

Gestão de custos em hospitais: análise dos artigos publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil

Beatriz Negrelli da Silva (UEM) - beatriznegrelli@hotmail.com

Caio Cesar Violin de Alcantara (UEM) - caioalcantara_94@hotmail.com

Salete Verginia Fontana Baiochi (Uem) - salbaiochi@yahoo.com.br

Amanda Hornung Heil (UEM) - amandahornungh@gmail.com

Katia Abbas (UEM) - katia_abbas@yahoo.com.br

Resumo:

Este trabalho tem como objetivo realizar uma análise bibliométrica dos artigos com a temática gestão de custos em hospitais publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil. Para tanto, realizou-se um levantamento dos artigos publicados nos periódicos nacionais de contabilidade listados pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade (ANPCONT) e nos anais dos principais eventos nacionais da área contábil (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Congresso ANPCONT, EnANPAD e Congresso Brasileiro de Custos). A metodologia de pesquisa utilizada foi um estudo bibliométrico, realizado por meio de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa. A amostra obtida foi de 109 trabalhos, sendo 27 de periódicos e 82 de congressos, evidenciando a pequena quantidade de publicações de artigos na área de custos em hospitais em periódicos, o que corresponde a menos de 2 artigos por ano, no período analisado (2001 a 2016). Observa-se que a maioria dos estudos tange a aplicação de algum método de custeio, principalmente o ABC e que a maior parte das pesquisas são estudos de casos. Além disso, denota-se a queda nas publicações na temática, encontrando-se apenas duas publicações no ano de 2016. Contudo, nota-se que ainda há a necessidade de pesquisas que vão além das aplicações de métodos de custeio e que tragam discussões que possam explicar o uso ou não dessas práticas de custos no contexto hospitalar.

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

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Gestão de custos em hospitais: análise dos artigos publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil

Resumo

Este trabalho tem como objetivo realizar uma análise bibliométrica dos artigos com a temática gestão de custos em hospitais publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil. Para tanto, realizou-se um levantamento dos artigos publicados nos periódicos nacionais de contabilidade listados pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade (ANPCONT) e nos anais dos principais eventos nacionais da área contábil (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Congresso ANPCONT, EnANPAD e Congresso Brasileiro de Custos). A metodologia de pesquisa utilizada foi um estudo bibliométrico, realizado por meio de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa. A amostra obtida foi de 109 trabalhos, sendo 27 de periódicos e 82 de congressos, evidenciando a pequena quantidade de publicações de artigos na área de custos em hospitais em periódicos, o que corresponde a menos de 2 artigos por ano, no período analisado (2001 a 2016). Observa-se que a maioria dos estudos tange a aplicação de algum método de custeio, principalmente o ABC e que a maior parte das pesquisas são estudos de casos. Além disso, denota-se a queda nas publicações na temática, encontrando-se apenas duas publicações no ano de 2016. Contudo, nota-se que ainda há a necessidade de pesquisas que vão além das aplicações de métodos de custeio e que tragam discussões que possam explicar o uso ou não dessas práticas de custos no contexto hospitalar.

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

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

A área de custos nas instituições hospitalares é apontada por diversos autores como uma das que mais carecem de estudos (FALK, 2001; MIRANDA et al., 2007; ROMÃO, 2014; SANTOS; LEAL; SILVA, 2014). A temática é relevante visto a importância de tais instituições no âmbito social e econômico, assim como para os gestores das mesmas, considerando-se que no contexto hospitalar, que conta com custos elevados, recursos escassos, pressão por qualidade e bons serviços, as informações sobre os custos são consideradas úteis para uma gestão eficiente (DALLORA; FORSTER, 2008; CINQUINI; VITALI; CAMPANALE, 2009), bem como para melhorar a transparência hospitalar (MERCIER; NARO, 2014).

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

Porém, muitos hospitais brasileiros não fazem adequadamente uma gestão de custos que atenda as necessidades hospitalares, e que dê suporte para a tomada de decisões e o controle das atividades (ABBAS, 2001), sendo apontada como uma das organizações que ficam entre os setores mais atrasados quando se fala em gestão administrativo-financeira no Brasil (XAVIER, 2011), tornando imprescindível a gestão de custos hospitalares no cenário do setor da saúde nacional (ABBAS; LEONCINE, 2014) que possa proporcionar um melhor

gerenciamento para manter a qualidade com menores custos (LA FORGIA & COUTTOLENC, 2009, BORGERT et al., 2010).

Dentre os problemas destacados, Dallora e Forster (2008) apontam que os gestores possuem baixo conhecimento sobre os conceitos de custos hospitalares, fazendo com que as informações não sejam proveitosas, além de não representarem a realidade da área. Por outro lado, os preços praticados, normalmente definidos pelo mercado, refletem minimamente os seus custos reais (CARPINTERO, 1999; DALLORA; FORSTER, 2008), o que evidencia a necessidade de gerenciamento dos custos neste setor (ABBAS; LEONCINE, 2014).

Outrossim, desconhecer os custos, assim como não fazer sua gestão, pode agravar a posição financeira presente e futura do hospital (SANTOS; SILVA; LEAL, 2014), haja vista que uma gestão dos custos pode melhorar os serviços como um todo, uma vez que permite conhecer a realidade de recursos técnicos, financeiros e humanos empregados, além de oferecer mecanismos de controle e gestão do fluxo produtivo hospitalar (SILVA, 2006).

Cabe ressaltar que os estudos acerca dos custos hospitalares não são recentes. Entretanto, Lucena e Brito (2010) denotam a carência de estudos em custos no contexto hospitalar, ao identificar o perfil das publicações na área de custos voltados para a área nos anais do congresso USP, entre os anos de 2001 a 2007. Corroboram com os referidos autores, Santos, Silva e Leal (2014), ao analisarem as publicações dos principais congressos na área contábil no Brasil (EnANPAD; AnpCont; USP e Congresso Brasileiro de Custos), no período de 2007 a 2011, sugerindo-se para futuras pesquisas a análise periódicos nacionais.

Diante disso, pode-se observar que as pesquisas de cunho bibliométrico se utilizaram de publicações em congressos, não havendo pesquisa desse tipo acerca também do perfil dos periódicos em contabilidade. Portanto, a presente pesquisa tem como objetivo realizar uma análise bibliométrica dos artigos publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil, pretendendo-se contribuir com as pesquisas citadas anteriormente e para a área de conhecimento em gestão de custos em instituições de saúde, sendo útil como referência para pesquisadores da área acadêmica e profissional, tendo em vista que os estudos bibliométricos na área contábil têm possibilitado a disseminação da discussão acadêmica acerca da sua evolução, possibilitando mapear e analisar a qualidade da produção científica brasileira, propondo uma reflexão sobre a área, além de evidenciar o amadurecimento e a diversificação da produção científica da área nos últimos anos (ANDRADE; MUYLDER, 2010).

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

2 Gestão de custos em hospitais

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

Diante desta complexidade, a contabilidade de custos pode fornecer informações relevantes para a gestão hospitalar, por meio de suas ferramentas para avaliação do estoque (custeio por absorção), controle (custo padrão), tomada de decisão (custeio variável, custeio baseado em atividades) e artefatos gerenciais no campo da Gestão Estratégica (custeio alvo, determinantes de custos, análise de custos dos concorrentes, GCI, ABC/ABM, custos da

qualidade, entre outros) (GREJO; PAVÃO; CAMACHO; ABBAS, 2015).

Popesko (2013) destaca que não se considera muito comum a utilização de métodos de custeio em hospitais como em empresas tradicionais, contudo, com a introdução das técnicas modernas de medicina e o consequente aumento dos custos, muitos hospitais são pressionados a adotarem técnicas de gerenciamento de custos mais avançadas, a fim de conseguirem enfrentar as dificuldades e desafios ao equilibrar recursos e custos limitados para oferecer sua demanda por serviços. Nesse aspecto, a gestão de custos aparece necessária aos hospitais, podendo melhorar o desempenho da organização e redefinir prioridades na utilização dos recursos disponíveis (MARTINS et al., 2015).

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

Martins e Rocha (2010, p.9) definem que custo “é o que se consome em recursos monetários, para produção de bens e serviços, podendo ser divididos em custos fixos e variáveis, diretos e indiretos”. O Custeio variável, por absorção (parcial, modificado e pleno), por atividades, por exemplo, são alguns dos principais métodos de custeio para gestão de custos, além dos artefatos da Gestão Estratégica de Custos (GEC). Martins et al. (2015) pontuam que dentre os métodos de custeios apresentados na literatura, que já foram base de estudos empíricos realizados em instituições hospitalares, destacam-se: *Activity Based Costing* (ABC), *Time-Driven ABC*, Padrão, Absorção, Direto ou Variável, e *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW). No Quadro 1 apresentam-se as ferramentas e artefatos existentes para a gestão de custos e que podem estar presentes no âmbito hospitalar:

Quadro 1: Ferramentas e artefatos para a gestão de custos

Ferramentas e Artefatos	Variáveis	Autores
Métodos de mensuração e custeio	Custeio por absorção	Ching (2001); Matos (2005); Frezatti (2009); Souza e Diehl (2009); Martins e Rocha (2010); Martins (2010).
	Custeio Pleno <i>Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit</i> (RKW)	Frezatti (2009); Martins (2010).
	Custeio Variável	Ching (2001); Matos (2005); Frezatti (2009); Souza e Diehl (2009); Martins (2010).
	Custeio Baseado em Atividades ou <i>Activity-Based Costing</i> (ABC)	Kaplan e Cooper (1998); Matos (2005); Falk (2008); Souza e Diehl (2009).
	Custeio TDABC	Kaplan & Anderson (2007).
Custos para controle e tomada de decisões	Custeio Padrão	Souza e Diehl (2009).
	Ponto de equilíbrio, margem de contribuição, margem de segurança e grau de alavancagem operacional	Matos (2005).
Artefatos da GEC	Gestão Interorganizacional de Custos (GCI)	Cooper & Slagmulder (1999, 2003, 2004); Hoffjan & Kruse (2006); Camacho (2010).
	Custos da Qualidade	Juran & Gryna (1991); Juran (2009)
	Custeio Alvo	Ansari et al. (1997); Camacho (2004); Cruz & Rocha (2008).
	ABC/ABM	Kaplan e Cooper (1998); Ching (2001); Aillón (2013).
	Análise de Concorrentes	Porter (2004); Santos (2010).
	Cadeia de Valor	Shank & Govindarajan (1997); Rocha & Borinelli (2007); Camacho (2010).
	Determinantes de Custos	Porter (1989); Shank & Govindarajan (1997); Carneiro (2015).

Fonte: elaborado pelos autores.

Cabe ressaltar que nenhum método de custeio é capaz de atender a todas as necessidades informativas dos gestores, portanto, não se pode considerá-los excludentes, e sim complementares (MARTINS; ROCHA, 2010).

No contexto hospitalar, estudos indicam, embora não probabilísticos, que o principal método de custeio utilizado na área hospitalar é o custeio por absorção e que o ABC tem seu uso moderado, visto a complexidade deste último (SILVA; MIRANDA; FALK, 2002; SILVA; ABREU, 2006; MARTINS et al., 2015). Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) buscaram aplicar e analisar a nova proposição do ABC – *Time-Driven ABC Model* – em uma empresa do setor de serviço hospitalar, concluindo que esta nova abordagem pode oferecer uma contribuição significativa para as organizações que atuam na área de serviços, todavia, este modelo não irá resolver todos os problemas de alocação dos custos indiretos.

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

Rocha, Reis, Souza, Cruz e Tracz (2010) buscaram analisar as publicações voltadas para a abordagem de gestão de custos também no EnANPAD, destacando as principais tendências, autores, universidades e relações entre autores no período analisado, e ressaltaram que o método de custeio ABC foi o mais abordado nos artigos. Custódio, Machado e Gibbon (2016), analisando as publicações de custos em periódicos nacionais, demonstram que grande parte das pesquisas abordam os métodos de custeio e em relação ao método o estudo de caso é predominante e conta com um número reduzido de pesquisas tipo *survey*.

Já as pesquisas identificadas como semelhantes ao propósito do presente estudo, como expostas no capítulo 1, foram de Lucena e Brito (2010), que destacaram, dentre os artigos do congresso USP, havia uma pequena quantidade de artigos publicados na área de custos em hospitais, dando indícios de que até o ano de 2010 não haveria publicações neste congresso sobre a temática. E Santos et al (2014) apontaram que a produção científica nacional na área de custos hospitalares ainda é pequena. Ademais, os mesmos autores evidenciaram que a maioria dos artigos tem uma abordagem qualitativa, com estudos empíricos, utilizando-se predominantemente estudos de caso, e dentre os congressos pesquisados, o CBC apresenta o maior número de artigos publicados na área. Diante desse contexto, denota-se a relevância da pesquisa na área de custos hospitalares e no levantamento dos estudos já realizados nessas instituições em relação a temática da gestão de custos.

3 Procedimentos metodológicos

Quanto aos objetivos, o estudo se classifica como descritivo, em vista que busca identificar e analisar as pesquisas acerca da Gestão de Custos em Hospitais (GIL, 1999; RAUPP; BEUREN, 2003). Quanto ao procedimento e a abordagem ao problema, configura-se como bibliográfico e quantitativo, respectivamente, visto que tem como objetivo de mapear e quantificar a produção científica na temática com base em materiais já publicados (GIL, 1999; RAUPP; BEUREN, 2003), sendo comum uma abordagem quantitativa em estudos bibliométricos, cujo objetivo é “medir a difusão do conhecimento científico e o fluxo da informação sob enfoques diversos” (VANTI, 2002, p. 153).

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

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

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

Fonte: Baseado em Guedes e Borschiver (2005); Guedes (2012)

Quanto à coleta de dados, primeiramente foi estabelecido um recorte longitudinal de 16 anos, na qual foram analisados artigos entre o período de 2001 a 2016. Posteriormente, a pesquisa foi delimitada em publicações nacionais, visto a dificuldade em comparar dados de custos internacionalmente, devido as grandes diversidades em relação aos sistemas de saúde, políticas de seguros e aspectos socioeconômicos (TOPAL et al., 2010).

Os artigos pesquisados consistem nos publicados em periódicos nacionais de contabilidade listados pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade (ANPCONT), sendo alvo do estudo aqueles classificados nos estratos Qualis da CAPES em A2, B1, B2, B3 e B4. A coleta de dados se estendeu também aos anais de eventos da área contábil, quais sejam: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e Congresso da ANPCONT.

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

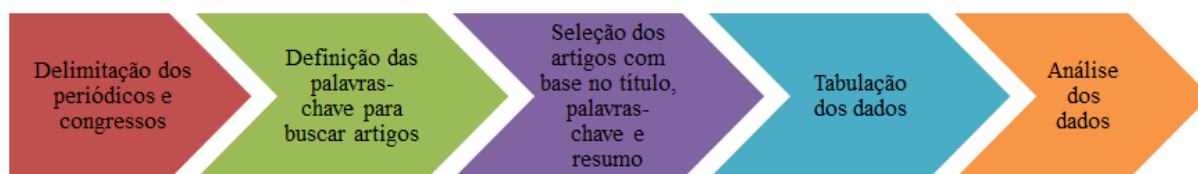
Quadro 3 - Periódicos e eventos acessados.

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

Fonte: elaborado pelos autores.

Em suma, as etapas do fluxo do processo de coleta e análise dos dados, são representadas pela Figura 1.

Figura 1 – Etapas para a elaboração da pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores.

Ressalta-se que os artigos que tiveram sua publicação em dois ou mais eventos foram excluídos, passando a considerar apenas uma das publicações, sendo ponderada a publicação mais antiga.

4 Apresentação e análise dos resultados

A fim de identificar o perfil das publicações em gestão de custos em hospitais, estabeleceu-se analisar conforme as Leis Bibliométricas citadas anteriormente, abordando o quantitativo das publicações, quantitativo de autores por publicação, evolução das publicações anualmente, abordagens e metodologias dos estudos e a análise de rede dos autores.

O quantitativo de artigos publicados por evento e periódico no período analisado está apresentado na Tabela 1, totalizando 109 estudos. Observa-se que o CBC obteve um maior número de publicações, comparando-se aos demais eventos pesquisados. Já o Congresso ANPCONT foi o evento que apresentou menor número de artigos, tendo apenas uma publicação com a temática. Com relação aos periódicos, foram encontradas publicações referentes ao tema em 13 das 32 revistas listadas no Quadro 3, ou seja, menos da metade, destacando o maior número de publicações na Revista Contabilidade Vista & Revista, que publicou 10 artigos, seguida da Revista Contabilidade & Finanças, que publicou 4 artigos, e as demais obtiveram apenas 1 ou 2 trabalhos publicados.

Tabela 1 - Quantitativo de artigos por evento/periódico

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

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Vale ressaltar que o CBC é o evento que apresentou o maior quantitativo de publicações, com 55 artigos, o que pode ser explicado devido ao evento ser focado à temática

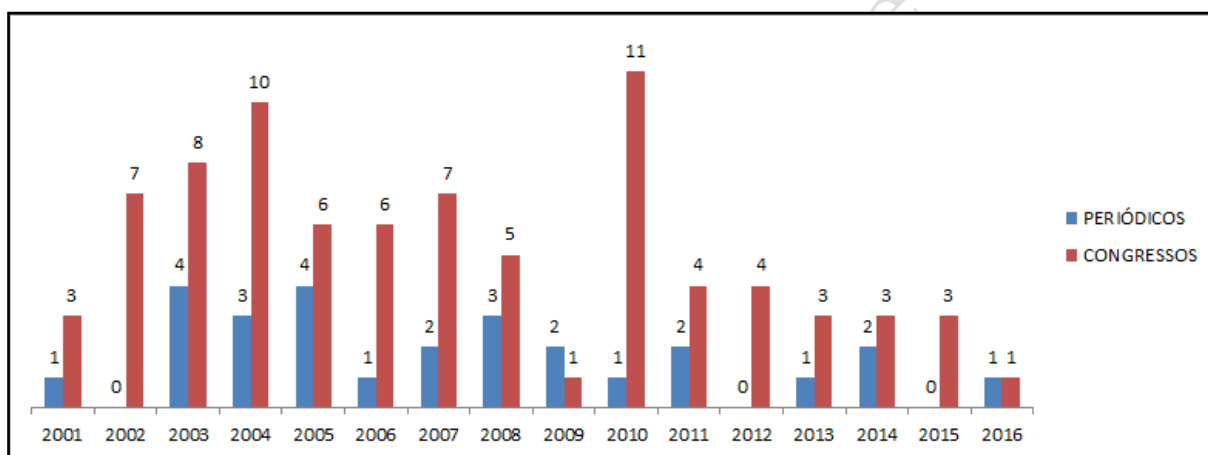
de custos, e por ser congresso mais antigo dentre os investigados, tendo seu início em 1994. Com isso, destaca-se a afirmação de Lucena e Brito (2010), na qual inferiram que a diminuição de trabalhos do tema custos em hospitais no congresso USP ao longo dos anos se deu por conta da existência do CBC, evento específico da área de custos, assim os autores de artigos com essa temática direcionam seus estudos ao CBC.

Em contrapartida, o ANPCONT apresenta o menor quantitativo de publicações, com 1 artigo. Embora este evento teve sua primeira edição em 2007, foram avaliados 10 edições, evidenciando a carência de pesquisas de custos em hospitais neste evento. Com relação aos demais, o congresso USP publicou 17 artigos e EnANPAD 9 artigos, e ambos eventos surgiram próximos ao ano 2000.

A Figura 2 apresenta a evolução da quantidade de trabalhos publicados no período analisado, separado em eventos e periódicos. A primeira publicação da temática em periódicos, foi o trabalho de Carlos Alberto Serra Negra e Elizabete Marinho Serra Negra, no ano de 2001, publicado pela Revista Contabilidade Vista & Revista, sob o título: Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades.

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

Figura 2 – Evolução quantitativa das publicações por ano



Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

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

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

Como evidenciado anteriormente, a pesquisa demonstrou um baixo número de artigos publicados em periódicos, somente 27 publicações, o que corresponde a menos de 2 artigos por ano, assim, pode-se inferir que há pouca disseminação da temática no âmbito nacional por meio de periódicos. Além disso, o baixo número de publicações em revistas pode ir ao encontro da afirmação de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), que evidenciaram um forte crescimento quantitativo da temática de custos, porém, não se pode dizer o mesmo quanto à qualidade das pesquisas nesta área, podendo-se depreender em vista que os periódicos tendem

a ser mais criteriosos na avaliação da qualidade para publicação, quando comparados aos congressos.

A Tabela 2 e a Figura 3 apresentam a distribuição anual mais detalhada das publicações em eventos e nos periódicos, respectivamente. Evidencia-se na Tabela 2 que, assim como verificado na Figura 2, os anos de 2004 e 2010 foram os que apresentaram mais artigos, com 10 e 11 trabalhos, respectivamente. E que o ano de 2001 foi o único em que não houve publicação sobre a temática no CBC, enquanto o ano de 2007 foi o único em que foram encontrados trabalhos em todos os 4 congressos pesquisados.

Tabela 2 – Distribuição anual das publicações brasileiras em congressos sobre Gestão de Custos em Hospitais

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

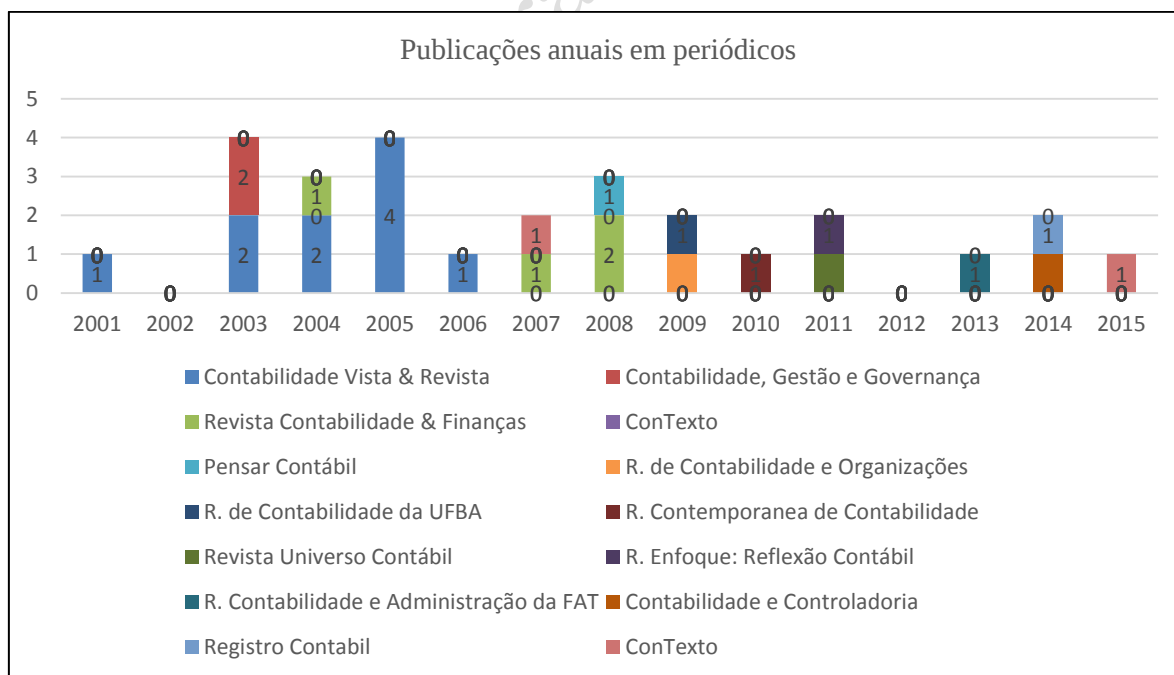
Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Desse modo, o presente estudo corrobora com Santos et al. (2014), que apontaram que o CBC é o congresso que apresenta um maior número de artigos sobre a temática, sendo que neste estudo corresponde a 67% das publicações em eventos e a 54% do total de publicações encontradas (109 artigos), chegando-se a mesma conclusão que os referidos autores.

A pesquisa também confronta parcialmente o estudo de Lucena e Brito (2010), que apontaram que até o ano de 2010 não haveriam pesquisas da temática no congresso USP, todavia, foram encontradas três no ano de 2010 e uma no ano de 2011.

Quanto a evolução das publicações nos periódicos pesquisados e encontrados artigos sobre a temática, segue conforme a Figura 3.

Figura 3 – Distribuição anual das publicações brasileiras em periódicos



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A Figura 3 confirma as discussões abordadas anteriormente, nas quais observou-se a pouca quantidade de publicações em periódicos contábeis nacionais acerca do tema de custos hospitalares, ressaltando-se que a maioria das revistas publicaram sobre a temática apenas

uma vez e que somente 4 revistas publicaram mais de uma vez. Denota-se que o periódico Contabilidade Vista & Revista, o qual tem o maior número de publicações (10), publicou no período analisado somente em 5 anos (2001, 2003, 2004 e 2005), ou seja, período este que houve um grande crescimento nas pesquisas em custos de modo geral, principalmente quanto ao ABC.

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

Tabela 3 - Quantidade de artigos por volume de autores

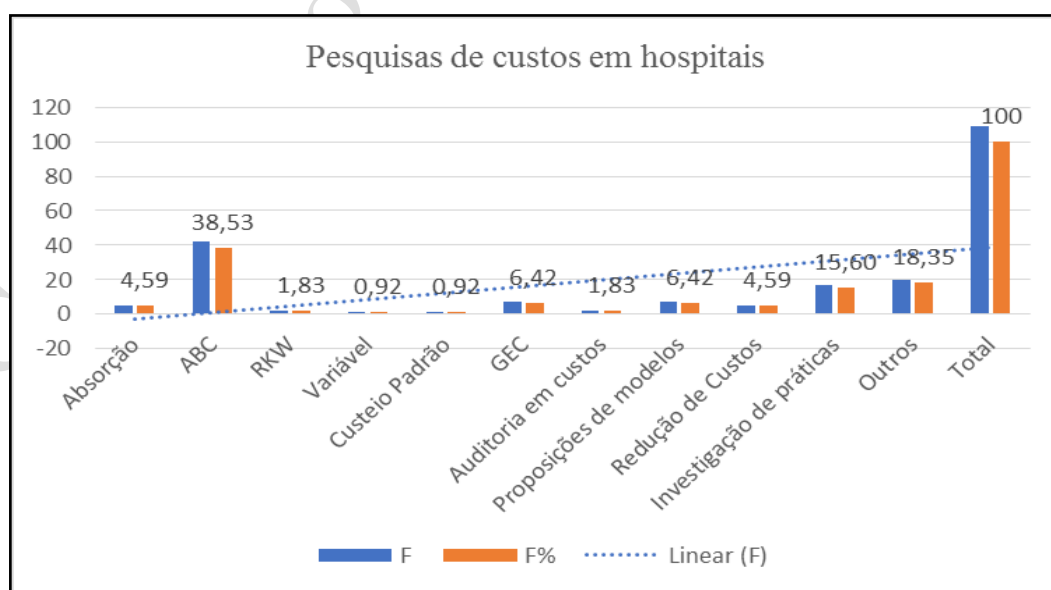
Nº de Autores por artigo	Artigos	%
01	09	8,26
02	31	28,44
03	28	25,69
04	24	22,02
05	15	13,76
06	2	1,83
TOTAL	109	100

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Destaca-se, ainda na Tabela 3, que nenhum periódico teve publicações com mais de 5 autores e apenas um foi com um autor, sendo em sua maioria (11) com 2 autores. E quanto aos congressos, assim como nos periódicos, a maioria das publicações forma com 2 autores (20), e apresentam um maior número de publicações com 5 autores (12).

Nos 109 artigos levantados pelo estudo, existe uma diversidade de objetivos acerca do tema custos em hospitais. Sendo assim, buscou-se evidenciar, conforme exposto na Figura 4, as principais abordagens de custos pesquisadas, a fim de se verificar o mais os autores investigaram dentro da área de custos hospitalares. Para tanto, a partir dos objetivos dos artigos publicados, distribuiu-se em: métodos de custeio aplicados/estudados, GEC, proposição de modelos para análise e/ou apuração de custos, investigações das práticas e métodos utilizados em hospitais, investigações de práticas de redução de custos.

Figura 4 – Métodos de custeio aplicados/estudados nos artigos



Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

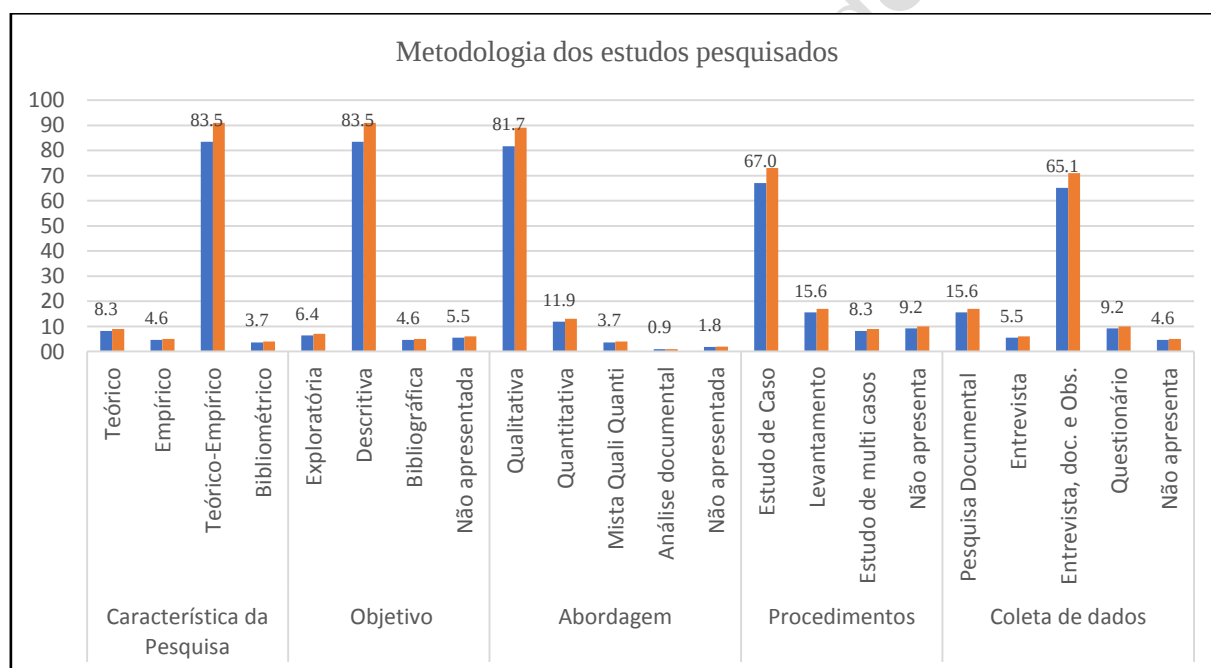
Verifica-se que 38,53% dos artigos publicados são sobre o custeio ABC e sua aplicação, o que corrobora com Rocha, Reis, Souza, Cruz e Tracz (2010), que destacaram que

as pesquisas de gestão de custos, em diversas áreas (não apenas em hospitais), o método mais abordado é o custeio ABC. Contudo, observou-se nas pesquisas que não há a continuidade do método pelas instituições hospitalares, utilizando apenas para fins acadêmicos, o que vai ao encontro do estudo de Silva et al. (2002), Silva e Abreu (2006) e Martins et al. (2015), que apontam o uso moderado do ABC em instituições hospitalares devido a complexidade do método.

Além disso, como afirmam Custódio, Machado e Gibbon (2016), as publicações na área de custos em periódicos nacionais, de modo geral, pesquisam acerca dos métodos de custeio. O mesmo pode-se dizer quanto às pesquisas encontradas sobre custos hospitalares.

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

Figura 5 – Metodologias utilizadas nos artigos pesquisados



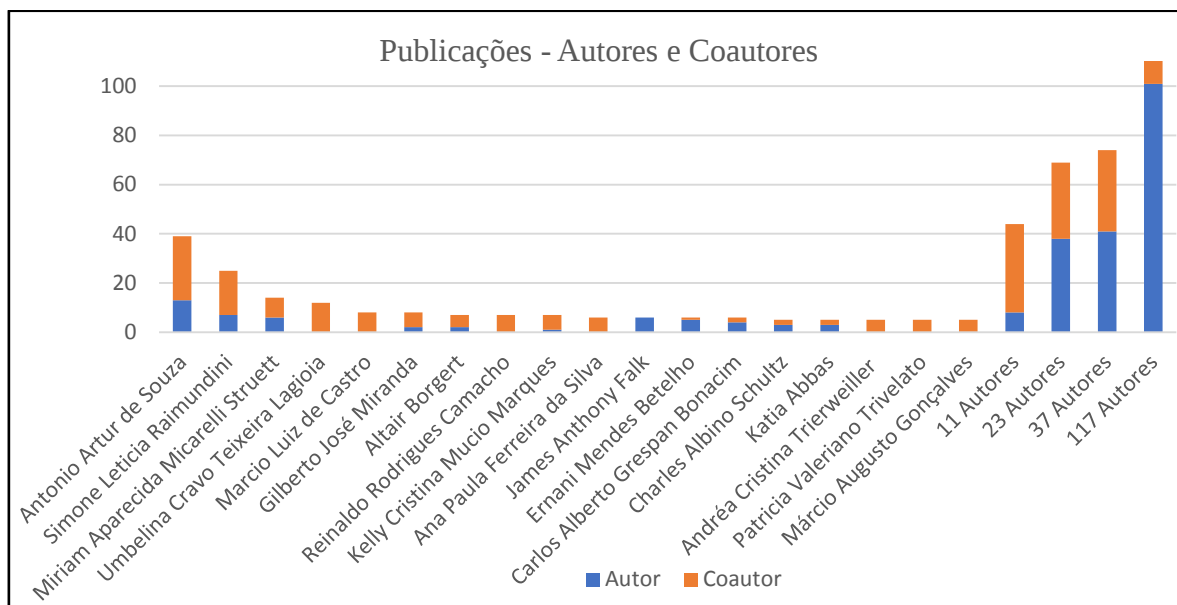
Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Destaca-se a alta representatividade do estudo de caso como procedimento metodológico utilizado, sendo que 73 dos 109 artigos levantados fizeram uso deste procedimento, e outros 9 utilizaram o método de multi-casos, podendo assim inferir que a escolha pela utilização da abordagem qualitativa para grande parte dos artigos levantados deve-se ao fato do alto percentual de aplicação do estudo de caso. A pesquisa de Lucena e Brito (2010), Santos et al. (2014) também evidenciou um maior percentual de utilização do estudo de caso, assim como de Custódio et al. (2016) que enfatiza um número reduzido de pesquisas de levantamento tipo *survey* na área de custos, de modo geral.

Quanto ao número de publicações por autores é apresentado na Figura 6, podendo-se verificar que o autor que possui mais publicações é Antônio Artur de Souza, sendo 13 publicações como primeiro autor, e 26 como coautor, totalizando em 39 artigos publicados com a temática gestão de custos em hospitais. Na sequência, Simone Leticia Raimundini

apresenta 7 publicações como autora, e 18 como coautora, somando-se 25 artigos publicados com a temática. A terceira autora que mais produziu na área foi Miriam Aparecida Micarelli Struett, com 6 artigos como autora e outros 8 como coautora, totalizando 14 trabalhos.

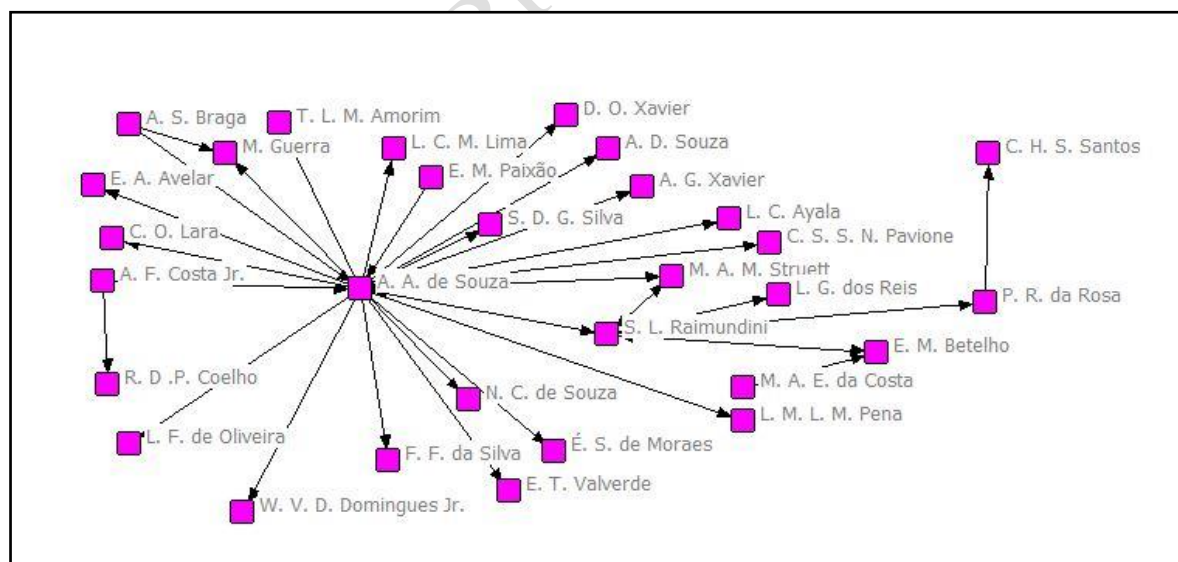
Figura 6 – Número de publicações por autores e coautores



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Após visto quais autores que mais produzem sobre a temática, buscou-se fazer uma análise de redes, que é utilizada para ilustrar a inter-relação entre os autores, como mostra a Figura 7.

Figura 7 - Sociograma dos principais autores com publicações na temática do estudo



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Verificou-se que o autor Antônio Artur de Souza possui o maior número de interações com os demais autores, visto que este também apresenta o maior número de publicações no Brasil, como mencionado anteriormente. Destaca-se também que a segunda e terceira autoras que mais publicaram nos anos estudados, S. L. Raimundini e M. A. M. Struett, estabeleceram conexões com Antônio Arthur de Souza, seja como autoras ou coautoras.

5 Considerações finais

Este trabalho teve por objetivo realizar uma análise bibliométrica dos artigos com a temática gestão de custos em hospitais publicados em periódicos e congressos nacionais da área contábil, a fim de analisar o perfil das publicações acerca da temática e contribuir com a área de conhecimento em gestão de custos em instituições de saúde.

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

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

Verificou-se que entre os anos de 2002 e 2010 as publicações com a temática foram mais evidentes, com destaque para o ano de 2004, que apresentou o maior número de artigos. Ressalta-se que a partir de 2011 houve uma queda significativa no número de trabalhos publicados, sendo que no ano de 2016 foram encontrados apenas dois artigos, podendo-se concluir que embora estudos indiquem a necessidade de mais pesquisas na área de custos hospitalares, vê-se pouca perspectiva de crescimento nos próximos anos.

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

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

Embora o estudo das práticas de custos não seja recente, ainda há a necessidade de pesquisas que vão além das aplicações de métodos de custeio e que tragam discussões condizentes com a realidade hospitalar, visto a complexidade deste tipo de instituição, e que possam explicar o uso ou não dessas práticas.

Assim, o presente estudo atingiu seu objetivo em evidenciar o perfil das pesquisas no contexto nacional acerca da gestão de custos hospitalares, trazendo a reflexão a respeito da baixa disseminação do tema em âmbito nacional.

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

Referências

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, K.; LEONCINE, M. Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares

em hospitais brasileiros. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 17, n. 1, pp. 1-11, 2014.

ANDRADE, J. A. B. de.; MUYDER, C. F. A relevância dos temas inovação e qualidade na pesquisa contábil: um estudo bibliométrico em eventos científicos no Brasil. **ABCustos**, v. 5, n. 3., pp. 45-62.

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

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

BORGERT, A.; ALVES, R.V.; SCHULTZ, C.A. Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 14, 2010.

CARDOSO, R.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. A. Produção Acadêmica em Custos no Âmbito do ENANPAD: uma Análise de 1998 a 2003. In: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD, 28, **Anais...**Curitiba, 2004.

CARPINTERO, J. N. Custos na área de saúde - considerações teóricas. In: Congresso Brasileiro de Custos, 6, **Anais...**São Paulo, 1999.

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

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

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

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. de. Uma aplicação do Time-Driven ABC no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, pp. 11-34, 2007.

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

Gil, A.C. (1999). Métodos e técnicas de pesquisa social. (5. ed) São Paulo: Atlas.

GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação

científica e tecnológica. In: Encontro Nacional de Ciências da Informação, 6, Anais...Salvador, 2005.

GUEDES, V. L. da. S. A bibliometria e a gestão da informação e do conhecimento científico e tecnológico: uma revisão da literatura. **PontodeAcesso**, v. 6, n. 2, pp. 74-109, 2012.

GREJO, L. M.; SANTOS, A. dos; ABBAS, K.; CAMACHO, R. R. Práticas de gestão e mensuração de custos: estudo em hospitais privados. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 6, **Anais...**Florianópolis, 2015.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho Hospitalar no Brasil**. São Paulo: Singular, 2009.

LUCENA, Wenner Glaucio Lopes; BRITO, Leide Adriana da Silva Nery. Perfil dos artigos sobre custos voltados para área hospitalar publicados nos Anais do Congresso USP período de 2001-2007. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 14, n. 19, p. 223-238, 2010.

MACHADO, S. P.; KUCHENBECKER, R. Desafios e perspectivas futuras dos hospitais universitários no Brasil. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 12, n. 4, pp. 871-877, 2007.

MARTINS, D. B.; PORTULHAK, H.; VOESE, S. B. Gestão de custos: Um diagnóstico em hospitais universitários federais. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 12, n. 3, pp. 59-75, 2015.

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

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 44, pp. 33-43, 2007.

MERCIER, G.; NARO, G. Costing hospital surgery services: the method matters. **PLOS one**, v. 9, n. 5, pp. 1-7, 2014.

NERIZ, L.; NÚÑEZ, A.; RAMIS, F. A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. **BMC health services research**, v. 14, n. 1, pp. 542, 2014.

POPESKO, B. Specifics of the Activity-Based Costing applications in hospital management. **International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health**, v. 5, n. 3, pp. 179-186, 2013.

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

ROCHA, D. T.; REIS, J. A. F. dos; SOUZA, A.; CRUZ, J. A. W.; TRACZ, L. Gestão de custos: um estudo bibliométrico e sociométrico da produção científica do 1997-2008. In: Congresso Brasileiro de Custos, 17, Belo Horizonte, 2010.

ROMÃO, K. S. S. **Gestão de custos hospitalares em hospitais privados de São Paulo**.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

SANTOS, M. E. dos.; Leal, E. A., & da Silva, D. A. Produção científica em gestão de custos em hospitais: uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 11, n. 1, pp. 42-57, 2014.

SENHORAS, E. M. A cultura na organização hospitalar e as políticas culturais de coordenação de comunicação e aprendizagem. RECIIS – R. Eletr. de Com. Inov. Saúde. v. 1, n. 1, jan./jun. 2007.

SILVA, A. P. F.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9, **Anais...**São Paulo, 2002.

SILVA, E. A.; ABREU, C. A. Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-MG. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 4, pp. 35-53, 2006.

SILVA, M.Z. Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina , Florianópolis, SC, Brasil, 2006.

TOGNON, I. V. **Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades**: um estudo de caso do setor de pediatria do hospital de caridade de Carazinho. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

TOPAL, B.; VROMMAN, K.; AERTS, R.; VERSLYPE, C.; VAN STEENBERGEN W.; PENNINGCKX F. Hospital cost categories of one-stage versus two-stage management of common bile duct stones. **Surgical endoscopy**, v. 24, n. 2, pp. 413-416, 2010.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da informação**, v. 31, n. 2, pp. 152-162, 2002.

XAVIER FILHO, J. L. J.; RODRIGUES, R. A. Gerenciamento de custos hospitalares: um estudo de caso em uma instituição. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 9, **Anais...**São Paulo, 2012.