

CENTRO UNIVERSITÁRIO ASSIS GURGACZ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JAQUELINE ADRIELI FERRARI
MARIA EDUARDA BAZEI FORALOSSO

**FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA
DE CUSTOS: CASO DE UMA FUNDAÇÃO HOSPITALAR EM CASCAVEL-PR.**

CASCAVEL - PARANÁ

2024

JAQUELINE ADRIELI FERRARI
MARIA EDUARDA BAZEI FORALOSSO

**FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA
DE CUSTOS: CASO DE UMA FUNDAÇÃO HOSPITALAR EM CASCAVEL-PR.**

Projeto de Pesquisa registrado na Coordenação de Pesquisa e Extensão - COOPEX como requisito parcial para aprovação na Disciplina de TCC 2, do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário FAG.

Prof.^a Orientadora: Anna Carolina Priebe.
Coorientadora: Gislaine Siebre Cezar.

CASCAVEL - PARANÁ

2024

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo principal compreender como os Fatores Contingenciais afetam a implementação do método de custeio baseado em atividade em uma fundação hospitalar em Cascavel-PR. A metodologia utilizada foi de pesquisa descritiva-explicativa, na qual foram aplicados roteiros de entrevista semiestruturados para os atores envolvidos no sistema de custeio da fundação hospitalar, utilizando o método de pesquisa qualitativa. O estudo revelou que, apesar de alguns colaboradores considerarem o sistema atual eficiente, a maioria vê necessidade de melhorias. Com os resultados obtidos destaca-se a importância de um sistema de custos eficaz para apoiar decisões estratégicas e otimizar a eficiência operacional. Para estudos futuros, sugere-se aprofundar a análise da interação entre fatores contingenciais e a dinâmica organizacional, visando entender melhor o impacto desses fatores.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades (ABC). Custos. Teoria Contingencial.

1 INTRODUÇÃO

O método de custeio é uma ferramenta crucial para a gestão financeira e contábil das empresas, essencial para alocar custos associados à produção de bens ou serviços. Isso permite às organizações determinar o custo total dessas atividades (Padoveze, 2003). Existem diversos métodos de custeio na contabilidade de custos, incluindo o custeio variável, o custeio padrão, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o custeio por absorção. Especificamente, o custeio por absorção é amplamente aceito para fins contábeis, fiscais e societários, sendo o método recomendado para relatórios externos devido à sua conformidade com todos os critérios necessários (Gonçalves; Zac; Amorin, 2009).

Nos setores com altos custos fixos, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) torna-se mais relevante, pois ao contrário do custeio variável, que tende a subestimar esses custos na composição do produto, o ABC oferece uma alocação mais precisa. Além disso, embora o custeio por absorção seja amplamente aceito por cumprir critérios contábeis e fiscais, integrando custos fixos e indiretos no cálculo do custo unitário, esse método pode ser problemático devido ao uso de critérios de rateio nem sempre adequados. Essas limitações reforçam a importância e a utilidade do sistema de custos ABC (Miranda *et al.*, 2007; Gonçalves; Zac; Amorin, 2009).

O Custeio Baseado em Atividades (ABC), procura reduzir possíveis distorções nos custos provocados por rateios arbitrários, por meio desta ferramenta é possível visualizar e gerenciar de melhor forma as atividades que a empresa realiza vinculando-as com a relação dos produtos (Martins, 2003).

Adicionalmente, algumas organizações, especialmente as hospitalares, enfrentam desafios significativos na gestão de custos devido à complexidade de suas operações. Beuren e Schlindwein (2008) enfatizam que essas organizações necessitam de informações detalhadas e realistas para um efetivo gerenciamento de custos. Nesse contexto, Bonacim e Araújo (2010) conectam a excelência hospitalar diretamente com a eficiência em custos e a qualidade do serviço prestado, ressaltando a necessidade de um sistema de custos robusto e adaptado às necessidades específicas do setor.

A Teoria Contingencial enfatiza que não existe um modelo de estrutura organizacional ideal universal, pois cada organização tem características e necessidades específicas influenciadas por fatores como ambiente, tecnologia, cultura, estratégia, estrutura e tamanho (Frezatti *et al.*, 2009; Fagundes *et al.*, 2010). Essa teoria propõe uma gestão flexível e

adaptativa, que se alinha às condições internas e externas de cada organização, para melhorar o desempenho, adaptar-se a transformações e evitar conflitos futuros (Junqueira *et al*, 2016). Por exemplo, em hospitais, onde custos fixos elevados impactam diretamente as decisões gerenciais, é crucial um sistema de custeio eficiente que se ajuste às especificidades da instituição.

Nesse contexto, autores desenvolveram pesquisas relacionadas com a temática de custo, como Gonçalves, Zac e Amorin (2009), os quais fizeram aplicação do custeio ABC, direcionado a área da saúde, e concluíram que o método de custeio ABC apresenta informações com maior intensidade e mais específicas do que o antigo sistema de custos utilizado no hospital. Rovaris (2018) tratou sobre os fatores contingências nas implantações do sistema de custos em hospitais públicos. Voltados mais para o estudo em entidades públicas, Nottar (2022) evidenciou os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais. Cavichioli (2017) evidenciou fatores contingenciais na implantação do subsistema de informação de custos do setor público (SICPS) no ponto de vista dos *controllers* e contadores municipais, na qual se destaca as limitações que os gestores públicos precisam superar, tendo em vista que a dificuldade na implantação do SICSP.

Visto os estudos anteriores, a presente pesquisa destaca-se dos demais, pois o objeto de estudo é uma fundação hospitalar e a avaliação do custeio ABC em uma entidade que utiliza somente o custeio por absorção. Apresentada a lacuna de pesquisa elaborou-se a seguinte questão: **Como os fatores contingenciais afetam a implantação do método de custeio baseado em atividade em uma fundação hospitalar de Cascavel-Pr?**

Para sanar a questão de pesquisa, o estudo tem como objetivo geral: compreender como os fatores contingenciais afetam a implementação do método de custeio baseado em atividade em uma fundação hospitalar em Cascavel - PR.

Para responder ao objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos: a) Caracterização do perfil da instituição hospitalar de Cascavel - PR; b) Identificar as características do sistema de custos na percepção dos colaboradores da instituição hospitalar de Cascavel - PR; c) Analisar os fatores contingenciais que influenciam a implementação de um sistema de custos.

Este estudo se justifica, pois aprofunda a necessidade de um sistema de custo efetivo em um hospital e quais elementos influenciam positivamente e quais dificultam a implementação.

Sob a perspectiva teórica, este estudo é embasado na proposta de agregar conhecimentos à Teoria Contingencial. Por meio da aplicação de um sistema de custos na área hospitalar, busca-se desenvolver o entendimento sobre como fatores contingentes influenciam a

eficácia/eficiência dessa metodologia. No âmbito social, pode ser utilizado como uma ferramenta de eficiência na mudança de cultura organizacional, operacional e financeira com implementação de medidas disciplinares que visam a realocação correta dos custos. No que diz respeito à perspectiva acadêmica, este estudo contribui para o entendimento da implementação do sistema de custos dentro da área da saúde, motivos que causaram a não implementação e possíveis resoluções de problemas enfrentados dentro da organização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta os fundamentos teóricos que embasam a pesquisa, abordando conceitos relacionados à teoria contingencial, gestão de custos, com ênfase no método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Serão discutidos os principais aspectos teóricos do sistema ABC, suas vantagens e desafios, bem como a aplicação desse método no contexto hospitalar. Além disso, serão analisados os fatores que influenciam sua implementação, com base em estudos anteriores e na literatura especializada.

2.1 Teoria contingencial

A Teoria Contingencial iniciou em meados de 1967 e é caracterizada pela sua influência em decisões e na estrutura empresarial e pessoal (Santos, 2014). Os fatores contingenciais foram aplicados no estudo de Lawrence e Lorsch (1967), com empresas de segmentos distintos, e com objetivo de identificar como lidavam com as diversidades econômicas e do mercado. Foi identificado que, quanto maior o grau de diferença interna, mais se necessita de mecanismos para a integração entre as diversas áreas da organização. Por fim, constataram que as organizações com melhores resultados estavam devidamente ajustadas ao ambiente.

Nesse sentido, a literatura descreve que os fatores contingenciais, entre eles o ambiente, o tamanho da organização, a estrutura e a tecnologia, se destacam, pois, são responsáveis por influenciar a eficácia da organização (Chenhall, 2003). O Quadro 01 a seguir apresenta uma visão geral desses fatores contingenciais, descrevendo suas principais características e influências, conforme discutido na literatura (Fagundes *et al.*, 2010).

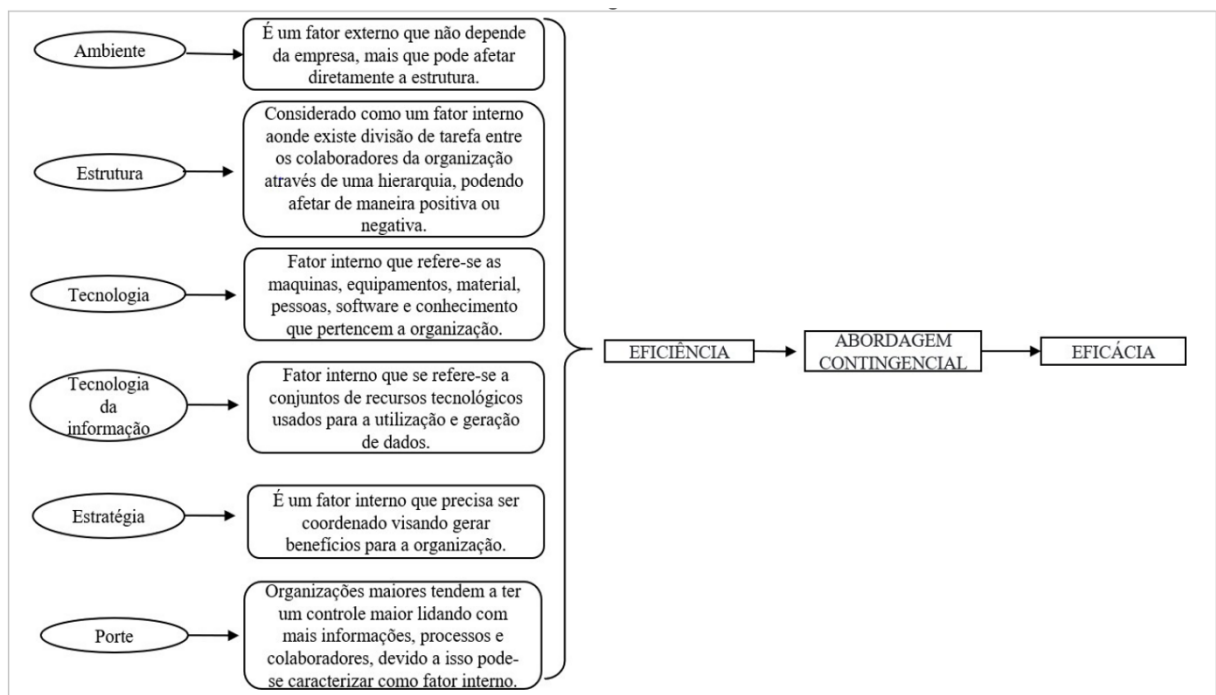
Quadro 01 – Fatores Contingenciais

Fator contingencial	Descrição	Principais Pontos	Autores
Ambiente	A variável que mais influencia os estudos é formada pela influência de fatores como ecologia ambiental, economia e bem-estar social dos colaboradores e sociedade.	Influência de demanda de clientes, mudanças econômicas e evolução da tecnologia.	Chenhall (2003)
Estrutura	Vinculada com a designação de tarefas aos colaboradores trazendo harmonia que influencia na eficiência, motivação e fluxo de informações ao sistema de controle.	Utilizar de múltiplos variáveis como descentralização de autoridade, divisão de atividades, orientação orgânica-mecanicista e interdependência.	Chenhall (2003); Cavichioli (2017)
Tecnologia	Métodos e ferramentas para processos de organização dos dados ou gerenciamento de produtos que utilizam, ou não, <i>hardware</i> , máquinas e equipamentos, pessoas, <i>softwares</i> e capital intelectual.	Tecnologia e ambiente são responsáveis pela incerteza, devido à diferença que há entre eles, acabam ocorrendo divergências entre as estruturas, estratégias e decisões, devido aos seus vários níveis hierárquicos.	Chenhall (2003); Fagundes <i>et al.</i> (2010).
Tecnologia da Informação	Sistema de gestão das organizações que exige investimentos constantes e reavaliação para se manter relevante. São conjuntos de recursos tecnológicos para a utilização e geração de informações, pode-se utilizar de gestão de informações e dados, <i>hardware</i> e <i>software</i> .	Conjunto de dados organizados e prontos para uso futuro, gerados para atender a uma necessidade específica ou objetivos definidos, e orientados para o gerenciamento da informação.	Rezende e Abreu (2000); Laudon e Laudon (1999).
Estratégia	Decisões tomadas pelos gestores da organização visando obter vantagens frente às estruturas, ambiente externo, controle e cultura.	Alinhamento de estratégia com tecnologia para melhorar operações e prevenir conflitos.	Fagundes <i>et al.</i> (2010).
Porte	O crescimento da organização intensifica a necessidade de reorganizar setores, funções, tarefas, regras e gestores para que todos estejam preparados para lidar com maiores quantidades de informações e problemas que o crescimento pode acarretar.	O crescimento exige reorganização e adaptação para lidar com mais informações e problemas.	Chenhall (2003); Rovaris (2018).

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

A abordagem contingencial procura proporcionar um alinhamento entre a eficácia e eficiência, com isso impulsiona a organização para ter melhores desempenhos e alcançar metas estabelecidas. De acordo com os estudos de Costa *et al.* (2011), pode-se evidenciar que os fatores organizacionais têm que estar alinhados para que haja a eficiência, conforme a Figura 01:

Figura 01 – Fatores envolvidos na aplicação da abordagem contingencial e resultados alcançados



Fonte: elaborados pelas autoras (2024).

A Teoria Contingencial busca evidenciar que não existe um modelo de estrutura único que se torne ideal e consiga abranger todas as organizações, em objeção a Escola Clássica da administração, que trazia somente uma única estrutura que seria eficaz para qualquer organização independente de suas características (Fagundes *et al.*, 2010; Frezatti *et al.*, 2009). A Teoria Contingencial destaca a necessidade de adaptação contínua por parte da organização para garantir a eficácia e a evolução de seu funcionamento. Esta teoria explicita que não há um modelo correto para esta adaptação, pois a organização deve analisar primeiramente o ambiente no qual está inserida, e posteriormente os outros fatores contingenciais como a estrutura, a estratégia, a tecnologia da informação e o porte.

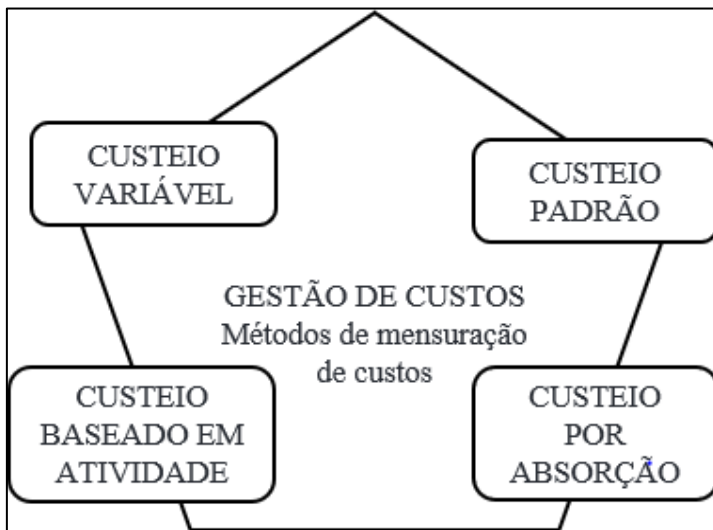
2.2 Gestão de custos

O sistema de gestão de custos oferece informações contábeis de produção para usuários internos para ser calculado os custos do produto, entretanto a contabilidade de custos não é voltada somente para mensuração de estoques e resultados, pois possui potencial gerencial fornecendo auxílio para tomada de decisões e alimentação de informações sobre valores referente aos produtos fabricados e/ou comercializados por elas. Por fim pode-se ressaltar que toda e qualquer empresa ou atividade comercial que gerencie valores necessita de controle de custos independente de seu porte (Rovaris, 2018; Martins, 2000).

Devido a um ambiente econômico cheio de mudanças, competitividade a nível mundial, crescimento dos setores, avanços extraordinários na tecnologia e manufatura que obrigaram um reposicionamento das organizações, surge a necessidade de rever a estruturação da gestão de custo. O foco dos sistemas de contabilidade gerencial se amplificou para auxiliar gestores a atender as necessidades de seus clientes sem deixar de lado a "cadeia de valores" das empresas, essa cadeia representa o conjunto de atividades que agregam valor ao produto ou serviço final, abrangendo desde a aquisição de matérias-primas até o atendimento ao cliente. (Hansen; Mowen, 2001).

É possível compreender que o sistema de informações de gestão de custo é um subsistema de informações contábeis que visa primeiramente a produção de saídas para usuários internos, utilizando de entradas e processos para chegar no objetivo gerencial. Este sistema não se limita a critérios formais e seu objetivo principal é a prestação de informações necessárias para o cálculo de custos dos serviços, produtos, e outros interesses da gestão, como contribuir para as operações de planejamento, controle e tomada de decisões. Desta forma, o sistema de custos tem o propósito de unir as informações geradas pelos vários departamentos e realizar uma avaliação dos recursos consumidos. Esta avaliação acontece por meio dos métodos de custeio como Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio Baseado em Atividades e Custeio Padrão, representados na Figura 02 (Silva; Fank; Scarpin, 2011).

Figura 02 - Métodos de mensuração de custos



Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

Os métodos de custeio são responsáveis por determinar a maneira por meio da qual se deve realizar a alocação dos custos ao produto, em outras palavras, como deve ser feito o custeio dos produtos, qual o custo e despesa baseando sempre na classificação e comportamento do mesmo (Gonçalves; Zac; Amorin, 2009).

2.3 Custeio por Absorção

O Método de Custeio por Absorção, baseado no rateio de custos fixos e/ou indiretos aos produtos, é criticado pela arbitrariedade na determinação dos rateios. Apesar disso, a alocação de custos facilita a implementação e contribui para a manutenção de baixo custo, embora com informações potencialmente mais limitadas e imprecisas (Martins, 2003; Leone; Leone, 2004).

Outra característica normalmente presente no custeio por absorção é a separação entre custos e despesas, onde custos estão relacionados aos produtos, e são registrados apenas quando vendidos, gerando receita, enquanto as despesas são diretamente associadas ao resultado do período. Esta característica, possivelmente, decorre mais do fato deste método ser adaptado às normas fiscais, financeiras e/ou contábeis do que pelo método em si (Raupp; Beuren, 2011).

O custeio por absorção, é amplamente aceito pela Contabilidade Financeira, é uma metodologia que possibilita a elaboração de diversos demonstrativos contábeis, como o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e outros relatórios financeiros indispensáveis (Martins, 2010).

Carareto *et al.* (2006) mostram que o custeio por absorção segue os princípios fundamentais de contabilidade, conformidade com a legislação fiscal reconhecida pelo imposto de renda como um método válido para a determinação do Lucro Fiscal, e na consideração de todos os custos na valorização dos estoques de bens e serviços.

Segundo Crepaldi (2017), destacam-se algumas vantagens do custeio por absorção como fixação de preço de venda, englobando todos os custos da empresa nos custos unitários dos produtos e visualização de índices de liquidez mais reais.

Meglierini (2011) explica que o método também apresenta algumas desvantagens significativas, entre as quais se destacam que: os rateios podem ser considerados arbitrários, e os custos dos produtos, que variam ao contrário do volume de produção, podem influenciar os gestores a aumentar o volume gerado com a finalidade de diminuir custos, podendo levar a um aumento desnecessário de estoque, conforme ilustrado no Quadro 02:

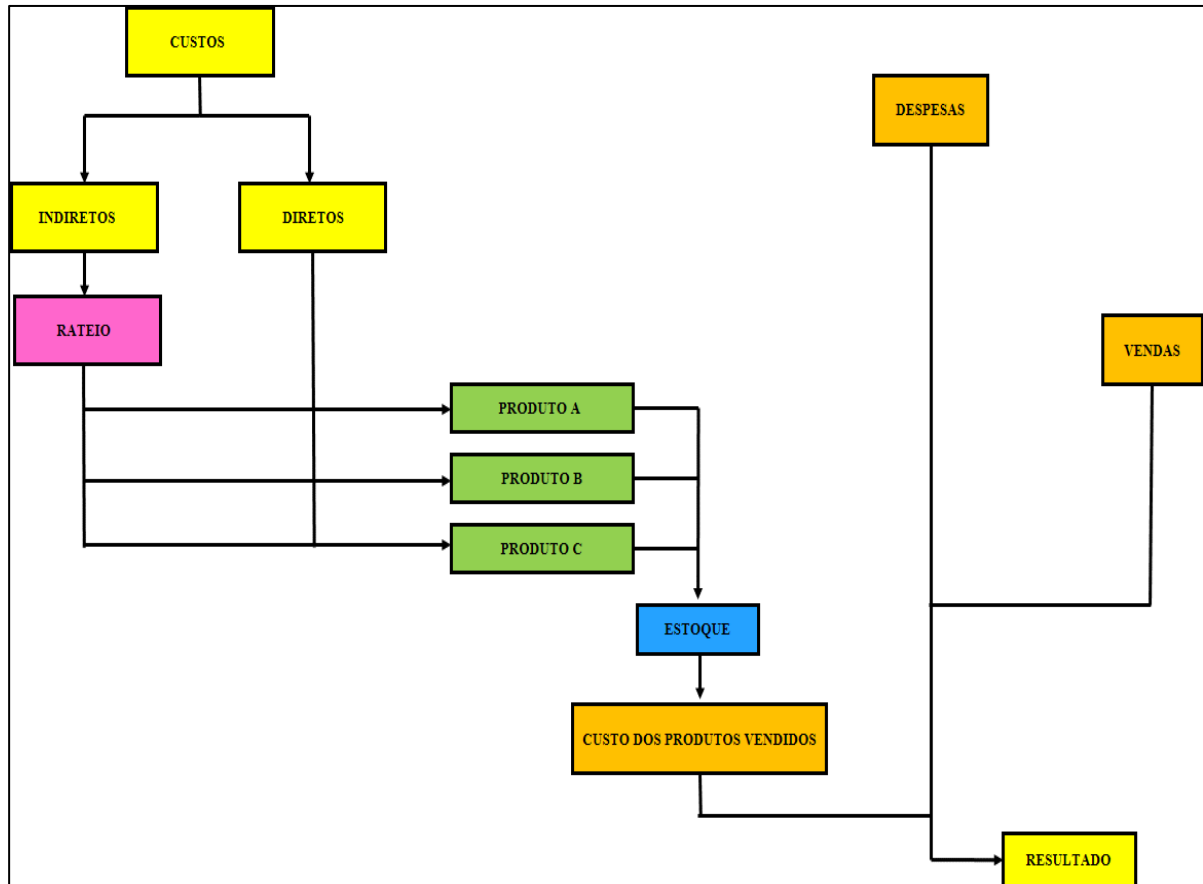
Quadro 02 – Vantagens e desvantagens do custeio por Absorção

Vantagens do custeio por absorção	Desvantagens do custeio por absorção
Influência na determinação do preço de venda dos produtos.	Pode distorcer a lucratividade devido à absorção dos custos fixos de produção.
Amplamente aceito em termos contábeis e fiscais.	Incentivar a superprodução que pode levar a um excesso de estoque.
Avaliação precisa do desempenho de áreas produtivas e produtos.	Pode dissimular os custos variáveis por unidade, dificultando o controle eficaz dos custos.

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

~~Porém,~~ Motta (2000) afirma que existe uma falha no método de custeio por absorção, a qual é a maneira como os custos fixos indiretos são alocados. Os custos fixos indiretos são distribuídos por meio de critérios de rateio que contém arbitrariedade, que ocorre uma distribuição desigual entre os produtos, assim podendo alocar mais custos em um produto, de tal forma que, se o rateio for alterado, a situação consequentemente pode ser alterada, conforme identificado na Figura 03:

Figura 03 – Esquema de Custeio por Absorção



Fonte: Adaptado de Martins (2000, p. 62).

Conforme Martins (2000), o critério de rateio por absorção significa que todos os custos indiretos são alocados de maneiras iguais, sem levar em consideração a demanda de recursos de cada produto ou serviço. Proporciona custos totais e custos diferentes para cada produto que, quando são distribuídos uniformemente entre os produtos, sem levar em conta suas características ou a maneira de utilizar os recursos da empresa, pode ocasionar custos diferentes para cada produto, mesmo que eles possuam demandas ou requisitos semelhantes.

2.4 Custeio baseado em atividade (ABC)

Metodologias como o ABC são essenciais para uma alocação precisa dos custos indiretos aos produtos, pois permitem identificar atividades e processos junto aos seus custos. O Custeio Baseado em Atividades contribui para aprimorar processos, oferecendo resultados que possam ser aproveitados para aumentar a eficiência operacional e reduzir os custos (Oliveira; Perez Jr, 2012).

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é reconhecido como um método que incorpora elementos fundamentais, como direcionadores de custo, atividades e os objetos de custo definidos pela organização. Segundo Martins (2000), o método de Custeio por Absorção, embora amplamente utilizado, oferece uma visão geral e abrangente dos custos ao analisar as atividades realizadas na empresa e sua relação com os produtos. No entanto, o método ABC vai além das abordagens tradicionais, que geralmente alocam custos aos produtos com base exclusivamente no volume de produção ou nas horas de mão de obra.

O ABC foca na identificação das atividades que efetivamente consomem recursos dentro da organização. Com isso, os custos são atribuídos aos produtos com base na quantidade real de atividades necessárias para sua produção ou prestação de serviços. Esse processo proporciona uma análise mais precisa da origem dos custos e sua relação direta com produtos específicos, permitindo uma visão mais detalhada e estratégica para a gestão organizacional.

De acordo com Azevedo e Gouvêa (2006), o custeio ABC apresenta algumas vantagens como informações gerenciais fidedignas por meio da redução do rateio, menos necessidade de rateios arbitrários e obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos.

Azevedo e Gouvêa (2006) destacam também as desvantagens do Custeio Baseado em Atividades que são: gastos elevados para a implantação, um alto nível de controle interno a serem implementados e avaliados, e a necessidade de reorganização e reformulação de procedimentos da empresa antes de sua implantação, conforme Quadro 03:

Quadro 03 – Vantagens e desvantagens do Custeio Baseado em Atividades.

Vantagens do custeio ABC	Desvantagens do custeio ABC
Melhora a precisão na alocação de custos.	Envolvem o custo e a complexidade da implementação.
Identificação de atividades com alto custo	Necessidade de dados detalhados.
Compreensão do custo real dos produtos.	Possível dificuldade na definição de atividades.

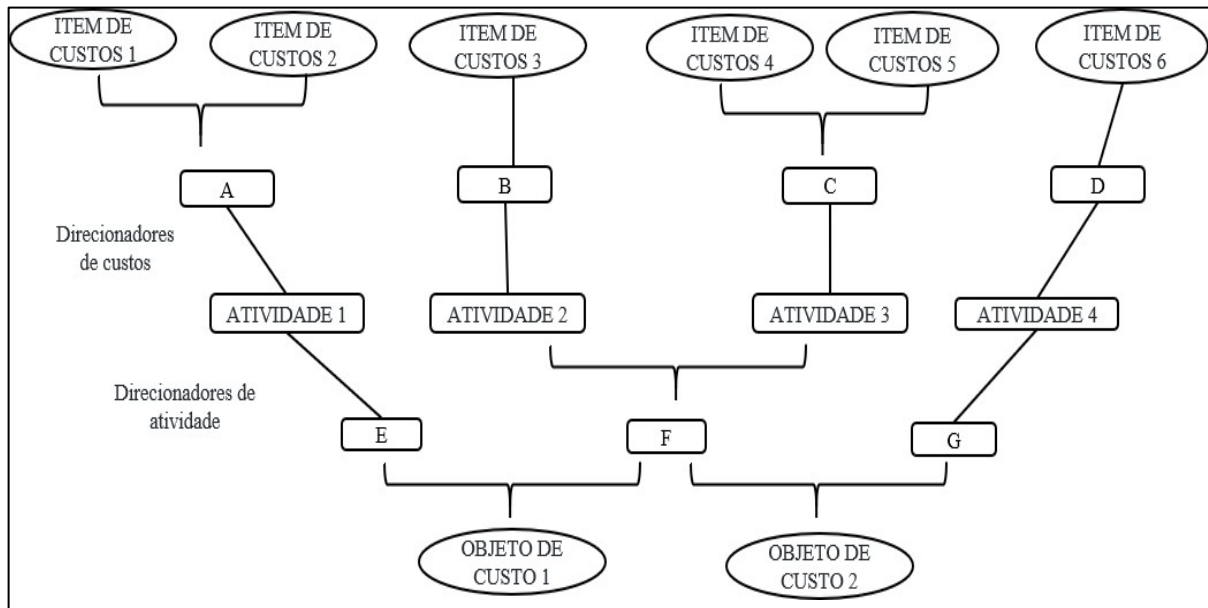
Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

Ainda, sabe-se que existem dois tipos de direcionadores de custos. O primeiro é o custo de recursos, que identifica como as atividades consomem recursos. O segundo é o custo de atividades, que determina como os produtos consomem atividades (Martins, 2000). De acordo com Eller (2000) e Martins (2003), o ABC parte do princípio de que as atividades realizadas na

organização geram custos, e os produtos consomem essas atividades para atribuir custos das atividades aos produtos.

A Figura 04 apresenta um esquema do processo do ABC, especificados passos a serem seguidos na sua implementação.

Figura 04 – Componentes do método ABC



Fonte: adaptado de Silva, Fank e Scarpin (2019).

O Custeio Baseado em Atividades é gerado pelas atividades executadas, pois consomem recursos. Sua principal função é analisar o comportamento dos custos das atividades da organização e sua relação com os produtos, reconhecendo que algumas tarefas demandam maiores recursos que outras (Souza; Diehl, 2009).

2.5 Estudos anteriores

No Quadro 04 são apresentados os objetivos e resultados de estudos anteriores, em que foram abordados os temas teoria contingencial e sistema de custos.

Quadro 04 – Estudos anteriores

Autor e Ano	Objetivo	Resultados
Nottar (2022)	Como objetivo geral de identificar os fatores que possam afetar a implantação dos custos nas universidades e quais os fatores que tornam favoráveis à sua adoção.	Os principais resultados apresentados mostram que a universidade está trabalhando na implantação do sistema de custos. Participantes da pesquisa compreendem a importância da implantação, a legislação, tecnologia, mídias, conhecimento, capacitações e sistemas estruturantes e são fatores positivos, porém é perceptível que há fatores como a estrutura organizacional, necessidade de pessoal, ausência de <i>software</i> e equipe técnica especializada disponível, complexidade de atividades, falta de uma cultura de custos e resistência a mudanças, são fatores que dificultam a implantação de um sistema de custos.
Rovaris (2018)	O objetivo geral da pesquisa é realizar uma análise dos fatores contingenciais na percepção dos gestores e colaboradores e os fatores que os motivam ou impedem a implantação do sistema de custos no Hospital Universitário de Cascavel.	Os resultados encontrados mostram que os fatores porte e estrutura organizacional possuem influência positiva sobre a implantação do sistema de custos, já o ambiente externo e interno tem a influência de maneira parcial na percepção dos respondentes, o fator de estratégia não foi percebido por parte dos gestores por final o fato de tecnologia teve a influência negativa na implantação do sistema.
Cavichioli (2017)	Este estudo analisa como certos fatores afetam a aplicação do SICSP, com o ponto de vista de contadores das prefeituras dos municípios do Paraná.	Os principais resultados mostram que fatores como ambiente externo, estrutura, tecnologia e estratégia influenciam na utilização do SICSP, porém não existem relações consideráveis entre os fatores contingenciais e a implementação do SICSP. Mostra-se também a necessidade de os gestores públicos superarem certas limitações identificadas.
Silva (2017)	O presente estudo descreve como está inserida a controladoria em um Hospital filantrópico e seu impacto nos setores de faturamento, estoque e financeiro.	Com a implementação da controladoria houve uma melhora no faturamento, aumentaram a fiscalização no fluxo de mercadoria e aprimoraram o controle de compras, resultando em um impacto positivo na eficiência organizacional.
Lorenzato (2014)	O presente estudo tem por objetivo identificar os benefícios e os problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor	Os resultados do trabalho indicam que o SIC começou a ser visto como uma ferramenta necessária e importante para o Setor Público. As principais conclusões foram: o SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos

	Público no Estado do Rio Grande do Sul, baseando-se nos requisitos impostos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).	órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público, mas que enfrenta problemas, dentre os principais: falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos.
Gonçalves, Zac e Amorin (2009)	Este estudo teve como objetivo geral investigar os desafios e limitações enfrentados na implantação do sistema de custos na administração pública municipal de Fortaleza.	Os resultados demonstram uma concordância dos respondentes quanto ao esforço da PMF para a adoção sistemas de custos, e quanto à intenção de adoção de sistema de custos por parte dos gestores públicos e servidores, o que reforça a importância da informação de custos no ambiente da gestão pública.

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

No Quadro 04 estão listados artigos que contribuíram para a compreensão em relação ao sistema de custos e a teoria Contingencial. Seguindo estes materiais direcionadores, para poder agregar conhecimento por meio de estudos passados, o presente trabalho se diferencia dos demais, pois se trata de uma fundação hospitalar do município de Cascavel - PR.

A autora Nottar (2022), citada no Quadro 07, aborda em sua pesquisa os fatores contingências que podem afetar ou tornar favorável à troca do sistema de custos nas universidades federais brasileiras. Após realizar as pesquisas, Nottar (2022) enfatizou que os fatores como a legislação, tecnologia, mídias, conhecimento, capacitações e sistemas estruturantes são fatores positivos já como fatores que dificultam a mudança ressalta a estrutura organizacional, a necessidade de pessoal, a ausência de *software* e a equipe técnica especializada disponível, a complexidade de atividades, a falta de uma cultura de custos e a resistência a mudanças.

Outra autora que utilizou da teoria contingencial foi Rovaris (2018), sua pesquisa se baseou em realizar uma análise sobre os fatores que levam a uma motivação ou impedimento a implantação do sistema com os gestores e colaboradores do Hospital Universitário de Cascavel. Como resultados Rovaris (2018) cita que a influência positiva vem dos fatores relacionados ao porte e estrutura, os entrevistados dizem não ter percebido o fator estratégia e por último o fator ambiente que atuam de maneira parcial.

3 METODOLOGIA

Neste segmento, foram abordados os métodos utilizados para realizar a pesquisa, dentre eles o instrumento de coleta de dados, o cenário, os indivíduos participantes da investigação, a forma de tratamento e análise dos dados.

Quanto aos objetivos, tratou-se de uma pesquisa descritiva-explicativa, pois buscou compreender como os fatores contingenciais afetam a implementação do sistema de custeio baseado em atividade em uma fundação hospitalar em Cascavel-PR. Com isso, foram descritas as percepções dos respondentes a fim de explicar o fenômeno pesquisado. O autor Gil (2009) descreveu a entrevista com características explicativas como sendo uma pesquisa com demanda complexa, sendo assim, ela permitiu analisar vários fatores e possibilitou uma explicação das relações.

O autor Gil (2009) relata que a entrevista descritiva tem como objetivo principal descrever as características de especificações ou a relação entre variáveis, organizando dados de maneira detalhada sem se explicar nas causas dessas especificações. Em contrapartida, a pesquisa explicativa busca identificar e compreender as causas e os efeitos das tendências, investigando as relações de causa e efeito entre variáveis, com uma análise mais aprofundada. A pesquisa descritiva visa fornecer uma visão clara e específica, enquanto a pesquisa explicativa vai além, tentando entender como e por que determinadas ocorrências ocorrem.

Quanto à abordagem do problema, tratou-se de uma pesquisa qualitativa, pois buscou analisar uma única empresa e fenômeno com profundidade, por meio de entrevistas com os colaboradores envolvidos no sistema de custeio da fundação hospitalar, objeto do estudo. Nas palavras dos autores Vieira e Zouain (2005), a pesquisa qualitativa enfatiza a relevância dos depoimentos, discursos e significados expostos pelos entrevistados, sendo assim, busca-se uma descrição minuciosa dos fenômenos e seus elementos.

No que diz respeito aos procedimentos, foram realizadas entrevistas com três colaboradores envolvidos na gestão de custos. O Entrevistado 1 é o gerente de operações, o Entrevistado 2 ocupa um cargo de direção relacionado a custos, e o Entrevistado 3 é responsável pelo sistema de custos utilizado na fundação. O instrumento de coleta foi o roteiro de entrevista semiestruturado, no qual, conforme Gil (2009), poderia ser conduzida com base em uma relação de pontos de interesse que o entrevistador explorava ao longo do seu desenvolvimento.

O roteiro de entrevista foi subdividido em três partes, sendo: i - Perfil do Respondente; ii - Caracterização do sistema de custeio utilizado; e iii - Fatores Contingenciais qu

e afetaram a implementação do sistema ABC. O roteiro completo possuía 26 perguntas e se encontra no apêndice A.

As entrevistas ocorreram durante os meses de julho e agosto de 2024, sendo duas entrevistas presenciais e uma online pois o mesmo não reside no mesmo estado. Nesse sentido, as pesquisas realizadas com os entrevistados 1 e 2 foram presenciais gravadas na íntegra, por meio de gravadores do celular dos autores, enquanto a entrevista com o entrevistado 3 que aconteceram de forma remota foram realizadas por meio da ferramenta Google Meet e foram gravadas em vídeo.

Após aplicadas, as entrevistas foram transcritas no pacote Office Word, para posteriormente serem tabuladas no Excel e codificadas no aplicativo Atlas T.I 22. As codificações foram norteadas pelos objetivos específicos desta pesquisa, conforme apresentado no Quadro 05.

Quadro 05 – Constructo da pesquisa

Assunto	Objetivos	Categoria de análise	Questões	Referências
Perfil do respondente	A - Caracterização do perfil da instituição hospitalar de Cascavel Pr.	Idade; Formação acadêmica; Função; Tempo de trabalho.	Q - 1.1 Q - 1.2 Q - 1.3 Q - 1.4	Elaborado pelas autoras (2024)
Sistema de custo atual	B – Identificar as características do sistema de custos na percepção dos colaboradores da instituição hospitalar de Cascavel Pr.	Compreender o sistema de custos atuais; principais dificuldades; Mudanças e melhoria do sistema de custos.	Q- 2.1 Q - 2.2 Q - 2.3 Q - 2.4	Cavichioli (2017)
Fatores contingenciais		A) Fator Ambiente: Mensuração dos custos; O favorecimento ou não da realidade dos custos; regulamentação ou obrigação que impulse a mudança do sistema; Pressões internas e externas.	Q - 3.1.1 Q - 3.1.2 Q - 3.1.3 Q - 3.1.4 Q - 3.1.5	Nottar (2022)

	C - Analisar os fatores contingenciais que influenciam a implementação de um sistema de custos.	B) Fator Estrutura: Organizacional: influência dos colaboradores na implementação do sistema; Capacitação e contratação de novos colaboradores.	Q - 3.2.1 Q - 3.2.2 Q - 3.2.3	Cavichioli (2017)
		C) Fator Estratégia: Influencia do sistema de custos nas estratégias da organização; Alcance de metas e objetivos; Influências na tomada de decisões; Estratégias que podem ser otimizadas ou prejudicadas com a implementação do ABC.	Q - 3.3.1 Q - 3.3.2 Q - 3.3.3 Q - 3.3.4 Q - 3.3.5	Nottar (2022)
		D) Fator Tecnologia: Sistema operacional necessário para a implementação; Computadores/equipamentos necessários para implementação; Equipe técnica capacitada para a implementação.	Q - 3.4.1 Q - 3.4.2 Q - 3.4.3	Cavichioli (2017)
		E) Fator Tecnologia da Informação: Principais mudanças em relação ao sistema ABC; existe tecnologia para a implementação do sistema de custos ABC; Viabilização da implementação eficiente do sistema ABC.	Q - 3.5.1 Q - 3.5.2 Q - 3.5.3	Cavichioli (2017)
		F) Fator Porte: O porte do hospital pode atrapalhar na implementação do sistema de custos; A pressão social pode influenciar na aplicação do ABC.	Q - 3.6.1 Q - 3.6.2 Q - 3.6.3	Rovaris (2018)

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

O Quadro 05 contém questões adaptadas das autoras Rovaris (2018), Cavichioli (2017) e Nottar (2022), permitindo identificar como os custos são atualmente geridos dentro da instituição, bem como as dificuldades e mudanças necessárias. Além disso, destacam-se fatores contingenciais que podem influenciar a implementação do sistema de custos ABC, como ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia, tecnologia da informação e o porte da

instituição. Essas perguntas permitem identificar pontos positivos e negativos, além das dificuldades encontradas.

Nesse aspecto, determinaram-se as proposições correspondentes aos objetivos mencionados, conforme apresentado no Quadro 06. A partir dos objetivos específicos, foram elaboradas questões que direcionaram a formulação das proposições analisadas, que visam detalhar as percepções e influências de cada fator em relação à implementação do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) na fundação hospitalar, proporcionando uma análise focada e orientada para cada objetivo do estudo. Essas proposições, apresentadas no Quadro 06.

Quadro 06 – Proposições

Assunto	Categoria de análise	Proposições
Sistema de custo atual	Compreender o sistema de custos atuais; principais dificuldades; Mudanças e melhoria do sistema de custos.	P1: O sistema de custeio por absorção atualmente utilizado na Fundação distribui igualmente todos os custos, embora seja aceito pelas normas fiscais. No entanto, essa abordagem influencia negativamente a gestão da instituição devido às alocações arbitrárias de custos.
Fatores contingenciais	A) Fator Ambiente: Mensuração dos custos; O favorecimento ou não da realidade dos custos; regulamentação ou obrigação que impulse a mudança do sistema; Pressões internas e externas.	P2A: O ambiente externo, como governo e sociedade, não influencia a implementação do sistema de custo pelo custeio ABC.
	B) Fator Estrutura: Organizacional: influência dos colaboradores na implementação do sistema; Capacitação e contratação de novos colaboradores.	P2B: A estrutura organizacional centrada nos colaboradores e nos diversos setores da fundação hospitalar tem um impacto positivo na implementação do sistema de custeio ABC, enquanto a necessidade de capacitação e contratação de novos colaboradores desempenha um papel importante nesse processo.
	C) Fator Estratégia: Influência do sistema de custos nas estratégias da organização; Alcance de metas e objetivos; Influências na tomada de decisões; Estratégias que podem ser otimizadas ou prejudicadas com a implementação do ABC.	P2C: A estratégia, influencia a implementação do sistema ABC, devido que melhora a precisão na alocação dos custos indiretos, resultando em estratégias mais eficazes, permite também a identificação de atividades não rentáveis, que possibilita a otimização das estratégias de operação e a eliminação de desperdícios.

	D) Fator Tecnologia: Sistema operacional necessário para a implementação; Computadores/equipamentos necessários para implementação; Equipe técnica capacitada para a implementação.	P2D: Na tecnologia, a escolha de um sistema operacional que atende a necessidade da nova implementação do sistema de custos influencia positivamente, garantindo a eficiência e eficácia dos resultados, e investir em treinamentos para colaboradores pode melhorar os resultados a serem atingidos.
	E) Fator Tecnologia da Informação: Principais mudanças em relação ao sistema ABC; existe tecnologia para a implementação do sistema de custos ABC; Viabilização da implementação eficiente do sistema ABC.	P2E: A adoção de tecnologias da informação avançadas facilita e influencia a implementação do sistema ABC ao melhorar a precisão na coleta e análise de dados, resultando em uma alocação de custos mais precisa, com a mudança do sistema atual para o ABC exige mudanças significativas na estrutura organizacional e nos processos empresariais, com um aumento na dependência de tecnologias da informação para gerenciar dados complexos.
	F) Fator Porte: O porte do hospital pode atrapalhar na implementação do sistema de custos; A pressão social pode influenciar na aplicação do ABC.	P2F: O porte do hospital, devido ao tamanho, aos diversos setores que atende e ainda, por atender particular e SUS, influencia positivamente na implementação do sistema de custeio ABC.

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentadas as respostas dos entrevistados e as análises dos resultados da pesquisa, sendo eles perfil dos respondentes, sistema atual de custos e fatores congêniais, seguindo uma ordem previamente estabelecida para atender aos objetivos específicos e, conseqüentemente, responder ao problema de pesquisa e ao objetivo geral.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

O Quadro 07 tem como objetivo apresentar o perfil dos respondentes, por meio de tais características: idade, formação acadêmica, função, tempo de trabalho. Atendendo o objetivo específico: A) Caracterização do perfil da instituição hospitalar de Cascavel - PR.

Quadro 07 – Perfil dos respondentes

Entrevistado	Idade	Formação acadêmica	Função	Tempo de trabalho
Entrevistado 01	33 anos	Engenheiro de Produção	Gerente de operações	5 anos
Entrevistado 02	44 anos	Administração	Direção	16 anos
Entrevistado 03	50 anos	Ciências da computação com pós-graduação em gestão estratégica de custos	Empresário, consultor da organização e prestador do sistema de custos	10 anos

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

Segundo o Quadro 07, o Entrevistado 01, de 33 anos, é formado em Engenharia de Produção e atua como gerente de operações há 5 anos. Já o Entrevistado 02, de 44 anos, possui graduação em Administração e exerce o cargo de diretor na organização há 16 anos. O Entrevistado 03, de 50 anos, é graduado em Ciências da Computação e possui uma pós-graduação em Gestão Estratégica de Custos. Embora não atue diretamente na instituição, ele é empresário e presta serviços de consultoria à organização, além de fornecer o sistema de custos utilizado pela empresa, com uma década de experiência nesse setor.

4.2 Sistema de Custo Atual

Nesta subseção, foram apresentadas as análises relacionadas ao objetivo específico: **B)** Identificar as características do sistema de custos na percepção dos colaboradores da instituição hospitalar de Cascavel - PR. Nesse contexto, a caracterização do sistema de custos refere-se à descrição detalhada de seus elementos distintivos, considerando como são percebidos e compreendidos pelos colaboradores da instituição. Para aprofundar essa análise, subdividiu-se a discussão em torno das quatro perguntas que orientam o objetivo, conforme Figura 05.

Figura 05 – Sistema de Custo Atual

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

A Figura 05 apresenta a resposta dos 4 questionamentos sobre o sistema de custo atual da instituição. A primeira pergunta foi em relação ao sistema atual de custos, e qual é o método utilizado hoje. O Entrevistado 01 ressaltou: *“Hoje a gente utiliza de forma disseminada e bem estruturada, posso dizer, a parte de rateio de custo, então é a forma atual”*; o Entrevistado 02 também enfatizou que: *“nós fazemos uma parte por rateio, então tem o custo direto dentro do setor e a outra parte que é a parte administrativa, parte de apoio, ela é toda por rateio e aí dependendo da regra de rateio”*; por fim, o Entrevistado 03 mencionou que: *“é custeio por absorção”*. As respostas obtidas refletem a prática do Método de Custeio por Absorção, que como salienta Martins (2003) e Leone e Leone (2004), se fundamenta na alocação de custos fixos e/ou indiretos aos produtos. Embora essa abordagem possa ser criticada pela arbitrariedade na definição dos critérios de rateio, ela proporciona uma implementação mais facilitada e contribui para a manutenção de custos reduzidos. Contudo, essa facilidade pode acarretar informações limitadas e imprecisas, o que ressalta a necessidade de um equilíbrio entre a eficiência de custos e a precisão das informações financeiras.

A segunda pergunta foi em relação de como é realizado o rateio de custos hoje no hospital. Em resposta, o Entrevistado 01 explicou que: *“eles estão alocados em particularmente*

duas variáveis, que seriam diárias, que daí então vamos dividir esses custos diários para a enfermaria diariamente, a UTI e a UTI-NEO diariamente, eles têm custos bem diferentes, e a parte do tempo cirúrgico, então o custo do centro cirúrgico, que tem um custo fixo muito grande, ele é dividido nesse valor”; o Entrevistado 02 expressou uma resposta divergente e explica que o metro quadrado é levado em consideração: *“ele vai bem variado, o maior deles apurado é o de metro quadrado, então a área de metro quadrado ele determina algumas questões”;* já o Entrevistado 03 teve uma resposta também desigual, mencionou que: *“nós temos diversos rateios dos centros administrativos e de apoio né, esses rateios são específicos para cada setor do hospital para cada centro de custos”*.

O Entrevistado 01 explicou que é feito por dia, e setorizado pelos centros de custos como enfermaria, UTI, e a UTI-neo, o Entrevistado 02 apresentou que se dá por metro quadrado, e o Entrevistado 03 explicou que existem vários rateios dos centros administrativos e que esses rateios são específicos para cada setor do hospital. Com isso, é possível identificar uma falta de concordância entre os entrevistados, assim gerando uma dúvida de como se dá o custeio. Através das respostas analisadas indicam que, de fato, ocorre a distribuição dos custos, contudo, o critério de rateio não apresenta padronização entre os entrevistados. Foi identificado que há a utilização de diversos critérios de rateio, resultando em distribuições de custos indiretos realizadas de diferentes maneiras.

A terceira pergunta foi em relação às principais dificuldades encontradas com o sistema atual de custos. O Entrevistado 01 mencionou que é: *“o custo fixo”*. O Entrevistado 02 diz que o principal problema é: *“o rateio, é o principal problema”*. Para Motta (2000), o custeio por absorção apresenta uma falha na alocação dos custos fixos indiretos, que são distribuídos de maneira arbitrária. Isso pode resultar em uma alocação desigual entre os produtos, e qualquer mudança nos critérios de rateio pode alterar significativamente a distribuição dos custos. Já o Entrevistado 03 discordou dos outros dois, menciona que o principal problema é que o ERP não é integrado: *“ele não é integrado com o ERP da instituição isso é um dos pontos, ainda são tratamentos e planilhas que a gente pega informações de várias fontes da instituição e acaba tendo que importar essas planilhas para dentro do sistema”*. O ERP (Planejamento dos Recursos da Empresa) mencionado pelo Entrevistado 03 é um conjunto de sistemas integrado que gerência e automatiza processos, como finanças, recursos humanos, logística.

Na quarta pergunta, foi argumentado de como as mudanças do sistema de custos poderiam ser feitas para melhorar e tornar mais eficiente o sistema. O Entrevistado 01 explicou que precisa de uma direção para conseguir realizar o rateio: *“a gente tem residência, então se eu tenho residência tenho que ser mais específico e mais complexos. Tá, mas eu quero diminuir*

os custos, como faço isso? Então essa tomada de decisão de uma forma inteligente é bem difícil de ser feita, porque tem muitas variáveis puxando para cada lado. Então, como fazemos isso?''. Residência, neste caso, refere-se a um processo no qual profissionais recém-formados realizam atividades práticas supervisionadas, geralmente na área da saúde. O Entrevistado 02 teve uma opinião totalmente diferente, ele ressaltou que: *“sistema de custo deveria ser mais ágil”*. O Entrevistado 03 demonstrou um ponto de vista desigual em relação aos outros respondentes, ele mencionou que precisa existir essa integração do ERP com o Tasy: *“fazer essa integração e daí por parte da instituição talvez seria essa parte de fazer a contabilidade no Tasy acho que seria alguns pontos de evolução”*. Tasy é o sistema de gestão utilizado hoje dentro da organização que também é considerado um tipo de ERP.

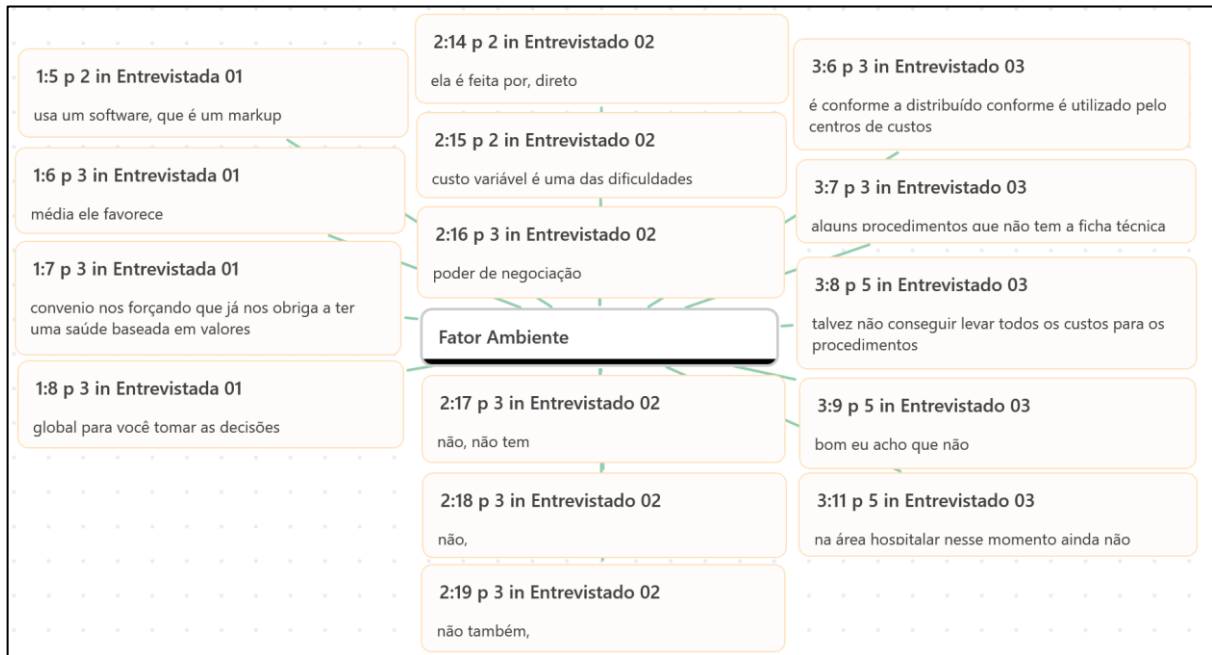
Concretizando as respostas obtidas na Figura 05, segundo Rovaris (2018) e Martins (2000), o sistema de gestão de custos fornece informações contábeis internas para calcular os custos dos produtos, mas sua função vai além da mensuração de estoques e resultados. Ele também auxilia na tomada de decisões e na gestão financeira, sendo essencial para qualquer empresa ou atividade comercial, independentemente do seu tamanho. Relacionando as respostas dos entrevistados, é possível observar a falta de concordância entre os mesmos, da relação de como é feito os custos na instituição, melhorias e as principais dificuldades encontradas hoje, percebe-se que não há um consenso entre as dificuldades encontradas.

4.3 Fatores Contingenciais

Neste tópico foram apresentadas as análises que dizem respeito ao objetivo específico: C) Analisar os fatores contingenciais que influenciam a implementação de um sistema de custos. Nesse contexto, subdividiu-se a discussão das cinco perguntas que guiam o objetivo.

4.3.1 Fator Ambiente

A Figura 06 apresenta respostas obtidas dos entrevistados em relação ao fator Ambiente da organização. As perguntas foram formuladas com o intuito de entender como é o Ambiente hoje na percepção dos entrevistados.

Figura 06 – Fator Ambiente

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

A Figura 06 apresenta as respostas obtidas dos entrevistados em relação ao Fator Ambiente. A primeira pergunta foi em relação a como é feita a mensuração e reconhecimento dos custos no hospital. O Entrevistado 01 explicou que é realizado por meio de um *software*: “Como a gente usa um software, que é um markup, que ajuda a puxar os dados do TASY que é o nosso ERP, e faz essa categorização de custos fixos. E lá ele fará toda essa análise de custos mesmo dentro da instituição”; o Entrevistado 02 descreveu que é realizado uma comparação entre os custos: “a gente pega toda a parte de nota fiscal que é lançada tanto para serviço, manutenção, todas essas notas e vê se bate o lançamento delas, e claro que ele vai variar e aí o custo como ele é um custo, a gente tem o custo fixo mais a gente também tem o custo variável, custo variável é uma das dificuldades”; já o entrevistado 03 explicou que é feito conforme utilizado dentro dos centros de custo: “conforme distribuído, conforme é utilizado pelos centros de custos”. As respostas obtidas mostram diferentes abordagens para a mensuração e reconhecimento de custos no hospital. Nesse sentido, também foi possível identificar discordâncias entre os respondentes, especialmente em relação à classificação dos custos. Enquanto mencionam apenas a divisão entre custos fixos e variáveis, não fazem referência à classificação de custos em diretos e indiretos, que é fundamental para estabelecer critérios de rateio adequados. Essa lacuna evidencia a necessidade de maior padronização e aprofundamento na análise dos custos dentro da instituição.

A segunda pergunta, abordou sobre o favorecimento ou não da realidade dos custos por setor, ou procedimento. O Entrevistado 01 enfatizou que: *“na média ele favorece”*; o Entrevistado 02 não compreendeu a pergunta, porém explicou que existe um poder de negociação entre a instituição e o convênio: *“é a principal posso te falar é o poder de negociação que a gente tem com os convênios então a gente consegue mostrar pra eles que às vezes o custo daquele procedimento ele tá maior do que a receita que o convênio paga”*; já o Entrevistado 03 apontou a falta de uma ficha técnica para cada procedimento, contendo tudo o que é necessário para a realização de tal procedimento, e ele acredita que isso pode dificultar a mensuração dos custos: *“agora já faz um tempo que isso foi feito dentro do sistema isso já está bem consolidado a parte de custo por procedimento é que realmente ainda tem alguns procedimentos que não tem a ficha técnica, ficha padrão daquele procedimento dizendo exatamente o que é utilizado para fazer aquele procedimento, isso a gente tem grande maioria dos procedimentos a gente tem essa ficha mais ainda tem algumas que não tem”*.

Os dados apresentados revelam tanto pontos positivos quanto limitações significativas. Entre os aspectos positivos, destacam-se o uso de tecnologia, como o software integrado ao ERP para mensuração de custos, e a preocupação com custos variáveis e sua distribuição por centros de custo. Além disso, o poder de negociação com convênios e a menção à necessidade de fichas técnicas para procedimentos são elementos estratégicos importantes.

Por outro lado, a ausência de padronização nos critérios de mensuração e classificação de custos é uma limitação evidente. A falta de distinção entre custos diretos e indiretos compromete a definição de critérios de rateio e a análise mais precisa. A carência de fichas técnicas completas para todos os procedimentos também dificulta a mensuração real dos custos.

Assim, os dados indicam a necessidade de padronização, maior detalhamento na classificação de custos e aprimoramento na gestão das informações financeiras para melhorar a eficiência e a precisão na tomada de decisões.

Terceira pergunta indagou sobre se há uma regulamentação ou obrigação que impulse a mudança do sistema de custos hoje na organização. O Entrevistado 01 explicou que existe, sim, uma pressão externa dos convênios: *“Sim, hoje temos na área da saúde o convênio nos forçando que já nos obriga a ter uma saúde baseada em valores. E isso força a gente trabalhar com os custos TDABC”*. O TDABC (Custeio baseado em atividade baseado no tempo) parte do princípio da distribuição dos custos indiretos por unidade de tempo de capacidade e o tempo necessário para realizar uma operação ou atividade, apresentando de forma mais coerente os custos aos produtos. O custeio TDABC permite que as empresas

determinem de forma simples a prática os custos e a capacidade de seus processos, além de apurar a lucratividade (Kaplan; Anderson, 2004).

Ainda no contexto em relação à regulamentação ou obrigação que impulse a mudança, o Entrevistado 02 mencionou que: *“não, não tem”*; o Entrevistado 03 não compreendeu a pergunta, porém apontou o motivo pelo qual o custeio por absorção ainda é mais utilizado: *“poderia salientar planos de saúde, porque muitos utilizam a informação de custo para a formação de preço e para negociação com os convênios com as operadoras de saúde e nesse ponto o absorção também é mais aceito. Ele assim pro hospital ele está levando todo o custo por procedimento para aquele se ele fazer por atividade tem esse ponto de não talvez não conseguir levar todos os custos para os procedimentos né então isso talvez é outro ponto que o absorção ainda mais utilizado nos hospitais”*

Os dados mostram diferentes perspectivas sobre a regulamentação ou obrigação que impulsiona a mudança no sistema de custos. O Entrevistado 01 destacou a pressão externa dos convênios, que exige um modelo de custos mais detalhado, como o TDABC (Custeio baseado em atividades com foco no tempo), que distribui custos indiretos por unidade de tempo e melhora a precisão dos custos. Já o Entrevistado 02 afirmou que não há uma regulamentação que impulse essa mudança. O Entrevistado 03, embora não tenha compreendido totalmente a questão, explicou que o custeio por absorção ainda é preferido, pois permite alocar todos os custos de forma mais fácil para os procedimentos, sendo mais aceito em negociações com planos de saúde.

Em resumo, embora o TDABC ofereça uma abordagem mais precisa, o custeio por absorção ainda predomina devido à sua aceitação no setor de saúde e nas negociações com os convênios.

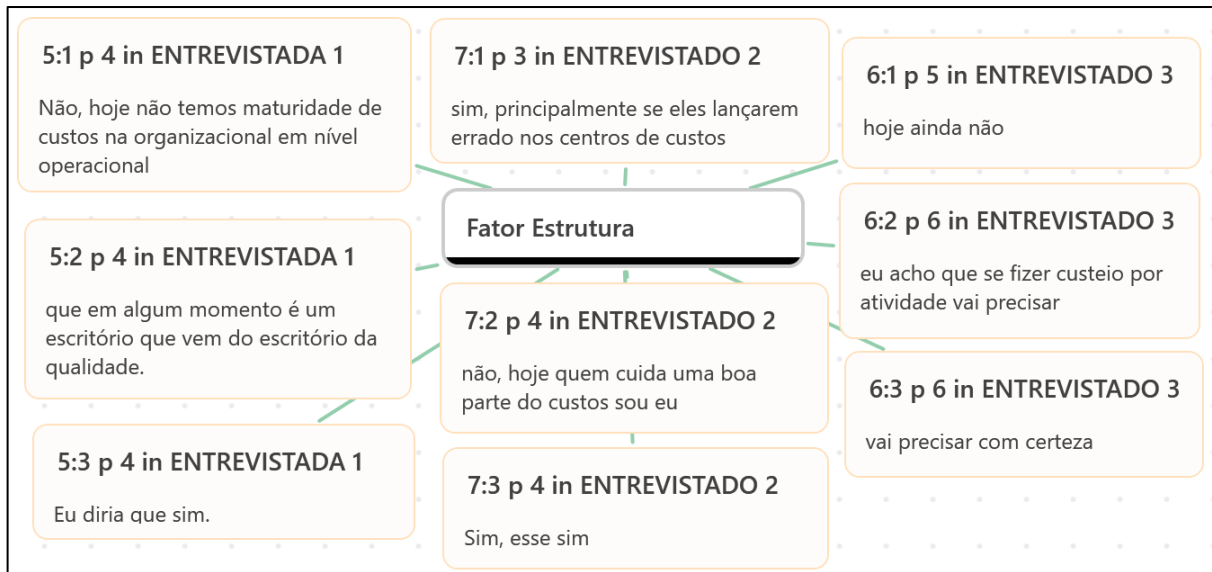
A quarta pergunta foi sobre se existe alguma pressão interna para a mudança do sistema de custo. O Entrevistado 01 explicou que a discussão precisa começar em um nível de como fazer o SUS não dar prejuízo, e ressalta que: *“Hoje não estamos nesse nível, porque estamos apenas no nível global e o global para você tomar as decisões, você vai ter que entender o custo da atividade tu não vai ter como fugir”*; o Entrevistado 02 apontou que: *“não, não tem”*; e o Entrevistado 03 explicou que: *“bom, eu acho que não, acho que hoje eles estão satisfeitos com as informações que eles tem lá”*. Com as respostas obtidas destaca-se que alguns veem a necessidade de uma revisão crítica do sistema de custos, outros estão confortáveis com as informações atuais, o que pode refletir uma oportunidade para promover uma discussão mais ampla sobre a gestão de custos na empresa.

O quinto e último questionamento foi sobre a pressão externa como o governo, e investidores, se há essa pressão para a alteração do sistema de custo para outro mais eficiente. O Entrevistado 01 disse que: *“hoje não tem”*; o Entrevistado 02 também relatou que: *“não”* e o Entrevistado 03 concorda em dizer que: *“na área hospitalar nesse momento ainda não”*. Nesse questionamento é possível notar a concordância entre as respostas, todos concordam que não existe nenhum tipo de pressão interna para a mudança do sistema de custo.

Comparando as respostas obtidas pelos respondentes, segundo o estudo de Lawrence e Lorsch (1967), que analisou como empresas de diferentes segmentos enfrentam diversidades econômicas e de mercado, constatou que maior diversidade interna requer mecanismos de integração. Organizações que se ajustam melhor ao ambiente tendem a ter resultados superiores. A literatura, como apontado por Chenhall (2003), destaca Fatores Contingenciais, como ambiente, tamanho, estrutura e tecnologia, que influenciam a eficácia organizacional. A abordagem contingencial busca alinhar eficácia e eficiência, promovendo melhor desempenho e alcance de metas. É possível notar que em alguns pontos existe uma concordância entre os respondentes, porém ainda tem a discordância de como é feito a mensuração dos custos da organização, e como a literatura traz esses fatores são pontos que influenciam na eficiência e eficácia dos resultados e na tomada de decisões.

4.3.2 Fator Estrutura

A Figura 07 apresenta uma síntese das respostas fornecidas pelos entrevistados em relação às três questões que abordam o Fator Estrutura. As perguntas foram formuladas com o intuito de compreender as percepções dos entrevistados sobre as condições estruturais da organização.

Figura 07 – Fator Estrutura

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

A Figura 07 traz a demonstração do Fator Contingencial Estrutura. Quando questionados se os colaboradores poderiam influenciar na implementação de um novo sistema de custos o Entrevistado 1 ressaltou que: “*Não temos maturidade de custos na organização em nível operacional*”. Por sua vez, o Entrevistado 2 classificou como: “*Sim, principalmente se eles lançarem errado nos centros de custos*”. Já o Entrevistado 3 mencionou que: “*Hoje ainda não*”.

Em relação às respostas dos entrevistados, observamos uma discordância significativa entre o entrevistado 3 e os demais. Desta forma, podemos concluir que os colaboradores desempenham um papel importante nesse processo, pois, por estarem na linha de frente, qualquer erro cometido por eles pode impactar negativamente.

A segunda pergunta tratou da necessidade de contratação de novos funcionários no caso de uma mudança no sistema de custos. O Entrevistado 1 esclareceu: “*Em algum momento, isso vem do escritório de qualidade*”. No decorrer da entrevista, ele destacou a falta de colaboradores no setor de custos e sugeriu, como solução, a futura implementação de um escritório de qualidade. Esse setor, comum em hospitais de grande porte, é responsável pela gestão das linhas de cuidado. O Entrevistado 1 enfatizou isso em outra parte da entrevista: “*É um setor que vai começar a entender a linha de cuidado. Isso já acontece em outros hospitais, e acredito que precisamos adotar esse modelo para estruturar melhor essa área*”. Em contrapartida, o Entrevistado 2 relatou que: “*Não, hoje quem cuida de uma boa parte dos custos sou eu*”. Por fim, o Entrevistado 3 destacou que: “*Eu acho que se fizer custeio por atividade vai*

precisar”. Observa-se, por meio das respostas, um desacordo entre os entrevistados quanto à necessidade de contratação de novos colaboradores. Enquanto a maioria reconhece que há, sim, a necessidade de ampliar a equipe para lidar com as mudanças no sistema de custos, um se opõe e acredita que essa contratação não é necessária no momento, sugerindo que a gestão atual dos custos já está sendo realizada de forma eficiente com os recursos disponíveis.

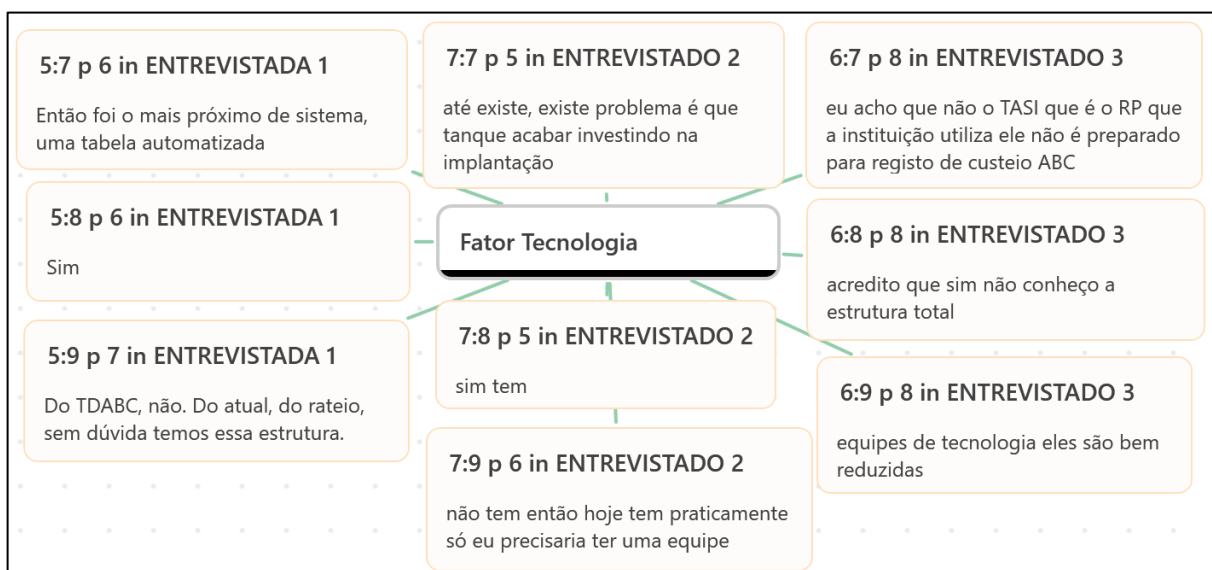
A última pergunta referente ao Fator Estrutura e em relação à necessidade de capacitação profissional os entrevistados foram bem sucintos em suas respostas, o Entrevistado 1 relatou que: “*eu diria que sim*”. Por sua vez o Entrevistado 2 expôs que: “*Sim, este sim*”. O Entrevistado 3 concordou com a ótica dos Entrevistados 1 e 2, pois relatou que: “*Vai precisar com certeza*”.

Podemos concluir que todos os entrevistados concordam sobre a importância da capacitação profissional relacionada ao Fator Estrutura. As respostas diretas mostram que eles reconhecem que, sem essa formação, a equipe pode ter dificuldades em seu trabalho. Isso destaca a necessidade urgente de investir em treinamento para melhorar os resultados.

4.3.3 Fator Tecnologia

A Figura 08 exibe um resumo das respostas dos entrevistados referentes às três perguntas que tratam do Fator Tecnologia. As questões visaram evidenciar quais são as percepções dos entrevistados referentes aos aspectos tecnológicos da organização, buscando entender como eles influenciam a organização.

Figura 08 – Fator Tecnologia



Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

O Fator Tecnologia é apresentado pela Figura 08. Quando indagados se existe algum sistema operacional instalado e preparado para o sistema ABC, o Entrevistado 1 relatou que: *“O mais próximo de sistema, uma tabela automatizada”*. Já o Entrevistado 2 expôs que: *“Até existe, o problema é que tem que acabar investindo na implementação”*. Por fim, o Entrevistado 3 relatou que: *“Eu acho que não o TASY que é o ERp que a instituição utiliza ele não é preparado para o registro de custeio ABC”*.

Através das respostas, podemos perceber que os entrevistados não chegaram a um consenso, indicando que não há um sistema amplamente conhecido. Pode-se concluir que a implementação desse sistema é algo distante e exigirá um investimento significativo para ser viabilizado.

Quando confrontados se a instituição teria computadores e equipamentos que atendessem a necessidade de implementação de um novo sistema, os entrevistados tiveram respostas semelhantes. O Entrevistado 1 apontou que: *“Sim”*; o Entrevistado 2 seguiu a mesma visão: *“sim, tem”*. Sem discordar dos demais, o Entrevistado 3 teve como resposta: *“Acredito que sim”*.

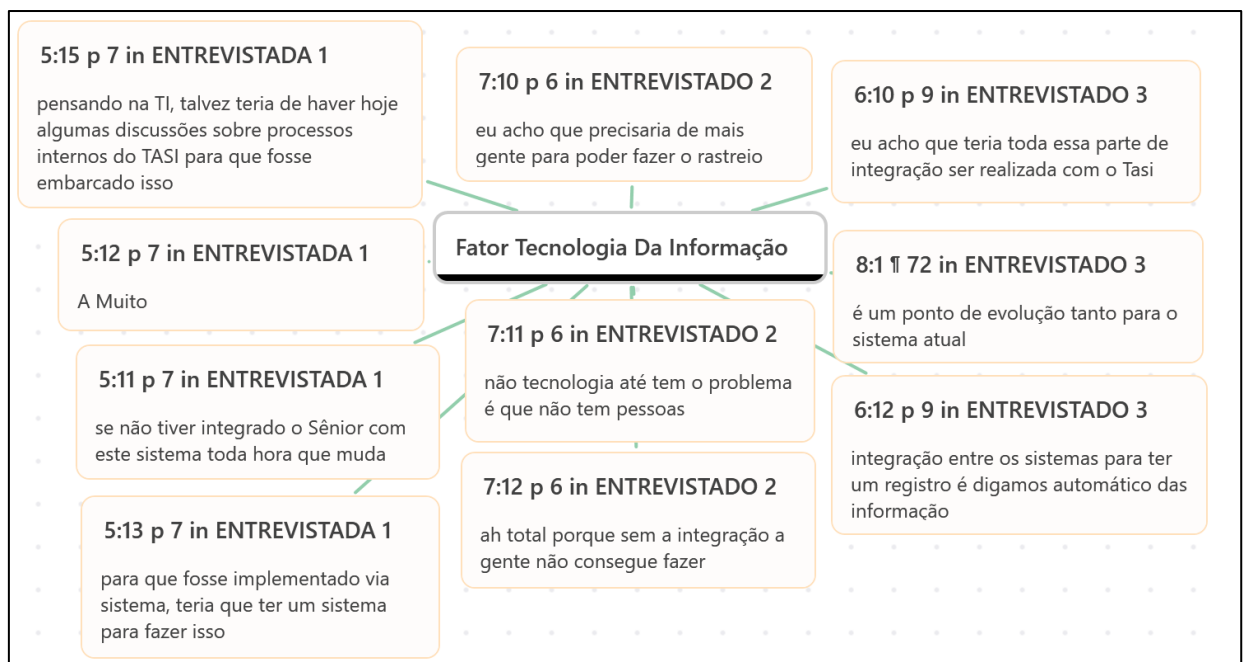
~~O mesmo aconteceu~~ quando questionado sobre se a equipe técnica estaria preparada e capacitada para a realização da implementação do sistema de custos ABC. O Entrevistado 1 enfatizou que: *“Do TDABC não. Do atual, do rateio, sem dúvidas temos essa estrutura”*. O Entrevistado 2 descreveu que: *“Não tem, então hoje tem praticamente só eu trabalhando, precisaria ter uma equipe”*. O Entrevistado 3 evidenciou que: *“Equipes de tecnologia são bem reduzidas na instituição”*. Percebe-se que a equipe técnica não está preparada nem capacitada para a implementação do sistema de custos ABC, o que pode representar um desafio significativo para a execução desse processo.

Quanto ao fator tecnologia, os entrevistados destacam como ponto negativo a deficiência na capacitação dos colaboradores no setor de custos. Por outro lado, a estrutura da instituição é considerada um aspecto positivo, pois afirmam que dispõe de uma boa infraestrutura. Fagundes *et al.* (2010) define o fator tecnologia como métodos e ferramentas utilizadas para a organização de dados ou gerenciamento de produtos, que podem envolver *hardware*, máquinas, equipamentos, pessoas, *softwares* e capital intelectual.

4.3.4 Fator Tecnologia Da Informação

A Figura 09 apresenta uma visão geral das respostas dos entrevistados às três questões relacionadas ao Fator Tecnologia da Informação. As perguntas foram desenvolvidas com o propósito de compreender de que forma os aspectos tecnológicos atuam dentro da organização e como eles a influenciam diretamente.

Figura 09 – Fator Tecnologia Da Informação



Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

A Figura 09 trata do Fator Tecnologia Da Informação onde os entrevistados foram questionados sobre quais seriam as principais mudanças em relação a implementação de um novo sistema de custos. O Entrevistado 1 ressaltou que: *“Eu acho que pensando no TI, talvez teria de haver hoje algumas discussões sobre processos internos do TASY para que fosse embarcado isso”*. No entanto, o Entrevistado 2 destacou que: *“Acho que precisaria de mais gente para poder fazer o rastreio”*. Em contrapartida, o Entrevistado 3 relatou que: *“Eu acho que teria toda esta parte de integração ser realizada com o TASY”*.

Pode-se perceber que os entrevistados apontam diferentes necessidades para implementar um novo sistema de custos. O Entrevistado 1 fala sobre a importância de discutir como o sistema TASY funciona atualmente, enquanto o Entrevistado 2 menciona que seriam necessárias mais pessoas para ajudar no rastreamento. O Entrevistado 3 destaca que a integração

com o TASY é fundamental. No geral, todos concordam que a mudança precisa de planejamento e recursos adequados.

A segunda pergunta do Fator Tecnologia Da Informação é sobre se o hospital teria tecnologia para a implementação de um sistema de custos. O Entrevistado 1 comentou: *“A muito, se não estiver integrado ao Sênior com este sistema toda hora que muda”*; o Entrevistado 2 relatou que: *“Não tecnologia até tem o problema é que não tem pessoas”*; por último, o Entrevistado 3 destacou que: *“é um ponto de evolução tanto para o sistema atual”*.

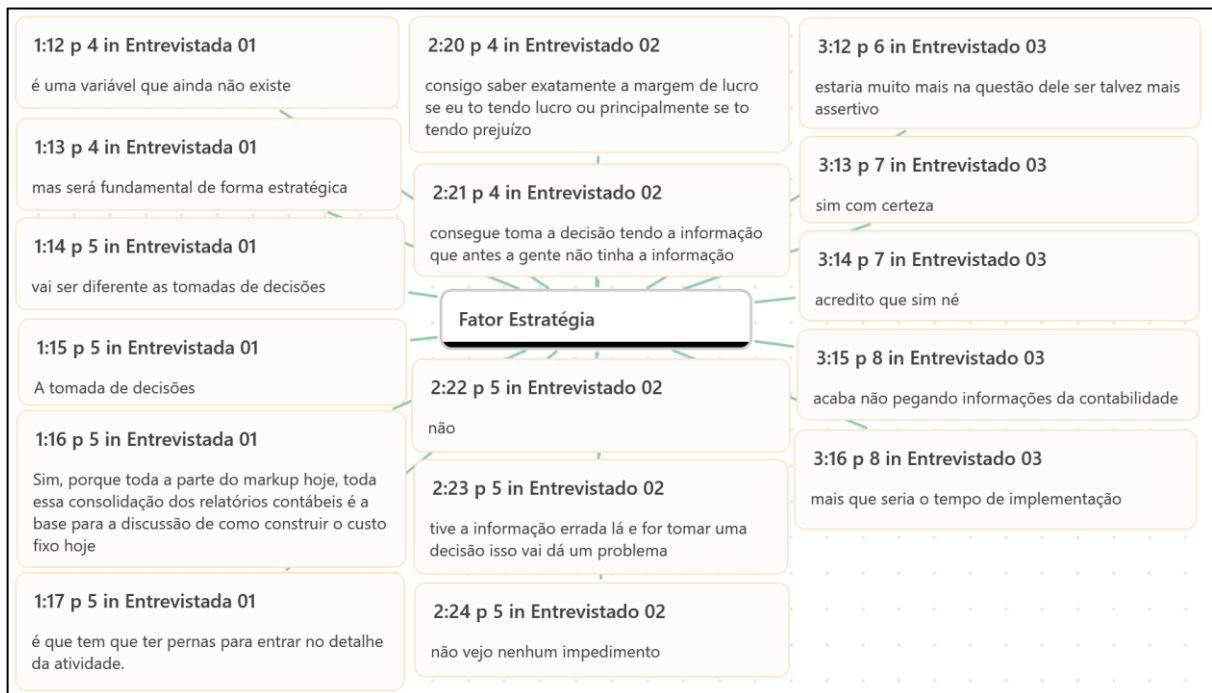
Aqui está a reescrita com palavras mais simples: "Percebe-se que os entrevistados têm opiniões diferentes sobre a tecnologia disponível para implementar um sistema de custos no hospital. O Entrevistado 1 destaca a importância de integrar com o sistema Sênior, pois acredita que isso facilitaria a implementação. O Entrevistado 2 menciona que, embora haja tecnologia, a falta de pessoal qualificado é um grande desafio. Por fim, o Entrevistado 3 vê essa mudança como uma oportunidade para melhorar o sistema atual. No geral, todos concordam que, apesar da tecnologia disponível, é importante ter profissionais qualificados para que a implementação funcione.

Em relação à última pergunta do Fator se refere ao quão eficaz pode ser a informação da informação externa para a integração de dados na viabilização de uma tecnologia de implementação eficiente de sistemas de custos. O Entrevistado 1 revelou que: *“Para que fosse implementado via sistema, teria que ter um sistema para fazer isso”*; O Entrevistado 2 seguiu a mesma linha de pensamento: *“Há total porque sem a integração a gente não consegue fazer”*; por fim, o Entrevistado 3 contou que: *“Integração entre os sistemas para ter um registro é digamos automático das informações”*.

Ao vincular as respostas, se observa que o principal ponto negativo relacionado à tecnologia da informação é a falta de integração entre os sistemas e a carência de colaboradores selecionados para executar as tarefas. Rezende e Abreu (2000), destacam que esse fator demanda investimentos contínuos e reavaliações para manter sua relevância, gerando conjuntos de recursos tecnológicos para a produção e utilização de informações. Esse processo envolve a gestão de dados e informações, bem como o uso de *hardware* e *software*.

4.3.5 Fator Estratégia

A figura 10 apresenta respostas obtidas em relação ao Fator Estratégia. As perguntas foram desenvolvidas com o propósito de entender se a organização possui estratégias para uma implementação de um novo sistema de custos.

Figura 10 – Fator Estratégia

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

A Figura 10 demonstra as respostas dos questionamentos referentes ao fator estratégia. O primeiro questionamento é em relação como um sistema de custos baseado em atividade influencia as estratégias da empresa. O Entrevistado 01 explica que: *“Acho que para a instituição essa é uma variável que ainda não existe, mas será fundamental de forma estratégica, para a gente melhorar entender as margens de lucro que temos por linha de cuidado.”*;

Já o Entrevistado 02 enfatizou a importância dos custos baseados em atividade influencia na questão de lucro ou prejuízo: *“consigo saber exatamente a margem de lucro se eu to tendo lucro ou principalmente se to tendo prejuízo”*;

O Entrevistado 03 evidenciou que: *“estaria muito mais na questão de ele ser talvez mais assertivo”*. De acordo com a teoria de Martins (2000), o Custeio por Absorção é uma ferramenta que oferece uma visão detalhada e precisa dos custos, analisando profundamente as atividades da organização e sua conexão direta com os produtos. Em comparação com métodos tradicionais, que alocam custos com base apenas no volume de produção, o Custeio por Atividades (ABC) destaca-se por sua capacidade de identificar as atividades que realmente consomem recursos. A partir disso, ele atribui custos aos produtos com base na quantidade específica de atividades realizadas para cada um. Esse enfoque permite uma compreensão mais detalhada e acurada de como os custos são gerados, proporcionando uma visão mais clara e

eficiente da relação entre custos e produtos, essencial para a tomada de decisões mais informadas e estratégicas.

A segunda pergunta foi em relação à percepção dos respondentes, como a informação de custos contribui para alcançar metas e objetivos definidos pela direção do hospital. O Entrevistado 01 explicou que: *“vai ser diferente as tomadas de decisões”*; o Entrevistado 02 também comentou a relação da tomada de decisão na organização: *“consegue tomar a decisão tendo a informação que antes a gente não tinha a informação”*. Já o Entrevistado 03 disse que: *“sim com certeza”*.

Os depoimentos dos entrevistados sobre o impacto do sistema de custos baseado em atividade (ABC) revelam percepções positivas e úteis para a organização. O Entrevistado 01 destacou que o ABC ajudaria a entender melhor as margens de lucro por linha de cuidado, sugerindo uma contribuição estratégica importante. O Entrevistado 02 enfatizou que o sistema permite identificar claramente o lucro ou prejuízo, facilitando decisões mais precisas. Já o Entrevistado 03 mencionou a assertividade do sistema, destacando sua capacidade de fornecer dados confiáveis para decisões mais eficientes. Apesar de reconhecerem a importância do ABC, os entrevistados indicaram que sua aplicação prática ainda está em desenvolvimento. Essa transição para um sistema mais detalhado pode gerar melhorias na tomada de decisões e no gerenciamento de custos, mas ainda exige adaptação e familiarização.

A terceira pergunta foi em relação à percepção dos respondentes como a informação de custos de forma ineficiente pode dificultar o alcance de metas e objetivos definidos pela direção do hospital. O Entrevistado 01 citou que seria na: *“tomada de decisões”*; o Entrevistado 02 concordou com o Entrevistado 01 em relação à tomada de decisões: *“é que é assim, se você tiver a informação errada lá e for tomar uma decisão isso vai dá um problema bem sério no resultado do hospital de qualquer empresa”*; o Entrevistado 03: *“acredito que sim né”*.

Entrevistados destacam os riscos de usar informações de custos de forma ineficiente. O Entrevistado 01 apontou que isso afeta a tomada de decisões, enquanto o Entrevistado 02 ressaltou que dados incorretos podem causar sérios problemas nos resultados do hospital ou de qualquer empresa. O Entrevistado 03 também concordou, enfatizando que a precisão das informações é essencial. De maneira geral, as respostas indicam que informações erradas podem comprometer seriamente o alcance das metas e objetivos definidos pela direção do hospital, impactando negativamente os resultados organizacionais.

A quarta pergunta foi em relação aos dados fornecidos pelo setor da contabilidade, se influenciam na tomada de decisões e na implementação de um novo sistema de custos. O

Entrevistado 01 explicou que: *“sim, toda a parte de markup hoje, toda essa consolidação dos relatórios contábeis é a base para a discussão de como construir o custo fixo hoje”*.

O Entrevistado 02 discordou do Entrevistado 01, explicou que: *“não, eu vou te falar o porquê que não, é que na verdade o que acontece hoje a gente vai lá a gente tem o sistema ele vai lá e coleta o que a contabilidade digitou”*.

Entrevistado 03 discorda com o Entrevistado 02, explicando que não pega os dados da contabilidade que: *“como eu te falei lá acaba não pegando informações da contabilidade né acaba pegando as informações diretas no ERP e direto do Tasy então não pega da contabilidade hoje”*. A principal divergência encontrada nas respostas dos entrevistados está na visão do papel da contabilidade no processo de gestão de custos. Enquanto, o Entrevistado 01 entende a contabilidade como central para a construção de um sistema de custos eficiente, os Entrevistados 02 e 03 acreditam que os dados contábeis não são diretamente utilizados, sendo os sistemas operacionais ERP e Tasy as fontes primárias de dados.

As falas dos entrevistados revelam divergências sobre o papel da contabilidade na gestão de custos. O Entrevistado 01 vê os dados contábeis, como o markup e relatórios consolidados, como fundamentais para a construção do custo fixo e para a tomada de decisões. Por outro lado, os Entrevistados 02 e 03 discordam, afirmando que as informações contábeis não são diretamente usadas, sendo o ERP e o Tasy as principais fontes de dados. A principal diferença está na visão sobre a integração da contabilidade com os sistemas operacionais, o que pode impactar a eficácia na implementação de um novo sistema de custos. Essa divergência sugere a necessidade de alinhar os processos de contabilidade com os sistemas operacionais para uma gestão de custos mais eficiente.

Na quinta pergunta é abordada a questão de quais as estratégias poderiam ser otimizadas ou prejudicadas com a implementação do sistema de custeio ABC. O Entrevistado 01 explicou que: *“É qualquer mudança de processo, sei lá, imagina se vocês tivessem feito esse trabalho no centro cirúrgico antigo e mudado completamente o centro cirúrgico a partir da mudança que a gente teve. Teria que ser refeito tudo então precisa de perna para ter essa estrutura.”*; o Entrevistado 02 mencionou que: *“não vejo nenhum impedimento assim eu acredito que não”*; porém, o Entrevistado 03, teve uma opinião diferente, explicou que seria: *“eu acho mais que seria o tempo de implementação acho que não teria digamos assim nada de prejudicial ou não isso sempre é uma decisão da instituição e de mudança da ferramenta ou não hoje eu acho que seria mais esse tempo mesmo”*.

As respostas dos entrevistados apresentam diferentes opiniões sobre as estratégias que poderiam ser otimizadas ou prejudicadas com a implementação do sistema de custeio ABC. O

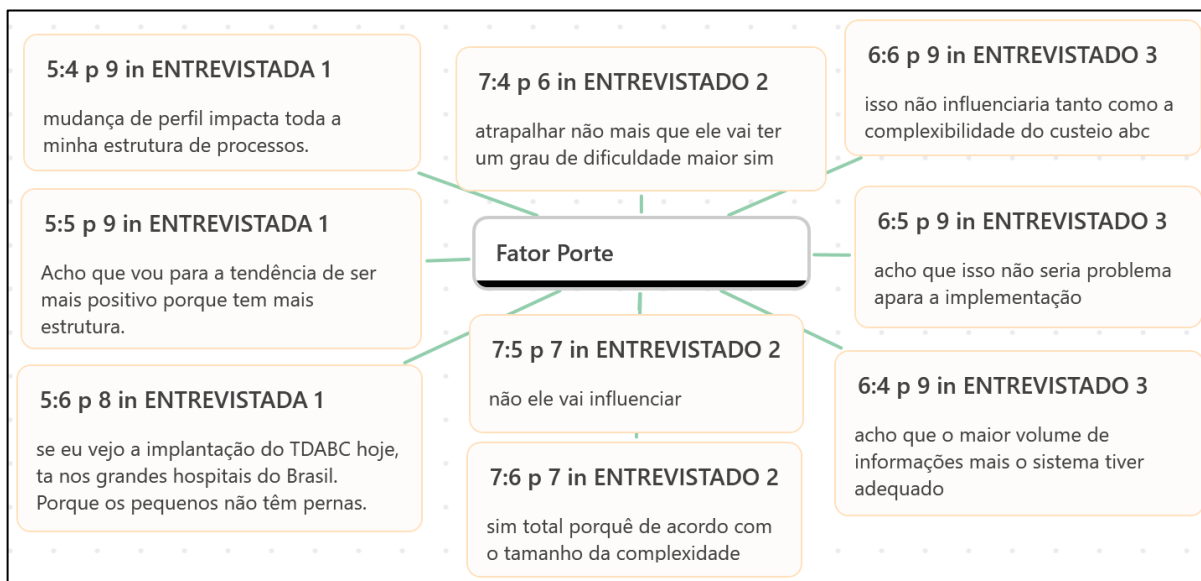
Entrevistado 01 sugeriu que mudanças significativas no processo, como a reestruturação de um centro cirúrgico, exigiriam tempo e esforço para adaptar o sistema ABC à nova estrutura. O Entrevistado 02 não identificou impedimentos, acreditando que a implementação não prejudicaria nenhuma estratégia. Já o Entrevistado 03 destacou que o principal desafio seria o tempo de implementação, mas não enxergou aspectos prejudiciais na mudança. Em resumo, as respostas indicam que o maior obstáculo seria o tempo necessário para adaptar o sistema, mas, de maneira geral, não há consenso sobre impactos negativos diretos nas estratégias da instituição.

A discordância entre os entrevistados sobre como a ineficiência na informação de custos pode impactar o alcance das metas reflete a complexidade da gestão de custos dentro da organização. Enquanto os Entrevistados 01 e 03 concordam que informações imprecisas podem prejudicar o desempenho e a tomada de decisões, o Entrevistado 02 acredita que isso não representaria um obstáculo significativo. Essa falta de consenso pode dificultar a identificação clara dos problemas enfrentados pela instituição, especialmente no que se refere à adaptação das estratégias à realidade operacional.

Ao relacionar essas respostas com a teoria contingencial, observa-se que a implementação do sistema de custeio ABC deve ser vista como um processo que precisa ser ajustado conforme as características e necessidades específicas da organização. A teoria, como defendido por Frezatti et al. (2009) e Fagundes et al. (2010), propõe que não há um modelo único para a estrutura organizacional; cada organização, com seu ambiente, cultura e estratégia, demanda uma abordagem personalizada. Nesse contexto, a implementação do sistema de custeio ABC deve ser flexível e adaptativa, ajustando-se às condições internas e externas da organização, com o objetivo de melhorar o desempenho, facilitar a adaptação às mudanças e, principalmente, alinhar-se à estratégia organizacional para evitar obstáculos no futuro (Junqueira et al., 2016).

4.3.6 Fator Porte

Por fim, o último fator contingencial abordado foi o porte da organização, representado na Figura 11. Essa análise buscou compreender se o tamanho da empresa exerce alguma influência em caso de mudanças.

Figura 11 – Fator Porte

Fonte: elaborado pelas autoras (2024).

Conforme demonstrado na Figura 11, os entrevistados foram questionados sobre o Fator Porte. A primeira questão foi referente ao porte do hospital, bem como ao atendimento a convênios, SUS e privados, se pode dificultar a implementação do sistema de custos ABC. O Entrevistado 1 citou: *“Mudança de perfil impacta toda a minha estrutura de processos”*. Em seu ponto de vista, o Entrevistado 2 considerou que: *“Atrapalhar não mais que ele vai ter um grau de dificuldade maior sim”*. Já o Entrevistado 3 relatou: *“Isso não influencia tanto como a complexibilidade do custeio ABC”*.

Os entrevistados têm opiniões diferentes sobre como o porte do hospital e o atendimento a diversos tipos de convênios podem influenciar a implementação do sistema de custos ABC. O Entrevistado 1 acredita que a mudança no perfil do hospital impacta profundamente os processos. O Entrevistado 2 confirma que embora não seja um obstáculo direto, a implementação será mais difícil. O Entrevistado 3, por sua vez, considera que esses fatores não são tão importantes quanto à complexidade do próprio sistema de custódia ABC.

A segunda pergunta do Fator se refere se há pressão social por ampliações contínuas como aumento de leitos e especialização, se influência de alguma forma a implementação de um novo sistema de custos. Os entrevistados tiveram respostas divergentes, o Entrevistado 1 contou que: *“A tendência de ser mais positivos porque tem mais estrutura”*. Em contrapartida, o Entrevistado 2 considerou que terá influência: *“Não ele vai influenciar”*; e por fim, o Entrevistado 3 seguiu a mesma linha de pensamento que o Entrevistado 1, pode-se perceber através de sua resposta: *“Acho que isso não seria problema para a implementação”*.

As opiniões dos entrevistados sobre a pressão social por ampliações constantes e seu impacto na implementação de um novo sistema de custos são bem diferentes. O Entrevistado 1 e o Entrevistado 3 têm uma visão otimista, acreditando que a expansão da estrutura pode ajudar na melhoria. Por outro lado, o Entrevistado 2 vê essa pressão como um fator que realmente vai afetar o processo. Essa diferença de opiniões mostra que, enquanto alguns veem a ampliação como algo positivo, outros reconhecem que as mudanças constantes podem apresentar desafios adicionais.

Por fim, a terceira pergunta questionou a influência pelo tamanho da organização na implementação do sistema de custeio ABC o Entrevistado 1 relata que *“A implementação do TDABC hoje ta nos grandes hospitais do Brasil. Porque os pequenos não tem pernas”*. Pode-se perceber que o Entrevistado 2 concorda com o Entrevistado 1 através de sua fala: *“Sim total porque de acordo com o tamanho da complexidade”*. Acompanha a mesma linha de pensamento o Entrevistado 3 que diz: *“O maior volume de informações mais o sistema tiver adequado”*.

Todos os entrevistados concordam que o tamanho da organização influencia bastante na implementação do sistema de custódia ABC. O Entrevistado 1 aponta que apenas os hospitais maiores estão usando esse sistema, indicando que os hospitais têm menores dificuldades estruturais. O Entrevistado 2 reforça essa ideia, dizendo que a complexidade do sistema depende do tamanho da instituição. O Entrevistado 3 completa essa visão, destacando que a quantidade de informações exige um sistema mais adequado.

De encontro com as respostas Chenhall (2003) O porte da empresa influencia diretamente sua estrutura e os mecanismos de controle. À medida que a empresa cresce, a necessidade de informações para os gestores, assim como de regras, documentações e especialização de funções e tarefas, também aumenta. Empresas menores, por não disporem dos mesmos recursos que as grandes corporações, tendem a adotar práticas de gerenciamento menos sofisticadas, enquanto as maiores conseguem implementar mecanismos mais avançados.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo geral compreender como os Fatores Contingenciais afetam a implementação do método de custeio baseado em atividade em uma fundação hospitalar em Cascavel - PR. Para ajudar atingir esse objetivo foram definidos três objetivos específicos: a) Caracterização do perfil da instituição hospitalar de Cascavel - PR; b) Identificar as características do sistema de custos na percepção dos colaboradores da instituição hospitalar

de Cascavel - PR; c) Analisar os fatores contingenciais que influenciam a implementação de um sistema de custos.

No objetivo específico A, tratou sobre a caracterização do perfil da instituição. A partir das entrevistas realizadas com colaboradores da instituição hospitalar, foi possível obter um panorama detalhado sobre o perfil organizacional e as práticas internas. Os resultados indicaram que o hospital tem uma estrutura robusta, porém necessitam de um alinhamento de gestão e práticas e contratação de novos profissionais que possam ser mais focados nas áreas de custo. Esse perfil reflete a necessidade da implementação de práticas de controle de custos, como o sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), que podem contribuir para melhorar os direcionadores de custos, compreender quanto cada departamento custa, otimizar recursos e eficiência no operacional da organização.

A fim de responder ao objetivo específico B, foram levantadas preposições no começo deste estudo, e após discussões pode-se, enfim, compará-las, onde foi apontado na P1 em relação à compreensão e as principais dificuldades enfrentadas com o sistema de custo atual e as possíveis melhorias, com o sistema de custeio por absorção atualmente utilizado na fundação hospitalar carece de padronização nos critérios de rateio. Essa abordagem resulta em alocações arbitrárias de custos, que comprometem a precisão das informações para a gestão e dificultam a tomada de decisões estratégicas.

Para responder ao objetivo específico C, que se refere aos Fatores Contingenciais, foram criadas proposições para cada fator. A afirmação feita em P2a, referente ao Fator Ambiente, diz respeito ao ambiente externo, como governo e sociedade, e sua influência na implementação do sistema de custo pelo custeio ABC. Embora a pressão externa, como regulamentações e exigências dos convênios, exerça uma influência moderada sobre a adoção do método ABC, a falta de uma obrigatoriedade explícita reduz a pressão para que a organização adote um sistema mais eficiente. Todos os respondentes concordam que, atualmente, não há essa pressão ou influência significativa.

Em relação a P2b Fator Estrutura, que aborda a questão da estrutura organizacional focada nos colaboradores e nos diversos setores da fundação hospitalar, é destacado que a estrutura apresenta limitações na implementação do sistema de custeio ABC, especialmente devido à falta de colaboradores capacitados e à inexistência de setores especializados, como escritórios de qualidade. No entanto, se os colaboradores forem devidamente treinados e alinhados com as metas organizacionais, eles podem desempenhar um papel crucial no sucesso da implementação do novo sistema. Todos os entrevistados concordam que a capacitação e o

alinhamento com as metas organizacionais têm um impacto positivo na implementação do sistema de custeio ABC.

Na afirmação P2c Fator Estratégia, que aborda a influência do sistema de custos nas estratégias da organização, alcance de metas e objetivos, e na tomada de decisões, todos os entrevistados concordaram que é fundamental ter um sistema de custos assertivo para garantir estratégias eficazes na tomada de decisões. A adoção do método ABC contribui significativamente para as estratégias organizacionais, permitindo maior precisão na alocação de custos e identificação de atividades não rentáveis. Isso viabiliza a otimização de recursos, a redução de desperdícios e oferece maior suporte à tomada de decisões gerenciais.

A proposição P2d, relacionada ao Fator Tecnologia, aborda a questão da falta de um sistema operacional compatível com o método ABC, destacando que isso representa uma barreira crítica para sua implementação. A adoção do sistema exigirá investimentos significativos em tecnologia, bem como a integração do método ABC com o ERP existente na organização. Além disso, será essencial realizar a capacitação técnica da equipe, garantindo que todos os envolvidos no processo possam operar o novo sistema de forma eficiente, assegurando o sucesso da implementação e otimizando os resultados.

A afirmação feita em P2e, referente ao Fator Tecnologia da Informação, aborda as principais mudanças necessárias para a implementação do sistema ABC, destacando se existe tecnologia suficiente para isso. A proposição foi confirmada, já que todos os respondentes concordam que é necessária uma ampliação da tecnologia para viabilizar a implementação de um novo sistema de custos. A tecnologia da informação pode ser um facilitador importante para o método ABC, mas a integração insuficiente entre sistemas existentes, como o Tasy e o ERP, dificulta a coleta e análise de dados. Avanços na infraestrutura tecnológica são essenciais para garantir uma implementação eficaz e otimizar o processo de gestão de custos.

A última proposição, P2f Fator Porte, aborda a influência do porte do hospital na implementação do sistema de custeio ABC, sugerindo que o porte teria uma influência positiva. No entanto, essa proposição não se confirmou, pois todos os entrevistados concordam que o porte não influencia diretamente a implantação do novo sistema de custeio. O porte da fundação hospitalar, na verdade, pode influenciar positivamente a implementação do método ABC devido à complexidade e à quantidade de setores atendidos. No entanto, o grande desafio reside em alinhar as demandas específicas de diferentes áreas, como SUS e convênios, com os critérios de custos estabelecidos pelo novo sistema.

Por fim, conclui-se que este estudo destacou a complexidade envolvida na implementação do método de custeio baseado em atividade (ABC) em uma fundação hospitalar

em Cascavel - PR. A pesquisa revelou que, embora alguns colaboradores considerem o sistema atual eficiente, a maioria reconhece a necessidade de melhorias. Os resultados fornecem informações valiosas para gestores hospitalares, evidenciando que um sistema de custos eficaz é crucial para a tomada de decisões estratégicas e para otimizar a eficiência operacional.

Como sugestão para estudos futuros, sugere-se aprofundar a análise da interação entre os fatores contingenciais e a dinâmica organizacional, ampliando o entendimento sobre como cada fator contribui para o sucesso ou limitações na adoção de práticas de controle de custos em instituições hospitalares.

REFERENCIAS

- AZEVEDO, A. P. F.; GOUVÊA, J. B. Custeio por Absorção X Custeio. *In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, 3., 2006. **Anais [...]**. 2006. Disponível em: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/871_CUSTEIO%20POR%20ABSORCAO%20X%20CUSTEIO%20ABC.pdf. Acesso em: 29 out. 2024.
- BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. **ABCustos**, [S. I.], v. 3, n. 2, p. 27-54, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.47179/abcustos.v3i2.41>. Acesso em: 29 out. 2024.
- BONACIM, C. A. G.; ARAÚJO, A. M. P. de. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, [S. I.], v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400007>. Acesso em: 29 out. 2024.
- CARARETO, E. S.; TAVARES, M. P. Z.; VALE, V. P. do.; JAYME, G. Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da Ueg**, [S. I.], v. 2, n. 2, p. 1-24, 2006. Disponível em: <https://zenodo.org/records/5541937>. Acesso em: 29 out. 2024.
- CAVICHIOLO, D. **Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais**. 2017. 119 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2017. Disponível em: <https://tede.unioeste.br/handle/tede/3446>. Acesso em: 29 out. 2024.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, [S. I.], v. 28, p. 127-168, 2003. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)0002](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)0002). Acesso em: 24 out. 2024.
- COSTA, N. J.; STIVANIN, A. C.; FESTI, C. C.; GUEDES, T. de O.; TEIXEIRA, W. de F. **Estudo da abordagem contingencial na gestão de projetos. In: Encontro de Engenharia de Produção Agroindustrial**, 5., 2011, Campo Mourão. **Anais [...]**. Campo Mourão: FECILCAM, 2011. Disponível em: http://www.fecilcam.br/anaais/v_eepa/trabalhos/13-eepa.pdf. Acesso em: 29 out. 2024.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ELLER, R. Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 29, n.126, p. 79-86, 2000.
- FAGUNDES, J. A.; PETRI, M.; LAVARDA, R. B.; RODRIGUES, M. R.; LAVARDA, C. E. F.; SOLLER, C. C. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 78, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.13037/gr.vol26n78.792>. Acesso em: 29 out. 2024.

FREZATTI, F.; ROCHA, W. N.; NASCIMENTO, A. R. do.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. de. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES Journal**, [S. l.], v. 8, n. 4, p. 161-179, 2009. Disponível em: <https://revista.fumec.br/index.php/facesp/article/view/169>. Acesso em: 29 out. 2024.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

JUNQUEIRA, E.; DUTRA, E. V.; ZANQUETTO FILHO, H.; GONZAGA, R. P. Efeito das Escolhas Estratégicas e dos Sistemas de Controle Gerencial no Desempenho Organizacional. **Revista Contabilidade & Finanças**, [S. l.], v. 27, n. 72, p. 334–348, 2016. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/121493>. Acesso em: 30 out. 2024.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven Activity-Based Costing. **Harvard Business Review**, v. 82, n. 11, 2004.

LAUDON, Kenneth C. LAUDON Jane Price. **Gerenciamento de sistema de informação**. 1999.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and environment: Managing differentiation and integration**. Boston: Havard Press, 1967.

LEONE, G.S. G.; LEONE, J. R. G. **Dicionário de custos**. São Paulo: Atlas, 2004

LORENZATO, N. T. **Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul**. 2014. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Ciências Econômicas, 2014. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/140580/000968418.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 29 out. 2024.

MARTINS, E. Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. **Caderno de estudos**, [S. l.], n. 24, p. 28-37, 2000. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1413-92512000000200002>. Acesso em: 29 out. 2024.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E. de; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. de. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, [S. l.], v. 18, n. 44, p. 33-43, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000200004>. Acesso em: 29 out. 2024.

MOTTA, F. G. **Fatores Condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas Empresas**: estudo multicasos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos - SP. 2000. 205 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade de São Paulo, São Carlos, 2000. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-19022002-123306/>. Acesso em: 29 out. 2024.

NOTTAR, D. I. da S. **Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implantação nas universidades federais brasileiras**. 2022. 126 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel - PR. Disponível em: <https://tede.unioeste.br/handle/tede/5995>. Acesso em: 29 out. 2024.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ Jr., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 5. ed. São Paulo: Atlas. 2012.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologias de custos utilizadas nas maiores indústrias do setor têxtil do Estado de Santa Catarina. **Revista Ciências Administrativas: Journal of Administrative Sciences**, [S. l.], v. 17, n. 3, 2014. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rca/article/view/3299>. Acesso em: 29 out. 2024.

REZENDE, D. A.; ABREU, A. F. D. **Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ROVARIS, N. R. S. **Fatores contingenciais que afetam a implementação de um sistema informacional de custos: o caso de um hospital público do oeste do Paraná**. 2018. 108 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2018. Disponível em: <https://tede.unioeste.br/handle/tede/4311>. Acesso em: 29 out. 2024.

SANTOS, F. de O. **Avaliação do Sistema de Controle Gerencial sob a influência de fatores contingenciais: estudo de caso em um grupo econômico**. 2014. 84 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2014. Disponível em: <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/4689>. Acesso em: 29 out. 2024.

SILVA, T. P.; FANK, O. L.; SCARPIN, J. E. **Entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos pelos gestores públicos com base na lei de responsabilidade fiscal**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/500/500>. Acesso em: 29 out. 2024.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de Custos: Uma Abordagem Integrada em Contabilidade, Engenharia e Administração**. São Paulo: Atlas. 2009.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. **Pesquisa qualitativa em administração: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

APÊNDICE A

ROTEIRO DE ENTREVISTA
1. Em relação ao perfil dos respondentes: 1.1 Qual sua Idade? 1.2 Qual a sua formação acadêmica? 1.3 Qual a sua função? 1.4 Há quanto tempo trabalha no hospital?
2. Em relação ao sistema atual de custos: 2.1 Qual o método de custeio utilizado hoje na organização? 2.2 Poderia explicar como é realizado o rateio dos custos no hospital? 2.3 Quais são as principais dificuldades encontradas com o sistema de custos atualmente implantado no hospital? 2.4 Quais as mudanças do sistema de custos poderiam ser feitas para melhorar e tornar mais eficiente o sistema?
3. Fatores Contingenciais 3.1 Fator: Ambiente Externo/Interno 3.1.1 De que maneira é feita a mensuração e o reconhecimento dos custos no hospital? 3.1.2 Conte como o sistema de custos utilizado favorece ou não a realidade dos custos por setor ou procedimentos? 3.1.3 Comente se existe alguma regulamentação ou obrigação que impulse a mudança do sistema de custos de hoje para outro, como o ABC por exemplo? 3.1.4 Comente se há alguma pressão interna para mudança do sistema de custos que vocês utilizam hoje. 3.1.5 Em relação a pressões externas, por exemplo, governo, investidores etc., existe alguma exigência para alteração do sistema de custos para outro mais eficiente, comente em relação a isso. 3.2 Fator: Estrutura organizacional 3.2.1 Os colaboradores influenciam de alguma maneira na implementação do sistema de custos ABC no hospital, comente como é visto nesse sentido. 3.2.2 Com a implementação de novo sistema de custos existe a necessidade de contratação de novos colaboradores? 3.2.3 A necessidade de capacitação profissional como treinamento de colaboradores, impacta a implementação do sistema de custos, comente sobre essa questão. 3.3 Fator: Estratégia 3.3.1 Como um sistema de custos baseado em atividade influencia as estratégias da empresa, por exemplo definição do preço de venda por procedimentos/setor, ou, margem de lucro etc. 3.3.2 Na sua percepção, como a informação de custos contribui para alcançar metas e objetivos definidos pela direção do hospital? 3.3.3 Na sua percepção, como a informação de custos de forma ineficiente pode dificultar o alcance de metas e objetivos definidos pela direção do hospital? 3.3.4 Os dados fornecidos pelo setor da contabilidade, influenciam na tomada de decisões e na implementação de um novo sistema de custos? 3.3.5 Quais são as estratégias que poderiam ser otimizadas ou prejudicadas com a implementação de um sistema de custeio baseado em atividade (ABC)? 3.4 Fator: Tecnologia

- 3.4.1 Existe algum sistema operacional instalado e preparado para suportar a implementação do sistema de custos ABC?
- 3.4.2 Existem computadores/equipamentos que atendem a necessidade da implementação do sistema de custos ABC?
- 3.4.3 O hospital possui uma equipe técnica preparada e capacitada para a realização da implementação do sistema de custos ABC?

3.5 Fator: Tecnologia da informação

- 3.5.1 Quais seriam as principais mudanças em relação ao sistema caso fosse implementado o sistema de custeio ABC?
- 3.5.2 Comente se há tecnologia para implementação de um sistema de custos ABC no hospital hoje, caso não, o que faltaria?
- 3.5.3 Até que ponto a tecnologia de informação voltada para integração de dados pode viabilizar a implementação eficiente do sistema de custos?

3.6 Fator: Porte

- 3.6.1 A questão de ser um hospital grande, e atender privado, convênio e SUS, pode atrapalhar a implementação do sistema de custos ABC, comente sobre.
- 3.6.2 A pressão social por ampliações contínuas, aumento de leitos, atendimentos e especialidades influencia de alguma forma a implementação de um novo sistema de custos, o ABC, comente sobre.
- 3.6.3 Há alguma influência pelo tamanho da organização na implementação do sistema de custeio ABC?