

MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS EM INSTITUIÇÕES HOSPITALARES NACIONAIS E INTERNACIONAIS: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ESTUDOS EVIDENCIADOS E RECOMENDADOS NAS BASES DE DADOS CAPES E BDTD NO PERÍODO DE 1996 A 2022

Anderson Magalhães Fonseca da Costa
anderson.fonseca@estudante.ufjf.br
UFJF

Cícero José Oliveira Guerra
cicero.guerra@ufac.br
UFAC

Mateus Clovis de Souza Costa
mateus.costa@ufjf.br
UFJF

Eduardo Duarte Horta
eduardohorta18@gmail.com
UFJF

José Roberto de Souza Francisco
jroberto@face.ufmg.br
UFMG

Resumo: A área hospitalar apresenta uma complexidade significativa na contabilização de seus custos, devido à atribuição dos custos diretamente aos serviços prestados ao paciente final. Isso resulta em custos cada vez mais altos, devido à infraestrutura exigida e à mão de obra altamente especializada. Na análise do sistema de contabilidade de custos a ser utilizado, são consideradas as estratégias, o tamanho e a complexidade do ambiente. O objetivo geral desta pesquisa é verificar quais são os métodos de custeio mais comuns em instituições hospitalares, tanto nacionais quanto internacionais, a partir das publicações nas bases de dados da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e

Dissertações (BDTD). A metodologia utilizada consiste em um levantamento de artigos nessas bases de dados, por meio de uma análise bibliométrica. Os estudos considerados abrangem organizações hospitalares, setores departamentais de procedimentos, Unidades de Terapia Intensiva (UTIs) e clínicas especializadas. Após a realização da pesquisa, concluiu-se que a predominância do tema na literatura é a abordagem do método de Custeio ABC. Diversos autores demonstram a importância de seu uso nessas organizações, apesar de poucas instituições hospitalares efetivamente implementarem esse método.

Palavras Chave: Custos hospitalares - Métodos de Custeio - ABC - CAPES - BDTD

1. INTRODUÇÃO

Durante a Revolução Industrial e, até algumas décadas atrás, o método utilizado para calcular os custos de uma atividade era baseado nos custos diretos, tais como mão-de-obra e matéria-prima, não levando em consideração os custos indiretos. Em um cenário empresarial mais competitivo, os gestores das organizações tendem a necessitar de instrumentos gerenciais mais avançados, que permitam a administração dos recursos utilizados no sucesso de suas atividades, utilizando a contabilidade de custos para em busca de vantagens competitivas em relação às demais empresas, substituindo os velhos conceitos por novos, focados na estratégia (DA COSTA, 2021).

Com a necessidade de controlar e mensurar o desempenho das organizações, além do interesse em medir a mão-de-obra, o consumo de material e o tempo necessário para a fabricação dos produtos, segundo Da Costa (2021), houve a necessidade da implementação dos sistemas de custeio padrão tradicionais. Para o autor, essa escolha ansiava, do mesmo modo, a melhoria e o controle de produção e tinha, como objetivos principais: determinar rentabilidade e desempenho geral da empresa; controlar e minimizar os custos de operação de cada atividade e fornecer informações para os gestores para tomada de decisões (DA COSTA, 2021).

Os métodos de custeio, de acordo com Martins (2018), têm como propósito a exibição de uma visão ampla da empresa, fornecendo informações necessárias para: avaliar os produtos fabricados e vendidos; estimar inventários; determinar resultados; planejar e controlar as atividades; estabelecer o ponto de equilíbrio, tanto contábil, econômico ou financeiro; auxiliar a tomada de decisão e definir o preço de venda.

Contudo, os sistemas de gestão dos ambientes hospitalares são menos específicos, se comparados à maioria das organizações, diante da complexidade das atividades realizadas e, trazem, dentro de suas medidas, custos considerados desnecessários e, por isso, necessitam de uma estratégia de gerenciamento capaz de minimizar o desperdício. Magalhães (2011) e Zanetti (2018) esclarecem que, os custos hospitalares dizem respeito aos gastos inerentes com materiais e serviços no processo de produção médica de determinado período, como os custos com medicamentos, materiais de suporte médico, categorias de alimentos, encargos com trabalhadores, impostos e demais tributações.

De acordo com Martins (2018), a aferição dos custos hospitalares é uma ferramenta necessária à otimização das operações dentro do ambiente médico, pois propicia a possibilidade de revisões gerais e controle das ações de monitoramento do desempenho e uso dos recursos. Pois, de acordo com a autor, essa mensuração dos custos permite a apresentação à administração hospitalar acerca dos resultados que exigem, ou não, correção.

Porém, o advento da pandemia do novo coronavírus (SARS-CoV-2), situação que interferiu diretamente na rotina do ambiente hospitalar, potencializou a dificuldade de gerenciamento destas instituições. Ferrari (202) afirma que essa dificuldade cresceu em função da contraposição da disponibilidade de atendimento frente a demanda existente que, por vezes, foi considerada inesperada diante da crise sanitária.

Nunes et. al (2017), por sua vez, afirma que a área hospitalar necessita de modernização, inclusive nos métodos contábeis utilizados, a fim de levantar dados efetivos sobre os custos das atividades médicas e, do mesmo modo, oferecer parâmetros que norteiem decisões administrativas e de controle de investimentos. A partir desta necessidade, pesquisas brasileiras objetivam analisar os impactos da implantação de sistemas de custeio de despesas em centros de materiais esterilizados, hospitais e farmácias, universitárias ou não.

Este trabalho propõe-se a realizar uma revisão bibliométrica da temática do custeio hospitalar, através da busca pelas palavras chaves já citadas, nas bases de dados dos periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações. A escolha pelas bases de dados se deu

pela relevância nacional de ambas, sendo a CAPES um dos maiores acervos científicos virtuais do país e a BDTD, idealizada pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT), um vasto sistema que reúne teses e dissertações e estimula o registro e a publicação em meio eletrônico.

Diante do exposto, tem-se como questão norteadora desta pesquisa: quais são os métodos de custeio mais comuns em instituições hospitalares nacionais e internacionais, de acordo com as publicações das bases de dados da CAPES e BDTD?. Dessa forma, o objetivo geral desta pesquisa é verificar quais são os métodos de custeio mais incidentes em instituições hospitalares nacionais e internacionais a partir dos dados coletados nas bases de dados da CAPES e da BDTD.

A partir desta análise, busca-se verificar, entre os dados coletados, quais são os métodos de custeio mais comuns na literatura e, a partir dessa aferição, examinar a relevância da utilização destes métodos na tomada de decisões e na identificação dos custos hospitalares. A motivação para a realização desta pesquisa, por sua vez, deu-se pela crescente relevância de análise dos custos das instituições hospitalares frente aos questionamentos sobre os valores cobrados pelos serviços destas instituições. Conforme Ogliari (2021), analisando a última década, tem-se informações de que os gastos com o setor da saúde praticamente dobraram de valor.

Estabelecer um sistema que compreenda e, da mesma forma, permita realizar um levantamento de informações referentes aos custos, de forma simples, é um desafio para as organizações de saúde, tendo em vista a complexidade destas, que apresentam altos custos fixos, dificultando, na visão de Nowicki (2018), a atribuição dos custos de maneira precisa, em razão das questões de materiais de consumo e da relação paciente-tempo.

Para Ogliari (2021), os sistemas de custeio possuem duas finalidades, respectivamente: auxiliar na tomada de decisão dos gestores e satisfazer as necessidades fiscais de órgãos interessados. A implementação, pelas organizações hospitalares, de sistemas de custeio acurados e simples é recente, sendo necessária a análise do aumento, ou da diminuição, da utilização destes métodos, objetivando aprimorar a tomada de decisões e o controle de gastos diante das informações geradas. Assim, a partir da coleta dos dados das bases acima apresentadas, este estudo propõe-se a identificar o método de custeio predominante na realidade das organizações hospitalares e sua relevância para a gestão destas entidades.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. CUSTOS HOSPITALARES

Os custos hospitalares consistem nos gastos relacionados aos materiais e serviços utilizados no processo de produção médica em um determinado período. De acordo com Zanetti (2018), esses custos incluem medicamentos, materiais de suporte médico, alimentos, vestimentas, depreciação de equipamentos, encargos pessoais, salários, impostos, tributos e instrumentação em geral.

Por outro lado, as despesas, segundo Brollo (2021), são associadas às partes administrativa e comercial, não participando diretamente dos serviços hospitalares principais, mas sendo essenciais para a manutenção da organização, contabilidade financeira, atendimento ao cliente e recursos humanos.

Ching (2001) e Artuzo (2018) destacam a importância da mensuração de custos em instituições hospitalares para compreender o comportamento em diversos níveis da instituição, desde o número de pacientes atendidos por dia até a rentabilidade dos procedimentos e serviços. Esse entendimento auxilia na identificação de estratégias de

contenção de custos e na elaboração de tabelas de precificação. Assim, os custos hospitalares são ferramentas essenciais para a otimização das operações em hospitais, clínicas, ambulatórios e postos de saúde.

Os custos hospitalares também visam a melhoria das atividades características desses ambientes médicos, aprimorando o gerenciamento e administração do preço de venda, influenciando os investimentos e estoques das organizações hospitalares. Segundo Winkert (2021), a logística nesses ambientes deve garantir que todos os pacientes tenham os recursos necessários para o tratamento, tornando essencial um controle rigoroso do planejamento das atividades de compras, armazenagem, gerenciamento e distribuição de materiais em estoque, por meio de um sistema de custos que minimize os gastos com a manutenção.

Da Costa (2021) destaca que implantar um sistema de custos em um ambiente hospitalar é um processo demorado, devido à complexidade dos serviços prestados e à multiplicidade de serviços e profissionais envolvidos, o que gera um alto volume de dados a serem coletados e a necessidade de um sistema de custos apropriado para identificar os gastos de cada serviço.

Com o aumento da utilização da contabilidade de custos em organizações hospitalares, surgiu a necessidade de aperfeiçoamento e acompanhamento do desenvolvimento técnico e tecnológico, dado a complexidade característica da área, o que dificulta sua administração (Xavier, 2016).

A pandemia de COVID-19 impactou diretamente os custos das organizações hospitalares, que precisaram implementar novas estratégias, capacitar equipes e adquirir equipamentos e medicamentos em maior escala. Brollo (2021) afirma que, devido à alta demanda mundial, houve um aumento nos preços oferecidos pelos fornecedores, afetando as reservas hospitalares, mesmo com incentivos.

Durante a pandemia, foram implementadas ações de segurança para profissionais de saúde, incluindo a compra de EPIs, como máscaras, luvas, toucas e aventais, o que impactou significativamente os custos das organizações, segundo Winkert (2021).

No setor de saúde, a utilização de informações de custos deve atender às regras presentes na Constituição (Brasil, 1988) e na Lei 8.080 (Brasil, 1990), conhecida como Lei Orgânica da Saúde, que estabelece como os serviços contratados pelo Sistema Único de Saúde (SUS) devem ser submetidos às normas técnicas e administrativas.

3. METODOLOGIA

Foi realizada uma análise bibliométrica para descrever o desenvolvimento do tema selecionado, utilizando métodos qualitativos e quantitativos. A pesquisa empregou bases de dados de periódicos, artigos, teses e dissertações, e analisou documentos relacionados ao custeio hospitalar. O objetivo foi identificar citações e resultados das pesquisas referentes aos métodos de custeio utilizados em instituições de saúde.

Para responder à questão norteadora sobre os métodos de custeio utilizados em hospitais, foi acessada a biblioteca da base de dados periódicos da CAPES. Essa plataforma tem como objetivo suprir as necessidades das bibliotecas brasileiras em relação às informações científicas internacionais. Durante a realização deste estudo, foi realizada uma busca avançada utilizando as palavras-chave "custeio" e "hospitalar" em português, e "costing" e "hospital" em inglês, visando encontrar apenas artigos e periódicos revisados por pares, parte essencial da publicação científica que confirma a validade das pesquisas relatadas. A busca foi realizada de forma avançada, abrangendo as palavras-chave no título, em qualquer parte do texto e no assunto. (CAPES, 2022).

Também foi utilizada a base de dados BDTD, cuja importância reside na democratização das informações de trabalhos de pós-graduação, como teses de mestrado e doutorado, para toda a comunidade. Foram aplicados os mesmos critérios de busca e palavras-chave utilizados na plataforma CAPES, dado que a BDTD oferece funcionalidades de busca semelhantes. Na BDTD, foram identificados apenas trabalhos em português, que foram organizados em uma planilha separada, assim como os trabalhos encontrados na base CAPES.

Após esta etapa, foi realizada a leitura dos artigos pelos títulos e resumos, foi realizada uma seleção a fim de separar quais textos realmente se encaixavam no objetivo do estudo, separando-os daqueles que não se encaixavam no método de pesquisa.

4. ANÁLISE DOS DADOS

A seguir, estão as tabelas com os resultados obtidos a partir da análise dos dados das bases BDTD e CAPES.

Tabela 1: Total de artigos encontrados no geral das bases de dados

Base de dados	Total	Total (%)
Base de Dados BDTD	93	12,58%
Base de Dados CAPES	646	87,12%
Artigos encontrados	739	100%

Fonte: Elaborado pelo autores (2022).

De acordo com a tabela 01, a quantidade encontrada de artigos, utilizando o método de busca no geral, analisando as duas bases de dados, foi de 739 artigos até a data de 27 de abril de 2022, destes, 93 constavam na Base de Dados BDTD, o que representa 12,58% do total de artigos encontrados e, 646 na Base de Dados CAPES 646, representando 87,12% do total de artigos encontrados, o que demonstra a predominância da busca na plataforma CAPES.

Tabela 2: Número de trabalhos específicos identificados nas bases de dados

BASE DE DADOS	TRABALHOS IDENTIFICADOS	VARIAÇÃO (%)
Artigos geral BDTD	93	100%
Artigos Geral CAPES	646	100%
Artigos específicos BDTD	35	37,63%
Base de Dados CAPES	89	13,84%

Fonte: Elaborado pelo autores (2022).

De acordo com a tabela 02, mesmo a Base de Dados CAPES sendo mais extensa no número de artigos publicados que foram encontrados de acordo com as buscas do presente estudo, percebe-se que apenas 89 artigos tratavam do assunto objetivo do estudo, representando um percentual de 13,84% do total encontrado. Enquanto no BDTD, o percentual encontrado foi quase a metade, sendo representado por 37,63% do total encontrado, sendo que 35 dos 93 artigos estavam dentro do assunto abordado no trabalho.

A partir da metodologia realizada, utilizando a pesquisa por custos hospitalares, percebeu-se que tal terminologia não está presente apenas em artigos que estudaram os hospitais, mas também se encontram nesse grupo: Santa Casas de Misericórdia, Unidades de Terapia Intensiva, Centros de Terapia Intensivo, serviços de radiologia em organizações hospitalares, farmácias em organizações hospitalares, serviços de emergência e Hospitais Universitários.

Tabela 3: Número de trabalhos identificados de acordo com a temática específicos por país na Base de Dados BDTD

PAÍS	BDTD	VARIAÇÃO
Brasil	32	91,43%
Teórico	3	8,57%
Total	35	100%

Fonte: Elaborado pelo autores (2022).

Conforme a tabela 03, analisando os artigos encontrados, filtrando os nacionais e os internacionais, ainda com a utilização de artigos teóricos, que são aqueles cujo estudo é realizado da mesma maneira que o presente estudo foi elaborado, temos que dentro da BDTD, há uma predominância nos estudos realizados no Brasil, devido ao fato de ser uma plataforma que aborda exatamente teses e dissertações nacionais, representando 91,43%, totalizando 32 textos de em um total de 35. Já os teóricos, identificaram-se 3 trabalhos, representando 8,57% do total de trabalhos analisados na BDTD.

Tabela 4: Número de trabalhos identificados de acordo com a temática específicos por país na Base de Dados CAPES

PAÍS	CAPES	VARIAÇÃO
Brasil	12	13,48%
Internacional	54	60,67%
Teórico	23	25,84%
Total	89	100%

Fonte: Elaborado pelo autores (2022).

Conforme a tabela 04, fazendo uma análise específica da Base de Dados CAPES, encontramos uma amostra maior de trabalhos realizados fora do Brasil, totalizando 54 trabalhos dos 89 totais, uma representação de 60,67%. Já os trabalhos realizados de uma forma teórica, uma quantidade de 25,84%, sendo 23 trabalhos de uma amostra de 89. Os trabalhos realizados no Brasil representam a proporção apenas de 13,48%, totalizando 12 trabalhos, o que mostra que pelos meios de busca na plataforma, buscando da forma selecionada, o assunto identifica em sua maior parte, trabalhos realizados fora do país.

Tabela 5: Número de trabalhos identificados de acordo com a temática por região geográfica

BASE DE DADOS	REGIÃO	Total	VARIAÇÃO
BDTD	Brasil	32	91,43%
	Teórico	3	8,57%
TOTAL		35	100%
CAPES	Brasil	12	13,48%
	África do Sul	1	1,12%
	Alemanha	1	1,12%
	Bélgica	4	4,49%
	Camboja	1	1,12%
	Canadá	2	2,25%
	Chile	1	1,12%
	Dinamarca	3	4,49%
	Espanha	1	1,12%
	EUA	11	12,36%
	Finlândia	2	2,25%
	França	1	1,12%
	Gana	1	1,12%
	Haiti	1	1,12%
	Índia	2	2,25%
	Inglaterra	1	1,12%
	Itália	5	5,62%
	Malásia	1	1,12%

	Paquistão	1	1,12%
	Polônia	1	1,12%
	Ruanda	3	3,37%
	Sri Lanka	1	1,12%
	Suécia	2	2,25%
	Tailândia	1	1,12%
	Taiwan	1	1,12%
	Turquia	1	1,12%
	Uganda	2	2,25%
	Vietnã	1	1,12%
	Zimbábue	1	1,12%
	Teórico	20	22,47%
TOTAL		89	100%

Fonte: Elaborado pelo autores (2022).

Como apresentado na tabela 05, a BDTD apresenta, em sua maior parte, trabalhos realizados no Brasil, considerando que não apresenta nenhum trabalho de países do exterior e apresenta 3 trabalhos teóricos, o que totaliza 8,57% dos 35 trabalhos apresentados na Base de Dados. Na Base de Dados CAPES há uma variedade muito grande da área geográfica dos trabalhos, apresentando 29 países diferentes como locais de estudo dos trabalhos, havendo uma predominância nos trabalhos realizados de forma teórica, levando em consideração os dados encontrados, representando uma porcentagem de 22,47% dos trabalhos, totalizando 20 artigos encontrados realizados dessa forma. Dentre as regiões geográficas definidas, o Brasil apresenta uma maior quantidade de trabalhos, com 13,38% em um total de 89 trabalhos que apresentam o tema específico, e os EUA possuem 11 trabalhos que tratam o tema, uma proporção de 12,36%. Com análise destes dados, percebe-se que os trabalhos realizados no Brasil, são predominantes situados na BDTD, já que a CAPES apresenta maior variedade de países, devido aos métodos que foram realizados na busca das palavras-chaves.

Tabela 6: Análise dos Métodos identificados sobre métodos de custeio utilizados em hospitais por ano específico na base de dados BDTD

Ano	Número de Trabalhos	Métodos identificados	Variação
1999	2	ABC	5,71%
2000	1	ABC	2,86%
2001	3	ABC	8,57%
		Absorção	
2002	3	ABC	8,57%
2003	1	ABC	2,86%
2004	4	ABC	11,43%
2006	3	ABC	8,57%
2008	1	ABC	2,86%
2010	2	ABC	5,71%
		RKW	
2012	1	ABC	2,86%
2013	1	ABC	2,86%
2014	2	ABC	5,71%
		Absorção	
2015	2	ABC	5,71%
		Absorção	
2016	2	ABC e TDABC	5,71%
		ABC	
2017	1	ABC	2,86%
2018	2	Absorção	5,71%
		Custeio Variável	

2019	3	ABC TDABC	8,57%
2021	1	TDABC	2,86%
TOTAL	35		100%

Fonte: Elaborado pelo autores (2022).

Conforme evidenciado na tabela 06, analisando por ano na base de dados BDTD, foram identificados os dois primeiros trabalhos no ano de 1999, representando uma porcentagem de 5,71% do total de trabalhos, como exposto na tabela. De acordo com as planilhas de acompanhamento, foi identificada a presença do método de custeio ABC, com trabalhos de 2000 a 2004, representando 2,86%, 8,57%, 8,57%, 2,86%, 11,43% respectivamente. Inclusive, o ano de 2004, foi o ano que mais apresentou trabalhos dentro do objeto de pesquisa, com a quantidade de 4 trabalhos, sendo que apenas em 2001 foi identificada uma abordagem de outro método de custeio, diferente do método de custeio ABC, sendo o método de custeio por absorção. Em 2006, foram encontrados 3 trabalhos, significando 8,57% do total, todos abordando o método ABC, seguindo para 2008 com 2,86% que representa a quantidade de 1 trabalho (2,86%) abordando a mesma metodologia. Nos anos de 2005 e 2007, não foram encontradas publicações. Em 2010, novamente foram apresentados 2 trabalhos, a partir de então os resultados das pesquisas trouxeram trabalhos publicados de 2012 até 2021, não constando nenhum apenas em 2020. Como resultado, observa-se que nos últimos 10 anos, a maior predominância foi em 2019, onde foram publicados 3 trabalhos, representando 8,57% do total. Dentro deste período, tivemos abordagens referentes aos métodos ABC, Absorção, Centro de Custos, Custeio Direto, Custeio Variável, RKW e TDABC, mostrando uma dominância da abordagem do Custeio ABC, a ser exposto na tabela de análise geral, nota-se que na última década começaram a serem identificados a metodologia TDABC.

Tabela 7: Análise dos Métodos identificados sobre métodos de custeio utilizados em hospitais por ano específico na base de dados dos Periódicos CAPES

Ano	Número de trabalhos	Métodos identificados	Variação (%)
1996	1	ABC	1,12%
1998	1	ABC	1,12%
2000	2	ABC	2,44%
2002	1	ABC	1,12%
2004	5	ABC	5,60%
		Absorção	
2005	2	ABC	2,44%
2006	3	ABC	3,36%
2009	6	ABC	6,72%
2010	4	ABC	4,48%
2012	3	ABC	3,36%
		RKW	
2013	1	ABC	1,12%
2014	8	ABC	7,84%
		Absorção	
		TDABC	
2015	6	ABC	6,72%
		TDABC	
2016	5	ABC	5,60%
		TDABC	
2017	6	ABC	6,72%
		Absorção	
		TDABC	
2018	5	ABC	5,60%
		TDABC	
		Custeio padrão	

2019	9	ABC	10,08%
		TDABC	
2020	6	ABC	6,72%
		TDABC	
2021	13	ABC	14,56%
		TDABC	
2022	2	TDABC	2,24%
Total	89		100%

Fonte: Elaborado pelo autores (2022).

Conforme apresentado na tabela 07, nos Periódicos Capes, do total de 89 trabalhos encontrados, nota-se que o assunto objeto do trabalho começa a ser mais abordado a partir do ano 2009, até então, foram identificados trabalhos referentes aos métodos ABC, Absorção, Custeio Variável e Departamentalização. A partir disso, eleva-se a quantidade de trabalhos publicados, destes 89 trabalhos, 13 foram publicados em 2021, representando 14,56% dos trabalhos, trazendo a abordagem ABC e TDABC. Isso demonstra que, cada vez mais, o assunto de custos hospitalares vem sendo abordado. A primeira publicação em 1996, representa 1,12% deste total de 89 trabalhos, trazendo o método ABC como objeto de estudo. Dentre o período de 2019-2022, foram encontrados um total de 30 trabalhos, o que leva à conclusão de que este tema está sendo bem-produzido, pois estes trabalhos representam 33,70% de todos os pesquisados, 1/3 de todas as publicações encontradas, contendo apenas trabalhos sobre Método de Custeio ABC e TDABC.

Tabela 8: Análise Geral dos Métodos identificados referentes a temática no período de pesquisa (1996-2022)

Métodos de custeio	Trabalhos identificados	Variação (%)
ABC	80	64,52%
Absorção	6	4,84%
Custeio Padrão	1	0,81%
Custeio Variável	1	0,81%
RKW	2	1,62%
TDABC	34	27,42%
Total	124	100%

Fonte: Elaborado pelo autores (2022).

Realizando a análise geral dos trabalhos identificados, conforme apresenta-se na tabela 08, nota-se que um total de 80 trabalhos apresentam, de alguma forma, a metodologia ABC, o que totalizam 64,52% dos trabalhos, assim como o TDABC, que apresenta um total de 34 trabalhos, o que significa 27,42% dos trabalhos identificados. Segundo a análise dos trabalhos encontrados, nota-se que existem objetivos em comum, de implantar uma sistemática para apuração de custos nos procedimentos médico-hospitalares, para observar qual o comportamento dos setores e a real viabilidade da implantação, seguindo uma visão de como o ABC é utilizado. Segundo Leoncine, Bornia, Abbas (2013), a implantação de um sistema de custos em instituições financeiras propicia a gestão de custos e auxilia na análise de resultados, com uma estruturação de um sistema de custos, porém, a viabilidade do Custeio ABC na prática em todas as unidades do Hospital é pequena, por ser complexa a sua implantação em Instituições de saúde, especialmente em hospitais.

Asta e Barbosa (2014) mostram que, diante da alta complexidade existente nos hospitais, assim como os altos custos dos recursos de produção, é imprescindível que os gestores mantenham um sistema de custeio capaz de diminuir recursos e desperdícios. Implantando o método de custeio por absorção há a evidenciação dos desperdícios, colaborando para que a gestão desenvolva medidas para eliminação deles, transformando perdas em ganho e ingresso de caixa. A questão norteadora é se esses trabalhos mostram uma evolução sobre o tema objeto de estudo, uma análise mostra trabalhos que indicam que a aplicação do método de custeio ABC, continua vista como complexa nas instituições hospitalares.

O ABC, segundo Jerico (2004), é o único meio capaz de dar informações confiáveis aos gestores e que os outros métodos se encontram ultrapassados, pois possibilita uma visão do processo que facilita a gestão, principalmente na avaliação do consumo de recursos, contudo, as características do setor hospitalar tornam a implantação e manutenção mais caras.

Dentro da literatura nacional e internacional, existem vários estudos que abordam pesquisas relacionadas à implantação do Custeio ABC dentro de hospitais, diante da importância das instituições em serem auxiliadas na gestão de custos e na análise de resultado, tanto em setores ou áreas específicas (LEAL, 2006; BLANSKI, 2015).

Botelho (2006) diz, ainda, que o modelo ABC pode ser aplicado a qualquer tipo de instituição hospitalar, seja pública, privada ou filantrópica, sofrendo algumas alterações dependendo da organização. Contudo, alguns trabalhos trazem que a abordagem do ABC contradiz a implantação, apresentando de uma forma prática que o modelo não atendeu à alocação de mão-de-obra dos auxiliares de enfermagem e setores administrativos.

5. CONCLUSÃO

O objetivo principal deste trabalho foi avaliar, na literatura nacional e internacional, os métodos de custeio utilizados em hospitais, analisando publicações da BDTD e CAPES desde o primeiro até o último trabalho publicados, abrangendo o período de 1996 a 2022, por meio de uma análise bibliométrica. Em seguida, foi realizada uma seleção dos artigos que abordavam o tema do trabalho em âmbito global, com a leitura e análise dos títulos e resumos em busca das palavras-chave "custeio" e "hospitalar", totalizando 124 artigos identificados, divididos entre as bases de dados BDTD e CAPES.

Ao analisar separadamente as abordagens das bases de dados, foram identificados 35 trabalhos na BDTD e 89 na CAPES. A predominância do método de custeio ABC foi identificada na maioria desses trabalhos, seja na instituição como um todo ou em departamentos específicos.

A partir do estudo dos artigos da amostra apresentados ao longo desta pesquisa, identificou-se que, na maioria das vezes, o custeio ABC é considerado o método mais eficaz para ser implantado em instituições hospitalares, ajudando a gerenciar os gastos, minimizar desperdícios e auxiliar na tomada de decisões. Contudo, muitos autores destacam que, devido à complexidade das instituições hospitalares, muitas organizações não aplicam esse método.

Mesmo com a identificação de trabalhos ao longo de um período de cerca de 30 anos, alguns estudos apontaram melhorias para a implantação do custeio ABC, comparando-o com outros métodos aplicados nas instituições. Embora seja considerado o melhor método, muitas instituições ainda não o adotam, preferindo sistemas próprios ou outros métodos.

A maioria dos trabalhos abordava o tema em hospitais, clínicas, UTIs e departamentos específicos das instituições. Ao analisar os países onde os trabalhos foram realizados, constatou-se que 44 estudos foram realizados no Brasil e 11 nos EUA, sendo esses os países com mais publicações, embora ainda em número reduzido em relação ao tema.

Entre os métodos de custeio apresentados, o ABC predominou com 64,27% dos trabalhos, seguido pelo TDABC, custeio por absorção, RKW, custeio padrão e custeio variável. As limitações desta pesquisa incluem o fato de ter sido realizada apenas em duas bases de dados e não evidenciar quais métodos são mais utilizados por instituições hospitalares públicas e privadas.

Como sugestão para pesquisas futuras, é relevante incentivar estudos nessa temática, dada a quantidade limitada de estudos sobre métodos de custeio na área da saúde (16,77% em trinta anos) e considerando o tempo desta pesquisa e as duas bases de dados analisadas. Há necessidade de esforços da academia para realizar pesquisas que demonstrem a aplicabilidade prática dos métodos, para que possam ser efetivamente implementados nessas organizações e, posteriormente, evidenciar seus benefícios.

6. REFERÊNCIAS

ALEMÃO, M. M. **Financiamento do SUS paralelo aos gastos na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais**: um estudo de caso compreensivo fundamentado na base de conhecimento gerada com a metainformação custo. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e pesquisas em Administração, Belo Horizonte, 2012.

ARTUZO, Felipe Dalzotto; FOGUESATTO, Cristian Rogério; SOUZA, Ângela Rozane Leal de and SILVA, Leonardo Xavier da. Gestão de custos na produção de milho e soja. **Revista brasileira gestão e negócios**. 2018, vol.20, n.2, pp.273-294, 2018.

BDTD, **Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações**. 2022.

BLANSKI, Márcia Beatriz Schneider. **Gestão de custos como instrumento de governança pública: um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná**. 2015. Dissertação de Mestrado. Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde**. Organização PanAmericana da Saúde. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.

BROLLO, Natieli Panisson. **Os impactos decorrentes da pandemia ocasionados pela covid-19 nos custos hospitalares de unidade de terapia intensiva (UTI)**. Trabalho de Conclusão de Curso – (Graduação em Ciências Contábeis). Campus Universitário de Vacaria. Universidade de Caxias do Sul. 2021.

CAPES, **Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior**. 2022.

CHAGAS, Elenita Teresinha Charão. **Análise de custos do transplante renal do Hospital de Clínicas de Porto Alegre: aplicação do método de custeio baseado em atividade e tempo (TDABC)**. 2019. Dissertação de Mestrado. Hospital das Clínicas de São Paulo.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**: ABM-Activity Based Management. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, Carine Viera et al. Contabilidade de Custos Aplicada à Gestão Hospitalar Uma Revisão Teórica. **HUMANIDADES E TECNOLOGIA (FINOM)**, v. 29, n. 1, p. 84-108, 2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

DA COSTA Costa, Carine Viera et al. Contabilidade de Custos Aplicada à Gestão Hospitalar Uma Revisão Teórica. **HUMANIDADES E TECNOLOGIA (FINOM)**, v. 29, n. 1, p. 84-108, 2021.

FERRARI, F. COVID-19: Dados Atualizados e sua Relação Com o Sistema Cardiovascular. **Arq. Bras. Cardiol.** São Paulo, v. 114, n. 5, p. 823-826, 2021.

MAGALHÃES, Hudson João. **Sistema de Formação de Preço de Custos Focado no Gerenciamento Hospitalar**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências da Computação) - Centro de Ciências Exatas e Tecnológicas, Colegiado de Ciência da Computação. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Cascavel, 2011.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de Custos**, Editora Atlas, São Paulo, 11ª Edição. 2018.

NOWICKI, M. Introduction to the Financial Management of Healthcare Organizations. 7. Ed. Chicago, Illinois: **Health Administration Press**, 2018.

NUNES, Sheila Elke Araujo et al. Custos hospitalares de pneumonia bacteriana grave em crianças: análise comparativa por diferentes métodos de custeio. **Einstein (São Paulo)**, v. 15, p. 212-219, 2017.

OGLIARI, Leonardo Alves. **Estudo da aplicação do microcusteio por TDABC em organizações de saúde e proposição de melhorias**. 2021. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

WINKERT, Ademir et al. Custos Hospitalares na Pandemia SARS-CoV-2: Um Estudo Sobre Equipamentos de Proteção Individual (EPI's) em duas Unidades Hospitalares no Oeste do Paraná. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2021.

XAVIER, Ivana Arrais de Lavor Navarro. **Análise de custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa—um estudo de caso**. 2016. Dissertação de Mestrado. Universidade FederCAMAGON de Pernambuco.

ZANETTI, Bruno Fernando Trigilio; RIGON, Ederson Leandro Barbosa. CONTABILIDADE DE CUSTOS: CUSTOS HOSPITALARES COST ACCOUNTING: HOSPITAL COSTS. **Revista Empreenda UniToledo Gestão, Tecnologia e Gastronomia**, v. 2, n. 2, 20.