto, foi realizado um levantamento dos artigos publicados nos periódicos nacionais de contabilidade listados pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade (ANPCONT) e nos anais dos principais eventos nacionais da área contábil – Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Congresso ANPCONT, EnANPAD e Congresso Brasileiro de Custos). A pesquisa, classificada como estudo bibliométrico, foi realizada por meio de uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa. A amostra obtida é de 109 trabalhos, sendo 27 de periódicos e 82 de congressos, evidenciando uma pequena quantidade de publicações sobre a temática custos em hospitais em periódicos, o que corresponde a menos de 2 artigos por ano no período analisado (2001 a 2016). Observa-se que a maioria dos estudos tange

a aplicação de algum método de custeio, principalmente o Custeio Baseado em Atividades (ABC), e a maior parte das pesquisas são estudos de casos; além disso, denota-se uma queda nas publicações na temática, encontrando-se apenas duas publicações no ano de 2016. Nota-se ainda que há a necessidade de pesquisas que vão além das aplicações de métodos de custeio e que tragam discussões que possam explicar o uso ou não dos artefatos de gestão e mensuração de custos no contexto hospitalar.

Palavras-chave: Gestão de Custos, Hospitais, Levantamento Bibliométrico.

ABSTRACT

This study identified the trends, achievements, gaps and opportunities of research on the subject of cost management in hospitals, published in Brazilian journals and congresses of Accounting. For such, a survey was carried out on articles published in accounting journals listed by the National Association of Postgraduate and Research in Accounting (ANPCONT) and in the annals of the main Brazilian events of Accounting (USP Congress of Controllorship and Accounting, ANPCONT Congress, EnANPAD and the Brazilian Congress of Costs). This bibliometric study followed a descriptive research methodology and a quantitative approach. The sample obtained is 109 papers, 27 of journals and 82 of congresses, evidencing a small number of publications on the subject of hospital costs in journals, which corresponds to less than 2 articles per year during the period analyzed (2001 to 2016). Most studies referred to the application of some costing method, mainly Activity Based Costing (ABC), and were case studies. In addition, there is a drop in publications on the subject, with only two publications in 2016. However, there is still a need for research that goes beyond the application of costing methods and discusses the use or not of management artifacts and cost measurement in the hospital context.

Keywords: Cost Management, Hospitals, Bibliometric Survey.

1 INTRODUÇÃO

A área de custos nas instituições hospitalares é apontada por diversos autores como uma das que mais carecem de estudos (FALK, 2001; MIRANDA *et al.*, 2007; ROMÃO, 2014;

¹ UEM – Universidade Estadual de Maringá – Maringá – PR – Brasil – CEP 87020-900.

² UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina – Florianópolis – SC – Brasil – CEP 88040-900.

SANTOS; LEAL; SILVA, 2014). A temática é relevante visto a importância de tais instituições no âmbito social e econômico, assim como para os gestores das mesmas, considerando-se que no contexto hospitalar, que conta com custos elevados, recursos escassos, pressão por qualidade e bons serviços, as informações sobre os custos são consideradas úteis para uma gestão eficiente (CINQUINI *et al.*, 2009; DALLORA; FORSTER, 2008), bem como para melhorar a transparência hospitalar (MERCIER; NARO, 2014).

Embora se considere que em qualquer hospital é um desafio controlar os custos envolvidos com a saúde (NERIZ *et al.*, 2014) devido à complexidade de seus produtos e serviços (BLANSKI, 2015; MERCIER; NARO, 2014) e à gama de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos (MACHADO; KUCHENBECKER, 2007), ainda se faz necessária uma gestão eficiente de custos.

Muitos hospitais brasileiros não fazem adequadamente uma gestão de custos que atenda às suas necessidades e que dê suporte à tomada de decisões e ao controle das atividades (ABBAS, 2001), sendo apontada como uma das organizações que ficam entre os setores mais atrasados quando se fala em gestão administrativo-financeira no Brasil (XAVIER FILHO, 2011). A falta de atenção dada à área torna imprescindível a gestão de custos hospitalares no cenário do setor da saúde nacional (ABBAS; LEONCINE, 2014), proporcionando assim um melhor gerenciamento para manter a qualidade com menores custos (BORGERT; ALVES; SCHULTZ, 2010; LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

Dentre os problemas destacados, Dallora e Forster (2008) apontam que os gestores possuem baixo conhecimento sobre os conceitos de custos hospitalares, fazendo com que as informações não sejam proveitosas, além de não representarem a realidade da área. Por outro lado, os preços praticados, normalmente definidos pelo mercado, refletem minimamente os seus custos reais (CARPINTERO, 1999; DALLORA; FORSTER, 2008), o que evidencia a necessidade de gerenciamento dos custos neste setor (ABBAS; LEONCINE, 2014). Desconhecer os custos, assim como não fazer sua gestão, pode agravar a posição financeira presente e futura do hospital (SANTOS; LEAL; SILVA, 2014), haja vista que uma gestão dos custos pode melhorar os serviços como um todo, uma vez que permite conhecer a realidade de recursos técnicos, financeiros e humanos empregados, além de oferecer mecanismos de controle e gestão do fluxo produtivo (SILVA, 2006).

Cabe ressaltar que os estudos acerca dos custos hospitalares não são recentes, entretanto, Lucena e Brito (2010) denotam a carência de estudos em custos no contexto hospitalar ao identificar o perfil das publicações na área de custos voltados para a área nos anais do congresso USP entre os anos de 2001 a 2007. Santos, Leal e Silva (2014) corroboram os referidos autores ao analisarem as publicações dos principais congressos na área contábil no Brasil – Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD); ANPCONT; USP e Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no período de 2007 a 2011, sugerindo para futuras pesquisas a análise periódicos nacionais. Diante disso, pode-se observar

que as pesquisas de cunho bibliométrico se utilizaram de publicações em congressos, não havendo pesquisas desse tipo acerca também do perfil dos periódicos em contabilidade, portanto, a pesquisa tem como objetivo identificar as realizações, lacunas e oportunidades de pesquisas sobre temática gestão de custos em hospitais publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil.

Pretendemos contribuir com as pesquisas citadas anteriormente e com a área de conhecimento em gestão de custos em instituições de saúde, sendo útil como referência para pesquisadores da área acadêmica e profissional, tendo em vista que os estudos bibliométricos na área contábil têm possibilitado a disseminação da discussão acadêmica acerca da sua evolução. Visamos possibilitar o mapeamento e a análise da qualidade da produção científica brasileira, propondo uma reflexão sobre a área, além de evidenciar o amadurecimento e a diversificação da produção científica da área nos últimos anos (ANDRADE; MUYLDER, 2010).

Além desta introdução, este estudo está organizado em mais quatro seções. A primeira aborda o referencial teórico que fundamenta a pesquisa, mais especificamente a gestão de custos em hospitais e os métodos de custeio. A segunda apresenta os procedimentos metodológicos, seguida, na terceira, pela análise dos estudos encontrados na área contábil. Por fim, na quarta seção, são apresentadas as considerações finais do estudo.

2 GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS

A gestão de custos tem sido vista como de suma importância nas organizações hospitalares, mesmo que estas sejam consideradas organizações complexas para apuração e gestão de custos (BLANSKI, 2015; DALLORA; FORSTER, 2008; MIRANDA *et al.*, 2007; SENHORAS, 2007). Isso se deve ao fato de que não são empreendimentos únicos, produzindo diversos serviços e produtos como de lavanderia, costura, hotelaria (internação), atendimento ambulatorial e emergências, restaurante (nutrição), laboratório, entre outros (BERTÓ; BEULKE, 2012; LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009; TOGNON, 1999).

Diante desta complexidade, a contabilidade de custos pode fornecer informações relevantes para a gestão hospitalar por meio de seus artefatos para avaliação do estoque (Custeio por Absorção), controle (Custo-Padrão), tomada de decisão (Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades) e artefatos gerenciais no campo da Gestão Estratégica (Custeio Alvo, Determinantes de Custos, Análise de Custos dos Concorrentes, Gestão de Custos Interorganizacionais, Custeio Baseado em Atividade /Gestão Baseada em Atividades, Custos da Qualidade, entre outros) (GREJO; PAVÃO; CAMACHO; ABBAS, 2015).

Popesko (2013) destaca que não se considera muito comum a utilização de métodos de custeio em hospitais como em empresas tradicionais, contudo, com a introdução das técnicas modernas de medicina e o consequente aumento dos custos, muitos hospitais são pressionados a

adotar técnicas de gerenciamento de custos mais avançadas. O objetivo da adoção de tais técnicas é conseguir enfrentar as dificuldades e desafios ao equilibrar recursos e custos limitados para oferecer sua demanda por serviços. Nesse aspecto, a gestão de custos é necessária aos hospitais, podendo melhorar o desempenho da organização e redefinir prioridades na utilização dos recursos disponíveis (MARTINS; PORTULHAK; VOESE, 2015).

No Brasil, conforme destacam La Forgia e Couttolenc (2009), as informações de custos possuem limitações que comprometem o seu uso efetivo, como por exemplo, a baixa qualidade dos múltiplos e não padronizados sistemas de custos (quando existem) e falhas gerenciais para aplicar os dados disponíveis às operações.

Martins e Rocha (2010, p. 9) definem que custo “é o que se consome em recursos monetários, para produção de bens e serviços, podendo ser divididos em custos fixos e variáveis, diretos e indiretos”. O Custeio Variável, por Absorção (parcial, modificado e pleno) e por Atividades, por exemplo, são alguns dos principais métodos de custeio, utilizados tanto para mensuração quanto para a gestão de custos.

Martins, Portulhak e Voese (2015) pontuam que dentre os artefatos apresentados na literatura que já foram base de estudos empíricos realizados em instituições hospitalares, destacam-se tanto para mensuração de custos, quanto para controle e tomada decisão: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC), Custeio Padrão, Custeio por Absorção, Custeio Variável, e o Método das Seções Homogêneas (RKW).

O Quadro 1 apresenta os artefatos existentes para a mensuração e gestão de custos e que podem estar presentes no âmbito hospitalar, também apresentando os artefatos da Gestão Estratégica de Custos (GEC). Diferente dos métodos de mensuração tradicionais e também das citadas ferramentas para tomada de decisão, tais artefatos consideram, além do ambiente interno, também o externo para a coleta de informações e tomada de decisão (SOUZA; SILVA; PILZ, 2010) e fornecem informações para melhoria do posicionamento estratégico da empresa (COOPER; SLAGMULDER, 1998). Ressalta-se que o Custeio Baseado em Atividades é apresentado tanto como sendo um artefato de mensuração de custos quanto da Gestão Estratégica de Custos (GEC).

Quadro 1: Artefatos de mensuração e gestão de custos

Artefatos	Variáveis	Autores
Métodos de mensuração e custeio	Custeio por Absorção	Ching (2001); Matos (2005); Frezatti (2009) Souza e Diehl (2009); Martins e Rocha (2010); Martins (2010).
	Método das seções Homogêneas (RKW)	Frezatti (2009); Martins (2010).
	Custeio Variável	Ching (2001); Matos (2005); Frezatti (2009); Souza e Diehl (2009); Martins (2010).
	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Kaplan e Cooper (1998); Matos (2005); Falk (2001); Souza e Diehl (2009).
	Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC)	Kaplan e Anderson (2007).
Custos para controle e tomada de decisões	Custeio padrão	Souza e Diehl (2009).
	Ponto de equilíbrio, margem de contribuição, margem de segurança e grau de alavancagem operacional	Matos (2005).
Artefatos da GEC	Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)	Cooper e Slagmulder (1999, 2003, 2004); Hoffjan e Kruse (2006); Camacho (2010).
	Custos da qualidade	Juran & Gryna (1991); Juran (2009)
	Custeio alvo	Ansari <i>et al.</i> (1997); Camacho (2004); Cruz & Rocha (2008).
	Custeio Baseado em Atividade (ABC)/ Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Kaplan e Cooper (1998); Ching (2001); Aillón (2013).
	Análise de concorrentes	Porter (2004); Santos (2010).
	Cadeia de valor	Shank e Govindarajan (1997); Rocha e Borinelli (2007); Camacho (2010).
Determinantes de custos	Porter (1989); Shank e Govindarajan (1997); Carneiro (2015).	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto às pesquisas que buscaram identificar o perfil dos trabalhos publicados na área de custos, cabe-se destacar algumas como a de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), que analisou o perfil das pesquisas de custos no EnANPAD desde a sua inauguração em 1998 até 2003, evidenciando um forte crescimento quantitativo da temática, contudo não proporcional ao crescimento qualitativo nesta área.

Rocha *et al.* (2010) analisaram as publicações relacionadas à gestão de custos também no EnANPAD, destacando as principais tendências, autores, universidades e relações entre autores e ressaltaram que o método de Custeio ABC foi o mais abordado nos artigos. Custódio, Machado e Gibbon (2016), analisando as publicações de custos em periódicos nacionais, demonstram que grande parte das pesquisas aborda os métodos de custeio e o estudo de caso é predominante nos estudos, enquanto é reduzido o número de pesquisas do tipo *survey*.

Já as pesquisas identificadas como semelhantes ao propósito deste estudo, como expostas no capítulo 1, foram de Lucena e Brito (2010), que destacaram, dentre os artigos do congresso USP, que havia uma pequena quantidade de artigos publicados na área de custos em hospitais, dando indícios de que até o ano de 2010 não haveria publicações neste congresso sobre a temática. Santos *et al.* (2014) apontaram que a produção científica nacional na área de custos hospitalares ainda é pequena, ademais, os mesmos autores evidenciaram que a maioria dos artigos tem uma abordagem qualitativa,

com estudos empíricos, utilizando-se predominantemente estudos de caso e, dentre os congressos pesquisados, o CBC apresenta o maior número de artigos publicados na área. Diante desse contexto, denota-se a relevância da pesquisa na área de custos hospitalares e no levantamento dos estudos já realizados nessas instituições em relação à temática da gestão de custos.

3 DESIGN METODOLÓGICO

Quanto aos objetivos, o estudo se classifica como descritivo, pois identifica e analisa as pesquisas sobre gestão de custos em hospitais. Quanto ao procedimento e à abordagem do problema, configuram-se como bibliográfico e quantitativa, respectivamente, visto que têm como objetivo mapear e quantificar a produção científica na temática com base em materiais já publicados (GIL, 1999; RAUPP; BEUREN, 2003). É comum uma abordagem quantitativa em estudos bibliométricos cujo objetivo for “medir a difusão do conhecimento científico e o fluxo da informação sob enfoques diversos” (VANTI, 2002, p. 153).

Para condução e análise do estudo, Guedes e Borschiver (2005) destacam que teóricos da bibliometria admitem “leis” específicas para a análise da produção científica (Quadro 2). Neste trabalho foram utilizadas as leis clássicas de Bradford, Lotka e Goffman, além da análise em rede dos autores por meio dos *softwares* UCINET 6.579 e NetDraw.

Quadro 2: Leis bibliométricas, seus focos de estudo e principais aplicações

Lei	Descrição
Lei de Bradford	Foco nos periódicos. Permite fazer a estimativa do grau de relevância de revistas de determinada área do conhecimento.
Lei de Lotka	Foco nos autores. Relacionada a produtividade dos autores (relação entre o número de autores e artigos publicados).
Lei de Zipf	Foco nas palavras. Trata e mede a frequência de ocorrência de palavras em vários textos. Mede a frequência com que surgem determinadas palavras.
Teoria Epidêmica de Goffman	Foco nas citações. Estima a razão de crescimento e declínio de determinada temática ou área do conhecimento.

Fonte: Guedes e Borschiver (2005); Guedes (2012).

Quanto à coleta de dados, primeiramente foi estabelecido um recorte longitudinal de 16 anos, no qual foram analisados artigos publicados de 2001 a 2016. Posteriormente, a pesquisa foi delimitada às publicações nacionais, visto a dificuldade em comparar dados de custos internacionalmente, o que ocorre devido às grandes diversidades em relação aos sistemas de saúde, políticas de seguros e aspectos socioeconômicos (TOPAL *et al.*, 2010).

Os artigos pesquisados consistem nos publicados em periódicos nacionais de contabilidade listados pela ANPCONT, sendo alvo do estudo os classificados nos estratos Qualis da CAPES em A2, B1, B2, B3 e B4 no último qua-

driênio (2013-2016). A coleta de dados se estendeu também aos anais de eventos da área contábil, que são: EnANPAD, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, CBC e Congresso ANPCONT.

As palavras-chave utilizadas nas buscas dos artigos foram: Gestão de Custos, Custos, Hospitais, Custos em Hospitais e Gestão de Custos em Hospitais. Ademais, o Quadro 3 destaca os eventos e periódicos acessados para o levantamento dos artigos.

Ressalta-se que, para os artigos que tiveram sua publicação em evento e em periódico, foi considerada apenas uma das publicações, sendo ponderada a publicação mais antiga.

Quadro 3: Periódicos e eventos pesquisados

Periódicos	Eventos
Contabilidade & Finanças; BASE (UNISINOS); Advances in Scientific and Applied Accounting; Brazilian Business Review; Contabilidade Vista & Revista; Revista Brasileira de Gestão de Negócios; Revista de Contabilidade e Organizações; Revista Mineira de Contabilidade; Universo Contábil; Revista de Administração, Contabilidade e Economia; Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade; Reflexão Contábil; Sociedade, contabilidade e gestão; ConTexto; Pensar Contábil; Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE; Contabilidade e Controladoria; Registro Contábil; Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis; Gestão, Finanças e Contabilidade; Revista Catarinense de Ciência Contábil; Evidenciação Contábil & Finanças; Contabilidade, Gestão e Governança; Enfoque: Reflexão Contábil; Revista Contemporânea de Contabilidade; Revista ambiente contábil; Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis – Sinergia; CAP accounting and management; Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI; Revista de Contabilidade da UFBA; Revista de Contabilidade e Administração da FAT; Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade.	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade; Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT); Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD); Congresso Brasileiro de Custos (CBC).

Fonte: Elaborado pelos autores.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A fim de identificar o perfil das publicações em gestão de custos em hospitais, estabeleceu-se analisá-las conforme as Leis Bibliométricas citadas anteriormente, abordando o quantitativo das publicações, quantitativo de autores por

publicação, evolução das publicações anualmente, abordagens e metodologias dos estudos e a análise de rede dos autores.

O quantitativo de artigos publicados por evento e periódico no período analisado está apresentado no Quadro 4, totalizando 109 estudos.

Quadro 4: Quantitativo de artigos por evento/periódico

Nº de Artigos	Qualis CAPES	Instituição	Periódicos e eventos nacionais
4	A2	FEA/USP	Revista Contabilidade & Finanças (RC&F)
10	A2	UFMG/MG	Contabilidade Vista & Revista (CV&R)
1	A2	FURB/SC	Revista Universo Contábil (RUC)
1	B1	FEA/USP/RP	Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)
2	B1	UnB	Contabilidade, Gestão e Governança (CGG)
1	B1	UEM	Revista Enfoque: Reflexão Contábil
1	B2	UFSC/SC	Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC)
1	B2	CRC/RJ	Pensar Contábil (PenC)
1	B3	UFPR/PR	Revista de Contabilidade e Controladoria (RC&C)
1	B3	UFAL	Registro Contábil (ReCONT)
2	B3	UFRGS	ConTexto (ConTexto)
1	B4	UFBA	Revista de Contabilidade da UFBA (RCUFBA)
1	B4	FAT	Revista de Contabilidade e Administração da FAT (RCAFAT)
55	–	CBC	Congresso Brasileiro de Custos (CBC)
17	–	FEA/USP	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (CUSPCC)
9	–	ANPAD	Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD)
1	–	ANPCONT	Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT)
109	Total de artigos		

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que o CBC obteve um maior número de publicações comparado aos demais eventos pesquisados, já o Congresso ANPCONT foi o evento que apresentou menor número de artigos, tendo apenas uma publicação com a temática. Com relação aos periódicos, foram encontradas publicações referentes ao tema em 13 das 32 revistas listadas no Quadro 3, ou seja, menos da metade, destacando o maior número de publicações na revista *Contabilidade Vista & Revista*, que publicou 10 artigos, seguida da *Revista Contabilidade & Finanças*, que publicou 4 artigos; as demais obtiveram apenas 1 ou 2 trabalhos publicados.

Vale ressaltar que o CBC é o evento que apresentou o maior quantitativo de publicações, com 55 artigos, o que pode ser explicado devido ao evento ser focado na temática de custos e por ser o congresso mais antigo dentre os investigados, tendo seu início em 1994. Com isso, destaca-se a afirmação de Lucena e Brito (2010) de que a diminuição de trabalhos do tema custos em hospitais no congresso USP ao longo dos anos se deu por conta da existência do CBC,

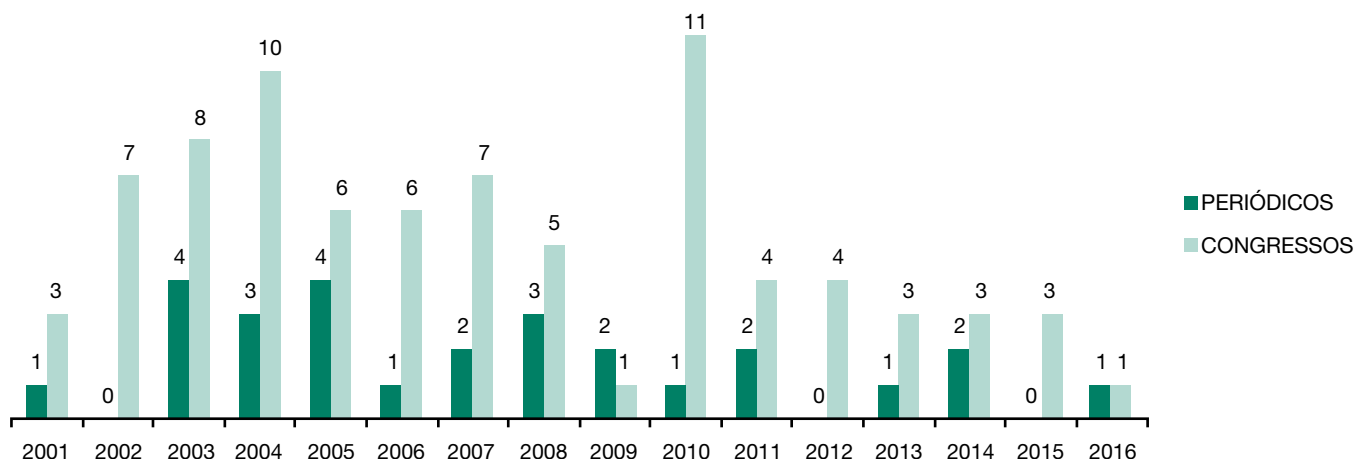
evento específico da área de custos, assim, os autores de artigos com essa temática direcionam seus estudos ao evento.

O Congresso ANPCONT apresenta o menor quantitativo de publicações, com 1 artigo. Embora a primeira edição do evento tenha acontecido em 2007, foram avaliadas 10 edições, evidenciando sua carência em pesquisas de custos em hospitais. Com relação aos demais eventos, o Congresso USP publicou 17 artigos enquanto o EnANPAD publicou 9; ambos surgiram próximos ao ano 2000.

A Figura 1 apresenta a evolução da quantidade de trabalhos publicados no período analisado, separado em eventos e periódicos. A primeira publicação da temática em periódicos foi o trabalho de Carlos Alberto Serra Negra e Elizabete Marinho Serra Negra, no ano de 2001, publicado pela revista *Contabilidade Vista & Revista* sob o título: *Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades*.

Já em eventos, no ano de 2001, os 3 trabalhos publicados foram no Congresso USP.

Figura 1: Evolução quantitativa das publicações por ano



Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se que, entre os anos de 2002 e 2010, as publicações com a temática da gestão de custos foram mais evidentes, principalmente nos anos de 2003, 2004, 2005 e 2010, sendo o ano de 2004 o que mais apresentou artigos, com um total de 13. Nota-se que o ano de 2009 foi o único em que foram encontrados mais artigos acerca da temática publicados em periódicos do que em eventos, visto que nos demais anos o número de artigos foi, na maioria das vezes, maior nos eventos da área.

A partir de 2011 houve uma queda significativa no número de trabalhos publicados acerca do tema, sendo 6 em 2011 e apenas 2 em 2016. No último ano do período analisado (2016), foram encontrados apenas 2 artigos publicados, sendo um no CBC e outro na *Revista ConTexto*, este último publicado por Kelly Cristina Mucio Marques, Joyce Menezes da Fonseca Tonin, Katia Abbas e Maury Leoncine, sob o título:

Relação entre estrutura de custos e despesas com o desempenho: um estudo em hospitais de norte a sul do país.

Como evidenciado anteriormente, a pesquisa demonstrou um baixo número de artigos publicados em periódicos, somente 27 publicações, o que corresponde a menos de 2 artigos por ano, assim, pode-se inferir que há pouca disseminação da temática no âmbito nacional por meio de periódicos. O baixo número de publicações em revistas pode ir ao encontro da afirmação de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), que evidenciou um forte crescimento quantitativo da temática de custos, porém, não se pode dizer o mesmo quanto à qualidade das pesquisas nesta área, podendo-se concluir que os periódicos tendem a ser mais criteriosos na avaliação da qualidade para publicação quando comparados aos congressos.

A Tabela 1 e a Figura 2 apresentam a distribuição anual mais detalhada das publicações em eventos e nos periódicos.

cos, respectivamente. Evidencia-se na Tabela 2 que, assim como verificado na Figura 2, os anos de 2004 e 2010 foram os que apresentaram mais artigos, com 10 e 11 trabalhos, respectivamente. Na mesma tabela, pode-se observar que

o ano de 2001 foi o único em que não houve publicação sobre a temática no CBC, enquanto o ano de 2007 foi o único em que foram encontrados trabalhos em todos os 4 congressos pesquisados.

Tabela 1: Distribuição anual das publicações brasileiras em congressos sobre Gestão de Custos em Hospitais

Ano/Evento	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	Total
USP	3	3	4		1		1	1		3	1						17
CBC		4	3	7	4	5	4	4	1	8	1	4	3	3	3	1	55
EnANPAD			1	3	1	1	1				2						9
ANPCONT							1										1
TOTAL	3	7	8	10	6	6	7	5	1	11	4	4	3	3	3	1	82

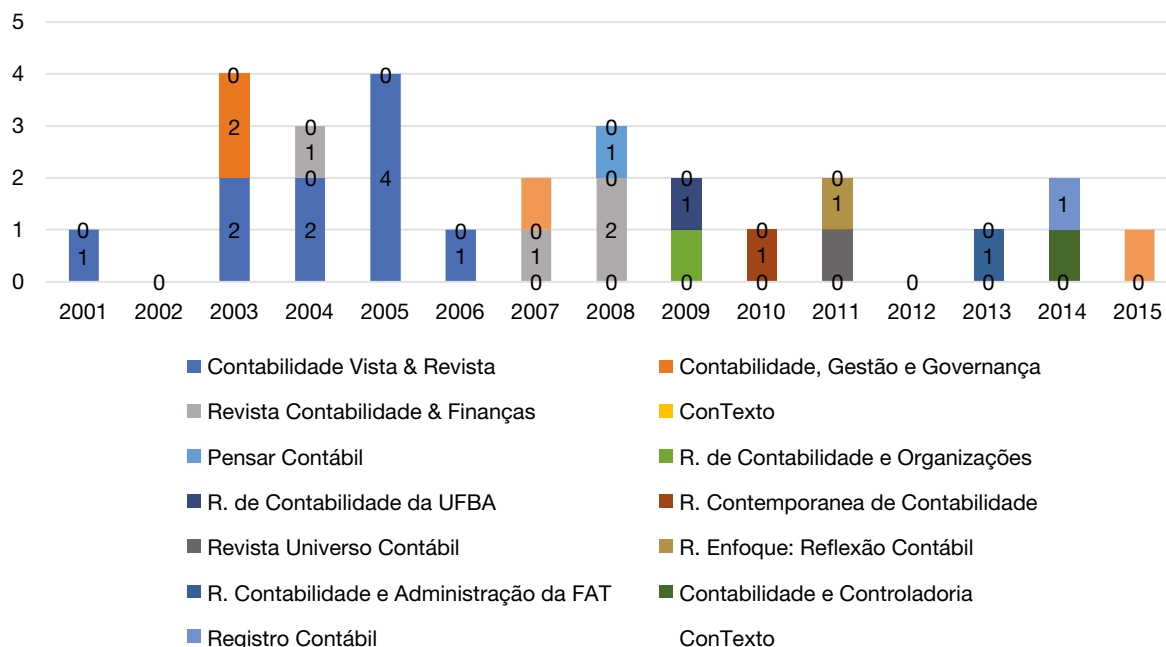
Fonte: Elaborada pelo autor.

Este estudo corrobora Santos *et al.* (2014), que apontaram que o CBC é o congresso que apresenta um maior número de artigos sobre a temática, sendo que, neste estudo, suas publicações correspondem a 67% das encontradas em eventos e a 54% das encontradas no total (109 artigos), chegando-se à mesma conclusão que os referidos autores. A pesquisa também

confrontou parcialmente o estudo de Lucena e Brito (2010), que apontou que, até o ano de 2010, não havia pesquisas da temática no congresso USP, todavia, foram encontradas três no ano de 2010 e uma no ano de 2011.

Quanto à evolução das publicações nos periódicos pesquisados e encontrados artigos sobre a temática, segue a Figura 2.

Figura 2: Distribuição anual das publicações brasileiras em periódicos



Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 2 confirma as discussões abordadas anteriormente, nas quais observou-se a pouca quantidade de publicações em periódicos contábeis nacionais acerca do tema de custos hospitalares. É válido ressaltar que a maioria das revistas

publicou apenas uma vez sobre a temática e que somente 4 revistas publicaram mais de uma vez. Denota-se que o periódico *Contabilidade Vista & Revista*, o qual tem o maior número de publicações (10), publicou no período analisado somente

em 5 anos (2001, 2003, 2004 e 2005), ou seja, período este que houve um grande crescimento nas pesquisas em custos de modo geral, principalmente quanto ao método de apuração de custos baseado em atividades.

A quantidade de artigos por volume de autores está evidenciada na Tabela 2. A maior parte dos artigos se dividiu entre a autoria de 2, 3 ou 4 autores, sendo poucos os trabalhos encontrados com 1 ou 5 autores e apenas 2 artigos realizados com 6 autores. Hoje, a maioria dos periódicos admite um número máximo de 5 autores.

Tabela 2: Quantidade de artigos por volume de autores

Nº de autores por artigo	Artigos	%
01	09	8,26
02	31	28,44
03	28	25,69
04	24	22,02
05	15	13,76
06	2	1,83
TOTAL	109	100

Fonte: elaborado pelo autor.

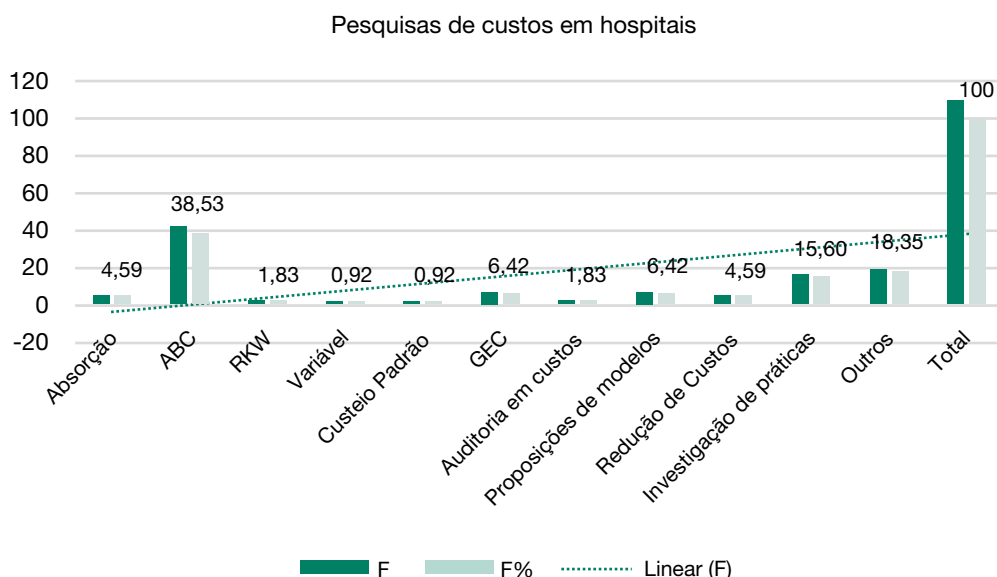
Destaca-se, ainda na Tabela 2, que nenhum periódico teve publicações com mais de 5 autores e apenas uma foi com um autor, sendo em sua maioria (11) com 2 autores.

Quanto aos congressos, assim como nos periódicos, a maioria das publicações apresentam 2 autores e um maior número de publicações com 5 autores (12).

Nos 109 artigos levantados pelo estudo, existe uma diversidade de objetivos acerca do tema custos em hospitais, sendo assim, buscou-se evidenciar, conforme exposto na Figura 3, as principais abordagens de custos pesquisadas a fim de se verificar o que os autores investigaram dentro da área de custos hospitalares. Para tanto, a partir dos objetivos dos artigos publicados, distribuiu-se em: métodos de custeio aplicados/estudados, artefatos da Gestão Estratégica de Custos (GEC), proposição de modelos para análise e/ou apuração de custos, investigações dos artefatos e métodos utilizados em hospitais, investigações de práticas de redução de custos.

Verifica-se que 38,53% dos artigos publicados são sobre o Custeio Baseado em Atividades e sua aplicação, o que corrobora Rocha *et al.* (2010), que destacaram que nas pesquisas de gestão de custos, em diversas áreas (não apenas em hospitais), o método mais abordado é o ABC. Apesar da grande abordagem do método, observou-se nas pesquisas que não há a continuidade do método pelas instituições hospitalares, utilizado apenas para fins acadêmicos, o que vai ao encontro do estudo de Silva, Miranda e Falk (2002), Silva e Abreu (2006) e Martins, Portulhak e Voese (2015), que apontam o uso moderado do Custeio Baseado em Atividades em instituições hospitalares devido à complexidade do método.

Figura 3: Métodos de custeio aplicados/estudados nos artigos



Fonte: Elaborada pelos autores.

A pesquisa realizada por Abbas *et al.* (2015) para verificar se os métodos de custeio utilizados por hospitais do Paraná são os mesmos apresentados na literatura nacional, mais especi-

ficamente em artigos publicadas em congressos da área de Contabilidade, comprovou que o mais abordado pela literatura foi o ABC, enquanto o mais utilizado pelos hospitais é o Custeio

por Absorção Integral. Segundo os referidos autores, isto mostra “haver uma lacuna entre o que os pesquisadores vêm estudando e o que os hospitais estão fazendo” (ABBAS, *et al.*, 2015, p. 89).

Conforme se observa neste estudo e como observaram Abbas *et al.* (2015), os estudos sobre a aplicação do Custeio Baseado em Atividades para hospitais ainda estão verificando se o referido método é aplicável, porém, não há avanços. Não foi localizado nenhum estudo que avaliasse a viabilidade e os resultados da implementação do referido método, assim como não foi localizado nenhum estudo que verificou se o método produz efetividade na informação para a tomada de decisão.

A investigação de Espejo, Portulhak e Martins (2015) em 13 hospitais universitários federais concluiu que apenas três hospitais utilizam métodos de custeio e que o mais utilizado é o Custeio por Absorção. Os autores também destacaram que a maioria dos hospitais investigados (10) não utiliza nenhum dos métodos de custeio pesquisados e não possui projeto para uma futura implantação.

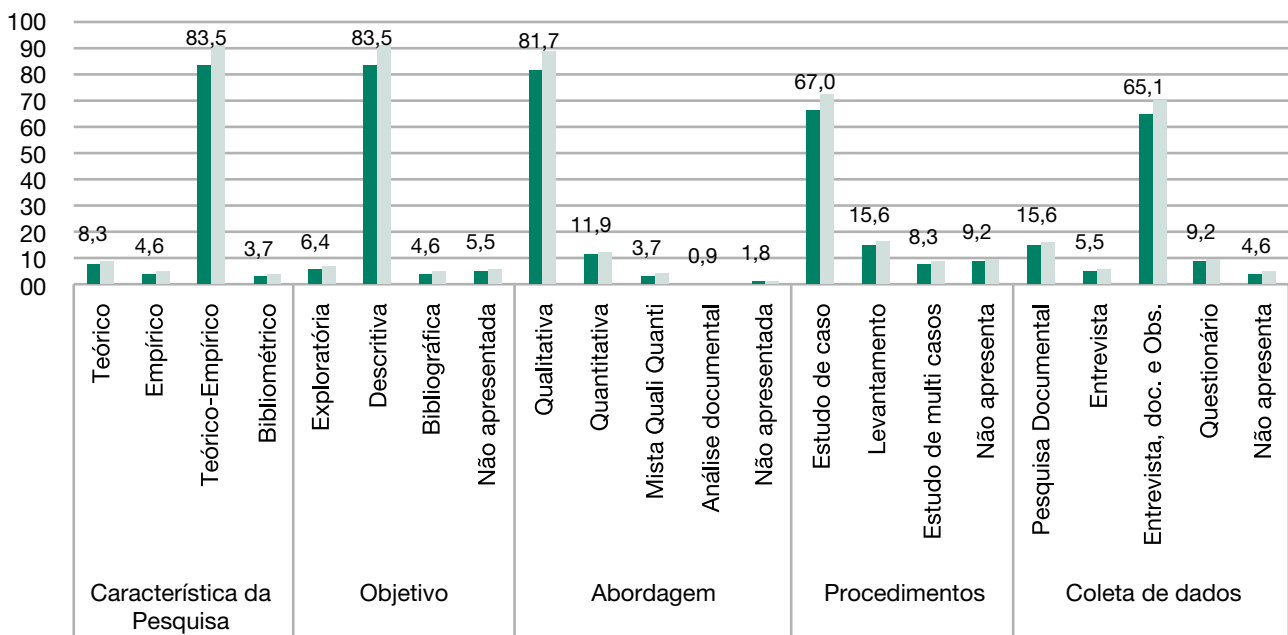
Apesar da literatura já ter apontado o custeio baseado em atividades como o melhor método de apuração de custos bem como “um dos artefatos mais avançados na contabilidade gerencial em relação aos sistemas de apuração de custos” (ESPEJO, PORTULHAK; MARTINS, 2015, p. 43), Kaplan e Anderson (2004, 2007) ressaltam que o ABC funciona na teoria, porém, na prática, muitos gerentes que tentaram implementá-lo em suas organizações abandonaram a tentativa em face da complexidade e onerosidade do método. Tal artefato exige altos custos de implementação, revisão e manutenção, comprometimento dos funcionários e tecnologia da informação. Os referidos autores reconhecem que a aplicação do método é complexa e que os direcionadores de custos são calculados, assumindo-se que 100% dos recursos são utilizados.

Dalmácio, Rezende e Aguiar (2009) aplicaram e analisaram a nova proposição do ABC – o Custeio Baseado em Atividades e Tempo ou *Time-Driven ABC Model* (TDABC) – em uma empresa do setor de serviço hospitalar. Com a análise, concluiu-se que esta nova abordagem pode oferecer uma contribuição significativa para as organizações que atuam na área de serviços, todavia, este modelo não irá resolver todos os problemas de alocação dos custos indiretos. O método ainda é recente no Brasil e poucos estudos foram desenvolvidos sobre este artefato.

Como afirmam Custódio, Machado e Gibbon (2016), as publicações na área de custos em periódicos nacionais, de modo geral, pesquisam acerca dos métodos de custeio, o que também pode-se dizer quanto às pesquisas encontradas sobre custos hospitalares em congressos. Em razão do foco das publicações, os artefatos gerenciais tradicionais de custos são pouco abordados nos estudos, tais como o Custeio Variável e o Custeio Padrão, que objetivam o controle e a tomada de decisão, assim como os da GEC, que estão atrelados à estratégia da empresa.

Na Figura 4 são apresentadas as metodologias utilizadas nos artigos estudados quanto à característica, objetivo, abordagem, procedimentos e coleta de dados. Nota-se que a grande maioria dos autores utilizou a abordagem qualitativa para a realização das pesquisas, mais especificamente 81,7%, o que corrobora o estudo de Santos *et al.* (2014). Há também a predominância da pesquisa descritiva, haja vista que aproximadamente 83,5% dos artigos fizeram uso dessa metodologia. Quanto aos procedimentos de coleta de dados, identifica-se que 65,1% dos artigos estudados citam os procedimentos de entrevista, pesquisa documental e observação como os mais utilizados.

Figura 4: Metodologias utilizadas nos artigos pesquisados



Fonte: Elaborada pelo autor.

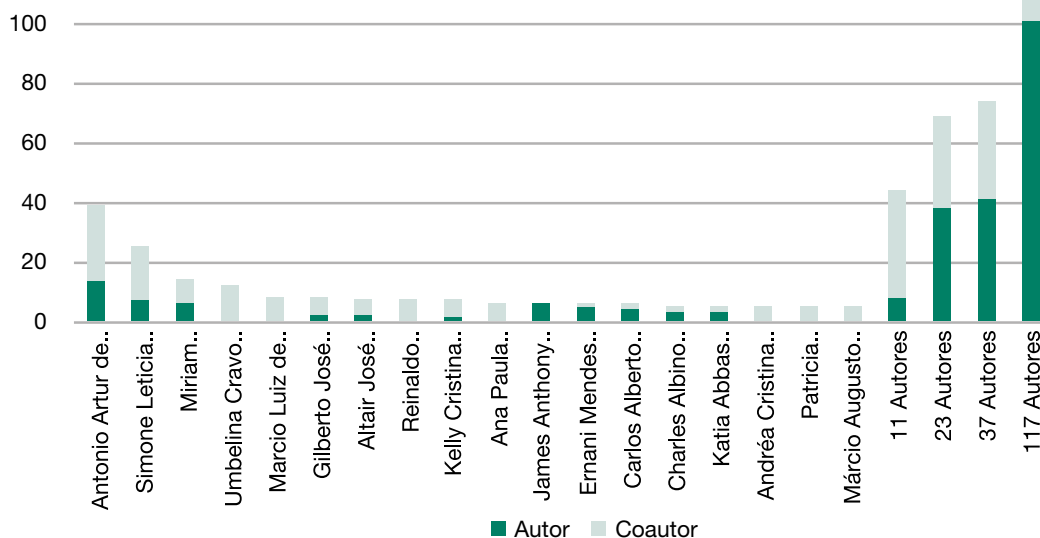
Destaca-se a alta representatividade do estudo de caso como procedimento metodológico utilizado, sendo que 73 dos 109 artigos levantados fizeram uso deste procedimento e outros 9 utilizaram o método de multicasos. Pode-se assim inferir que a escolha pela utilização da abordagem qualitativa para grande parte dos artigos levantados deve-se ao fato do alto percentual de aplicação do estudo de caso. As pesquisas de Lucena e Brito (2010) e Santos *et al.* (2014) também evidenciaram um maior percentual de utilização do estudo de caso, assim como de Custódio, Machado e Gibbon (2016), que enfatizaram um número reduzido de pesquisas de levantamento tipo *survey* na área de custos de modo geral. Acredita-se que as pesquisas *survey*, apesar de serem menos dispendiosas, apresentam limitações referentes à disposição dos respondentes em disponibilizar um tempo para responder algo, que

entendem como não benéfico para as suas atividades e que só consumirá seu tempo.

O número de publicações por autores é apresentado na Figura 5, podendo-se verificar que o autor que possui mais publicações é Antônio Artur de Souza, sendo 13 publicações como primeiro autor e 26 como coautor, totalizando em 39 artigos publicados com a temática gestão de custos em hospitais. Na sequência, Simone Leticia Raimundini apresenta 7 publicações como autora e 18 como coautora, somando 25 artigos publicados com a temática. A terceira autora que mais produziu na área foi Miriam Aparecida Micarelli Struett, com 6 artigos como autora e outros 8 como coautora, totalizando 14 trabalhos.

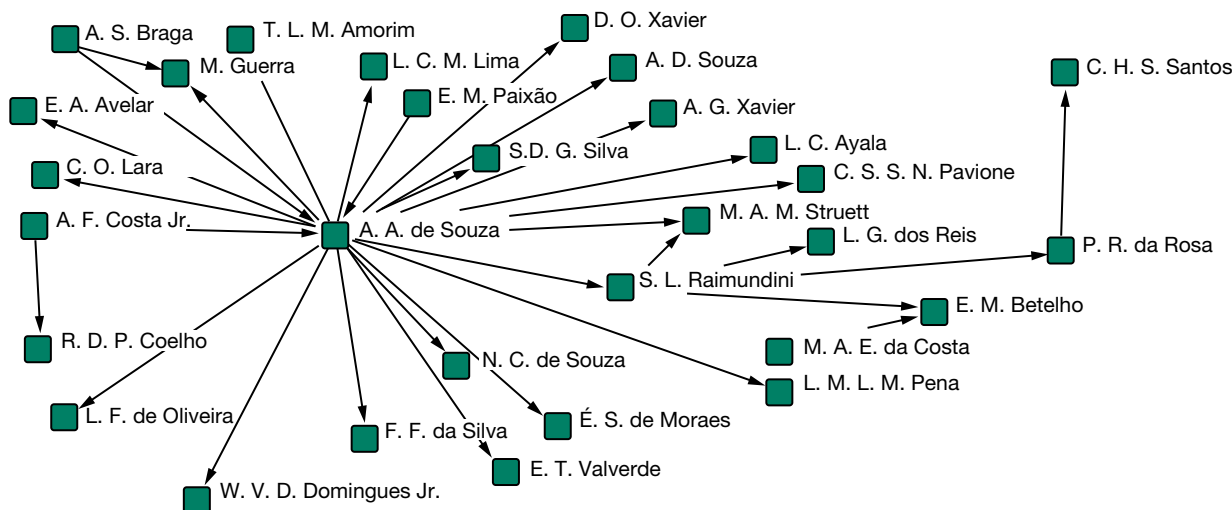
Considerando os autores que mais produzem sobre a temática, buscou-se fazer uma análise de redes, que é utilizada para ilustrar a inter-relação entre os autores, como mostra a Figura 6.

Figura 5: Número de publicações por autores e coautores



Fonte: Elaborada pelos autores.

Figura 6: Sociograma dos principais autores com publicações na temática do estudo



Fonte: Elaborada pelos autores.

Verificou-se que o autor Antônio Artur de Souza possui o maior número de interações com os demais autores, visto que este também apresenta o maior número de publicações no Brasil, como mencionado anteriormente. Destaca-se também que a segunda e terceira autoras que mais publicaram nos anos estudados, Raimundini e Struett, estabeleceram conexões com Antônio Arthur de Souza, seja como autoras ou coautoras. Conclui-se também uma baixa interação entre os pesquisadores, assim como um número reduzido de autores que publicam sobre o tema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo identificar as realizações, lacunas e oportunidades de pesquisas sobre a temática da gestão de custos em hospitais publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil a fim de analisar o perfil das publicações e contribuir com a área de conhecimento em gestão de custos em instituições de saúde.

Os achados do estudo evidenciam que a maior parte das publicações em congressos foi encontrada no CBC, seguido do Congresso USP, EnANPAD e, por fim, do Congresso ANPCONT. Quanto aos periódicos, a revista *Contabilidade Vista & Revista* apresentou o maior número de trabalhos, seguida da *Revista Contabilidade & Finanças*, sendo que as demais obtiveram apenas um ou dois trabalhos publicados no período.

Embora esses resultados já fossem esperados, haja vista que o evento CBC tem uma maior ênfase nas temáticas relacionadas à área de custos (além de inferências sugeridas por estudos anteriores), enfatiza-se a necessidade de maior divulgação da temática dos custos em hospitais nos demais eventos, assim como em periódicos.

Verificou-se que entre os anos de 2002 e 2010 as publicações com a temática foram mais evidentes, com destaque para o ano de 2004, que apresentou o maior número de artigos. O aumento se deve ao artefato de mensuração Custeio Baseado em Atividades, que passou a ser estudado no Brasil, levando vários pesquisadores a aplicarem o referido método em áreas específicas de hospitais. Ressalta-se que a partir de 2011 houve uma queda significativa no número de trabalhos publicados,

sendo que no ano de 2016 foram encontrados apenas dois artigos, podendo-se concluir que, embora estudos indiquem a necessidade de mais pesquisas na área de custos hospitalares, vê-se pouca perspectiva de crescimento nos próximos anos.

Observou-se que as pesquisas por vezes se direcionam a comparar melhores métodos de custeio ou buscam “eleger” um melhor método dentro do ambiente hospitalar, contudo, devido à complexidade destas instituições, deve-se levar em consideração a afirmativa de Martins e Rocha (2010), que pontua que os métodos não são excludentes, e sim complementares. A maioria dos estudos encontrados tange a aplicação de algum método de custeio, principalmente o Custeio Baseado em Atividades, podendo-se observar que as pesquisas muitas vezes estão voltadas mais para fins acadêmicos que para fins profissionais.

A pesquisa demonstrou que a maioria dos estudos são estudos de casos com abordagem qualitativa, como em Lucena e Brito (2010) e Santos *et al.* (2014). Este fato evidencia a falta de estudos *surveys* e que permitam generalizações no contexto hospitalar, que, embora sofram as mesmas pressões institucionais, atuam em ambientes diferentes (regiões, modelo de gestão etc.).

Embora o estudo sobre os artefatos de custos não seja recente, ainda há a necessidade de pesquisas que vão além das aplicações de métodos de custeio e que tragam discussões condizentes com a realidade hospitalar, visto a complexidade deste tipo de instituição, e que possam explicar o uso ou não dessas práticas. Assim, os pesquisadores precisam de uma maior aproximação com os hospitais para investigar quais artefatos são utilizados, como são utilizados, para que são utilizados e se o que é proposto pela academia está sendo de fato utilizado.

Este estudo atingiu seu objetivo de evidenciar o perfil das pesquisas no contexto nacional acerca da gestão de custos hospitalares, trazendo a reflexão a respeito da baixa disseminação do tema em âmbito nacional, assim como uma não evolução nas pesquisas.

Destaca-se como limitação o fato de o estudo não ter evidenciado as instituições de ensino às quais estão ligados os estudos e seus autores, visto que diversos artigos não apresentaram o vínculo institucional. Recomenda-se para pesquisas futuras a análise englobando os periódicos e congressos nacionais da área de engenharia de produção, além do levantamento das publicações internacionais acerca do tema.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Orientador: Á. G. R. LEZANA. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, K.; LEONCINE, M. Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, Belo Horizonte, v. 11, n. 1, p. 1-11, 2014. Disponível em: <https://bitly.is/2HtPK2V>. Acesso em: 23 nov. 2020.

ABBAS, K.; MARQUES, K. C. M.; TONIN, J. M. F.; SASSO, M.; LEONCINE, M. Uma análise comparativa entre os métodos de custeio discutidos na literatura contábil e os métodos usados na prática em hospitais paranaenses. *ABCustos*, São Leopoldo, v. 10, n. 1, p. 73-93, 2015.

ANDRADE, J. A. B.; MUYLDER, C. F. A relevância dos temas inovação e qualidade na pesquisa contábil: um estudo bibliométrico em eventos científicos no Brasil. *ABCustos*, São Leopoldo, v. 5, n. 3, p. 47-65, 2010.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. *Gestão de custos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BLANSKI, M. B. S. *Gestão de custos como instrumento de governança pública: um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná*. 2015. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Políticas Públicas) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

BORGERT, A.; ALVES, R. V.; SCHULTZ, C. A. Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 7, n. 14, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/3fojlaw>. Acesso em: 23 nov. 2020.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. A Produção acadêmica em custos no âmbito do EnANPAD: uma análise de 1998 a 2003. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Rio de Janeiro. *Anais [...]*. Rio de Janeiro: Anpad, 2004.

CARPINTERO, J. N. C. Custos na área de saúde: considerações teóricas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. *Anais [...]*. São Paulo: [s. n.], 1999.

CINQUINI, L.; VITALI, P. M.; PITZALIS, A.; CAMPANALE, C. Process view and cost management of a new surgery technique in hospital. *Business Process Management Journal*, [s. l.], v. 15, n. 6, p. 895-919, 2009.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, [s. l.], v. 17, n. 1, p. 23-30, 1998.

CUSTÓDIO, E. B.; MACHADO, D. G.; GIBBON, A. R. O. Produção científica de custos: análise das publicações nacionais de contabilidade sob a perspectiva das redes sociais e da bibliometria. *Revista de Administração e Contabilidade*, Belém, v. 15, n. 29, p. 157-175, 2016.

DALLORA, M. E. L. V.; FORSTER, A. C. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino: considerações teóricas. *Medicina*, Ribeirão Preto, v. 41, n. 2, p. 135-142, 2008.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. Uma aplicação do time-driven ABC no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 18, n. 2, p. 11-34, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/370IFzE>. Acesso em: 23 nov. 2020.

ESPEJO, M. M. S. B.; PORTULHAK, H.; MARTINS, D. B. Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. *Gestão & Regionalidade*, São Caetano do Sul, v. 31, n. 92, p. 39-52, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/35Utys1>. Acesso em: 23 nov. 2020.

FALK, J. A. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUEDES, V. L. S. A bibliometria e a gestão da informação e do conhecimento científico e tecnológico: uma revisão da literatura. *PontodeAcesso*, Salvador, v. 6, n. 2, p. 74-109, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3m0ASYD>. Acesso em: 23 nov. 2020.

GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIAS DA INFORMAÇÃO, 6., 2005, Salvador. *Anais [...]*. Salvador: [s. n.], 2005.

GREJO, L. M.; SANTOS, A.; ABBAS, K.; CAMACHO, R. R. Práticas de gestão e mensuração de custos: estudo em hospitais privados. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6., 2015, Florianópolis. *Anais [...]*. Florianópolis: [s. n.], 2015.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, Cambridge, v. 82, n. 11, p. 131-138, 2004.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. *Custeio baseado em atividade e tempo*. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. *Desempenho hospitalar no Brasil: em busca de excelência*. São Paulo: Singular, 2009.

LUCENA, W. G. L.; BRITO, L. A. N. Perfil dos artigos sobre custos voltados para área hospitalar publicados nos Anais do Congresso USP período de 2001-2007. *Revista de Ciências Gerenciais*, Belo Horizonte, v. 14, n. 19, p. 223-238, 2010.

MACHADO, S. P.; KUCHENBECKER, R. Desafios e perspectivas futuras dos hospitais universitários no Brasil. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 4, p. 871-877, 2007. Disponível em: <https://bit.ly/3nQ2KiW>. Acesso em: 23 nov. 2020.

MARTINS, D. B.; PORTULHAK, H.; VOESE, S. B. Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, Belo Horizonte, v. 12, n. 3, p. 59-75, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2J2ivnG>. Acesso em: 23 nov. 2020.

MARTINS, E.; ROCHA, W. *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas, 2010.

MERCIER, G.; NARO, G. Costing hospital surgery services: the method matters. *PLOS one*, San Francisco, v. 9, n. 5, p. 1-7, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3ftiJAd>. Acesso em: 23 nov. 2020.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 18, n. 44, p. 33-43, 2007. Disponível em: <https://bit.ly/3nTKlfJ>. Acesso em: 23 nov. 2020.

NERIZ, L.; NÚÑEZ, A.; RAMIS, F. A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. *BMC Health Services Research*, London, v. 14, n. 1, p. 542, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2KpdTIT>. Acesso em: 23 nov. 2020.

POPESKO, B. Specifics of the Activity-Based Costing applications in hospital management. *International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health*, [s. l.], v. 5, n. 3, p. 179-186, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3pP6z9T>. Acesso em: 23 nov. 2020.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (coord.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-96.

ROCHA, D. T.; REIS, J. A. F.; SOUZA, A.; CRUZ, J. A. W.; TRACZ, L. Gestão de custos: um estudo bibliométrico e sociométrico da produção científica do 1997-2008. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., Belo Horizonte, 2010. *Anais [...]*. Belo Horizonte: [s. n.], 2010.

ROMÃO, K. S. S. *Gestão de custos hospitalares em hospitais privados de São Paulo*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

SANTOS, M. E.; LEAL, E. A.; SILVA, D. A. Produção científica em gestão de custos em hospitais: uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, Belo Horizonte, v. 11, n. 1, p. 42-57, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/336yMiH>. Acesso em: 23 nov. 2020.

SENHORAS, E. M. A cultura na organização hospitalar e as políticas culturais de coordenação de comunicação e aprendizagem. *Revista Eletrônica de Comunicação, Informação e Inovação em Saúde*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, 2007. Disponível em: <https://bit.ly/2IZYjTs>. Acesso em: 23 nov. 2020.

SILVA, A. P. F.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., 2002, São Paulo. *Anais [...]*. São Paulo: [s. n.], 2002.

SILVA, E. A.; ABREU, C. A. Sistemas de custeio em instituições hospitalares: estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-MG. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 17, n. 4, p. 35-53, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/3ft5csC>. Acesso em: 23 nov. 2020.

SILVA, M. Z. *Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares*: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP. 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2USMLnR>. Acesso em: 23 nov. 2020.

SOUZA, M. A.; SILVA, E. J.; PILZ, N. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. *Revista de Contabilidade e Organizações*, São Paulo, v. 4, n. 9, p. 145-167, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2USbkRw>. Acesso em: 23 nov. 2020.

TOGNON, I. V. *Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades*: um estudo de caso do setor de pediatria do hospital de caridade de Carazinho. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999. Disponível em: <https://bit.ly/3ft5eRg>. Acesso em: 23 nov. 2020.

TOPAL, B.; VROMMAN, K.; AERTS, R.; VERSLYPE, C.; VAN STEENBERGEN W.; PENNINGCKX, F. Hospital cost categories of one-stage versus two-stage management of common bile duct stones. *Surgical Endoscopy*, Berlin, v. 24, n. 2, p. 413-416, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2KBBgE7>. Acesso em: 23 nov. 2020.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência da Informação*, Brasília, v. 31, n. 2, p. 152-162, 2002. Disponível em: <https://bit.ly/2KzM6FT>. Acesso em: 23 nov. 2020.

XAVIER FILHO, J. L. J.; RODRIGUES, R. A. Gerenciamento de custos hospitalares: um estudo de caso em uma instituição. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 9., 2012, São Paulo. *Anais [...]*. São Paulo: [s. n.], 2012.