



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Marcio Romano

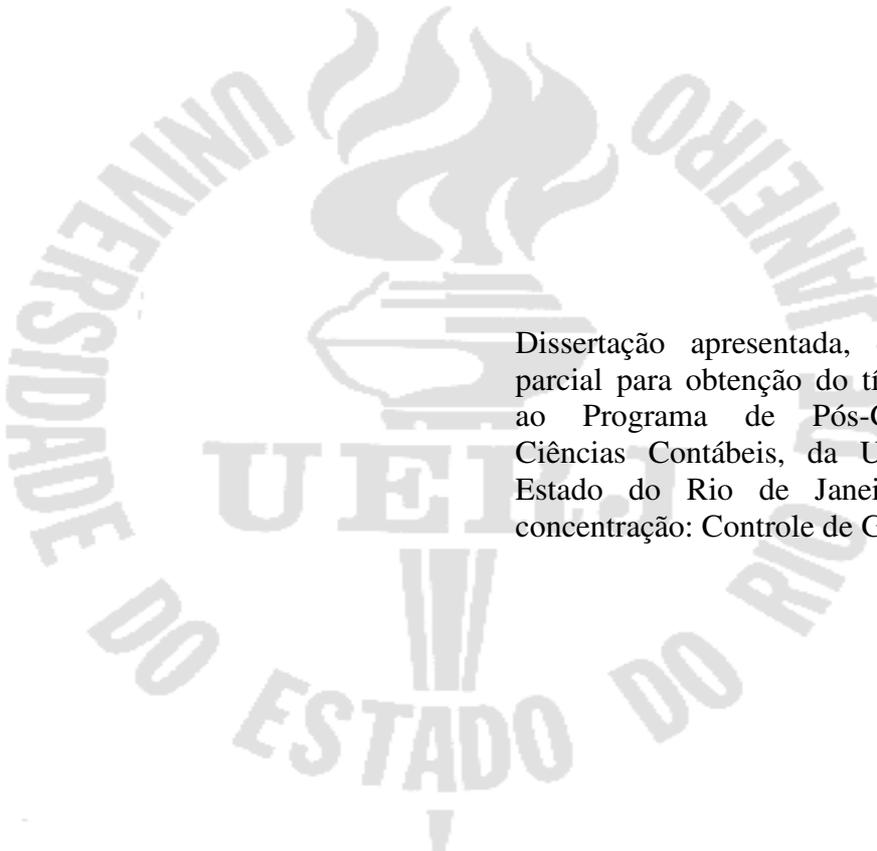
Métodos de custeio no setor público: Um estudo sobre como as informações de custos atendem aos diversos *stakeholders* de um hospital universitário público

Rio de Janeiro

2015

Marcio Romano

Métodos de custeio no setor público: um estudo sobre como as informações de custos atendem aos diversos *stakeholders* de um hospital universitário público



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Dércio Santiago da Silva Júnior

Co-orientador: Prof. Dr. Jorge de Abreu Soares

Rio de Janeiro

2015

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

R759 Romano, Marcio.

Métodos de custeio no setor público: um estudo sobre como as informações de custos atendem aos diversos stakeholders de um hospital universitário público / Marcio Romano. – 2015.
69 f.

Orientador: Dércio Santiago da Silva Júnior.
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f. 67-69.

1. Administração pública – Custos – Teses. 2. Contabilidade pública – Teses. 3. Hospitais – Teses. I. Silva Júnior, Dércio Santiago. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 336.126

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Marcio Romano

Métodos de custeio no setor público: um estudo sobre como as informações de custos atendem aos diversos *stakeholders* de um hospital universitário público

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 03 de março de 2015.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Dércio Santiago da Silva Júnior (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Prof. Dr. Jorge de Abreu Soares (Co-orientador)
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Profa. Dra. Andréa Paula Osório Duque
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Profa. Dra Elizabeth Freitas Rodrigues
Departamento de Educação e Administração - CEFET/RJ

Rio de Janeiro

2015

DEDICATÓRIA

À minha esposa Isabela e aos meus
pais Sérgio e Lúcia.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela possibilidade de concretizar o sonho antigo de cursar o Mestrado em Ciências Contábeis.

À minha esposa Isabela, que tanto me apoiou nessa luta e que sempre esteve ao meu lado me dando forças para seguir adiante.

Aos meus pais Sérgio e Lúcia por compreenderem a minha ausência no convívio familiar durante este período de árduo estudo.

Ao meu irmão Marcus pelos conselhos e incentivos que recebi desde a infância.

Às minhas avós Angelina e Magdalena por tudo o que fizeram por mim enquanto estiveram neste mundo.

Aos meus tios, tias, primos, primas, sobrinhos, sobrinhas, sogro, sogra e cunhados que tanto torceram por meu sucesso.

Aos meus amigos, que tanto me apoiaram e respeitaram minha ausência no convívio.

Aos colegas da Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, em especial ao Auditor Geral do Estado, Sr. Eugenio Manuel da Silva Machado. Agradeço também a colaboração que recebi dos Superintendentes Rui Cesar dos Santos Chagas, Robson Ramos Oliveira, Carlos Henrique Sodré Coutinho e Jair Sá de Jesus.

Ao professor Dr. Dércio Santiago da Silva Junior por sua orientação e pelas valiosas contribuições na construção desta dissertação.

Ao professor Dr. Jorge de Abreu Soares por suas contribuições e conselhos na Co-orientação deste trabalho. As professoras Dras. Andréa Paula Osório Duque e Elizabeth Freitas Rodrigues, membros da banca de examinadora, pelas críticas e sugestões que tanto acrescentaram a este trabalho.

Aos colegas de turma, pelos momentos agradáveis que passamos juntos durante estes dois anos de estudos, em especial aos colegas André Gaudio, Rodrigo Winter Afonso, Bruno Rodrigues Campos e Ana Maria Cupertino Soares de Castro.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UERJ.

À Universidade do Estado do Rio de Janeiro, por ter me concedido a oportunidade de cursar o Mestrado em Ciências Contábeis.

Aos funcionários da Secretaria do Mestrado e da biblioteca do 8º andar, por seu auxílio e presteza.

All you need is love
All you need is love
All you need is love, love
Love is all you need

John Lennon & Paul McCartney

RESUMO

ROMANO, Marcio. *Métodos de custeio no setor público*: um estudo sobre como as informações de custos atendem aos diversos *stakeholders* de um hospital universitário público. 2015. 69 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

O setor de saúde pública convive com uma constante escassez de recursos combinada com uma necessidade crescente de investimentos em tecnologia e inovação. Portanto, é necessário que os gestores públicos de saúde busquem maneiras de maximizar o uso destes recursos orçamentários escassos. Uma das alternativas é implementar estudos sobre custos, que possibilitem ao gestor exercer o controle, o combate ao desperdício e o planejamento dos investimentos futuros. No entanto, na área governamental, existem outros grupos, além do gestor, que têm interesse em conhecer as informações de custos do setor de saúde. Esses grupos são chamados pela teoria da administração de *Stakeholders*. Cada *stakeholder*, tais como médicos, pacientes, fornecedores, sociedade entre outros podem demandar informações distintas de custos. Por este motivo, o objetivo deste trabalho é investigar qual o método de custeio que melhor se adequa as necessidades dos diferentes *stakeholders* de um hospital público. Para tanto, elaborou-se uma pesquisa bibliográfica que abordasse os métodos de custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado em atividades, que são os métodos mais debatidos pela literatura contábil. Dessa forma, com objetivo de responder a questão de pesquisa, o presente trabalho desenvolve um cenário hipotético de um hospital universitário público, no qual estão identificados os seus *stakeholders* e suas respectivas necessidades de informações de custo. Como resultado das análises, observa-se que cada um destes *stakeholders* apresenta um método de custeio, ou uma combinação de dois destes, que melhor se adequa as suas necessidades de informação de custos.

Palavras-chave: Métodos de custeio. Custos no setor público. Custos em hospitais universitários. *Stakeholders*.

ABSTRACT

ROMANO, Marcio. *Costing methods in the public sector: a study on how the cost information attends the various stakeholders of a public university hospital*. 2015. 69 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

The public health sector coexists with a constant shortage of resources combined with a growing need for investment in technology and innovation. Therefore, it is necessary for public health managers to look for ways to maximize the use of these scarce budget resources. One alternative is to implement studies on costs, in a way that the manager is able to take actions to control costs, fighting waste and planning future investments. However, in the governmental area, there are other groups in addition to the manager who have an interest in knowing the information of health sector costs. These groups are called by management theory as Stakeholders. Each stakeholder, such as doctors, patients, suppliers and society, among others may require different information of cost. Therefore, the aim of this study is to investigate what is the cost method that best suit the needs of different stakeholders in a public hospital. In view of that, the study uses a literature that addresses the methods of absorption costing, variable costing and activity-based costing, which are the methods most debated by the accounting literature. Thus, in order to answer the research question, this study develops a hypothetical scenario of a public university hospital, in which its stakeholders and their needs for cost information are identified. As a result of the analysis, it is observed that each of these stakeholders has a costing method, or a combination of two of these, that best suits their cost information needs.

Keywords: Costing methods. Costs in the public sector. Costs in university hospitals. Stakeholders.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 -	Diferenças entre os sistemas de custeio	20
Quadro 2 -	Vantagens e desvantagens do custeio por absorção	22
Quadro 3 -	Vantagens e desvantagens do custeio por pleno	23
Quadro 4 -	Vantagens e desvantagens do custeio variável	24
Quadro 5 -	Vantagens e desvantagens do custeio ABC	26
Figura 1 -	Gastos considerados pelos métodos de custeio	27
Figura 2 -	Atributos dos <i>stakeholders</i>	36
Figura 3 -	Tipificação dos <i>stakeholders</i>	37
Quadro 6 -	Identificação dos <i>stakeholders</i> do HU.....	45
Quadro 7 -	Classificação dos <i>stakeholders</i> em internos e externos a organização	48
Quadro 8 -	Classificação dos <i>Stakeholders</i> internos e externos em subgrupos	49
Quadro 9 -	Método mais adequado para cada <i>stakeholder</i>	62
Quadro 10 -	Comparação entre método mais adequado e método divulgado pelo HU..	63

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity-Based Costing
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
HU	Hospital Universitário
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accounting
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T	Normas Brasileira de Contabilidade Técnica
PCGA	Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos
RKW	Reichskuratorim fur Wirtschaftlichkeit
SICSP	Sistema de Informação de Custos no Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	12
1	REFERENCIAL TEÓRICO	14
1.1	Contabilidade de Custos, Financeira e Gerencial	14
1.2	Terminologias	16
1.3	Classificação dos custos	16
1.4	Sistemas de Custeio	18
1.4.1	<u>Sistema de Custeio por Ordem</u>	18
1.4.2	<u>Sistema de Custeio por Processo</u>	19
1.5	Métodos de Custeio	20
1.5.1	<u>Distinção entre método de custeio x sistema de custeio</u>	21
1.5.2	<u>Custeio por absorção</u>	22
1.5.3	<u>Custeio Pleno ou RKW</u>	23
1.5.4	<u>Custeio Variável</u>	24
1.5.5	<u>Custeio Baseado em Atividades</u>	25
1.6	Custos no Setor Público	27
1.6.1	<u>Considerações entre custos no setor público e setor privado</u>	29
1.6.1.1	Custeio por Absorção.....	30
1.6.1.2	Custeio Variável.....	31
1.6.1.3	Custeio Baseado em Atividades	31
1.7	Hospitais	32
1.8	Públicos interessados na organização – <i>stakeholders</i>	33
2	METODOLOGIA	41
2.1	Método	41
2.2	Classificação da Pesquisa	42
2.3	Coleta de dados	43
2.4	Limitações	43
3	ANÁLISE DE DADOS	44
3.1	Elaboração do cenário hipotético de um hospital universitário da rede pública	44
3.2	Apresentação dos <i>Stakeholders</i>	45

3.3	Classificação dos <i>Stakeholders</i> em grupos homogêneos	48
3.4	Qual o método de custeio que mais se adequa a necessidade de informações de custo desejada pelo <i>stakeholder</i>?.....	50
3.4.1	<u><i>Stakeholder</i> interno alta gestão</u>	50
3.4.2	<u><i>Stakeholder</i> interno funcionários</u>	54
3.4.3	<u><i>Stakeholder</i> externo que realiza transações financeiras com o HU</u>	58
3.4.4	<u><i>Stakeholder</i> externo não financeiro</u>	60
3.5	Como a escolha do método de custeio pelo gestor do HU impacta os <i>stakeholders</i>	62
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
	REFERÊNCIAS.....	67

INTRODUÇÃO

Atualmente, o setor de saúde apresenta uma necessidade crescente de investimentos em tecnologia e inovação. Em contraponto a este cenário, o setor público convive com uma constante escassez de recursos. Portanto, faz-se necessário que os gestores públicos de saúde busquem alternativas de otimizar o uso destes recursos orçamentários escassos. Uma das alternativas é implementar um estudo sobre custos, para que seja possível ao gestor controlá-los, combater o desperdício e projetar os gastos futuros.

No entanto, no setor público, existem outros grupos, além do gestor, que têm interesse em conhecer as informações de custos do setor de saúde. Esses grupos são chamados, pela teoria da administração, de *Stakeholders*. Cada *stakeholder* (médicos, pacientes, fornecedores, órgãos de controle, mídia, sociedade, entre outros) pode demandar informações distintas de custos.

Os órgãos de controle podem estar interessados em atestar se os recursos foram gastos dentro da legalidade, enquanto que os pagadores de impostos podem estar mais ávidos em saber se houve uma gestão eficaz dos recursos. Por sua vez, o paciente pode não estar tão interessado em quanto custará seu tratamento e sim se ele será tratado.

Com base no acima exposto torna-se importante estudar como os diversos métodos e sistemas de apuração de custos, oferecidos pela ciência contábil, favorecem ou dificultam a interpretação das informações de custos demandadas pelos diversos *stakeholders*. Para que fosse viável estudar este tema, em uma dissertação de mestrado, o universo foi restringido a um hospital universitário público.

Portanto, faz-se necessário identificar, com precisão, quais são as informações de custo mais relevantes para cada *stakeholder* envolvido. O tema é importante para a comunidade acadêmica, devido à escassez de pesquisas similares no momento de elaboração deste estudo.

A sociedade brasileira necessita obter informações fidedignas e de qualidade sobre a aplicação dos recursos públicos e também sobre os resultados das ações governamentais. Este trabalho poderá contribuir para disseminar uma cultura de conhecimento dos custos no setor público, uma vez que apresenta, por meio da visão dos diversos *stakeholders* envolvidos, abordagens distintas sobre como a sociedade enxerga as informações de custos governamentais.

Portanto, este estudo parte da indagação: Qual método de custeio que melhor se adequa as necessidades dos diferentes *stakeholders* de um hospital universitário público?

Objetivo geral

- Favorecer o entendimento de qual o método de custeio mais se adequa as necessidades de informações de custos dos *stakeholders* de um hospital universitário público da rede pública

Objetivos específicos

- Investigar a viabilidade de implantação de determinado método de custeio no setor público que venha a atender determinado *stakeholder*.
- Investigar a forma na qual os diferentes métodos de custeio facilitam ou dificultam a compreensão dos *stakeholders* sobre as informações de custo de um hospital público.

O presente trabalho está composto por cinco seções, além da introdução: Referencial teórico; metodologia; análise de dados; considerações finais e referências. A seção Referencial teórico apresenta a revisão de literatura acadêmica que forneceu arcabouço teórico para a elaboração da presente pesquisa. A seção Metodologia traz as técnicas e os caminhos utilizados para responder ao problema de pesquisa.

A seção Análise de dados aborda os aspectos intrínsecos dos hospitais universitários, para que seja possível apontar a relação destas particularidades com os componentes de custos. Após esta etapa apresenta-se um cenário no qual estará inserido um hospital universitário público hipotético e, com base nesse cenário, apresentam-se os *stakeholders* deste hospital universitário e suas necessidades de informações sobre custos.

A seção Considerações finais traz as ideias gerais e as respostas encontradas para o problema pesquisado, enquanto que, na seção Referências, serão apresentadas as fontes de dados utilizados, tais como, livros, artigos científicos, dissertações, teses, legislações e sítios de internet que serviram de base de dados para elaboração do presente trabalho.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção tem como objetivo apresentar as bases teóricas que fundamentam o presente estudo. De início, foi feita uma exposição sobre contabilidade de custos, financeira e gerencial. Em seguida foram abordadas algumas terminologias e classificação de custos, que são necessárias para uma melhor compreensão do conteúdo deste trabalho. Posteriormente, foram apresentados os sistemas e métodos de custeio, na forma em que foram originalmente concebidos e suas aplicações no setor público. Para finalizar, foram abordados alguns conceitos básicos sobre *stakeholders*.

1.1 Contabilidade de Custos, Financeira e Gerencial

De acordo com Eldenburg e Wolcott (2007, p. 9) as primeiras técnicas contábeis de custos foram desenvolvidas no início do século XIX. À medida que as empresas se desenvolviam, crescia também a necessidade de elaborar ferramentas gerenciais que viabilizassem a tanto a mensuração quanto a avaliação do desempenho. Ainda segundo as autoras, por volta de meados do século XIX, as práticas de contabilidade de custos já se encontravam bastante desenvolvidas.

No início do século XX, para satisfazer as exigências do fisco e dos investidores, as empresas se viram obrigadas a divulgar relatórios voltados ao público externo, como os as demonstrações contábeis e de pagamentos de tributos. Cabe ressaltar que, na ocasião, a contabilidade das empresas era elaborada de forma manual. Portanto, devido ao alto custo de atender a exigências distintas de informações, a contabilidade de custos concentrou-se basicamente em fornecer relatórios tributários, principalmente do imposto de renda, e às demonstrações financeiras.

Do início do século XX até meados da década de 1970 houve pouca alteração nos métodos utilizados pela Contabilidade de Custos. Entretanto, com o advento da globalização, que aumentou de forma considerável o nível de competição, e com o aumento da participação dos custos indiretos no custo total, as empresas passaram a demandar informações mais precisas de contabilidade de custos.

Nos dias de hoje, as informações de contabilidade de custo são utilizadas pelos gestores com diversas finalidades, incluindo as tomadas de decisões, planejamento, controle, mensuração e monitoramento do desempenho em diversos níveis da organização.

De acordo com Hansen e Mowen (2003, p. 28) “A contabilidade de custos tenta satisfazer objetivos de custeio para a contabilidade financeira e gerencial”. Ainda conforme o autor, ao mensurar e avaliar informações de custos a Contabilidade Financeira as realiza de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA). Por outro lado, quando a informação de custos é utilizada para atender propósitos internos da entidade, não há necessidade de obedecer ou seguir os PCGA.

A contabilidade financeira tem como objetivo fornecer informações contábeis e financeiras ao público externo, enquanto que as informações contábeis e relatórios elaborados pela contabilidade gerencial são direcionados aos usuários internos, que têm necessidade de obter informações para planejar, controlar e tomar decisões.

Entre os principais grupos de usuários externos atendidos pela contabilidade financeira estão os investidores, credores, fornecedores e órgãos governamentais, que precisam conhecer a situação econômica e financeira da empresa para realizar investimentos, conceder empréstimos e financiamentos, tomar decisões sobre regulação e fiscalizar a parte tributária.

Os relatórios de contabilidade financeira são elaborados de forma a obedecerem aos PCGA e as legislações societárias. Por este motivo, estes relatórios apresentam informações padronizadas e resumidas. Por outro lado, os relatórios de Contabilidade Gerencial, que não são obrigados a seguir os PCGA, podem apresentar aos gestores informações com maior riqueza de detalhes.

Em sua maioria, os relatórios de contabilidade financeira e de contabilidade gerencial são quantificados em valores monetários, expressos em moeda corrente local ou em moeda estrangeira. No entanto, segundo Jiambalvo (2012, p. 5), os relatórios de contabilidade gerencial também podem evidenciar uma quantidade considerável de dados não monetários. Ainda segundo o autor, a quantidade de materiais consumidos na produção, o número de horas trabalhadas de determinado setor e o número de defeitos nos produtos fabricados são exemplos de informações relevantes que podem constar de relatórios de contabilidade gerencial.

Outra diferença que cabe ressaltar é o horizonte de tempo coberto pelos relatórios de contabilidade financeira e contabilidade gerencial. Enquanto os relatórios de contabilidade financeira evidenciam as transações passadas, os relatórios de contabilidade gerencial dão uma ênfase maior nas transações futuras. Dessa forma, estes relatórios são utilizados com

razoável frequência, pelos gestores da entidade, para fins de elaboração de projeções, estimativas e planejamentos.

1.2 Terminologias

Como condição para um entendimento apropriado sobre gestão de custos, é necessária a compreensão de alguns conceitos básicos e terminologias relativas ao assunto. Por esta razão, apresentam-se algumas definições sobre gastos, investimentos, despesas, custos, perdas e desperdícios. Segue abaixo as respectivas definições segundo Wernke (2004, p. 11).

Gastos: termo usado para definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço.

Investimentos: são os gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros. Enquadram-se nessa categoria, entre outros, as aquisições de ativos e estoques.

Despesas: expressam o valor dos bens ou serviços consumidos de forma direta ou indireta para obtenção de receitas. Esse conceito é utilizado para identificar os gastos não relacionados com a produção de bens ou serviços pela entidade.

Custos: são os gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços.

Perdas: são os fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações da empresa. Tais itens não são considerados operacionais e, por esta razão, não fazem parte dos custos de fabricação dos produtos ou da prestação de serviços.

Desperdícios: este conceito pode englobar os custos e as despesas utilizadas de forma não eficiente e que adicionam custos desnecessários aos produtos, como por exemplo, a produção de bens defeituosos e a capacidade ociosa.

Conforme Martins e Rocha (2010, p. 9), a definição destes termos é importante, visto que o uso correto dos diversos métodos de custeio depende do bom entendimento do significado de determinados termos, principalmente a distinção entre custo, despesa e gasto.

1.3 Classificação dos custos

Os custos são classificados como diretos ou indiretos. No entanto, esses termos só terão sentido se os objetos para os quais os custos possam ser relacionados tenham sido previamente identificados pela organização. Conforme Hansen e Mowen (2003, p. 61), um objeto de custo é qualquer item, como produtos, processos ou departamentos, para o qual os custos são medidos e atribuídos.

Os custos diretos são aqueles que podem ser facilmente identificados e atribuídos aos objetos de custos individuais. Como por exemplo, em uma determinada linha de produção, os materiais e mão de obra utilizadas em sua fabricação e que são fisicamente identificáveis, são considerados custos diretos do produto fabricado.

Por sua vez, os custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados facilmente e de forma direta aos objetos de custeio. Com razoável frequência, estes custos encontram-se vinculados a diversos produtos ou serviços. De acordo com Padoveze (2010, p. 336), para que estes custos sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será necessária a elaboração de critérios de distribuição ou alocação. Entretanto, na visão de Eldenburg e Wolcott (2007, p. 39) os custos indiretos podem ser considerados como diretos, a partir do momento em que a organização estiver considerando uma linha produção inteira como objeto de custo.

Em relação ao volume de produção, os custos são basicamente classificados em custos fixos e variáveis. Sobre o assunto, Martins (2003, p. 33) salienta que “É de grande importância notar que a classificação em Fixos e Variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade”.

Conforme Bornia (2002, p. 42), os custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo. Por este motivo, os custos fixos permanecem constantes independentemente do aumento ou diminuição do volume de produção da empresa. Já os custos variáveis, conforme Jiambalvo (2010, p. 6), são aqueles que “aumentam ou diminuem em proporção aos aumentos ou às diminuições do nível de atividade do negócio”. Assim sendo, quanto maior for o volume produzido, maior será a ocorrência dos custos variáveis.

No entendimento de Padoveze (2010, p. 336) a identificação do comportamento dos custos entre fixos e variáveis é de extrema importância para o estudo dos custos. Tal afirmação se justifica, em parte, pelo fato de que a principal diferença entre os métodos de custeio variável e custeio por absorção, segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 225) reside apenas em como estes métodos consideram os custos fixos e indiretos de fabricação.

1.4 Sistemas de custeio

Como forma de contabilizar e identificar a totalidade dos custos ocorridos no processo de fabricação, as empresas fazem uso de sistemas que possibilitem o custeio adequado dos produtos. De acordo com Jiambalvo (2012, p. 31), um sistema de custeio de produtos “consiste em um conjunto integrado de documentos, livros e procedimentos contábeis utilizados para mensurar e registrar o custo dos produtos concluídos”.

A literatura contábil relata a existência de dois principais sistemas de custeio de produtos e serviços: sistema de custeio por ordem de produção e sistema de custeio por processo. Não existe entre estes um sistema que seja melhor ou pior que o outro, e sim, aquele que mais se adequa a atividade da organização.

1.4.1 Sistema de Custeio por Ordem

Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013 p. 84) o custeio por ordem de produção “é usado em situações em que muitos produtos são produzidos em cada período”. Em sua maioria, as empresas que utilizam este sistema, sejam indústrias ou prestadoras de serviços, apresentam como características a produção sob encomenda ou a produção não sequencial ou não padronizada.

De acordo com Padoveze (2010, p. 326) uma ordem de produção pode corresponder à fabricação de uma única unidade de produto ou pode cobrir à fabricação de todas as unidades iguais ou semelhantes de um lote de produção. Martins (2003, p. 104) afirma que no custeio por ordem é aberta uma conta específica para cada ordem, na qual os custos de materiais e serviços serão acumulados e que essas contas receberão custos até a conclusão da fabricação do produto.

A maior dificuldade de apuração no sistema por ordem encontra-se nos custos em que não seja possível atribuir-se exclusivamente às ordens, tais como custos indiretos de fabricação e depreciações. De acordo com Maher (2001, p. 128) esta situação pode ser solucionada ao utilizar-se uma taxa predeterminada de custos indiretos de fabricação, que seriam aplicadas de forma proporcional em cada ordem, tendo como base, por exemplo, a mão de obra direta ou horas máquina utilizadas na respectiva ordem.

1.4.2 Sistema de Custeio por Processo

Por sua vez, o sistema de custeio por processo é utilizado por organizações que fabricam, de forma contínua, uma grande quantidade de itens idênticos ou homogêneos. Neste sistema todos os custos de um período, seja mês ou ano, são registrados em contas específicas, sem que haja qualquer atribuição de custos a unidades específicas do produto. Portanto, são contabilizados os custos dos processos e não dos produtos. Ao final do período, o total dos custos registrados é dividido pelo número total de unidades de produtos trabalhadas. Assim a organização identifica o custo unitário médio de cada processo.

No sistema por processo os custos são acumulados aos diversos departamentos obedecendo a sequência da produção. Dessa forma, os custos transitam entre os diversos departamentos, sendo certo que o custo final do processo de um departamento corresponde ao custo inicial do processo no departamento seguinte e assim sucessivamente até que seja finalizada a produção do bem ou serviço.

Segundo Martins e Rocha (2010, p. 47) “O custeamento por processo é mais praticado em ambientes de produção contínua, em que são trabalhados produtos iguais, com a mesma especificação, sem alterações muito frequentes” Ademais, os autores citam exemplos de empresas nas quais o custeamento por processo pode ser aplicado, tais como:

- a) na indústria de manufatura: farmacêutica, química e petroquímica, bebidas, cimento, celulose e papel, petróleo e seus derivados, açúcar e álcool, eletrônicos, geração de energia etc.;
- b) no setor de prestação de serviços: transporte de passageiros (custo por milha-poltrona, por exemplo), radiografias, exames laboratoriais, vacinação, hemocentros, entrega de documentos, compensação de documentos bancários, serviços de telefonia fixo e móvel etc. (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 47).

Uma das dificuldades na utilização do custeio por processo reside no fato de haver nas contas de estoque de produtos em processos, ao final do período, uma quantidade considerável de produtos inacabados e com diferentes níveis de acabamento. Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 153) este problema pode ser solucionado por meio do cálculo das unidades equivalentes de produção.

Entretanto, Padoveze (2010, p. 328) adverte que “o cálculo do custo médio unitário das unidades em processamento não deve ter o mesmo peso das terminadas”. Isto se justifica pelo fato de que os produtos em elaboração não receberam o mesmo tratamento técnico aplicado aos produtos já finalizados. Portanto, com base no percentual de acabamento dos

produtos em elaboração, é possível atribuir o custo dos processos tendo como base as unidades equivalentes.

Quadro 1 – Diferenças entre os sistemas de custeio

QUANTO AO:	SISTEMA	
	POR ORDEM	POR PROCESSO
a) processo fabricado	produtos heterogêneos	produtos homogêneos
b) processo de produção	intermitente	Contínuo
c) tempo de produção	produção mais demorada por unidade de produto	produção mais rápida por unidade de produto
d) volume de produção	pequenos volumes	grandes volumes
e) destino de produção	clientes específicos	Estoque
f) forma de controlar a produção	através das ordens	através do processo (departamento, centro de custo)
g) momento de apuração do custo da produção	no encerramento das ordens	no final do período definido como de apuração do custo
h) cálculo do custo unitário	custo total da ordem dividido pelas unidades produzidas nas mesmas	custo do processo dividido pelas unidades produzidas e equivalentes em processo no final do período

Fonte: PADOVEZE, 2010.

O Quadro 1 apresenta um resumo das principais diferenças entre os sistemas de custeio por ordem de produção e por processo.

1.5 Métodos de Custeio

Método de custeio é o fundamento da Contabilidade de Custos ligados à mensuração do custo dos produtos (PADOVEZE, 2010, p. 193). Martins e Rocha (2010, p. 44) corroboram esta definição observando que “A expressão método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor”.

Portanto, ao adotar um determinado método de custeio a organização está consequentemente definindo quais são os custos que ela deseja que façam parte ou não do custeio dos produtos e serviços. Ademais, Martins e Rocha (2010, p. 45) acrescentam que “um método é diferente de outro no que se refere ao que é considerado custo de produto em contraposição ao que é tratado como encargo de período”.

O principal objetivo do método de custeio é determinar o custo de uma unidade do produto fabricado ou serviço prestado (PADOVEZE, 2005, p.195). Segundo o mesmo autor, esta ideia contrapõe-se ao conceito de custo total, que é representado pela soma de todos os custos incorridos pela empresa em seu processo produtivo.

De acordo com Hansen e Mowen (2003, p. 65), ao avaliar-se a gestão de custos faz-se necessário à observação do seguinte princípio “custos diferentes para propósitos diferentes”. Portanto, o significado de custo do produto está relacionado com a forma na qual a organização irá utilizar esta informação.

Entretanto os autores advertem que esse princípio não tem o propósito de estimular a utilização simultânea de diversos métodos de custeio do produto. O uso de métodos distintos deve ser evitado, visto que existe o risco do sistema de contabilidade de custos fornecer informações imprecisas e de baixa confiabilidade.

1.5.1 Distinção entre método de custeio x sistema de custeio

Sistemas de custeio e métodos de custeio são conceitos distintos. De acordo com Martins e Rocha (2010, p. 47), os Sistemas de custeio estão relacionados com a forma na qual os custos da entidade serão acumulados em sua contabilidade. Por sua vez, os métodos de custeio servem de base para que a entidade possa definir quais são os custos que serão alocados aos produtos. Caso a empresa adote o Custeio variável, somente os custos variáveis farão parte do custo do produto. Por outro lado, os custos fixos também farão parte do custeio dos produtos, caso o método adotado seja o custeio por absorção.

Em que pese existirem algumas combinações de métodos e sistemas que sejam mais utilizadas, em termos gerais, a adoção do método do custeio independe do sistema de acumulação de custos adotado e vice versa.

1.5.2 Custeio por absorção

É considerado o método de custeio mais tradicional e também o mais utilizado pelas empresas. Segundo Martins (2003, p. 24) o Custeio por Absorção tem sua origem na aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. De acordo com Wernke (2004, p. 20) o custeio por absorção é adotado por uma organização, quando esta deseja atribuir uma parte dos custos indiretos aos produtos. Martins e Rocha (2010, p. 85) salientam que o Custeio por absorção é o gênero de custeio que atribui custos fixos aos produtos. Neste método, todos os custos de produção são apropriados aos produtos, seja de forma direta, ou de forma indireta, por meio da adoção de critérios de rateios subjetivos.

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda. Ademais, é o único método que atende as normas relativas à valoração dos estoques nas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com os PCGA. Por estes motivos, conforme Cardoso, Mário e Aquino (2007, p. 89) isto acarreta em maior controle do público externo sobre a organização, pois reduz a capacidade dos administradores em influenciar os resultados contábeis por meio da informação de custos.

Contudo, a obediência aos PCGA nem tampouco à imposição legal não representam que o Custeio por absorção constitua-se no único método que possa ser utilizado pela organização. Outros métodos de custeio podem ser utilizados, desde que a empresa os utilize para fins gerenciais.

Quadro 2 – Vantagens e desvantagens do custeio por absorção

Vantagens	Desvantagens
É bastante utilizado e de fácil implantação	Não realiza apropriação acurada dos custos aos objetos de custeio
Aceito pelas legislações societária e tributária e atende aos PCGA	Rateios de custos arbitrários e subjetivos
Apuração do custo global de cada produto ou serviço, pois absorve todos os custos de produção	É frágil para eliminação de desperdícios e adoção de procedimentos de melhoria contínua
Agrega todos os custos, tanto diretos como indiretos, ao objeto de custo	Estabelecimento de estratégias que assegurem vantagem competitiva
Apuração do custo de cada departamento ou centro de custo	Não possibilita um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos
Permite elaborar planejamento de longo prazo	
Implementação mais simples e menos custosa	

Fonte: Adaptado de MAUSS e SOUZA, 2008.

A utilização do sistema de custeio por absorção para fins gerenciais sofreu inúmeras críticas. A principal delas diz respeito à subjetividade que pode existir na elaboração dos critérios de rateios dos custos fixos indiretos que são atribuídos aos produtos. Estes custos são relevantes, visto que impactam no controle de produtividade, na valoração dos estoques e na precificação do produto.

Jiambalvo (2012, p. 43) argumenta que as organizações elaboram estimativas subjetivas para alocar custos indiretos, devido ao fato de que somente após o término do exercício, é que a organização obterá informações sobre o total dos custos indiretos reais e da base de alocação real. Entretanto, Relvas (2003 p. 135) ressalta que os problemas oriundos da aplicação de rateios subjetivos são causados por quem os elabora e não pelos métodos de custeio.

1.5.3 Custeio Pleno ou RKW

O Método de Custeio Pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são atribuídos aos produtos e serviços. Assim sendo, o custeio pleno considera em seu cálculo não somente os custos de produção, mas também as despesas administrativas, comerciais. Este método é também conhecido como RKW. A sigla representa as iniciais de um conselho governamental alemão para assuntos econômicos (*Reichskuratorim für Wirtschaftlichkeit*). No entanto, o RKW difere do Custeio Pleno por considerar também as despesas financeiras como custo do produto.

Quadro 3 – Vantagens e desvantagens do custeio Pleno

Vantagens	Desvantagens
Identificar o custo total de um produto ou serviço	Maior arbitrariedade na elaboração de rateios, se comparado ao custeio por absorção
	Praticamente as mesmas desvantagens do custeio por absorção

Fonte: O Autor, 2015.

O Custeio Pleno é pouco utilizado pelas organizações, tanto para fins de determinação do valor dos estoques, quanto para fins de relatórios internos. Cabe ressaltar que neste método, ao contrário do que ocorre no custeio por absorção, as despesas fixas de

administração também são rateadas aos produtos. Por este motivo, o impacto da subjetividade dos rateios alocados no custo dos produtos é ainda maior do que o observado no Custeio por Absorção. Em virtude de sua baixa utilização, este método não será considerado na análise de dados deste estudo.

1.5.4 Custeio variável

Diferentemente do Método de Custeio Pleno, em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos, no Custeio Variável somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços. Os custos indiretos fixos, por sua vez, são tratados como despesas do período e seus valores são alocados diretamente ao resultado.

O custeio variável e o custeio por absorção diferem basicamente na forma em que consideram os custos de fabricação indiretos e fixos. De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000, p. 225) no custeio variável, estes custos indiretos e fixos são excluídos dos custos dos estoques e constituem custo do período em que incorrem. No custeio por absorção, eles são custos dos estoques inventariáveis e se tornam despesas somente quando ocorre uma venda.

Quadro 4 – Vantagens e desvantagens do custeio variável

Vantagens	Desvantagens
Não utiliza rateios arbitrários para apropriar custos indiretos	Dificuldade em classificar corretamente os custos fixos e variáveis (alguns são semifixos ou semivariáveis)
Considera as despesas operacionais que possam ser diretamente associadas aos produtos ou serviços	Subestima os custos fixos, que estão associados à capacidade de produção e planejamento a longo prazo
Conhecimento da margem de contribuição	Deficiência no planejamento a longo prazo pode acarretar em problemas na continuidade da organização
Identificação do mix mais adequado de serviços a prestar	Fere os PCGA e não é aceito pelas legislações societária e tributária
Maior facilidade em custear serviços, visto que os dados são próximos da responsabilidade dos gerentes	Exclusão dos custos fixos indiretos para valoração de estoques causa sua subavaliação
Maior clareza no planejamento dos resultados e na tomada de decisões	Margem de contribuição pode não permanecer a mesma em diferentes níveis de atividade
Fundamenta decisões de curto prazo, principalmente no que diz respeito à ociosidade	
Avaliação mais precisa do desempenho divisional e global da organização	

Fonte: Adaptado de MAUSS e SOUZA, 2008 e PADOVEZE, 2010.

O Custeio Variável é também conhecido como Custeio Direto, uma vez que a maioria dos custos variáveis de produção são custos diretos. Contudo, Padoveze (2010, p. 341) adverte que a nomenclatura correta é custeio variável, pois o que determina este nome ao método é o fato do mesmo contemplar em seu cálculo os custos e despesas que apresentam relação proporcional e direta com a quantidade de produtos. Em virtude da exigência 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.

1.5.5 Custeio baseado em atividades

O Custeio baseado em atividades – ABC (*activity-Based Costing*) parte do princípio que os produtos consomem atividades e que estas consomem recursos. Chama-se atividade uma determinada tarefa ou função realizada dentro de uma organização. Neste método, as empresas identificam quais são as atividades que mais contribuem para a geração de custos indiretos.

Segundo Jiambalvo (2012 p. 169), os recursos consumidos para a execução dessas atividades pré-selecionadas pela empresa são categorizadas em grupos de custos. A etapa seguinte consiste em alocar os custos aos produtos por meio de direcionadores de custo, que segundo Atkinson et. al (2011, p. 308) “vincula as atividades diretamente as unidades fabricadas”.

Para construir um sistema ABC, Hansen e Mowen (2003, p. 392) observam que a empresa deve cumprir com seis etapas essenciais:

- (1) identificar, definir e classificar as atividades e os atributos-chave;
- (2) atribuir o custo dos recursos para as atividades;
- (3) atribuir o custo das atividades secundárias para atividades primárias;
- (4) identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico;
- (5) calcular as taxas de atividades primárias;
- e (6) atribuir os custos de atividades aos objetos de custo.

O principal objetivo do custeio ABC é elaborar uma forma mais apropriada de se alocar os custos indiretos aos produtos. Dessa forma, a organização evitaria a alocação arbitrária de custos indiretos aos produtos por meio de rateios.

Cabe ressaltar que, conforme Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 300) não há diferenças significativas de contabilização dos custos da mão de obra direta e de materiais diretos entre os métodos de custeio ABC e Custeio tradicional. Por este motivo, Cardoso,

Mário e Aquino (2007, p. 97) salientam que antes de se implantar um sistema ABC é necessário que a organização verifique se os custos indiretos representam uma fatia relevante do custo total. Esta preocupação com a relevância dos custos indiretos é corroborada por Martins (2003, p. 71) quando este afirma que “sendo os custos indiretos relativamente baixos e a produção padronizada, não haverá diferenças significativas entre o ABC e o Absorção.”

Contudo, o método ABC não elimina por completo o problema da subjetividade na alocação dos custos indiretos. Segundo Jiambalvo (2012, p. 170), cabe à própria empresa selecionar os grupos e direcionadores de custos, bem como definir quais as atividades que vão compor o seu sistema ABC. Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 301) observam que a base dessas alocações é obtida por meio de um processo interno que envolve entrevistas com gerentes e funcionários.

Assim sendo, os dados sobre atividades, grupos e direcionadores de custos podem ser facilmente manipulados pela administração com objetivo de tornar lucros e outras variáveis mais favoráveis aos seus interesses. Neste sentido, Wernke (2004 p. 29) constata que o Custeio por atividades “apenas diminui a subjetividade dos rateios e não a elimina, como seus defensores apregoam.”

Quadro 5 – Vantagens e desvantagens do custeio ABC

Vantagens	Desvantagens
Gestão da capacidade, alinhando os recursos disponibilizados aos demandados	Dificuldade na seleção das atividades relevantes e necessidade de coletar e contabilizar muitos dados manualmente.
Gestão dos custos administrativos e de apoio	Deve ser utilizado como método de análise, não como sistema de acumulação de custos
Análise de lucratividade de produtos e serviços	Elevado custo de implantação e manutenção
Planejamento e gestão estratégica	Deve ser utilizado em análises pontuais periódicas, não como sistema recorrente
Planejamento operacional de longo prazo	Requer a adoção de padrões e deve ser consistente com o sistema orçamentário
Mensuração de eficiência e produtividade no desempenho das atividades	É um instrumento gerencial, não societário ou tributário
Prestação de contas relativas à realização de projetos financiados por doadores públicos ou privados	não aloca custo de ociosidade aos produtos e serviços
Reembolso de custos pela realização de serviços hospitalares e outros, prestados por conta de órgãos governamentais	Adota o conceito de variabilidade de custos em relação a vários direcionadores, não apenas volume de produção

Fonte: Adaptado de MARTINS e ROCHA, 2010

A implantação da metodologia de custeio ABC é recomendada para organizações que apresentem um elevado grau de complexidade, nas quais os produtos consomem os recursos de forma muito heterogênea. Segundo Miranda et al., devido a diversidade de serviços disponíveis em sua planta, as entidades hospitalares são bons exemplos desse tipo de organizações. No entanto, Mauss e Souza (2008, p. 110) salientam que o ABC é pouco utilizado, devido à complexidade de sua implementação e manutenção.

A Figura 1 apresenta os tipos de gastos que são considerados por cada método de custeio para se apurar o custo dos produtos ou serviços.

Figura 1 – Gastos considerados pelos métodos de custeio

Tipos de Gastos	Métodos de Custeio				
	Custeio Variável	Custeio por Absorção	Custeio ABC	Custeio Pleno	RKW
Matéria-prima, Materiais Diretos e Embalagens	Custeio Variável	Custeio por Absorção	Custeio ABC	Custeio Pleno	RKW
Despesas Variáveis					
Mão de obra Direta					
Mão de obra Indireta					
Despesas Gerais Industriais					
Depreciação					
Mão de obra Administrativa / Comercial					
Despesas Administrativas / Comerciais					
Despesas Financeiras					

Fonte: Adaptado de PADOVEZE, 2010.

Por meio da Figura 1 é possível observar de forma mais clara, a maneira na qual os principais grupos de despesas contribuem para a formação do custo em cada método.

1.6 Custos no Setor Público

A obrigatoriedade legal da apuração de custos no setor público do Brasil existe desde a década de 1960, com a publicação da Lei nº 4.320/1964. O advento da Lei Complementar nº

101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) reforçou no regramento pátrio a necessidade de apuração de custos pelas entidades do setor público.

No entanto, Slomski et al. (2010, p. 938) alegam que o legislador, ao elaborar o texto da LRF, deixou brechas para a discricionariedade na apuração de custos ao inserir o termo “sistema de custos” no referido diploma legal, sem que houvesse uma definição clara quanto ao termo. Assim sendo, a legislação nacional permite ao gestor adotar o sistema de custos que melhor satisfaça seus objetivos.

Entretanto, apesar da obrigatoriedade legal, a apuração de custos no setor público ainda é incipiente em nosso país. Segundo Mauss e Souza (2008 p. 1) a contabilidade de custos é capaz de fornecer aos gestores públicos informações relevantes para a elaboração de planejamento e mensuração dos resultados de suas atividades. De acordo com os autores, a contabilidade de custos “é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público”.

Devido à diferença entre os critérios contábeis adotados por diversos países, surgiu no início do século XXI, como consequência da globalização econômica, a necessidade de criar-se um padrão contábil comum a ser utilizado por todos os países. Este processo de convergência internacional das normas de contabilidade tem como objetivo fornecer, ao público em geral, informações contábeis mais uniformes e homogêneas, que possam ser facilmente interpretadas e utilizadas por qualquer analista em qualquer parte do mundo.

De acordo com Silva (2013, p. 63) o *International Federation of Accounting* (IFAC) é o principal responsável pelo processo de convergência dos padrões de contabilidade do setor público. O IFAC atua na elaboração e edição das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são as normas padrões de convergência, que versam sobre qualidade, auditoria e formação profissional.

Ainda segundo o autor, o processo de convergência no Brasil conta com a participação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Em 2007 o CFC criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, com o intuito de promover e disseminar a convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais.

A STN recebeu do Ministério da Fazenda a responsabilidade de promover a convergência entre os normativos internacionais, emitidos pelo IFAC, e as normas brasileiras do setor público, emitidas pelo CFC. Cabe ainda a STN, conforme Portaria 184/2008, emitida pelo Ministério da Fazenda, editar normativos, manuais, instruções e planos de contas.

No ano de 2008 foi publicada pela STN a primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que até o presente momento encontra-se na quinta edição. Por sua vez, o CFC vem editando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Em 2011, o CFC aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.11 (NBC T 16.11), que versa sobre o Sistema de informação de custos no setor público (SICSP). Esta norma reza que o SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público. A Norma ressalta que existem vários dispositivos legais que determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, e ressalta também a importância da informação de custos para fins gerenciais.

Entre outros dispositivos, esta norma reza que a escolha do método de custeio deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações e que as entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento. Portanto, a NBC T 16.11 faculta ao ente público escolher qual o método de custeio, ou uma combinação de métodos, que melhor satisfaça às suas necessidades de apuração de custos.

1.6.1 Considerações entre custos no setor público e setor privado

Fazem-se necessários alguns cuidados ao aplicar no setor público os conceitos de contabilidade de custos já consagrados por sua utilização prática no setor privado. Tal distinção se faz necessário devido à inexistência de uma receita de serviços na atividade estatal. Em outras palavras, o estado não exige dos cidadãos uma contrapartida financeira, quando estes utilizam os serviços de saúde, educação e segurança, entre outros, que são prestados pelo estado.

Portanto, no setor público, não há a necessidade de avaliar se os custos indiretos fixos fazem parte do custo dos produtos e serviços ou se correspondem a despesas do período. Uma vez que a atividade estatal encontra-se direcionada a prestação de serviços ao cidadão ao invés da produção de bens, parte considerável do debate entre custeio por absorção e custeio variável torna-se pouco relevante, visto que não existe no setor público a necessidade da valoração de estoques de produtos para posterior revenda.

No entanto, isto não significa que o setor público não deva proceder com controle de estoques. Para que seja possível a prestação de serviços ao cidadão, o estado necessita adquirir produtos de uso corriqueiro, tais como materiais de escritório e medicamentos para hospitais entre outros. Devido a particularidades da contabilidade pública, combinada com a fragilidade de controle de estoques na área governamental, podem ocorrer casos em que a despesa empenhada evidenciada no resultado orçamentário não indique o real valor dos materiais ou insumos utilizados.

Como por exemplo, um hospital pode ter adquirido em novembro de determinado ano 1.000 unidades de determinado insumo ao preço de R\$ 1,00 cada. Assim sendo, estes R\$ 10.000,00 podem ser contabilizados como despesa orçamentária do exercício, independentemente das 1.000 unidades terem sido consumidas ou não.

Com base nas diferenças citadas sobre a aplicação da contabilidade de custos no setor público e privado, é possível inferir que os métodos de custeio, concebidos originalmente para a área privada, também sofrem alterações e adaptações ao serem aplicados no setor público.

1.6.1.1 Custeio por Absorção

Na área privada o uso do Custeio por Absorção é obrigatório para fins fiscais e societários. No entanto essa obrigatoriedade não existe no setor público. Independentemente disto, uma das vantagens da adoção do custeio por absorção no setor público está relacionada ao fato de ser bastante conhecido pelos profissionais da área contábil.

Outra vantagem que deve ser considerada na escolha do Custeio por Absorção no setor público está no fato de que sua implementação, em termos gerais, é mais simples se comparada a implementação dos demais métodos. A principal desvantagem em sua utilização reside em sua fragilidade em fornecer informações gerenciais de qualidade, que auxiliem ao gestor público no processo de tomada de decisões.

1.6.1.2 Custeio Variável

De acordo com Machado e Holanda (2010, p. 811) e Mauss e Souza (2008, p. 53) pode-se notar que o custeio variável apresenta as seguintes vantagens ao ser aplicado no setor público: os custos indiretos fixos não são rateados de forma arbitrária; possibilita que o desempenho do gestor público seja avaliado de forma mais objetiva; está alinhado com o sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária; otimização dos resultados operacionais; maior facilidade em custear a prestação de serviços; apresenta uma boa relação custo-benefício da informação.

Não obstante, deve ser ressaltar que o custeio variável subestima os custos fixos, que estão relacionados com o planejamento de longo prazo. Por esta razão, pode-se inferir que o Custeio variável apresenta desvantagens quando de sua utilização no setor público, devido ao caráter de longevidade da atividade estatal.

1.6.1.3 Custeio Baseado em Atividades

As vantagens para a adoção de um sistema ABC no setor público, residem no fato que as organizações deste setor apresentam, como características de sua prestação de serviços, uma alta proporção de custos indiretos e fixos, combinado com uma diversidade de serviços ofertados ao cidadão. Estas características são pressupostos suficientes para a adoção do custeio por atividades (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 156).

Contudo, de acordo com Machado e Holanda (2010, p. 813), a adoção do método de custeio por atividades no setor público pode ocasionar empecilhos, caso a entidade venha a implantar um sistema integrado de custo, orçamento e contabilidade. Os referidos autores destacam como razões para tal.

o processo de implantação exigiria a identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas e número de horas trabalhadas de cada um dos funcionários, entre outros aspectos; o treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos os órgãos ou centros de custo; o período de tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios seria ampliado enormemente; o sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (secretarias de Governo, Planejamento e Fazenda) (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 813).

Portanto, pode-se concluir que a adoção de um sistema ABC em organização pública depende da realização de estudos prévios de viabilidade, além de análises da relação custo *versus* benefício para a obtenção da informação.

1.7 Hospitais

Hospital é uma organização que tem como objetivo diagnosticar doenças e realizar o tratamento de enfermidades, buscando de maneira mais eficaz a cura para a doença que acomete o paciente. Os hospitais apresentam uma estrutura complexa, contando com recursos humanos com elevado grau de especialização, como médicos e enfermeiros.

Além disso, para melhor atender aos pacientes, os hospitais necessitam de uma estrutura física robusta, que envolve serviços voltados para a atividade fim, tais como consultórios médicos, centros cirúrgicos, equipamentos médicos, laboratórios, serviços de exame por imagem; serviços de apoio, tais como lavanderia, hotelaria, manutenção de equipamentos e higienização; e serviços administrativos, tais como Financeiro, contabilidade, recursos humanos e segurança.

Por sua vez, os hospitais universitários diferem em alguns aspectos dos hospitais gerais. Além da prestação de serviços de saúde, os hospitais universitários apresentam como características o desenvolvimento de pesquisas e a formação de profissionais de saúde, como médicos, enfermeiros, fonoaudiólogos entre outros. Segundo Médici (2001, p.149), hospital universitário (HU) é tradicionalmente definido como sendo uma instituição que se caracteriza:

(a) por ser um prolongamento de um estabelecimento de ensino em saúde (de uma faculdade de medicina, por exemplo); (b) por prover treinamento universitário na área de saúde; (c) por ser reconhecido oficialmente como hospital de ensino, estando submetido à supervisão das autoridades competentes; (d) por propiciar atendimento médico de maior complexidade (nível terciário) a uma parcela da população. (MÉDICI, 2001, p. 149).

Portanto, os Hospitais universitários estão na vanguarda da pesquisa e do ensino na área de saúde. Por esta razão, executam procedimentos médicos de alta complexidade e são considerados centros de referência no atendimento em saúde, nas localidades em que estão situados.

1.8 Públicos interessados na organização - *stakeholders*

Qualquer organização que almeje obter sucesso em sua gestão precisa identificar, primordialmente, quem são os seus públicos interessados e quais as suas principais necessidades. No setor privado, boa parte da atenção do gestor está direcionada em atender aos anseios dos acionistas. Entretanto, com o advento da globalização, as empresas passaram a compreender que existe um número maior de interessados que devem ter suas expectativas atendidas pela organização, tais como clientes, credores, funcionários e fornecedores.

Em seu contexto histórico, o gestor público brasileiro raramente se deparou com a necessidade de satisfazer o público externo em quesitos como qualidade e eficiência. O gestor limitava-se apenas, em termos gerais, a prestar contas dos valores orçamentários empregados em determinada ação estatal, sem que houvesse qualquer relação com o resultado exitoso ou não desta ação.

No entanto, com a entrada em vigor da LRF, conceitos usuais da iniciativa privada, como eficiência e eficácia, passaram a fazer parte do cotidiano da gestão pública nacional. Apesar do referido diploma legal não ter alcançado ainda a aplicabilidade desejada pela sociedade, principalmente no que tange a uma melhor gestão dos serviços públicos, é inegável sua contribuição no sentido de fornecer ao público externo um arcabouço legal que os permita questionar a qualidade da atuação dos gestores de determinada organização pública.

Segundo Kotler (2000, p. 42), uma organização deve buscar atender as demandas de cada um dos grupos de públicos interessados. As teorias de administração chamam este público interessado pelo nome de *stakeholders*. Conforme Freeman (1984, p. 46) *stakeholders* são grupos de pessoas cujos interesses afetam ou são afetados pelas ações de uma organização.

Neste sentido, Atkinson et al. (2011, p. 566) observam que

As expectativas de que a empresa e cada grupo de *stakeholder* desenvolvam, em termos, o que eles contribuirão para ela e o que eles receberão em troca podem ser especificadas em contratos explícitos ou implícitos que refletem a relação de trabalho entre a empresa e aquele grupo de *stakeholders*.

Assim sendo, os gestores necessitam compreender o que é demandado pelos *stakeholders*, para que as relações destes com a organização sejam satisfatórias. Portanto, as organizações devem elaborar uma estratégia equilibrada, na qual seja possível manter um relacionamento adequado com os diversos grupos de *stakeholders* envolvidos.

Por este motivo, os gestores da organização devem observar aspectos distintos para identificar o grau de atendimento que deverá ser direcionado para satisfazer as demandas de cada *stakeholder*. Para tanto, Clarkson (1995, p.106) salienta ser necessário que os gestores classifiquem os *stakeholders* de acordo com seu grau de importância à organização. O autor (1995, p.106) classifica os *stakeholders* em dois grupos: *stakeholders* primários e *stakeholders* secundários.

Os *stakeholders* primários são os grupos de pessoas sem os quais a organização não sobrevive. São grupos ou indivíduos que participam de forma intensa do cotidiano da organização. São formados basicamente pelos empregados, acionistas, clientes, fornecedores e proprietários.

Devido à importância destes *stakeholders*, Clarkson (1995, p.106-107) define a organização como sendo um sistema de *stakeholders* primários, que se caracteriza pela complexidade das relações mútuas entre estes grupos, que possuem diferentes direitos, objetivos, expectativas e responsabilidades. O autor adverte que a falta de habilidade da organização em satisfazer as expectativas de um destes *stakeholder* primários pode comprometer a continuidade dos negócios e a sobrevivência da organização.

Por sua vez, os *stakeholders* secundários são grupos ou indivíduos que influenciam e afetam a organização, ou são influenciados e afetados por ela. Estes grupos não se encontram envolvidos em transações com a organização e não são vitais para a sobrevivência da mesma. Apesar de não estarem diretamente ligados às atividades econômicas da organização, os *stakeholders* secundários podem exercer influência considerável sobre a organização e, por vezes, afetar as suas operações.

Clarkson (1995, p.107) argumenta que os *stakeholders* secundários têm condições de mobilizar a opinião pública, tanto contra quanto a favor da organização. Apesar da sobrevivência da organização não estar diretamente vinculada a sua relação com os *stakeholders* secundários, uma relação inadequada com estes grupos pode causar danos à organização. Segundo o autor, os *stakeholders* secundários podem ser contrários às políticas ou programas que a organização esteja adotando para cumprir com suas responsabilidades ou para satisfazer seus *stakeholders* primários.

Por sua vez, Frooman (1999, p.191) argumenta que para obter sucesso na elaboração de uma estratégia que envolva os *stakeholders*, a organização deve ser capaz de responder as seguintes perguntas:

1) Quem são os *stakeholders*? Esta questão tem como objetivo identificar os quem são *stakeholders* envolvidos com a organização e quais são as suas características e suas aptidões.

2) O que os *Stakeholders* querem? Esta questão tem como objetivo entender a maneira na qual se dá a relação destes *stakeholders* com a organização. Identificar quais são os principais objetivos, demandas, prioridades, anseios e preocupações destes *stakeholders*.

3) Como os *stakeholders* estão atuando para alcançar os seus objetivos? A resposta para esta pergunta busca identificar as estratégias e manobras que os diversos *stakeholders* estão realizando para tentar influenciar nas decisões da organização.

Portanto, a organização deve tentar identificar quem são os seus *stakeholders*, quais são as suas demandas e quais são as suas características, ou atributos, que os possibilite exercer influência sobre a organização, ao ponto de ser capaz de interferir em suas decisões. Assim sendo, é necessário que os gestores entendam a forma na qual funciona esta interação da organização com seus os diferentes *stakeholders*, bem como o resultado desta interação pode influenciar o ambiente interno e externo da organização.

Neste sentido, Mitchell, Agle e Wood (1997) desenvolveram uma teoria na qual os *stakeholders* podem ser identificados de acordo com as posses de três atributos: (1) poder de influenciar as organizações; (2) a legitimidade da relação do *stakeholder* para com a organização; e (3) a urgência da reivindicação do *stakeholder* sobre a organização. Cada *stakeholder* pode deter um, dois ou até três destes atributos concomitantemente. Estes autores também utilizam em sua teoria o conceito de saliência, ou relevância, do *stakeholder*, definido por eles como o grau de prioridade que os gestores dão às reivindicações competitivas dos *stakeholders*. Por meio da combinação desses três atributos, os autores criaram uma tipologia de *stakeholders* que permite classifica-los de acordo com o seu grau de relevância para a organização.

Segundo Mitchell, Agle e Wood (1997, p. 865) um *stakeholder* exerce poder sobre a organização quando é capaz de força-la a tomar uma determinada ação não desejada por ela. No entanto, os autores observam que o atributo poder não é definitivo, uma vez que o *stakeholder* pode perdê-lo. Ademais, os recursos utilizados para exercer o poder no relacionamento com a organização têm três origens:

- Coercivo: Quando o *stakeholder* impõe a sua vontade por meio de força física ou violência;
- Utilitário: quando o *stakeholder* utiliza recursos materiais ou financeiros, como ferramenta de negociação;
- Normativo: Quando o *stakeholder* se utiliza de recursos simbólicos, ou sociais, ou normativos, como o prestígio e o carisma, para impor a sua vontade à organização.

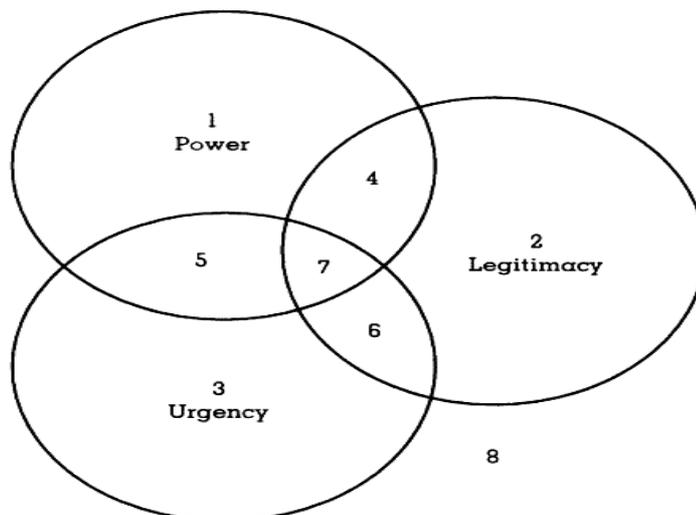
Por sua vez, a legitimidade é definida pelos autores (1997, p. 866) como uma percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, válidas ou apropriadas dentro de um determinado sistema social constituído de normas, valores, crenças e definições. A posse deste atributo que permite ao *stakeholder* executar ações junto à organização.

A urgência é definida como uma situação que demanda atendimento rápido, sem demora; imediato ou instantâneo. Portanto, a urgência é o grau de imediata atenção reivindicado pelos *stakeholders*. O atributo da urgência existe para Mitchell, Agle e Wood (1997, p. 867) quando duas condições ocorrem:

- Sensibilidade ao tempo: O quanto o *stakeholder* admite a demora das organizações em atender as suas reivindicações;
- Criticidade: a importância da reivindicação ou do relacionamento para o *stakeholder*.

Mitchell, Agle e Wood (1997, p. 867) argumentam que cabe aos gestores da organização identificar os atributos de cada *stakeholder*. Por este motivo, os atributos representam uma percepção de como os gestores visualizam a relação dos *stakeholder* com a organização, o que não necessariamente representa afirmar que determinado *stakeholder* efetivamente possui ou não um determinado atributo. A Figura 2 apresenta a descrição dos atributos dos *stakeholders* elaborada por Mitchell, Agle e Wood (1997).

Figura 2 – Atributos dos *stakeholders*



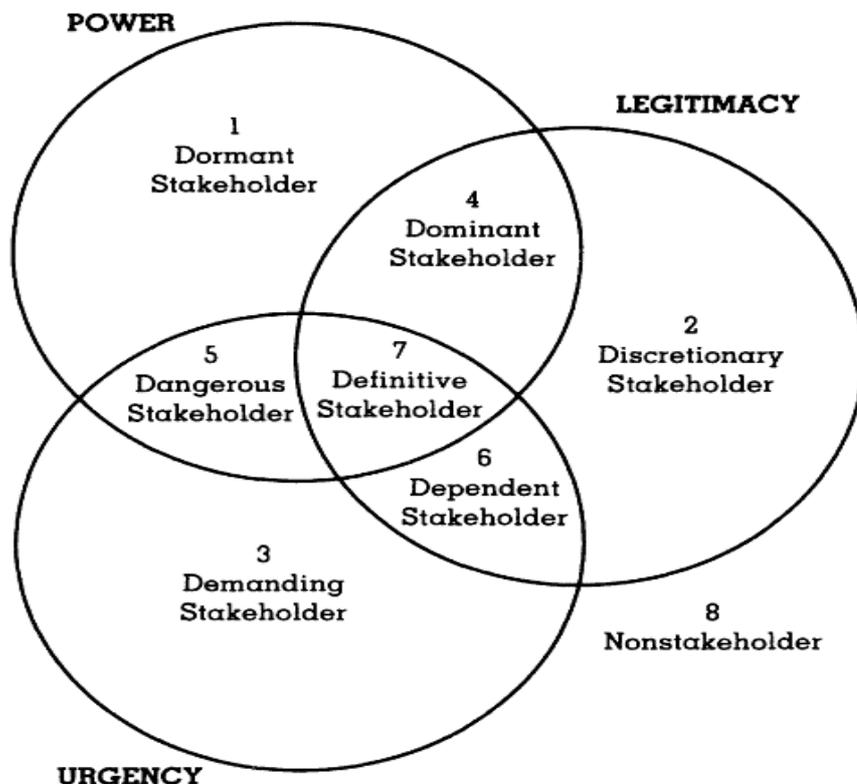
Fonte: MITCHELL; AGLE, WOOD, 1997.

Observa-se que nas áreas 1, 2, e 3 estão os chamados *stakeholders* latentes. Estes *stakeholders* são considerados de baixa saliência, uma vez que possuem apenas um dos três atributos. Nas áreas 4, 5, e 6 estão os *stakeholders* expectantes. São considerados *stakeholders* que apresentam saliência moderada, dado que possuem ao mesmo tempo dois dos três atributos: poder e legitimidade (4); poder e urgência (5); e legitimidade e urgência (6).

Já na área 7, estão apresentados os *stakeholders* definitivos. São considerados *stakeholders* de alta saliência ou relevância. Observa-se que estes *stakeholders* possuem de forma simultânea os atributos poder, legitimidade e urgência. Por outro lado, a ausência de qualquer um dos três atributos caracteriza determinado grupo de indivíduos como não sendo stakeholder da organização.

Assim sendo, as interações dos *stakeholders* com a organização se dão por meio da dinâmica desses três atributos e a combinação destes gera sete tipos de *stakeholders*, que estão agrupados em três tipos de categoria, conforme sua saliência ou relevância para a organização. A Figura 3 apresenta a classificação dos *stakeholders* baseados na tipologia desenvolvida por Mitchell, Agle e Wood (1997).

Figura 3 – Tipificação dos *stakeholders*



Fonte: MITCHELL; AGLE, WOOD, 1997.

Os *stakeholders* latentes são aqueles que possuem somente um dos três atributos considerados na classificação. São denominados por Mitchell, Agle e Wood (1997, p.875) como dormente, discricionário e demandante. Os *stakeholders* dormentes mantêm pouca ou nenhuma relação com a organização. Contudo despertam certa atenção dos gestores, devido ao fato de que são *stakeholders* que apresentam potencial para adquirir outros atributos. Segundo os autores é difícil para a organização antever quando as demandas destes *stakeholders* se tornarão relevantes.

Já os *stakeholders* discricionários são aqueles que possuem apenas o atributo legitimidade. Além de não possuírem poder para influenciar nas decisões, a organização não considera que as reivindicações destes *stakeholders* sejam urgentes. Os autores os consideram grupos legítimos, e citam como exemplo as instituições filantrópicas, sindicatos, associações diversas entre outros.

Por sua vez, os *stakeholders* demandantes são aqueles que possuem apenas o atributo urgência. Uma vez que não possuem poder, nem tampouco legitimidade, a sua urgência em ser atendido é insuficiente para chamar a atenção da organização.

Os *stakeholders* que esperam algo da empresa são tipificados como expectantes. Estes são denominados por Mitchell, Agle e Wood (1997, p.876) de dominantes, dependentes, e perigosos. Os dominantes se caracterizam por possuir poder e legitimidade, o que lhes assegura certa influência na organização.

Os *stakeholders* dependentes são aqueles que possuem legitimidade e urgência, mas não possuem o atributo poder. Devido à ausência deste atributo, para que este tipo de *stakeholder* possa ter suas demandas atendidas pela organização, é necessário que ele se associe a outro *stakeholder* que detenha o atributo poder.

Por outro lado, *stakeholders* perigosos se caracterizam pela falta de urgência e legitimidade. Todavia, possui um poder coercitivo e violento, o que representa um perigo para a organização. Os autores citam as greves ilegais, sabotagens, atos terroristas, sequestros entre outros como exemplos da forma de agir desse tipo de *stakeholder*.

Os *stakeholders* definitivos são aqueles que possuem os três atributos. Em virtude de sua alta saliência, o gestor deve priorizar o atendimento das demandas destes *stakeholders*. Por outro lado os indivíduos ou grupos que não possuem nenhum dos atributos são chamados de não-*stakeholders* ou *stakeholders* em potencial.

Ademais, Mitchell, Agle e Wood (1997, p.878) argumentam que a quantidade de atributos que um determinado *stakeholder* possui não é estática. Isto se dá pelo fato de haver

uma dinâmica na qual um *stakeholder* pode adquirir os atributos que lhe faltam, e com isso, aumentar a sua saliência na organização.

Mitchell, Agle e Wood (1997, p.878) citam como exemplo mais comum a transformação de um *stakeholder* dominante em *stakeholder* definitivo. Esta dinâmica exige que os gestores monitorem os movimentos dos *stakeholders*, com a finalidade de observar eventuais aquisições de atributos ou a composição de alianças estratégicas por exemplo. Caso uma dessas situações ocorra, a organização terá que ser ágil para administrar este novo cenário.

Segundo Clarkson (1995, p. 105) um observador externo, como um analista financeiro, ou um pesquisador acadêmico, pode considerar determinado programa empresarial como socialmente desejável ou socialmente responsável, todavia estes programas representam políticas e escolhas que cabe a cada empresa para decidir. O autor salienta que tais decisões empresariais são tomadas com base nas forças de mercado e não necessariamente porque são socialmente desejáveis, visto que os gerentes estão mais interessados em resultados.

Isto corrobora a observação que a teoria dos *stakeholders* está intimamente ligada a conceitos da área privada, tais como escolhas lucrativas e avaliação de desempenho. Por este motivo, os principais teóricos, ou as principais teorias dos *stakeholders*, não contemplam as entidades governamentais, que possuem obrigatoriedade de prestar determinados serviços obrigatórios por Lei, independente da vontade dos *stakeholders* primários ou secundários.

As críticas mais comuns à teoria do *stakeholder* estão relacionadas à sua dificuldade de implementação. Silveira (2010, p.68) argumenta que existem dificuldades para se identificar os *stakeholders* envolvidos, o seu grau de relevância para a organização, bem como os seus objetivos e necessidades. Além disso, a organização necessita elaborar uma gestão que concilie todos estes objetivos de forma harmônica, para que, dessa forma, seja possível atender de forma atender aos seus *stakeholders*.

Ademais, Silveira (2010, p.69) salienta que diversos autores consideram a teoria dos *stakeholders* uma doutrina que, na realidade, pode vir a prejudicar o desempenho de longo prazo da organização. Segundo o autor isto se dá em decorrência de alguns motivos, tais como a falta de objetivos claros e precisos, a dificuldade de identificação dos *stakeholders* mais importantes para a empresa, a negação dos direitos de propriedade, a falta de governança corporativa, bem como da retórica utilizada por políticos e alguns pesquisadores e administradores na discussão do tema.

Em que pese à falta de objetivo acima criticada e as dificuldades de uma identificação precisa de quem são os *stakeholders* e o que desejam, a teoria dos *stakeholders* será utilizada

sem muitos problemas nesta pesquisa, dado que o principal objetivo do estado é atender aos cidadãos. Portanto, prestar um serviço de qualidade aos pacientes e aos potenciais pacientes, desenvolver pesquisas que tragam retorno à sociedade e prover experiência profissional aos alunos são inegavelmente os principais objetivos que devem ser perseguidos pelos gestores de um hospital universitário público.

2 METODOLOGIA

Esta seção apresenta o método utilizado, a classificação da pesquisa, a coleta de dados e limitação do estudo.

2.1 Método

Silva (2003, p. 25) entende metodologia como “o estudo do método na busca da determinação do conhecimento”. Em sentido mais estrito, Collis e Hussey (2005, p. 61) referem-se à metodologia como uma “maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”.

Portanto, o objetivo desta seção é explicitar o método e as técnicas utilizadas pelo pesquisador para alcançar os objetivos da presente pesquisa. Gil (2010, p. 1) define pesquisa como o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Dessa forma, com objetivo de responder a questão de pesquisa, o presente trabalho desenvolve um cenário hipotético de um hospital universitário público, no qual serão identificados os seus principais *stakeholders*.

Portanto, dentro desse cenário hipotético, construir-se-á o raciocínio de custo de cada *stakeholder* e a forma na qual os objetivos de custo destes *stakeholders* são impactados de forma favorável ou desfavorável pelos métodos de custeio, já apresentados na seção referencial teórico.

Conforme entendimento de Vergara (1998, p.28) hipóteses, ou suposições, caracterizam-se como respostas antecipadas a uma questão formulada. Silva (2003, p. 54) corrobora este entendimento ao salientar que uma hipótese é a “solução provisória ou uma proposta de solução do problema que carece de investigação”.

2.2 Classificação da pesquisa

Não é possível observar na literatura uma uniformidade no que concerne a classificação das pesquisas. Por este motivo, o presente estudo utiliza-se da classificação proposta por Raupp e Beuren (2003, p.79), que classificam as pesquisas em contabilidade em três categorias: quanto aos objetivos; quanto aos procedimentos; e quanto à abordagem.

Devido à carência de estudos sobre como os diversos métodos de custeio facilitam ou dificultam a compreensão da informação de custos no ambiente dos hospitais universitários públicos, a presente pesquisa se classifica, quanto aos seus objetivos, como exploratória.

As pesquisas exploratórias, conforme Silva (2003, p. 65), são aquelas realizadas em áreas nas quais há pouco conhecimento estruturado. Ainda segundo o autor, as pesquisas exploratórias apresentam como objetivo “proporcionar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais explícito ou para construir hipóteses”. Raupp e Beuren (2003, p. 80) afirmam que explorar um assunto significa “reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas”.

Quanto aos procedimentos, a presente pesquisa classifica-se como bibliográfica. Gil (2010, p. 29) salienta que as pesquisas bibliográficas são realizadas com base em materiais de conhecimento público e que toda pesquisa acadêmica, em algum momento, apresenta como característica um levantamento bibliográfico prévio. No presente trabalho realizou-se uma revisão da literatura sobre métodos de custeio, a qual servirá de base para elaboração do entendimento dos *stakeholders* acerca dos custos de hospitais universitários públicos.

Por outro lado, quanto à abordagem, a presente pesquisa se classifica como qualitativa. Esta abordagem apresenta um enfoque mais subjetivo, dado que envolve exames e reflexões que tem por objetivo obter um entendimento de atividades sociais e humanas. Segundo Raupp e Beuren (2003, p. 92) na pesquisa qualitativa realizam-se análises mais profundas acerca do assunto que está sendo investigado. Ainda segundo os autores, a abordagem qualitativa “visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

2.3 Coleta de dados

Devido ao fato desta pesquisa estar classificada como bibliográfica e qualitativa, a coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica em livros, artigos acadêmicos, dissertações de mestrado, teses de doutorado e sítios de internet. Dessa forma, foi possível levantar materiais suficientes sobre custos e teoria dos *stakeholders* que deram suporte teórico as análises qualitativas que possibilitaram a resposta ao problema de pesquisa em estudo.

2.4 Limitação

A presente pesquisa tem como objetivo estudar os métodos de custeio na visão dos *stakeholders* de um hospital universitário público hipotético. Tentou-se, sem sucesso, elaborar esta pesquisa em hospitais universitários públicos na região metropolitana do Rio de Janeiro. Cabe ressaltar que os métodos de custeio escolhidos são consagrados pela literatura contábil e que foram originalmente concebidos para aplicação na área privada.

Contudo, os resultados aqui observados não podem ser utilizados, de forma genérica, em outras áreas do setor de saúde, tais como outros hospitais públicos e hospitais da rede privada, devido às particularidades de um hospital universitário. Ao contrário dos demais hospitais citados, os hospitais universitários apresentam como características, além da prestação dos serviços de saúde, o desenvolvimento de pesquisas e a formação de profissionais, muitos deles recém-saídos dos bancos das universidades.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nesta seção será apresentado o cenário no qual está inserido um hospital universitário público hipotético e, com base nesse cenário, foram identificados os *stakeholders* deste hospital universitário. Após esta etapa, os *stakeholders* foram classificados em grupos de interesses homogêneos, de acordo com seus interesses na informação de custos. Para finalizar, foram apresentadas as necessidades e objetivos destes *stakeholders* acerca das informações sobre custos e a forma na qual cada método de custeio, com base no exposto na seção referencial teórico, pode lhe ser mais interessante ou não.

3.1 Elaboração do cenário hipotético de um hospital universitário da rede pública

Este hospital universitário hipotético, da rede pública, se apresenta como um Hospital geral de grande porte, que realiza cerca de 240.000 atendimentos por ano, tem capacidade para 300 leitos, sendo 30 leitos de UTI adulto e 20 leitos de UTI neonatal. Realiza cerca de 4.500 cirurgias por ano. Só realiza partos nos casos em que foi previamente detectado algum risco de morte para gestante ou para o bebê.

O Hospital universitário hipotético em questão não realiza atendimentos de emergência. Os atendimentos médicos são agendados previamente, por meio de um processo de encaminhamento de pacientes, que é realizado em triagens que ocorrem em consultas prévias realizadas em outras unidades de saúde.

Dessa forma é possível para o HU dar prioridade ao atendimento dos casos mais complexos, nos quais é necessária uma análise mais profunda da situação do paciente ou nos casos de tratamentos específicos, nos quais é necessária a realização de pesquisas, para que seja possível proceder com o diagnóstico da enfermidade apresentada pelo paciente.

Cabe ressaltar que este HU hipotético realiza trabalhos de prevenção na saúde e que executa atividades nas áreas da pesquisa, do ensino e do uso de novas tecnologias. Para tanto, este HU conta com um corpo técnico de 400 docentes e 1.500 alunos de graduação, 300 residentes, 350 mestrandos e 220 doutorandos.

Suas atividades são financiadas por meio de recursos provenientes do orçamento do Estado, e também por verbas orçamentárias do Governo Federal que são repassadas ao HU

por meio de um sistema de reembolso de procedimentos, cuja operação é realizada pelo Sistema Único de Saúde – SUS. Ademais, cabe ressaltar que este HU realiza pesquisas que são patrocinadas por outras entidades públicas e particulares, tais como bancos de fomento, institutos de pesquisa, laboratórios farmacêuticos, fabricantes de equipamentos médicos entre outros. Atualmente se encontram em andamento no HU cerca de 130 projetos de pesquisa, em diversas áreas de especialização médica.

A Estrutura operacional deste HU hipotético está dividida em cinco grandes áreas: Áreas Médica, Enfermagem, Pesquisa, Administrativa (financeira, patrimonial, segurança, manutenção) e Serviços de apoio (lavanderia, hotelaria, farmácia, laboratórios e serviços de imagem).

3.2 Apresentação dos *stakeholders*

De acordo com Frooman (1999, p.191), conforme citado no referencial teórico, o sucesso de um estudo sobre *stakeholders* está relacionado à capacidade da organização em identificá-los. Por este motivo, segundo o mesmo autor, cabe aos gestores responder a seguinte questão: Quem são os *stakeholders* da organização?

Ao analisar o ambiente no qual o HU Hipotético em estudo se encontra inserido, os gestores da organização identificaram os *stakeholders* abaixo:

Quadro 6 – Identificação dos *stakeholders* do HU

<i>Stakeholder</i>	
Gestor HU	Demais profissionais de saúde
Reitor da Universidade	Financiadores
Médicos	Pacientes
Sindicatos	Alunos
Pesquisadores	Órgãos de controle
Funcionários administrativos	Sociedade
Fornecedores	Mídia

Fonte: O Autor, 2015.

Os Gestores do HU são representados por profissionais da área médica que executam de forma direta a gestão do HU em seu cotidiano. Em um nível hierárquico acima destes

stakeholders encontra-se o reitor da universidade, que é o *stakeholder* responsável pela gestão de todo o complexo universitário da instituição de ensino.

Por sua vez, os médicos são considerados o principal grupo de profissionais que trabalham no HU. Atendem aos pacientes e realizam os diagnósticos. Os médicos que ocupam cargos de chefia têm acesso aos dados do sistema de custos, no que tange aos seus departamentos.

O HU em questão conta também com outras categorias de colaboradores, denominado pelos gestores como “demais profissionais de saúde”. Este grupo de *stakeholders* contempla enfermeiros, fisioterapeutas, nutricionistas, técnicos em exames entre outros. São de suma importância para o bom funcionamento do HU, uma vez que são estes profissionais que, na maioria dos casos, após o diagnóstico dos médicos, auxiliam de forma direta ao paciente no tratamento de sua enfermidade. Estes profissionais de saúde, quando em cargo de chefia, têm acesso aos dados do sistema de custos, no que tange aos seus departamentos.

Já os pesquisadores são professores com larga experiência acadêmica, que desenvolvem pesquisas que têm como objetivo a descoberta de novos tratamentos, exames ou diagnósticos que possam auxiliar na cura de doenças, ou, na pior das hipóteses, auxiliar no alívio do sofrimento do enfermo. Os pesquisadores têm acesso aos dados do sistema de custos, no que tange aos seus departamentos.

Funcionários administrativos de departamentos, tais como departamento financeiro, de manutenção, de limpeza, de lavanderia, de almoxarifado entre outros, embora não estejam alocados na atividade fim, são *stakeholders* que executam funções vitais para o funcionamento do HU. Tal como ocorre com os médicos, pesquisadores e demais profissionais de saúde, os funcionários administrativos que ocupam cargos de chefia também têm acesso aos dados do sistema de custos, no que tange aos seus departamentos.

Os pacientes são considerados pela alta gestão do HU como *stakeholder* primordiais, visto que o atendimento de suas enfermidades é a principal finalidade do HU. Todas as atividades desenvolvidas pelo HU têm como objetivo prestar serviços de saúde de qualidade aos pacientes que buscam atendimento no hospital.

Os alunos, por sua vez, buscam aprender na prática as teorias demonstradas em sala de aula. Não possuem vínculo de caráter permanente com o HU e são usuários do HU tal como os pacientes, com a diferença que a utilização dos alunos tem como finalidade a aprendizagem e a aquisição de experiência profissional. São supervisionados por pesquisadores, médicos e demais profissionais de saúde, conforme o caso.

Ademais, os alunos prestam apoio aos pacientes nos diagnósticos e nos tratamentos e auxiliam os pesquisadores em tarefas de pesquisa. Uma vez que estão sob a responsabilidade de um funcionário, este *stakeholder* não tem responsabilidade direta por seus atos praticados no HU e por decorrência disto, não podem ser responsabilizados, ao menos diretamente, com problemas envolvendo custos.

Fornecedores também foram classificados pelos gestores como *stakeholders*, uma vez que fornecem ao HU insumos e equipamentos necessários para a prestação de serviços médicos. Os fornecedores oferecem ao HU produtos essenciais, tais como medicamentos, materiais médicos e de consumo, equipamentos cirúrgicos e de exames. Fornecem também serviços profissionais, tais como manutenção de equipamentos, serviços de higienização, segurança patrimonial entre outros.

Os sindicatos são considerados *stakeholders* que necessitam uma atenção dos gestores. Uma vez que são os representantes legítimos dos funcionários do HU, os sindicatos exercem um papel importante na negociação com o HU dos dissídios coletivos de salários. Cabe ressaltar que os sindicatos também são legítimos para pleitearem ao HU melhores condições de trabalho aos seus associados.

Devido ao fato de que o HU hipotético realiza pesquisas patrocinadas por entidades públicas e privadas, os gestores consideraram participação destas entidades financiadoras como *stakeholders* da organização. Estes Financiadores de pesquisa são representados em geral por bancos de fomento, institutos de pesquisas, laboratórios farmacêuticos, fabricantes de equipamentos médicos e cirúrgicos entre outros.

Outro grupo de interessados na organização que merece uma atenção dos gestores do HU são os Órgãos de Controle do Estado. Uma vez que o HU recebe recursos do orçamento do Governo do Estado, os gestores precisam prestar contas destes recursos a Auditoria ou Controladoria Geral do Estado, que representam o controle interno do Estado, ou ao Tribunal de Contas do Estado, que representa o controle externo do estado.

No caso dos recursos federais recebidos por meio do SUS, os gestores poderão ser obrigados a prestar contas tanto ao Controle interno da União, representado pela Controladoria geral da União (CGU), quanto para o controle externo da união, que é exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Cabe salientar que, em alguns casos específicos, o HU pode sofrer fiscalizações da auditoria interna do SUS.

Ao elaborar a análise dos *stakeholders* envolvidos com a instituição, os gestores do HU consideraram que a Sociedade em geral e a Mídia também são *stakeholders* importantes

na relação do HU com o público externo. A sociedade financia as atividades estatais por meio do pagamento de tributos.

Por esta razão, este *stakeholder* tem o direito de conhecer a real situação financeira da instituição. Além disso, a sociedade também tem o direito de exigir dos gestores que o HU preste um serviço digno e de qualidade aos cidadãos. A mídia é considerada pelos gestores como um *stakeholder* que auxilia a sociedade no controle social. Devido a sua capacidade de mobilizar a opinião pública, este *stakeholder* será monitorado pelos gestores do HU.

No intuito de aprimorar as suas ações nas relações com os *stakeholders* identificados, a gestão do HU elaborou uma classificação destes *stakeholders*, tomando como base a relação que estes mantêm com o HU. Para tanto, os separou em dois grupos distintos: *Stakeholders* Internos e *Stakeholders* externos. O Quadro 7 apresenta esta classificação dos *stakeholders* em interno e externo.

Quadro 7 – Classificação dos *stakeholders* em internos e externos a organização.

Internos	Externos
Gestores HU	Pacientes
Reitor Universidade	Alunos
Médicos	Sociedade
Profissionais de Saúde	Órgãos de Controle
Funcionários Administrativos	Mídia
Pesquisadores	Fornecedores
	Financiadores de pesquisas
	Sindicatos

Fonte: O Autor, 2015.

De posse desta classificação, os gestores do HU terão condições mais favoráveis para visualizar a forma mais adequada de lidar com estes distintos *stakeholders*.

3.3 Classificação dos *stakeholders* em grupos homogêneos.

As informações de custo apresentam como característica uma natureza financeira e econômica. Por este motivo, a maneira na qual essas informações serão utilizadas podem variar para cada *stakeholder*. Portanto, para fins de análise do impacto das informações de

custos sobre os *stakeholders*, foi necessário proceder com uma classificação, na qual estes *stakeholders* fossem distribuídos em grupos com características financeiras mais homogêneas.

Assim sendo, classificou-se os *stakeholders* em dois grupos à saber: *Stakeholder* interno e *Stakeholder* externo. Cada um destes grupos foi desmembrado em outros dois: Os *stakeholders* internos foram divididos nos subgrupos *stakeholder* interno alta gestão, composto pelo gestor do HU e pelo Reitor universitário, e *stakeholder* interno funcionários, representado pelos médicos, demais profissionais de saúde, pesquisadores e funcionários administrativos.

Os *stakeholders* externos foram divididos nos subgrupos *stakeholders* externos que realizam transações financeiras com a organização, representados pelos sindicatos, fornecedores e financiadores de pesquisa, e *stakeholders* externos que não realizam transações financeiras com o HU, composto pela sociedade, pacientes, alunos, órgãos de controle e mídia.

Tal subdivisão faz-se necessária, visto que tanto os *stakeholders* internos quanto os *stakeholders* externos do HU, identificados nesta pesquisa, apresentam uma necessidade de obter informações de custos para usos distintos. Os gestores do HU e o reitor da universidade necessitam obter informações de custos que os auxiliem no gerenciamento da organização, enquanto que os demais *stakeholders* internos apresentam objetivos de custos relacionados aos departamentos aos quais se encontram vinculados.

Por sua vez, os fornecedores, financiadores de pesquisa e sindicatos buscam para si a obtenção de lucratividade em sua relação com o HU. Tal fato não ocorre com os demais *stakeholders* externos, uma vez que estes apresentam interesses mais amplos, tais como custos totais, legalidade, eficiência da gestão e transparência.

Quadro 8 – Classificação dos *Stakeholders* internos e externos em subgrupos

Internos		Externos	
Alta Gestão	Funcionários	Com vínculo financeiro	Sem vínculo Financeiro
Gestores HU	Médicos	Fornecedores	Pacientes
Reitor Universidade	Profissionais de Saúde	Financiadores de pesquisas	Alunos
	Funcionários Administrativos	Sindicatos	Sociedade
	Pesquisadores		Órgãos de Controle
			Mídia

Fonte: O Autor, 2015.

O quadro 8 apresenta a classificação dos *stakeholders* entre interno e externo e suas subdivisões por características financeiras homogêneas.

3.4 Qual o método de custeio que mais se adequa a necessidade de informações de custo desejada pelo *stakeholder*?

Com o intuito de responder ao questionamento acima, o presente estudo discorrerá sobre a maneira na qual as vantagens e desvantagens, apresentadas na seção referencial teórico, no uso dos métodos de custeio ABC, por absorção e variável se encontram relacionadas com as necessidades de informações de custos dos distintos *stakeholders* do HU hipotético.

3.4.1 Stakeholder interno alta gestão

O gestor do Hospital universitário e o Reitor da universidade são os principais responsáveis pela administração do hospital universitário em análise. Por este motivo, estes gestores necessitam receber informações de custos que os possibilitem obter uma visão geral do que está acontecendo dentro da organização.

Não existe método de custeio que seja melhor ou pior do que outro. De fato, existem métodos que apresentam vantagens e desvantagens em sua maneira de atribuir custos aos produtos ou serviços prestados. Assim sendo, cabe a estes gestores a escolha de um método de custeio que melhor se adequa as suas necessidades de informações de custo (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 166).

Devido ao fato de que o gestor do HU e o Reitor necessitam fornecer informações contábeis a *stakeholders* que estão fora da organização, estes gestores tomarão certos cuidados ao elaborar informações de custos para divulgação externa. Tal postura se justifica em virtude de haver, fora dos muros da instituição, grupos de *stakeholders* que, de posse de informações de custos, possam adotar estratégias que o possibilitem influenciar ou intervir na gestão do HU.

Portanto, a escolha de um determinado método de custeio por parte dos gestores envolve dois vieses. O primeiro viés diz respeito a um método de custeio que forneça ao gestor uma ferramenta gerencial que o permita realizar, entre outras tarefas, a tomada de decisões com qualidade e eficiência, a execução de um controle financeiro dos gastos, a elaboração do planejamento de longo prazo da instituição e a avaliação do desempenho organizacional.

O segundo viés refere-se ao fato de que as informações de custo fornecem dados valiosos sobre a qualidade da gestão e sobre a estratégia da organização. Por este motivo, não há interesse dos gestores em divulgar ao público externo informações de custos da organização com riqueza de detalhes. Caso isto ocorra, a organização pode apresentar certa vulnerabilidade ao participar de negociações com determinados *stakeholders* externos, visto que estes, de posse de informações detalhadas de custo divulgadas pelo HU, poderiam utilizá-las para si com o intuito de obter vantagens sobre a organização durante o processo negocial.

No que tange a informação de custos para fins gerenciais, a literatura contábil consagra o método do custeio ABC e o método do Custeio variável como os mais adequados para esta finalidade. O método do custeio por Absorção não é recomendado para fins gerenciais, uma vez que seu processo de distribuição de custos fixos indiretos aos departamentos é realizado por meio de rateios arbitrários e subjetivos (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 48). Além disto, estes autores argumentam que este método apresenta fragilidade para eliminação de desperdícios e não realiza uma apropriação acurada dos custos.

Tanto o método do custeio ABC como o método do custeio variável não fazem uso de critérios arbitrários de rateio de custos (PADOVEZE, 2010, p. 353). Estes métodos possibilitam ao gestor obter informações de custos mais detalhadas, o que facilita o processo de tomada de decisão e planejamento de resultados (PADOVEZE, 2005, p. 208).

O método ABC tem como função principal operacionalizar uma alocação de custos indiretos de uma maneira mais precisa, evitando assim a alocação de custos por meio de rateios arbitrários. Este método parte da premissa que os produtos e serviços produzidos pela organização consomem atividades e que estas consomem recursos (JIAMBALVO, 2012, p.169). Dessa forma a gestão do HU, conforme Mauss e Souza (2008, p. 110), terá que identificar primeiro quais são as atividades em seu processo produtivo que mais consomem custos indiretos, para então, implementar a solução ABC nos departamentos que estão gerando estes custos indiretos.

O método ABC propicia aos gestores do HU executar uma gestão de custos administrativos e de serviços de apoio mais precisa e com maior riqueza de detalhes. Permite

também ao gestor elaborar análises acerca da lucratividade dos serviços prestados pela organização (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 161). Cabe ressaltar que, segundo estes autores, as informações de custos fornecidas pelo método ABC auxiliam o gestor na mensuração da eficiência e produtividade dos setores nos quais o ABC está sendo utilizado.

No entanto, a adoção do método ABC é precedida de uma série de estudos que devem ser realizados dentro da organização (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 813). Ademais, a implantação de um sistema ABC envolve a contratação de empresas de sistemas informatizados e de consultorias externas, que auxiliariam o HU na elaboração dos estudos internos necessários para a adoção do método. Por este motivo, o método ABC é considerado uma solução que apresenta um alto custo financeiro de implantação e também de manutenção (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 161).

Em que pesem suas vantagens para a organização, não seria recomendável aos gestores do HU tomar a decisão de realizar um investimento considerável em sistema de custos, em detrimento da aquisição, por exemplo, de um equipamento cirúrgico, a não ser que estes gestores do HU fossem forçados por algum normativo ou ordem superior, ou se a aquisição deste sistema ABC fosse patrocinada por outra entidade pública ou privada.

O método do custeio variável, por sua vez, apresenta algumas características que o torna interessante para o gestor do HU. Este método apresenta uma maior facilidade no custeamento dos serviços, uma vez que os dados que alimentam o sistema encontram-se próximos dos gerentes e supervisores (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 53).

O fato do custeio variável não alocar custos indiretos aos departamentos de forma arbitrária, permite ao gestor avaliar o desempenho divisional e geral do HU de forma mais precisa. No caso específico do HU, uma das principais vantagens na utilização do custeio variável reside no fato de que este método, de acordo com Mauss e Souza (2008, p. 53) facilita a identificação do mix mais adequado de serviços a serem prestados pelo hospital.

Parte considerável da receita do HU provém de recursos oriundos do Sistema único de Saúde (SUS). Estes recursos são repassados ao HU na forma de reembolso de valores, que correspondem ao custo incorrido pelo HU ao prestar determinados atendimentos em nome do SUS. Cabe ressaltar que nem todo atendimento realizado no HU é passível de ser reembolsado pelo SUS. Somente haverá direito ao reembolso os casos de atendimentos em que houve uma negociação prévia entre o HU e o SUS.

Os valores dos atendimentos ou procedimentos reembolsáveis ao HU são calculados com base em uma tabela de valores de reembolso elaborada pelo SUS. Por esta razão, é

interessante ao gestor do HU conhecer o custo unitário dos procedimentos e atendimentos realizados pelo HU.

Assim sendo, o gestor poderá confrontar o custo do HU ao prestar um determinado atendimento contra os valores da tabela de reembolso a ser pago pelo SUS. Dessa forma o gestor terá condições de identificar quais os serviços prestados pelo HU são lucrativos e quais são deficitários em sua relação com o SUS. Com essas informações, o gestor pode ofertar ao SUS um mix de serviços que seja mais lucrativo ao HU.

Todavia, o método do custeio variável apresenta como característica subestimar os custos fixos, que estão associados à capacidade de produção. Uma vez que os custos fixos são passíveis de reajustes nos anos seguintes, admite-se que estes custos podem aumentar no longo prazo. Por esta razão, uma subavaliação dos custos fixos pode ocasionar falhas na elaboração do planejamento de longo prazo, o que pode acarretar em problemas na continuidade da organização (PADOVEZE, 2010, p. 363).

Em que pese esta desvantagem, o custeio variável se apresenta aos gestores do HU como um método de custeio para fins gerenciais, com uma relação custo versus benefício da informação superior a apresentada pelo método ABC. Assim sendo, o custeio variável é o método, para fins gerenciais, que mais se adequa as necessidades de custo do gestor do HU e do Reitor da universidade.

Com relação à divulgação externa das informações de custo, os gestores do HU não estariam confortáveis em demonstrar ao público detalhes de sua gestão. Por este motivo, estes *stakeholders* terão preferência por divulgar informações contábeis elaboradas por meio de um método de custeio mais simples, que não seja tão abrangente e detalhista como as informações geradas pelo ABC e custeio variável.

Assim sendo, método do custeio por absorção aparece como uma alternativa viável para que o gestor atenda ao público externo. Ademais, a escolha por este método é fácil de ser justificada pelo gestor, devido ao fato de que o custeio por absorção é o método de custeio mais conhecido e utilizado na área contábil (PADOVEZE, 2010, p. 352).

Além disso, se comparado aos demais métodos, o custeio por absorção é o mais fácil de ser compreendido, uma vez que não são necessários conhecimentos gerenciais avançados para interpretá-lo. Portanto, o custeio por absorção é o método, para fins de divulgação, que mais se adequa as necessidades de custo do gestor do HU e do reitor da universidade.

Na área privada o uso do método do custeio por absorção é obrigatório para fins societários e tributários. Por esta razão, é comum na iniciativa privada que as empresas utilizem o custeio variável de forma simultânea com o custeio por absorção. Este uso

simultâneo não requer grandes esforços por parte da organização, visto que bastam alguns lançamentos de ajustes no sistema de custo, para transformar a informação gerada pelo custeio variável em informação válida para o custeio por absorção (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007, p. 105).

A reconciliação da informação do custeio variável para o custeio por absorção atenua a subestimação dos custos fixos realizada pelo custeio variável. Dessa forma, a principal deficiência detectada no uso do custeio variável no HU fica reduzida, dado que o planejamento de longo prazo, conforme Mauss e Souza (2008, p. 48), pode ser elaborado com base nas informações do custeio por absorção. Por outro lado, o custeio por absorção não é recomendado para identificar custos com ociosidade, além de não ser capaz de evidenciar desperdícios (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 47-48).

Caso o gestor realize uma gestão ineficiente, a informação do custeio variável pode refletir custos com ociosidade e desperdícios de forma mais clara. Por outro lado, caso o gestor tenha feito uma boa gestão, ele pode divulgar ao público externo outros relatórios, elaborados com base no custeio variável, que evidencie a sua boa gestão.

Portanto, devido a esta margem de manobra, o uso de uma combinação entre os métodos do custeio variável, para fins internos, e do custeio por absorção, para fins externos, é a solução que mais se adequa as necessidades de custo do gestor do HU e do reitor da universidade.

3.4.2 Stakeholder interno funcionários

Os médicos, demais profissionais de saúde, funcionários administrativos e os pesquisadores do HU apresentam objetivos de custo similares. Estes *stakeholders*, quando ocupando cargos de chefia, apresentam como principal característica o fato de serem responsáveis por executar atos de gestão e efetuar tomada de decisões no âmbito de suas unidades. Estes *stakeholders* recebem relatórios de custo informando sobre a situação dos gastos realizados em suas unidades.

Assim sendo, em virtude destas reponsabilidades que lhe são atribuídas, estes *stakeholders* terão preferência pela adoção de um método de custeio que os auxiliem em suas atividades de gestão, principalmente no que corresponde a correta alocação de custos fixos indiretos.

Por sua própria natureza, os hospitais, de maneira geral, apresentam como característica uma participação considerável de custos fixos indiretos na composição de seu custo total (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 11). Estes custos indiretos são distribuídos entre os departamentos por meio da utilização de critérios de rateio.

Caso o sistema de custos execute o cálculo destes rateios com base em informações subjetivas, ou até mesmo arbitrárias, este processo de rateio pode atribuir custos de forma equivocada a alguns departamentos, nos quais estão lotados estes *stakeholders* e cuja chefia pertence a um de seus membros.

A principal crítica ao método do custeio por absorção, para fins gerenciais, reside no fato de que este método utiliza-se do procedimento de alocação de custos indiretos fixos aos departamentos, com base em critérios arbitrários de rateio (WERNKE, 2004 p. 21). Como consequência de seu critério de rateio, o método do custeio por absorção não realiza uma apropriação precisa dos custos aos objetos de custeio. Por este motivo, este método não possibilita um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 47-48).

Essa arbitrariedade no rateio dos custos indiretos pode ser reduzida pela implantação do método ABC. No entanto, para que seja possível a implantação deste método, faz-se necessário que a organização realize uma série de estudos prévios com o objetivo de identificar quais são as atividades relevantes que devem ser consideradas no cálculo dos custos, quais os seus tempos de execução, qual a quantidade de horas trabalhadas, entre outros aspectos (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 813). Além disso, também é necessário que sejam criados padrões, ou metas, a serem seguidos, bem como a uniformização dos critérios que deverão ser utilizados em todos os centros de custos envolvidos no sistema ABC (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 11).

Tais atividades requerem um esforço prévio considerável da organização no momento em que o sistema estiver sendo desenvolvido. Este esforço contempla reuniões com diversos gestores de níveis intermediários e alguns de seus subordinados, para que seja possível mapear as atividades e elaborar os padrões e critérios a serem estabelecidos no sistema (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013, p. 300).

Ainda na fase de implantação da solução ABC, existe a necessidade em se treinar os funcionários que serão responsáveis por imputar no sistema os dados que vão gerar as informações de custo no sistema ABC. A qualidade deste treinamento é condição necessária para que haja êxito no uso das informações originadas pelo ABC.

Caso estes treinamentos não sejam realizados de forma correta, os funcionários cometerão erros na inserção de dados, o que contribuirá para a geração de informações imprecisas pelo sistema ABC. A consequência desta situação pode gerar problemas para a organização, uma vez que esta informação distorcida poderá levar o gestor a tomar decisões equivocadas (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013, p. 299).

Uma vez implementada, a solução pelo método ABC demanda que a organização realize, de forma constante, processos de acompanhamento e revisão, tanto no que se refere a treinamento quanto à avaliação dos padrões e critérios estabelecidos. Todo este esforço realizado pela organização, tanto na implantação quanto na manutenção do ABC, consome uma quantia considerável de recursos financeiros, principalmente de mão de obra interna e de consultores externos, que tornam a implantação e manutenção de um sistema ABC, segundo Jiambalvo (2012, p.174) muito mais onerosa do que as de um sistema tradicional.

Assim sendo, o alto custo de implantação e manutenção, somado com as novas tarefas que os departamentos terão que executar para manter o sistema ABC funcionando de forma correta o torna indesejável para os *stakeholders* funcionários. Em um ambiente com recursos humanos escassos e com um considerável grau de corporativismo profissional, torna-se difícil exigir que profissionais de saúde, como enfermeiros e médicos, por exemplo, deixem de atender pacientes na fila de espera para alimentar um sistema de custos.

Cabe ressaltar que o Método ABC, segundo Wernke (2004, p. 29), não elimina por completo a arbitrariedade de rateios de custos fixos indiretos. Tal fato ocorre, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013, p.301), devido ao fato de haver certa arbitrariedade por parte dos gestores intermediários no momento em que estes participam da escolha das atividades e dos direcionadores que vão compor o custo de seu departamento.

Em virtude das desvantagens apresentadas para os métodos de custeio absorção e ABC, a adoção do método do custeio variável apresenta-se como uma alternativa viável para atender as expectativas de custos destes *stakeholders* internos.

Uma das principais características do método do custeio variável está no fato de que este método não se utiliza de rateios arbitrários para apropriar custos indiretos. Dessa forma, os gestores dos departamentos ou unidades não serão debitados por custos que não foram gerados pelas atividades de seus respectivos departamentos.

Além do acima citado, o método do custeio variável apresenta outras vantagens para este grupo de *stakeholders*. Pode-se citar o fato do custeio variável apresentar uma maior facilidade no custeamento de serviços, uma vez que os dados operacionais estão próximos da responsabilidade dos gerentes (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 53). Ademais, os referidos autores

salientam que o custeio variável possibilita ao gestor informações mais claras e precisas para auxiliá-lo no processo de tomada de decisões, bem como também o auxilia em decisões no que tange a ociosidade de recursos.

Devido ao fato de que não existe um método de custeio totalmente perfeito (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 166), o método do custeio variável, assim como os métodos ABC e absorção, também possui as suas deficiências. Dentre as suas desvantagens, pode ser citado o fato de que este método subestima os custos fixos, o que acarreta em uma deficiência no uso do custeio variável para fins de planejamento de longo prazo (PADOVEZE, 2010, p. 363). Este autor também argumenta que o custeio variável exclui os custos fixos indiretos para a valoração de estoques, o que acarreta em sua subavaliação e fere os PCGA, não sendo aceito pelas legislações societária e tributária.

Entretanto, as desvantagens citadas acima não interferem no cotidiano dos *stakeholders* internos funcionários, uma vez que a responsabilidade por elaborar o planejamento de longo prazo pertence ao gestor do HU. Ademais, a problemática de valoração dos estoques não atinge a organização, visto que o estoque não é composto por produtos fabricados no HU. Faz-se mister notar que as organizações públicas não estão obrigadas a seguir as legislações societárias.

Portanto, com base nas vantagens apresentadas pelo custeio variável, associadas às desvantagens apresentadas pelos métodos absorção e ABC, o método que mais se adequa as necessidades de custos dos *stakeholders* médicos, profissionais de saúde e funcionários administrativos é o custeio variável.

Ao traçar um paralelo entre a qualidade da informação de custos em poder deste *stakeholder* gestor interno com a tipologia apresentada por Mitchel, Agle e Wood (1997), observa-se que na medida na qual o custeio variável fornece a este gestor interno informações mais precisas sobre a real situação de sua unidade, os gestores das unidades com melhores resultados vão gozar de um maior prestígio junto à alta gestão do HU.

Isto pode lhes ser favorável, no sentido de terem suas demandas atendidas pela alta gestão com um grau de urgência maior, do que o atendimento das demandas dos departamentos mal administrados. Contudo, a alta gestão estará atenta aos movimentos destes gestores eficientes, visto que uma eventual associação entre estes pode aumentar o atributo poder destes gestores internos dentro da instituição.

3.4.3 Stakeholder externo que realiza transações financeiras com o HU

Financiadores de pesquisas, sindicatos e fornecedores são *stakeholders* externos que se encontram em constantes processos de negociações com a alta gestão do HU. Por este motivo, quanto mais abrangente e detalhada for a informação de custos do HU nas mãos destes *stakeholders*, melhores serão as suas condições de, ao estudar estes dados de custo, elaborar estratégias de negociações que lhes sejam mais vantajosas em suas transações com o HU.

Conforme anteriormente citado, o custeio por absorção não é preciso ao realizar uma apropriação acurada dos custos e o custeio variável apresenta em sua concepção, uma deficiência em fornecer informações que possibilitem o uso de suas informações como ferramenta para a elaboração de planejamentos de longo prazo. Por estes motivos, estes métodos não fornecem informações de custos substanciais para atender as expectativas e necessidades deste grupo de *stakeholders*.

No entanto, o ABC se apresenta como um método no qual as atividades consomem recursos e que estas atividades estão vinculadas aos serviços prestados pela organização (JIAMBALVO, 2012, p. 169). Este método possibilita conhecer impacto dos itens que compõe o custo dos serviços prestados na composição do custo total. Portanto, o método ABC pode fornecer informações relevantes aos fornecedores, sindicatos e financiadores naqueles itens de custos de seus respectivos interesses.

Os fornecedores têm interesse em conhecer qual o custo incorrido pelo HU, em determinado período, ao consumir os produtos e serviços por eles ofertados. De acordo com Martins e Rocha (2010, p. 166) o método ABC fornece informações de custos que permitem realizar a gestão da capacidade, alinhando os recursos disponibilizados aos demandados. Isto pode propiciar aos fornecedores a capacidade de obterem informações que os permitam planejar suas ações e, quando for o caso, adequarem o mix de produtos ou serviços oferecidos ao HU.

Ao usar as informações de custo elaboradas por meio do ABC, um determinado fornecedor pode conhecer os volumes utilizados de determinado insumo, seja produto ou serviço, e obter uma noção próxima das quantidades destes insumos que o HU compra de seus concorrentes. Assim sendo, o Fornecedor tem condições de verificar a sua participação percentual no fornecimento de determinado insumo, o que lhe permite identificar o quanto ele é estratégico ou não para a gestão do HU. Portanto, o ABC é o método de custeio que mais se adequa as necessidades de custos dos fornecedores.

Por sua vez, o *stakeholder* sindicato apresenta como objetivo obter informações de custos que lhe propicie melhores condições para negociar, com a gestão do HU, questões relacionadas a aumentos salariais e benefícios mais favoráveis para as categorias profissionais representadas por ele. Portanto, o custo de pessoal é o principal objetivo de custo deste *stakeholder*.

Os sindicatos buscam uma informação de custos que os permita avaliarem com detalhes a participação dos custos de mão de obra no total de custos do HU. Apesar de não haver entre os métodos de custeio diferenças significativas na contabilização de mão de obra direta, o ABC fornece estas informações de forma mais precisa. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013, p. 300).

Os servidores de saúde são custos diretos de um determinado departamento. Contudo, representam custos indiretos em relação aos serviços prestados, dado que executam mais de um serviço rotineiramente (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 127). Assim sendo, segundo os autores, o ABC possui uma forma mais eficaz de mensurar estes custos indiretos. Por estes motivos, o ABC é o método de custeio que mais se adequa as necessidades de custos dos sindicatos.

Os Financiadores de pesquisas buscam nas informações de custo, obter detalhes de como os recursos investidos por eles nas pesquisas está sendo administrado e consumido pelo HU. Para tanto, os financiadores necessitam receber informações de custos que estejam vinculadas tão somente às atividades por eles patrocinadas.

Portanto, não é do interesse deste *stakeholder* receber uma informação de custo que tenha sido elaborada com base em rateios arbitrários de alocação de custos. Estes rateios podem alocar custos, e ineficiências, de outros departamentos do HU ao custo de uma determinada pesquisa em andamento. Por estes motivos, o custeio por absorção é um método que não fornece informações com a qualidade e riqueza de detalhes demandadas pelas entidades financiadoras de pesquisas.

A substituição de critérios arbitrários de rateio pode ser obtida por meio do uso dos métodos custeio variável e ABC. Devido ao fato de o custeio variável apresentar deficiências para análises de custos no longo prazo (PADOVEZE, 2010, p. 363), isto pode acarretar em informações financeiras imprecisas sobre o futuro do projeto de pesquisa. Portanto, o método do ABC aparece como uma opção viável para atender as demandas de custo dos financiadores de pesquisas.

Entre as principais qualidades da informação gerada pelo ABC está na capacidade deste método ser utilizado para elaborar prestações de contas relativas à realização de projetos

financiados por doadores externos a organização. Além disso, o ABC fornece informações que auxiliam na mensuração de eficiência e produtividade no desempenho das atividades (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 161).

Dado que os financiadores não são afetados pelo alto custo de implantação e manutenção do ABC, estes *stakeholders* apresentam pouca resistência ao uso deste método. Portanto, ao realizar uma análise de custo versus benefício da informação, verifica-se que o método que mais se adequa as necessidades de custos do *stakeholder* financiador de pesquisa é o ABC.

3.4.4 Stakeholder externo não financeiro

São representados pelos usuários dos serviços prestados pelo HU, tais como pacientes, alunos e sociedade em geral. São acompanhados por outros *stakeholders*, tais como a mídia, que desempenha papel importante na execução do controle social, e dos órgãos de controle, que tem a incumbência legal de atestar a legalidade na aplicação dos recursos públicos, sejam eles estaduais ou federais via SUS.

Estes *stakeholders* têm interesse em receber uma informação de custos generalizada e de fácil interpretação, que lhes permita obter uma visão geral da gestão financeira do HU. Não lhes interessa receber com frequência uma informação de custo extensa, demasiadamente detalhada, e que contenha dados complexos, visto que, para analisar este volume de dados, seria necessário que estes *stakeholders* tivessem um conhecimento gerencial apurado para interpretar corretamente estas informações de custo.

Entretanto, no caso de haver por parte de algum *stakeholder* deste grupo a necessidade de se avaliar algum objeto de custo específico, como, por exemplo, o custo de uma cirurgia cardíaca ou o custo do ambulatório de ginecologia, este *stakeholder* pode solicitar esta informação pontual diretamente aos gestores do HU.

Portanto, devido a sua reconhecida facilidade de ser interpretado pelo usuário externo das informações contábeis, o custeio por absorção surge como um método viável para atender aos *stakeholders* internos não financeiros.

Além de ser bastante difundido e de possuir uma implantação pouco custosa, o custeio por absorção fornece uma informação que agrega todos os custos, tanto diretos como indiretos aos objetos de custo (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 47). Dessa forma, o absorção é capaz de

apurar o custo geral de cada serviço do HU, uma vez que absorve todos os custos envolvidos no processo de prestação de serviços hospitalares.

Cabe ressaltar que as informações do custeio por absorção não serão utilizadas pelos *stakeholders* não financeiros para fins de gerenciamento do HU. Por este motivo, as principais críticas ao uso deste método, já citadas neste trabalho, não afetam a necessidade de custos destes *stakeholders*.

Por outro lado, a fragilidade do custeio variável em fornecer informações precisas sobre o comportamento dos custos no longo prazo não é desejada por estes *stakeholders*. Tal fato justifica-se pelo caráter de longevidade e continuidade das ações estatais, que tem como objetivo atender as demandas da população.

De acordo com Martins e Rocha (2010, p. 161) o ABC é um método de custeio que fornece informações de custo que facilitam o processo de planejamento de longo prazo e a gestão dos custos administrativos. Contudo, Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 299) advertem que as informações oriundas do método ABC podem ser facilmente mal interpretadas.

Por esta razão, este método pode não ser desejado pelos *stakeholders* externos não financeiros. Além de fornecer uma quantidade de informações que podem confundir estes *stakeholders*, o ABC considera em seu cálculo apenas os custos indiretos que são mais relevantes para a organização. Ou seja, este método não contabiliza todos os custos indiretos e diretos.

Por esta razão, Martins e Rocha (2010, p. 162) recomendam que o ABC seja utilizado como método de análise, e não como um sistema de acumulação de custos. Ademais, Martins e Rocha (2010, p. 160) argumentam que a implantação do método ABC prescinde da sua utilização em conjunto de outro método de custeio, que contabilizaria os custos não considerados pelo ABC.

Dessa forma, observa-se que o ABC não é suficiente para contabilizar todos os custos de uma organização. Ademais, sua implantação e manutenção geram para o HU um consumo considerável de recursos públicos, que poderiam ser investidos na aquisição de equipamentos médicos ou de pesquisas.

Portanto, observa-se que o custeio por absorção é o método que mais se adequa as necessidades de custo dos *stakeholders* sociedade, alunos, pacientes, mídia e órgãos de controle. O quadro abaixo apresenta um resumo dos métodos, marcados com “x”, que mais se adequam a cada *stakeholder*.

Quadro 9 – Método mais adequado para cada *stakeholder*

<i>Stakeholder</i>	Absorção	Variável	ABC
Gestor HU	x	x	
Reitor da Universidade	x	x	
Médicos		x	
Demais profissionais de saúde		x	
Pesquisadores		x	
Funcionários administrativos		x	
Fornecedores			x
Sindicatos			x
Financiadores			x
Pacientes	x		
Alunos	x		
Órgãos de controle	x		
Sociedade	x		
Mídia	x		

Fonte: O Autor, 2015.

Com base no Quadro 9, pode-se observar que não existe um único método que atenda aos interesses de custos de todos os *stakeholders* do HU. Percebe-se que as necessidades de custos de cada um dos quatro grupos de *stakeholders* melhor se adequa a um dos três métodos de custeio analisados, ou por uma combinação de dois deles, como no caso do *stakeholder* alta gestão.

3.5 Como a escolha do método de custeio pelo gestor do HU impacta os *stakeholders*

Com base nos dados analisados neste trabalho, observou-se que, para cada grupo de *stakeholder*, existe um método de custeio, ou uma combinação destes, que mais se adequam as necessidades de custos dos *stakeholders*. No entanto, cabe ao gestor do HU escolher qual o método que será utilizado para elaborar as informações de custos que serão utilizadas pelo HU, bem como escolher o método no qual as informações de custo serão divulgadas aos demais *stakeholders*.

O quadro 10 apresenta, de forma resumida, marcado com um “x”, os métodos de custeio demandados pelos *stakeholders* e os métodos de custo que lhes serão oferecidos pelo HU, por meio da divulgação externa das informações.

Quadro 10 – Comparação entre método mais adequado e método divulgado pelo HU

<i>Stakeholder</i>	Informação que melhor se adequa			Informação disponibilizada pelo HU		
	Absorção	Variável	ABC	Absorção	Variável	ABC
Gestor HU	x	x		x	x	
Reitor da Universidade	x	x		x	x	
Médicos		x			x	
Demais profissionais de saúde		x			x	
Pesquisadores		x			x	
Funcionários administrativos		x			x	
Fornecedores			x	x		
Sindicatos			x	x		
Financiadores			x	x		
Pacientes	x			x		
Alunos	x			x		
Órgãos de controle	x			x		
Sociedade	x			x		
Mídia	x			x		

Fonte: O Autor, 2015.

Portanto, caso o gestor exerça a sua preferência e opte por implementar no HU um sistema de custos que adote o método do custeio por absorção, funcionando de forma simultânea com o método do custeio variável, esta combinação de métodos atenderá a maioria de seus *stakeholders*. Ademais, cabe ressaltar que os *stakeholders* atendidos pelo gestor são justamente aqueles nos quais o atendimento das demandas por parte do HU é obrigatório por lei.

Assim sendo, somente os *stakeholders* que mantém vínculo financeiro com o HU não teriam suas necessidades de custo atendidas pela alta gestão da organização, uma vez que a informação de custo elaborada por meio do ABC é a que mais se adequa aos fornecedores, sindicatos e financiadores de pesquisas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo identificar qual o método de custeio mais se adequa as necessidades de informações de custos dos *stakeholders* de um hospital universitário público da rede pública.

Primeiramente, elaborou-se um referencial teórico que abordasse os métodos de custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado em atividades, que são os métodos mais debatidos pela literatura contábil.

Esta revisão bibliográfica de custos incluiu estudos de diversos autores renomados, tanto nacionais quanto estrangeiros, com o objetivo de propiciar um arcabouço teórico abrangente e robusto. Dessa forma foi possível ampliar o horizonte de análise e não ficar restrito ao entendimento de poucos pesquisadores.

Ademais, este referencial também versou sobre aplicações de custos no setor público, bem como abordou aspectos relacionados à teoria dos *stakeholders*, que são considerados os públicos interessados no cotidiano de uma organização.

No intuito de alcançar o objetivo proposto, elaborou-se um cenário no qual está inserido um hospital universitário hipotético da rede pública. Com base na teoria dos *stakeholders*, foi possível identificar quais são os *stakeholders* envolvidos com a organização e quais são as suas necessidades de informações de custo.

Ao confrontar estes objetivos de custos com as vantagens e desvantagens apresentadas para cada um dos três métodos de custeio estudados, identificou-se que não há um método de custeio que atenda, de forma simultânea, aos objetivos de todos *stakeholders* envolvidos com este hospital universitário hipotético.

Isto decorre do fato de que não existe, segundo a literatura contábil, um método de custeio que seja melhor que outro, e sim, um método que melhor se adequa a necessidade de cada usuário da informação contábil. Portanto, este trabalho observou que somente um entre os três métodos de custeio, ou uma combinação de dois destes, atende à expectativa de custos de um determinado *stakeholder*.

Como resposta ao problema de pesquisa, observou-se que uma combinação entre os métodos do custeio por absorção e do custeio variável é a solução que melhor se adequa aos *stakeholders* gestor do hospital universitário e reitor da universidade. Isto ocorre, pois a divulgação externa das informações de custos elaboradas por meio do custeio por absorção não expõe eventuais falhas na gestão, bem como não fornece detalhes estratégicos que podem

ser utilizados por outros *stakeholders*. Por outro lado, as informações de custo elaboradas pelo custeio variável apresentam qualidade superior ao custeio por absorção para fins de gerenciamento do hospital universitário.

Por sua vez os funcionários do hospital têm no custeio variável um método que melhor se adequa as suas necessidades de custo. Este método auxilia os funcionários com cargos de chefia no processo de tomada de decisões e facilita o custeamento de serviços, bem como não debita em seus departamentos custos que não foram gerados por suas respectivas atividades.

Fornecedores, sindicatos e entidades financiadoras de pesquisas são *stakeholders* que realizam negociações financeiras com o hospital universitário. Quanto mais abrangente e detalhada for a informação de custos fornecida a estes *stakeholders*, melhores serão as suas condições de negociar com o Hospital. Uma vez que o ABC é o método que elabora informações de custos com maior riqueza de detalhes, observou-se que este é o método que melhor se adequa aos objetivos destes *stakeholders*.

Sociedade, pacientes, alunos, mídia e órgãos de controle estatal são *stakeholders* que apresentam interesse em receber uma informação de custos de fácil interpretação e que lhes permita obter uma visão geral da gestão de custos da organização. Portanto, observa-se que o custeio por absorção é o método que mais se adequa as necessidades de custo dos *stakeholders*, visto que este método é bastante utilizado, fornece uma informação que agrega todos os custos diretos e indiretos e realiza a apuração do custo global de cada serviço prestado.

Em que pese os anseios de cada *stakeholder*, cabe a alta gestão escolher qual método de custeio será utilizado pelo hospital universitário na apuração e divulgação externa das informações de custos. Por este motivo, observou-se que a escolha do gestor em adotar um sistema de custos que utilize de forma simultânea uma combinação dos métodos do custeio por absorção e do custeio variável atenderá as necessidades da maioria dos *stakeholders*, exceto aqueles que realizam negociações financeiras com o hospital.

A alta gestão vai receber do sistema as informações do custeio variável e vai divulgar as informações do custeio por absorção. Os funcionários terão acesso no sistema às informações do custeio variável, enquanto que os *stakeholders* sociedade, pacientes, alunos, mídia e órgãos de controle receberão do hospital as informações elaboradas por meio do custeio por absorção.

Por outro lado, percebe-se que não será disponibilizada para os fornecedores, sindicatos e financiadores a informação de custo elaborada pelo método ABC. Observa-se que existe uma relação conflitante entre as informações detalhadas que estes *stakeholders*

gostariam de obter, com as informações estratégicas que a gestão do hospital não apresenta interesse em divulgar. Ademais, cabe ressaltar que o ABC apresenta como desvantagens um elevado custo de implantação e de posterior manutenção, além de consumir horas de trabalho de profissionais de saúde, que poderiam ser aplicadas no atendimento aos pacientes, para alimentar o sistema.

A questão da gestão e controle de custos no setor de saúde pública necessita ser debatida com maior intensidade. Boa parte dos gestores públicos da área de saúde não possuem conhecimentos em finanças e técnicas de administração, tais como contabilidade, custos, orçamento, planejamento e gestão financeira.

Por outro lado, a sociedade está ávida por receber dos órgãos públicos informações financeiras confiáveis e de qualidade. Dessa forma será possível verificar, de maneira clara, se determinado gestor está sendo eficiente, ou não, na aplicação dos recursos públicos na área de saúde. Portanto, uma informação de custos clara e fidedigna constitui-se num instrumento de controle social que pode contribuir de forma considerável para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados à população.

Sugere-se para estudos futuros que esta pesquisa seja replicada em um hospital universitário, seja de rede estadual ou federal. Outra sugestão de estudo seria investigar quais os efeitos da implantação de sistema ABC em um hospital universitário público, bem como a realização de um estudo que verifique qual o mix de serviços mais apropriado a ser oferecido ao SUS por um hospital universitário público.

Ademais, sugere-se que seja realizado em um hospital universitário público um estudo no qual sejam identificados os seus *stakeholders* e que estes sejam classificados pelos gestores do hospital de acordo com a tipologia proposta por Mitchell, Agle e Wood.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A; BANKER, Rajiv D; KAPLAN, Robert S; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade Gerencial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 812 p.
- BORNIA, Antonio Cesar. *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.
- BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 out. 2014.
- _____. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 out. 2014.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. *Contabilidade Gerencial: Mensuração, Monitoramento e Incentivos*. São Paulo: Atlas, 2007, 456 p.
- CLARKSON, Max B. E. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *The Academy of Management Review*, New York, v. 20, n. 1, p. 92-117, 1995.
- COLLIS, J; HUSSEY, R. *Pesquisa em Administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 349 p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução 1.366/2011*. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução 1.437/2013*. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2013.
- ELDENBURG, Leslie G; WOLCOTT, Susan K. *Gestão de Custos: Como medir, monitorar e motivar o desempenho*. Rio de Janeiro: LTC, 2007. 702 p.
- FREEMAN, R. Edward. *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman, 1984. 276 p.
- FROOMAN, Jeff. Stakeholder influence strategies. *The Academy of Management Review*, New York, v. 24, n. 2, p. 191-205, 1999.
- GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W; BREWER, Peter C. *Contabilidade Gerencial*. 14. ed. Porto Alegre: Bookman, 2013, 751 p.

- GIL, A. C. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184 p.
- HANSEN, Don R.; MOWEEN, Maryanne M. *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003, 783 p.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de Custos*. 9. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717 p.
- JIAMBALVO, James. *Contabilidade Gerencial*. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012. 448p.
- KOTLER, Philip. *Administração de Marketing*. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000. 764p.
- MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, ago. 2010.
- MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração*. São Paulo: Atlas, 2001. 905 p.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 262 p.
- MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. *Métodos de custeio comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas, 2010, 176 p.
- MAUSS, C ezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de Custos no Setor Público: Modelo para mensura o e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental*. São Paulo: Atlas, 2008, 207 p.
- MÉDICI, André César. Hospitais universitários: passado, presente e futuro. *Revista da Associa o Médica Brasileira*, São Paulo, v. 47, n. 2, p. 149-156, 2001.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria n  184, de 25 de agosto de 2008. *Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, labora o e divulga o das demonstra es contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. Brasília, Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 22 set. 2014.
- MIRANDA, Gilberto José; CARVALHO, Cleverton Euclen de; MARTINS, Vidigal Fernandes; FARIA, Adolar ferreira de. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista de Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 44, n. 18, p.33-43, ago. 2007.
- MITCHELL, Robert K.; AGLE, Bradley R.; WOOD, Donna J., Toward a Theory of Stakeholder Identification and Saliency: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review*, New York, v. 22, n. 4, p. 853-886, 1997.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria Avançada*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005, 326 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 641 p.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-97.

RELVAS, Tânia Regina Sordi. *Desenvolvimento de um modelo lógico para fundamentar a prática da mensuração inerente ao custeio e gerenciamento baseado em atividades: Um estudo de caso no banco Bradesco S.A.* 2003. 340 f. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses*. São Paulo: Atlas, 2003, 181 p.

SILVA, Valmir Leôncio. *A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 456 p.

SILVEIRA, Alexandre di Miceli da. *Governança Corporativa no Brasil e no mundo: Teoria e prática*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. 397 p.

SLOMSKI, Valmor; CAMARGO, Guilherme Bueno de; AMARAL FILHO, Antonio Carlos Cintra do; SLOMSKI, Vilma Geni. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 44, p.933-957, ago. 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998, 90 p.

WERNKE, Rodney. *Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004, 175 p.