

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE EM IFRS E
CONTROLADORIA**

DANILA DE OLIVEIRA ROSADO

**Ferramentas da Contabilidade Gerencial aplicadas a Organizações da Área da
Saúde: um estudo bibliométrico**

**Belo Horizonte
2021**

DANILA DE OLIVEIRA ROSADO

Ferramentas da Contabilidade Gerencial aplicadas em a Organizações da Área da Saúde: um estudo bibliométrico

Monografia apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Contabilidade em IFRS e Controladoria.

Área de Concentração: Contabilidade Gerencial

Orientador: Prof. Ewerton Alex Avelar

**Belo Horizonte
2021**

Ficha catalográfica

R788f 2021 Rosado, Danila de Oliveira.
Ferramentas da contabilidade gerencial aplicadas em a organizações da área da saúde [manuscrito]: um estudo bibliométrico / Danila de Oliveira Rosado. – 2021.
34 f.

Orientador: Ewerton Alex Avelar
Monografia (especialização) – Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade.
Inclui bibliografia (f. 32-34).

1. Controladoria. 2. Contabilidade I. Avelar, Ewerton Alex. II. Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade. III. Título.

CDD: 657

Elaborado por Fabiana Santos CRB-6/2530
Biblioteca da FACE/UFMG. – FPS/115/2021



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

ATA DE DEFESA DE TRABALHO FINAL

Ata da Sessão Pública de Defesa de Trabalho Final de **DANILA DE OLIVEIRA ROSADO**, Nº de registro 2019702309, aluna do curso de **ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE - ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE EM IFRS E CONTROLADORIA** da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Aos treze dias do mês de maio do ano de dois mil e vinte e um, às vinte horas e trinta minutos por meio de videoconferência, o presidente da Banca Examinadora prof. Dr. Ewerton Alex Avelar abriu a sessão pública de Defesa de Trabalho Final de DANILA DE OLIVEIRA ROSADO, intitulado: **Ferramentas da Contabilidade Gerencial aplicadas a Organizações da Área da Saúde: um estudo bibliométrico**. A Banca Examinadora indicada pelo Colegiado do curso, em abril de 2021, foi constituída pelos professores doutores: Ewerton Alex Avelar (orientador) e Eduardo Mendes Nascimento. A defesa constou da apresentação de seminário versando sobre o assunto do trabalho, seguido de arguição da aluna pelos membros da Banca. Posteriormente, a Banca Examinadora reuniu-se sem a participação da aluna no ambiente virtual para o julgamento final, tendo sido considerado **APROVADO** com nota/conceito **80/B** o Trabalho Final de DANILA DE OLIVEIRA ROSADO. O resultado foi comunicado ao público presente pelo prof. Dr. Ewerton Alex Avelar, que, em seguida, declarou encerrada a sessão. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente Ata, que será assinada eletronicamente pelos membros da Banca Examinadora.

Belo Horizonte, 13 de maio de 2021.



Documento assinado eletronicamente por **Eduardo Mendes Nascimento, Professor do Magistério Superior**, em 14/05/2021, às 22:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ewerton Alex Avelar, Professor do Magistério Superior**, em 14/05/2021, às 23:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufmg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0725151** e o código CRC **02A8DC62**.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo principal analisar a aplicação de ferramentas da Contabilidade Gerencial em organizações da área da saúde a partir do levantamento de artigos publicados em periódicos e eventos nacionais entre os anos de 2001 e 2020. A pesquisa bibliométrica foi desenvolvida a partir da análise de 34 artigos selecionados pelo critério de relevância do Google® Acadêmico. Por meio da análise estatística dos dados, foi possível verificar uma dispersão em relação aos anos de publicação, tendo uma maior concentração na última década em relação aos anos 2000. Observou-se também que a maioria das publicações possuíam mais de um autor, sendo uma característica observada no decorrer dos anos analisados. Identificou-se uma predominância dos estudos empíricos sobre os teóricos. Nesse caso, cabe ressaltar que, apesar relevância dos estudos empíricos, é importante não negligenciar os teóricos, visto que tais trabalhos contribuem sob outras perspectivas para o desenvolvimento e pesquisas científicas da área. Constatou-se que a maioria dos artigos foram publicados em periódicos em detrimento dos eventos. Em relação à abordagem de pesquisa, observou-se a predominância de artigos de cunho qualitativo e poucos estudos que utilizam abordagens simultaneamente qualitativas e quantitativas. Já em relação as ferramentas gerenciais abordadas nas pesquisas, verificou-se que pesquisas relacionadas a ferramentas gerenciais aplicadas em organizações da área da saúde foram: o Custeio baseado em atividades (*activity-based costing* – ABC), o Custeio variável, o Custeio por absorção, o Orçamento, o *Balanced Scorecard* e o Custo-padrão.

Palavras-chave: Ferramentas Gerenciais; Hospitais e organizações da área da saúde; Pesquisa bibliométrica.

LISTAS DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Frequência do número de autores por estudo.....	23
Gráfico 2: Frequência do número de autores por estudo.....	26
Gráfico 3: Frequência de artigos publicados por ano.....	26
Gráfico 4: Meio de publicação.....	26
Gráfico 5: Tipo de estudo.....	28
Gráfico 6: Abordagem metodológica.....	28

LISTA DE SIGLAS

ABC – Activity Based Costing

EVA – Economic Value Added

MVA – Market Value Added

IMA – Institute of Management Accountants

IMAP - International Management Accounting Practice

PWC – PricewaterhouseCoopers

RKW – Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
1.1 Contextualização.....	9
1.2 Objetivos.....	10
1.2.1 Objetivo Geral	10
1.2.2 Objetivos Específicos	10
1.3 Justificativa e Contribuições.....	10
1.4 Estrutura do trabalho	11
2 REVISÃO DA LITERATURA	13
2.1 Ferramentas da Contabilidade Gerencial	13
2.1.1 Contabilidade Gerencial: conceito e características	13
2.1.2 Ferramentas da Contabilidade Gerencial.....	14
2.2 Mercado de saúde	16
2.2.1 Características do mercado de saúde no Brasil	16
2.2.2 Competitividade em saúde.....	17
2.2.3 Gestão de hospitais	18
3 METODOLOGIA	20
4 RESULTADOS E ANÁLISE DE DADOS.....	23
4.1 Análise de autoria	23
4.2 Análise dos artigos pesquisados.....	25
4.3 Ferramentas gerenciais	29
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	31
REFERÊNCIAS	33

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

De modo geral, em busca do aumento de seu potencial competitivo, as organizações estão cada vez mais procurando implementar processos que proporcionem seu adequado gerenciamento e maior controle financeiro (INACIO; PADRO, 2017). “A competitividade das organizações está ligada à informação, uma vez que depende do conhecimento do negócio, da informação para o seu gerenciamento e, principalmente, da gestão da informação e do conhecimento” (BEUREN; MANFROI; DAGOSTINI; 2016, p. 315)

Desse modo, as organizações, buscando um maior aproveitamento da informação, têm a Contabilidade Gerencial como uma ferramenta muito importante dentro da empresa, pois ela é voltada completamente à administração, cumprindo o papel de somar informações relevantes e precisas para uma tomada de decisão mais segura (IUDÍCIBUS, 1998). Segundo Padoveze (2010, p.18) “tendo em vista que uma organização é estruturada de forma hierárquica, a Contabilidade Gerencial deve suprir por meio do sistema de informação contábil gerencial, todas as áreas da companhia em todas as etapas do processo de gestão”. Para o referido autor, tanto as organizações públicas, quanto as privadas necessitam acompanhar os desempenhos e resultados setoriais, ou seja, além de analisar o todo, faz-se necessário também analisar as partes.

Organizações de diferentes ramos, tamanhos e complexidades podem usufruir dos benefícios das ferramentas de controles gerenciais, inclusive as da área de saúde. Para Ferreira (2003, p. 9), nas organizações do “setor de saúde, um gerenciamento eficiente, só é possível se tiver a informação como elemento básico para a formulação de suas ações. Além disso, a gestão do setor deve proporcionar espaço para a participação dos vários atores envolvidos no processo”.

De acordo com Espejo *et al.* (2015), as entidades hospitalares, em especial, são organizações de muita complexidade, compostas por diversos setores de alta especificidade e qualificação, com diferentes características que necessitam de sinergia para fornecer o tratamento mais adequado a seus usuários. Corroborando com o exposto pelos autores supracitados, Beuren e Schlindwein (2008) que afirmam que essas organizações, com seus vários conflitos e objetivos, demandam a geração de informações fidedignas e que representem

ao máximo e em detalhes o contexto do ambiente hospitalar, de forma que se possa conhecer seus custos e gerenciá-los.

Diante do exposto, considerando a importância da qualidade da informação para que uma organização de saúde possa ter para a tomada de decisão, a questão norteadora desta pesquisa é: Quais as ferramentas da Contabilidade Gerencial são aplicadas em organizações da área de saúde?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a aplicação de ferramentas da Contabilidade Gerencial em organizações da área da saúde a partir da análise dos artigos publicados entre 2001 e 2020.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar os artigos publicados nacionalmente que enfocam o emprego de ferramentas da Contabilidade Gerencial em organizações da área da saúde;
- Descrever as principais características desses estudos; e
- Discutir as implicações dos achados para a gestão dessas organizações.

1.3 Justificativa e Contribuições

As justificativas para escolha do tema se baseiam: (a) na relevância que o setor da saúde possui no âmbito socioeconômico, considerando o surgimento de novos modelos de negócios; (b) novas doenças que acarretam em aumentos de demanda; (c) a necessidade de desenvolvimento e aprimoramento de técnicas relacionadas aos setores assistenciais e áreas de gestão; e (d) o uso de tecnologias que podem garantir uma melhora na forma de trabalho para os profissionais que atuam neste ramo e também para os pacientes que necessitam de tratamentos. Todos esses fatores criam um ambiente de constantes mudanças, porém propício para que o setor tenha visibilidade. De acordo com o relatório ‘O mercado de saúde no Brasil’ publicado pela PricewaterhouseCoopers (PWC):

Entender que o mercado de saúde de assistência à saúde no Brasil é complexo, assimétrico, fragmentado, com forte demanda e envolvimento/apoio governamental, entre outras características, pode ser o ponto de partida para quem pretende, ou já faz parte dele, conhecer melhor suas oportunidades e desafios (PWC, 2014, p.2).

Percebe-se, com isso, que as organizações hospitalares são entidades que desempenham um papel que vão além da prestação de serviços médicos, contanto também com serviços de farmácia, lavanderia, hotelaria, limpeza, além das áreas administrativas que prestam suporte as demais. Tantas atividades diversas sob a mesma organização podem acarretar dificuldades no gerenciamento, sendo necessário a utilização de ferramentas que possibilitem o acompanhamento para o bom desempenho dessas atividades. Nesse sentido, a Contabilidade Gerencial cumpre esse papel, fornecendo ferramentas que possibilitem o controle por meio de um sistema de informações gerenciais eficaz que se traduz em uma excelente forma para as organizações atingirem seus objetivos e resultados e assim oferecer um serviço de qualidade.

Espera-se que este estudo contribua para os estudos futuros sobre a atuação dos instrumentos gerenciais em organizações da área da saúde, bem como contribua para o conhecimento na área gerencial, pois aborda aspectos conceituais de ferramentas de controle utilizadas no cotidiano das organizações, sendo relevantes para que as mesmas alcancem bons resultados.

1.4 Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado da seguinte forma:

Capítulo 1 – Introdução: neste capítulo foram abordadas as considerações gerais deste trabalho, assim como a justificativa para o tema, e descrição dos objetivos que nortearam este estudo;

Capítulo 2 – Revisão da Literatura: Neste capítulo são apresentadas características da contabilidade gerencial e os conceitos das ferramentas de controle utilizadas pelas organizações; bem como é as características do mercado da saúde no Brasil com ênfase na gestão dos hospitais e como estas ferramentas de gestão podem ser aplicadas em organizações hospitalares.

Capítulo 3 – Metodologia: Este capítulo descreve os métodos de pesquisa quanto ao delineamento, população e amostra, coleta e análise de dados.

Capítulo 4 – Resultados: Neste capítulo foram abordados os dados conforme sua análise

Capítulo 5 – Considerações Finais

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Ferramentas da Contabilidade Gerencial

2.1.1 Contabilidade Gerencial: conceito e características

A Contabilidade Gerencial é caracterizada por Iudicibus (1998) como uma área dentro da Contabilidade, que possui várias técnicas e procedimentos já utilizados pela contabilidade financeira e contabilidade de custos, como por exemplo as análises financeiras e de balanço, porém, trazendo uma perspectiva mais analítica ou uma forma de apresentação e classificação diferenciada auxiliando aos gerentes das entidades nos processos decisórios.

Garrison, Noreen, Brewer (2013) corroboram ao dizer que contabilidade gerencial abrange o fornecimento de informações a gerentes para uso interno, enfatizando as decisões que afetam a organização futuramente, levando em consideração a relevância, o fazer as coisas em tempo hábil e o desempenho. Para esses autores:

A contabilidade gerencial ajuda os gerentes na realização de três atividades vitais: planejamento, controle e tomada de decisões. O planejamento envolve estabelecer objetivos e especificar de que forma alcançá-los. O controle envolve feedback para garantir que o plano seja adequadamente executado ou modificado à medida que as circunstâncias mudem. A tomada de decisões envolve selecionar uma ação dentre alternativas concorrentes (GARRISON, NOREEN, BREWER; 2013, p.3).

De acordo com o Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accountants* – IMA, 2008) esta ramificação da Contabilidade Tradicional abrange a gestão na tomada de decisão, elaboração, planejamento e gerenciamento de indicadores de desempenho, fornecendo conhecimento em relatórios financeiros e de controle que auxiliam na formulação e gerenciamento da estratégia de uma organização.

Holland (2013) enfatiza que a Contabilidade Gerencial assume conhecimentos amplos de negócios, economia, matemática, estatística, capacidade de comunicações segmentadas para públicos alvos. É uma atividade estratégica que estimula criatividade e inovação para trazer luz e fundamentos para os empresários nas tomadas de decisões. Para o IMA (2008), a contabilidade gerencial possui papel dentro da cadeia de valor empresarial de fornecer estrutura conceitual para converter dados em informações e cumprir o papel do parceiro de negócios estratégico e facilitadora ao longo de toda a cadeia de valor das informações.

2.1.2 Ferramentas da Contabilidade Gerencial

De acordo com Padoveze (2010), a contabilidade gerencial é muito ampla, pois é responsável pelo fornecimento de informações em todo o processo de gestão. Para tanto, faz-se necessário que ela se divida em vários subsistemas contábeis para atender as necessidades de informações para o planejamento estratégico, para o planejamento e controle das operações, para absorver o processo de previsões e orçamentos, para o processo de avaliação do desempenho dos gestores internos, dentre outros processos.

Para Martins *et al* (2015) o uso de ferramentas gerenciais como geração de informações para a tomada de decisão constitui um dos principais bancos de dados das organizações que nutre todo o processo gerencial e de planejamento, auxiliando no processo de gestão, proporcionando dados confiáveis para uso interno e externo das organizações.

Soutes e De Zen (2005) citam os principais artefatos presentes no *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)*, relacionados conforme os quatro estágios de evolução da Contabilidade Gerencial. Essas ferramentas podem ser classificadas conforme os estágios descritos no Quadro 1.

De acordo Ittner e Larcker (2001 *apud* Soutes e De Zen, 2005) o primeiro estágio evolutivo que remota até a década de 1950, visava a determinação dos custos de produção e controle financeiro por meio do uso do orçamento e do sistema de contabilidade de custos. A partir de 1960, o foco mudou para o fornecimento de informações que suportassem as necessidades do controle e planejamento estratégico e que apoiassem a tomada de decisão. Em 1980, o foco passa a ser a redução das perdas no processo empresarial, e então passam a emergir métricas de custo da qualidade, o custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão estratégica de custos. Já em meados da década de 1990, sentiu-se a necessidade de ir além do controle, planejamento e redução de perdas onde seria necessário a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, visando direcionadores como consumidor e o acionista por exemplo com base no desenvolvimento tecnológico e inovador. Segundo Colares e Ferreira (2013) a mudança de um estágio para o outro se deu de forma progressiva, onde cada fase representou uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações estavam passando, sendo aplicado a ferramenta gerencial conforme o seu objetivo específico.

Quadro 1 – Ferramentas gerenciais

Estágio Evolutivo	Ferramenta	Definição
Fase 1 - Determinação do custo e o controle financeiro por meio de orçamento	Orçamentos anuais	Ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia.
	Custeio por absorção	Os custos de produção, tanto os fixos quanto as variáveis, são atribuídos a unidades de produto.
	Controle financeiro e operacional	Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado como vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades sejam alcançados, de forma confiável e concreta.
	Custeio variável	Os custos têm uma relação direta e proporcional com o volume de produção, de venda, ou de outra atividade.
Fase 2 - Ênfase na análise de tomada de decisão e contabilidade por responsabilidade	Custeio padrão	Suporte para o controle de custos da empresa. A ideia é fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder a comparação com os custos reais.
	Custeio baseado em atividades (ABC)	Os custos não relacionados à produção e os custos de produção podem ser atribuídos a produtos, mas apenas na base de causa e efeito.
	Custeio RKW	Contempla como custo dos produtos todos os custos e as despesas incorridas no período.
	Descentralização da tomada de decisões	Não existe um padrão sobre quais as ferramentas devem ser aplicadas dentro das organizações, contudo, as ferramentas de contabilidade gerencial auxiliam minimizando os riscos, além de oferecer métodos mensuráveis aos processos, proporcionando um caráter mais profissional a gestão.
Fase 3 - Ênfase na análise de tomada de decisão e contabilidade por responsabilidade	Gestão baseada em valor	Defende que o maior objetivo de uma empresa é maximizar valor para o acionista, ou seja, aumentar, o máximo possível, o valor econômico agregado ao investidor.
	Centros de responsabilidade	Usado para qualquer parte de uma organização, sobre a qual um gerente tenha controle e seja responsabilizado por seus custos, lucros ou investimentos.
	Preço de transferência	Preço cobrado quando uma divisão ou segmento fornece produtos ou serviços para outra divisão ou segmento da mesma empresa.
	Custeio meta	Contempla de forma abrangente a obtenção de lucros a médio e longo prazo a empresa toda, além da gestão de custos de curto prazo para cada produto.
	Custeio kaizen	Método de redução de custos que significa pequenas melhoras para o processo por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações.
	Custeio do ciclo de vida	Contempla para fins gerenciais, como custo do produto ou dos serviços, o somatório dos custos incorridos antes, durante e depois do processo de fabricação ou de prestação do serviço.
Fase 4 - Criação de valor	Planejamento estratégico	Processo onde se traça as diretrizes para o estabelecimento dos planos de ação que resultaram em vantagem competitiva.
	Balanced scorecard	Consiste em um conjunto integrado de medidas de desempenho que são provenientes da estratégia de uma empresa e servem de suporte a ela.
	Avaliação de desempenho	Importante instrumento de alinhamento entre estratégia, indicadores (financeiros e não financeiros) e metas da organização.
	EVA (Economic Value Added)	Ajustes podem ser feitos nas demonstrações de resultados para fins de avaliação de desempenho.
	MVA (Market Value Added)	É uma métrica de valor baseada em indicadores de mercado, e tem por objetivo apurar a riqueza agregada a expectativas futuras esperadas de desempenho.

Esta segregação em estágios não tem o objetivo de determinar que as diversas ferramentas foram utilizadas somente nos estágios em que foram classificados, mas trata-se de um processo evolutivo, onde não é possível precisar onde se encerra um estágio e se inicia outro, mas sendo possível afirmar que a evolução é crescente e passível de adequação, conforme as necessidades das empresas (SOUTES E DE ZEN; 2005). Nesse sentido as ferramentas gerenciais favorecem o trabalho dos gestores nas etapas de tomada de decisão, auxiliando de maneira significativa a forma como as informações são obtidas, organizadas e processadas dentro organizações, especialmente em entidades de saúde, que possuem alto grau de complexidade e interdependência.

2.2 Mercado de saúde

2.2.1 Características do mercado de saúde no Brasil

Conforme o relatório emitido pela PWC (2014) ‘O mercado de Serviços de Saúde no Brasil’, o país destaca-se por possuir um mercado consumidor bem definido, bem posicionado em diversos setores, com destaque para o mercado doméstico de serviços voltado para a área de assistência à saúde. Com base em análises de indicadores macroeconômicos, as perspectivas para o setor de serviços de saúde são de alavancagem, levando em consideração os fatores que impulsionam o mercado, tais como:

- Aumento do poder de compra;
- Novos entrantes na classe média emergente;
- Consumidores dispostos a pagar mais para ter melhores serviços/tratamentos de saúde;
- Condições demográficas favoráveis;
- População crescente de idosos; e
- Iniciativas governamentais que atraem investimentos.

Contudo, ainda de acordo com esse relatório, em certos segmentos do setor assistencial, o Brasil tem prestadores de serviços de saúde com enormes déficits em relação a instalações, tecnologia, gestão, entre outras áreas. Assim, pontos como redução de custos, revisão de processos, melhoria em sistemas de informações gerenciais entre outros, são apenas parte de

uma série de lacunas frequentemente encontrados na maioria das empresas, sendo elas públicas, privadas ou sem fins lucrativos (PWC, 2014)

Segundo Abbas (2001), a tecnologia tem proporcionado inúmeros avanços na área da saúde, e esta acaba por ser determinante por grande parte do aumento dos custos do setor, fato que faz com que os preços cobrados pelos hospitais sejam cada vez mais altos. Contudo a referida autora aponta para outro grave entrave em relação aos problemas hospitalares brasileiros: a administração. Macêdo, Romeiro e Marsiglia (2015, p. 39) reiteram isso, ao afirmarem que “as organizações hospitalares, no mundo contemporâneo, devido à grande competitividade do mercado e os avanços tecnológicos, necessitam cada vez mais de profissionalismo na gestão, bem como de processos de trabalho bem definidos”.

Xavier e Carmo Filho (2014) e Azevedo *et al* (2017) corroboram com o exposto ao afirmarem que, devido ao alto grau de complexidade existentes em organizações hospitalares, e aos grandes números de procedimentos realizados, os custos inerentes as atividades são de difícil mensuração. Por isso, conforme tais autores, faz-se necessário um monitoramento gerencial severo e a utilização de ferramentas de análises adequadas que sejam compatíveis com os objetivos da organização para que auxilie na tomada de decisão de forma eficiente.

2.2.2 Competitividade em saúde

Além da esfera social, voltada para cuidado do indivíduo e a preservação da vida, para Gadelha e Costa (2012) o mercado de saúde tem forte impacto na economia nacional, visto que responde por uma parcela significativa do produto interno bruto, geração de empregos, e também com a contribuição para a geração de tecnologia, desenvolvimento e competitividade.

O autor Gadelha (2012, p. 14) corrobora com o exposto ao afirmar que:

[...] a saúde passa a ser vista como um espaço econômico interdependente que configura um sistema de inovação e um sistema produtivo, congregando alto potencial de geração de conhecimentos, uma base econômica setorial de alta importância, o consumo de massas e a presença destacada do Estado na regulação e na promoção das atividades e da inovação. O fator analítico e normativo substantivo a ser destacado é a incorporação, nesta abordagem, tanto das atividades industriais quanto dos serviços, que articulam o complexo do ponto de vista do mercado, institucional e do conhecimento, e que, por sua vez, também têm uma dinâmica própria de produção e de inovação. Como decorrência, a estratégia de investimento em saúde passa, necessariamente, por uma forte articulação analítica e normativa entre as dimensões da inovação, da base produtiva e do bem-estar social.

Diante do exposto, faz-se necessário abordagens e ferramentas de gestão aptas para responder ao desafio de mensurar e reportar os resultados alcançados pelas entidades de saúde. Neste contexto, pensa-se, portanto, na discussão não apenas de formas de reportar gastos dos produtos, serviços, processos, atividades e setores; mas essencialmente, em meios voltados para reportar sobre o desempenho e os resultados atingidos, enfatizando a importância de um novo paradigma de controle para as organizações deste setor (RIBEIRO FILHO,2002).

O mercado de saúde é um dos meios onde há grande necessidade de informações de qualidade para a tomada de decisão e nos últimos anos, estas entidades têm feito bom uso dos benefícios oferecidos pelas novas pelas ferramentas de controle com o intuito de proporcionar melhores serviços aos pacientes, assim como reduzir custos e aumentar a eficiência dos processos administrativos e assistenciais (PERES, 2006)

2.2.3 Gestão de hospitais

Conforme exposto por Oliveira *et al.* (2017), as organizações hospitalares são altamente complexas, pois além de ter de gerir toda departamentalização necessária para que as atividades possam ser desenvolvidas, lidam com o que há de mais importante para o ser humano: a vida. E para que todos esses subsistemas rodem em sinergia é de extrema importância que sejam empregadas técnicas de gestão eficientes.

De acordo com Almeida *et al.* (2009), um dos principais desafios das entidades hospitalares é que em muitos casos elas são geridas pelos próprios profissionais da área da saúde, como médicos ou afins, que não tem bagagem técnica suficiente para conduzir questões administrativas complexas que permeiam estes tipos de organização. Xavier e Carmo Filho (2014) ressaltam que para que seja desempenhado um serviço de qualidade, a gestão estratégica dessas entidades deve ser bem estruturada antes de ser aplicada a fim de garantir bons resultados, para isso, é importante que estes gestores disponham de informações que os deixem seguros na tomada de decisão. De acordo com Azevedo *et al.* (2017, p.22):

As entidades hospitalares, sejam elas públicas ou privadas, têm como objetivo o serviço de prestação de saúde à comunidade, proporcionando uma assistência técnica curativa e preventiva. Uma das funções do hospital, seja classificado como pequeno, médio, grande ou de porte especial, é a prevenção à doença, tendo em vista o objetivo do mesmo. [...] Para desempenhar sua função de restauração à saúde, deverá realizar o diagnóstico, tratamento, reabilitação física, mental e social dos pacientes, como também deve exercer atividades educativas e de apoio à pesquisa, para o desenvolvimento de novos processos na área hospitalar.

Para esses autores, a multiplicidade de procedimentos, serviços e materiais disponíveis, adoção de novas tecnologias e tratamentos modernos elevam os custos dos tratamentos tornando complexo a tarefa de controlar e medir os custos dentro destas organizações (AZEVEDO *et al.*, 2017).

Oliveira *et al.* (2017) salientam que o setor de saúde é alvo de muitos investimentos e com isso está em constante expansão, sendo necessários a cada vez mais aprimorar uma gestão mais profissionalizada que seja voltada para resultados; requisitos como qualidade, produtividade, custos e competitividade são essenciais para a sobrevivência dessas organizações.

Para De Sousa *et al.* (2009) é necessário a combinação de fatores como recursos humanos, tecnológicos e financeiros, além da profissionalização da gestão hospitalar, qualificando os gestores dessas entidades como articuladores das diferentes interfaces que interagem nas atividades desenvolvidas para que se alcance uma gestão eficiente e uma prestação de serviço de qualidade.

Pensa-se, portanto, em um sistema de informações gerenciais de base contábil que seja capaz de propiciar a coordenação das ações das diversas unidades de saúde, de apoio à saúde, além daquelas de apoio administrativo, de forma que se preserve as autonomias individuais, de cada especialidade e, ao mesmo tempo, se atinja níveis de eficácia, eficiência e qualidade sempre crescentes para o hospital como um todo (RIBEIRO FILHO, 2002; p.7).

3 METODOLOGIA

“A metodologia, em um nível aplicado, examina, descreve e avalia os métodos e as técnicas de pesquisa que possibilitam a coleta e o processamento de informações, visando ao encaminhamento e à resolução de problemas e/ou questões de investigação” (PRODANOV; FREIRAS, 2013, p. 14). A pesquisa ora apresentada foi embasada por métodos que se dividem quanto ao delineamento, em relação à população e amostra, sobre forma de coleta de dados e técnicas de análise. Quanto ao **delineamento**, a pesquisa tem o caráter descritivo e quantitativo. Descritivo, pois, “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (PRODANOV; FREIRAS, 2013, p. 52). O estudo também pode ser classificado como quantitativo pois, conforme definição de Fonseca (2002, p. 20), “a pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc.”.

A **população** do trabalho foi composta por artigos científicos nacionais que trazem a temática sobre a aplicação de ferramentas da Contabilidade Gerencial em hospitais e organizações da área da saúde. Sobre a **amostra** foram selecionadas pesquisas publicadas em periódicos e eventos científicos entre os anos de 2001 a 2020. Em relação aos periódicos, Oliveira e Carvalho (2008) afirmam que os artigos publicados em periódicos têm uma alta capacidade de disseminação servindo como fonte bibliográfica e contribuindo para a atualização de quem lê, além de poderem ser reproduzidos infinitamente. Já em relação aos eventos científicos, para Lacerda *et al* (2008, p. 130), eles “constituem-se como fonte essencial na busca e apreensão de novos conhecimentos, sua finalidade é reunir profissionais ou estudantes de uma determinada especialidade para trocas e transmissão de informações de interesse comum aos participantes”.

A **Coleta de dados** foi realizada por meio da obtenção de dados secundários provenientes dos artigos obtidos via Google® Acadêmico. Nesse caso, foram selecionados os artigos mais relevantes conforme o critério da referida plataforma e cujo texto integral estivesse disponível. No total foram selecionados 34 artigos. Os mesmos foram baixados e salvos em no formato “.pdf” e tabulados em uma planilha de Excel, considerando as seguintes categorias: ano, número de autores, meio de comunicação, tipo de estudo, abordagem e ferramentas gerenciais, local de publicação e nomes dos autores.

A **análise de dados** foi desenvolvida por meio da aplicação de métodos de estatística descritiva, que segundo Joaquim (2015, p. 4) tem como objetivo “recolher, organizar, sintetizar e apresentar informação relativa a observação numérica”, de forma a oferecer dados para que fosse realizada a análise de conteúdo de cada artigo considerando o objetivo, o tema, as categorias e com base no tamanho da amostragem. Sendo possível, com isso descrever de uma melhor forma os estudos analisados no decorrer dos anos a partir das categorias estipuladas.

Em seguida, com base nos dados tabulados, realizou-se uma análise bibliométrica dos artigos selecionados. De acordo com Vanti (2002, p. 155) a pesquisa bibliométrica permite a aplicação de diversas possibilidades de análise:

- Identificar as tendências e o crescimento do conhecimento em uma área;
- Identificar as revistas do núcleo de uma disciplina;
- Mensurar a cobertura das revistas secundárias;
- Identificar os usuários de uma disciplina;
- Prever as tendências de publicação;
- Estudar a dispersão e a obsolescência da literatura científica;
- Prever a produtividade de autores individuais, organizações e países;
- Medir o grau e padrões de colaboração entre autores;
- Analisar os processos de citação e co-citação;
- Determinar o desempenho dos sistemas de recuperação da informação;
- Avaliar os aspectos estatísticos da linguagem, das palavras e das frases;
- Avaliar a circulação e uso de documentos em um centro de documentação;
- Medir o crescimento de determinadas áreas e o surgimento de novos temas.

A referida autora cita três importantes nomes que se destacaram por seus importantes descobertos na área da pesquisa bibliométrica: Lotka, Zipf e Bradford, e a cada um destes pesquisadores pode ser atribuído uma "lei" específica. Nesta pesquisa foi abordada a Lei de Lotka “ou Lei do Quadrado Inverso, que aponta para a medição da produtividade dos autores, mediante um modelo de distribuição tamanho-frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos” (VANTI, 2002, p.153). De acordo Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2009) *apud* Avelar *et al* (2015) o índice de Lotka pode ser calculado pela fórmula destacada na Equação 1.

$$a_n = a_1 \times \frac{1}{n^c} \quad (1)$$

Onde: a_n corresponde ao número de autores com n artigos; a_1 corresponde ao número de autores que publicaram apenas um artigo; n corresponde ao número de artigos; c corresponde ao coeficiente de Lotka (≈ 2).

Para construção dos resultados foram consultados estudos predecessores para permitir comparabilidade dos resultados. Tais como: Soares *et al.* (2004); Espejo *et al.* (2015); Avelar *et al.* (2016); Souza *et al.* (2016); Silva *et al.* (2017) e Avelar *et al.* (2020).

4 RESULTADOS E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo, é realizada a descrição e análise dos dados, onde se apresentam os resultados do estudo bibliométrico e o mapeamento da pesquisa. Foram analisados 34 artigos encontrados com a temática Ferramentas da Contabilidade Gerencial aplicadas em hospitais ou organizações da área de saúde. Inicialmente, eles foram organizados em uma planilha, separados por ano, título, número de autores, local de publicação, tipo de pesquisa, abordagem, principais ferramentas encontradas, locais de publicação e nomes dos autores, a fim de quantificá-los e realizar uma análise dos dados. Tais dados foram analisados por meio de tabelas e gráficos e interpretados de forma descritiva para melhor entendimento.

4.1 Análise de autoria

Com a finalidade de analisar a frequência de autores que publicaram sobre o tema levou-se em consideração o número de autores por artigo (veja Gráfico 1). Foi observado que a maioria dos artigos levantados possuem entre 3 e 4 autores, representando da 67,65% amostra. Salienta-se que 3 artigos foram escritos por somente um autor e apenas um artigo possui 7 autores ou mais.

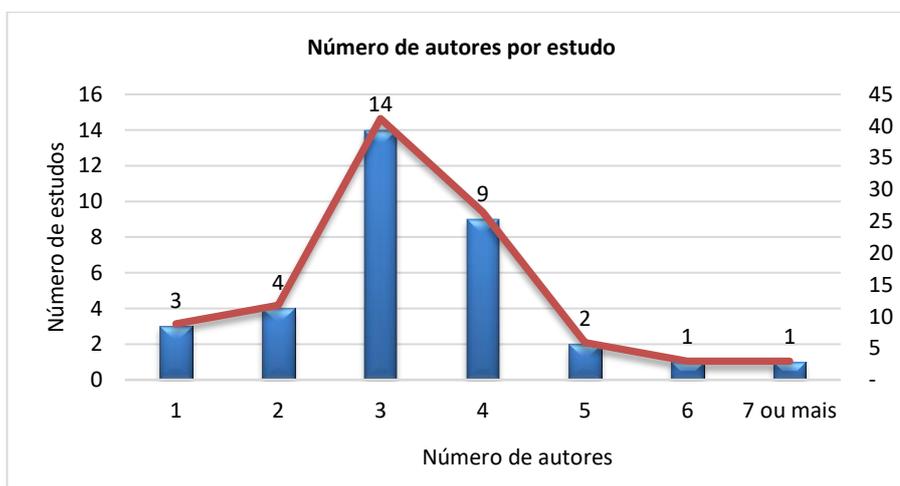


Gráfico 1: Frequência do número de autores por estudo
Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Nota-se que a elaboração de estudos com mais de um autor é o método mais comum; informação vai de encontro com a pesquisa realizada por Avelar (2016) que relata o crescimento do quantitativo médio de autores por publicação. De acordo com seu estudo, havia em média 2,7 autores por publicação, frente aos 1,76 e 2,14, levantados por Leite Filho (2008) e Espejo *et al.*

(2009), respectivamente. Isto revela que os estudos muitas das vezes são realizados em colaboração entre os autores, o que ocasiona maior interação entre os participantes.

Foram levantados 94 autores com publicações durante o período, destes, 12 tiveram participação em mais um artigo, conforme exposto na Tabela 1. No entanto, dos 34 artigos selecionados, 82 autores realizaram somente 1 publicação. Na tabela abaixo é possível verificar os 3 autores em maior destaque, Katia Abbas, Henrique Portulhak, Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo, com 4 publicações cada e na sequência, os demais pesquisadores a partir de 3 publicações.

Principais autores		
Autores	Frequência de publicações (%)	
Katia Abbas	4	4%
Henrique Portulhak	4	4%
Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo	4	4%
Elisete Dahmer Pfitscher	3	3%
Antônio Artur de Souza	3	3%
Daiana Bragueto Martins	2	2%
Roberto Francisco de Souza	2	2%
Anailson Marcio Gomes	2	2%
Mirian Aparecida Micarelli Struett	2	2%
Bernadete Limongi	2	2%
Vivian Osmari Uhlmann	2	2%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A partir da análise entre autores *versus* artigos publicados, aplicando o padrão (percentual) definido pela Lei de Lotka, verificou-se uma divergência em relação ao estipulado pela lei. Como destaque, foi observado que as pesquisas selecionadas apresentaram maior concentração de publicações com um número reduzido de autores e um alto volume de artigos com somente um autor se comparado com o padrão de Lotka. Conforme sugerido pela lei (Gráfico 2), esperava-se que 57 autores tivessem somente uma publicação, no entanto este número foi de 82 (30,49% superior ao estipulado pela lei de Lotka). Resultado semelhante também foi encontrado por Souza *et al* (2016), que identificou um percentual de 25,4% superior proposto pela lei em relação aos autores com somente uma publicação.

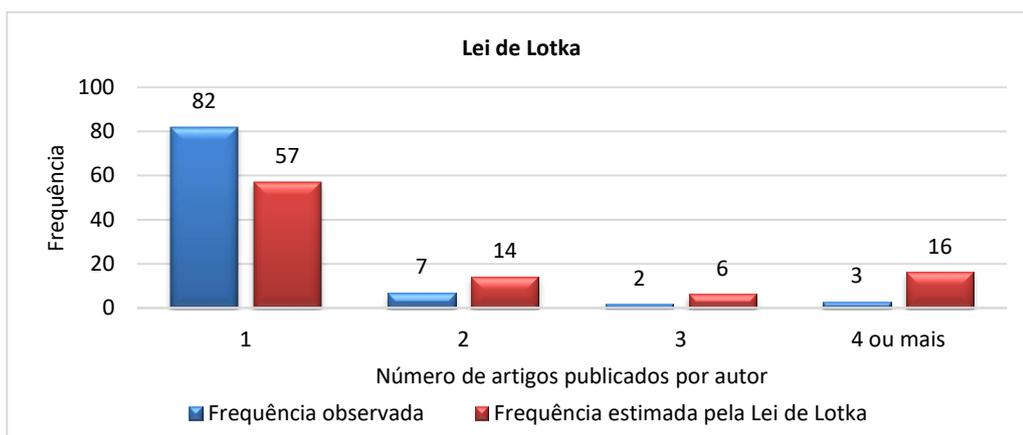


Gráfico 2: Frequência do número de autores por estudo
 Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Souza *et al* (2016) atribui a este fato publicações isoladas resultados de dissertações e teses, não sendo estes autores considerados como pesquisadores atuantes da área; além de haver a possibilidade de muitos outros cursos exigirem de seus alunos publicações de trabalhos acadêmicos para fins de conclusão dos mesmos. Em contrapartida, nota-se que era esperado por 16 autores com 4 ou mais publicações de acordo com a lei de Lotka, no entanto a frequência observada é de 3 autores, neste resultado pode-se inferir que o campo de estudo está concentrado em um grupo reduzido de estudiosos sobre a temática.

4.2 Análise dos artigos pesquisados

A análise compreendeu o período de 2001 a 2020. O Gráfico 3 apresenta o número de artigos publicados sobre a temática por ano. Com base nos dados da pesquisa, o ano de 2018 foi o ano em que mais tiveram artigos publicados sobre o tema ferramentas gerenciais atrelado ao mercado da saúde, no total de 5 artigos, representando 14,71% do total, todos publicados em revistas. Os anos de 2005, 2013, 2015 e 2017 tiveram 3 artigos publicados cada um. Já os anos de 2004, 2011, 2014, 2016, 2015, 2019 e 2020 tiveram 2 artigos publicados em cada um. Ressalta-se que os anos de 2002 e 2007 a 2010 tiveram somente um artigo publicado anualmente. Enquanto isso, os anos de 2001, 2003, 2006, e 2012 não tiveram nenhuma publicação sobre o tema. Observa-se que a maior parte das publicações foi realizada na última década e não nos anos 2000.



Gráfico 3 : Frequência de artigos publicados por ano
Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Já o Gráfico 4 apresenta o meio de publicação dos artigos. Dentre todos os trabalhos analisados, 62% foram publicados em periódicos (revistas) somando um total de 21. Por sua vez, 38% foram apresentados em congressos sobre o tema somando 13 artigos. Aprofundando a análise em relação aos canais de publicação, Tabela 2, foram tabulados os canais de publicações dos artigos. Notas que 5 artigos foram publicados pela revista Rahis que possui peso B3 no Quali Capes, significando relevância média de publicação; já as revistas Contabilidade Vista & Revista e Contabilometria que possuem peso A2 (excelência internacional) e B4 (média relevância), respectivamente, tiveram 2 artigos publicados; as demais revistas, classificadas entre as categorias A1 e B4, tiveram somente 1 artigo publicado no período.



Gráfico 4: Meio de publicação
Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Ressalta-se que as revistas Colloquium socialis e Empreenda Unitoledo, que tiveram somente 1 artigo publicado em cada, apesar de serem registradas, não foram localizadas na

Plataforma de consulta Sucupira, não sendo possível assim, atribuir para elas uma classificação. Já em relação aos eventos, os artigos ficaram concentrados em publicações em Anais de congressos de Contabilidade de Custos, somando o total de 7 pesquisas.

Tabela 2: Canais de publicações

Canais de publicação (Periódicos)	Fr	(%)	ISSN	Clas.
Rahis. Revista de administração Hosp. e Inovação em Saúde	5	15%	1983-5205	B3
Contabilidade Vista & Revista	2	6%	0103-734X	A2
Contabilometria	2	6%	2357-9048	B4
Rausp - Revista de Administração (São Paulo. Online)	1	3%	1984-6142	A1
Advances in Scientific and Applied Accounting	1	3%	1983-8611	A2
Rege. Revista de gestão USP	1	3%	1809-2276	B1
Contabilidade, Gestão e Governança	1	3%	1984-3925	B2
Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios	1	3%	1984-3372	B2
Desenvolvimento em questão	1	3%	2237-6453	B2
Gestão & regionalidade	1	3%	1808-5792	B2
Revista Gestão & Tecnologia	1	3%	2177-6652	B2
Revista de gestão em sistemas de saúde	1	3%	2316-3712	B3
Revista de auditoria, governança e contabilidade	1	3%	2317-0484	B4
Colloquium socialis	1	3%	2526-7035	
Empreenda unitoledo	1	3%	2595-5543	
Total	21	62%		
Canais de publicação (Eventos)			FR	(%)
Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC			7	21%
Singep			2	6%
Congresso Anpcont			1	3%
Congresso USP Controladoria e Contabilidade			1	3%
ANAIS - Seminário de Pesquisa, Pós-Graduação, Ensino e Extensão do CCSEH			1	3%
Encontro de Gestão e Negócios			1	3%
Total			13	38%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme exposto no Gráfico 5, considerando os tipos de estudo, dentre os trabalhos analisados, 85% apresentaram estudos empíricos, representados por 29 artigos. Por outro lado, 15% das pesquisas, totalizando 5 artigos, foram realizados somente teóricos. Apesar de estar em números reduzido, pesquisa de cunho teórico, trazem grandes contribuições para a área ao abordarem sobre o que é discutido no meio acadêmico. Os resultados desta categoria ratificam as pesquisas de Avelar *et al.* (2016) e Souza *et al.* (2016), que verificaram um percentual de trabalhos empíricos de 86,4% e 88,5%, respectivamente, enfatizando o crescimento dos trabalhos empíricos em relação aos teóricos considerando os estudos feitos na área da contabilidade gerencial.



Gráfico 5: Tipo de estudo
Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Em relação abordagem da pesquisa, o Gráfico 6 demonstra que a maior parte dos estudos, 70%, podem ser classificados como qualitativos. Dos 30% restantes, 15% podem ser classificados como quantitativos e o outros 15% como qualitativos e quantitativos simultaneamente. Este resultado vai ao encontro com o exposto por Avelar *et al* (2020), que observou estreitas relações as pesquisas qualitativas e as pesquisas na área da Contabilidade Gerencial, com resultados acima de 60% observados entre os anos de 2011 a 2017. Tais resultados podem ser ratificados ainda pelos estudos de Avelar (2015) com 59,6% e Souza *et al* (2016) com 52,1% demonstrando o predomínio dos estudos qualitativos sobre os demais.

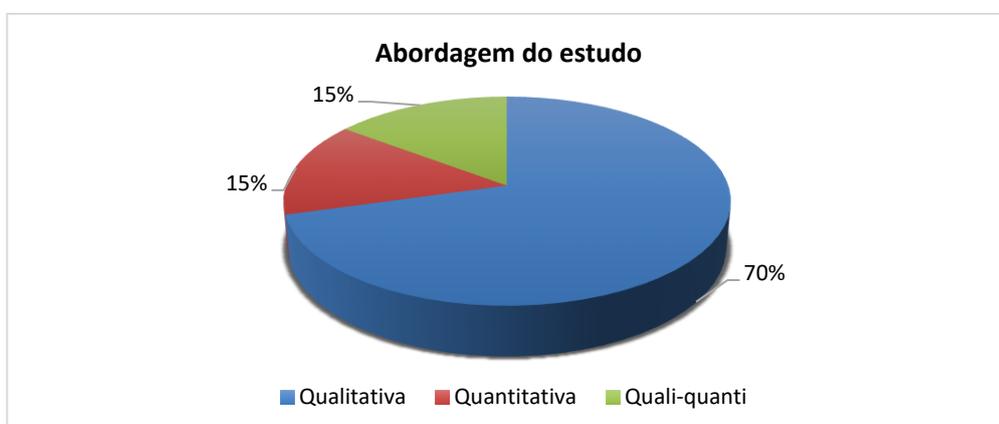


Gráfico 6: Abordagem metodológica
Fonte: Dados da pesquisa (2021)

4.3 Ferramentas gerenciais

O presente estudo elencou as ferramentas gerenciais mais tratadas nos artigos, tal como apresentado na Tabela 3. Verificou-se que Custeio baseado em atividades, Custeio variável, Custeio por absorção, Orçamento, *Balanced Scorecard* e Custo-padrão foram as que mais se destacaram.

Tabela 3: Ferramentas gerencias

Ferramentas	Frequência de ferramentas	(%)
Custeio baseado em atividades	16	12,03
Custeio variável	15	11,28
Custeio por absorção	12	9,02
Orçamento	10	7,52
<i>Balanced Scorecard</i>	8	6,02
Custo-padrão	7	5,26
Benchmarking	4	3,01
Centros de responsabilidade	4	3,01
Custo meta	4	3,01
Gestão baseada em atividades	4	3,01
Planejamento estratégico	4	3,01
Valor econômico adicionado	4	3,01
Custeio RKW	3	2,26
Sistema contábil gerencial ambiental	3	2,26
Grau de alavancagem operacional	2	1,50
Just in time	2	1,50
Kaizen	2	1,50
Ponto de equilíbrio	2	1,50
Retorno sobre investimento	2	1,50
Teoria das Restrições	2	1,50
Valor Presente	2	1,50
Análise da lucratividade do produto	1	0,75
Análise de custo/volume/lucro	1	0,75
Análise do ciclo de vida do produto	1	0,75
Análise lucrativa do cliente	1	0,75
Custos da Qualidade	1	0,75
Descentralização	1	0,75
Fluxo de caixa e informações financeiras	1	0,75
Formação de preço	1	0,75
GECON (Gestão econômica)	1	0,75
Gestão baseada em valor	1	0,75
Gestão dos aspectos e Impactos Ambientais	1	0,75
Indicadores de desempenho	1	0,75
Mapeamento de Processos	1	0,75
Matriz SWOT	1	0,75
Moeda constante	1	0,75
Preço de transferência	1	0,75
Simulação	1	0,75
Sistema de gestão de valor	1	0,75
Tableau de bordo	1	0,75
Técnicas de pesquisa operacional	1	0,75
Técnicas Tradicionais de Custeio	1	0,75
Total	133	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

As ferramentas custeio variável, custeio por absorção e orçamento foram alguns dos métodos mais citados nas pesquisas, estando presentes em 15,12 e 10 artigos, respectivamente. Conforme o documento publicado pelo IMA (1989), estas ferramentas se enquadram no estágio evolutivo 1, denominado “Determinação dos custos e controle financeiro”, onde a ênfase é voltada para o controle. As ferramentas custeio baseado em atividades e Custo-padrão, presentes em 16 e 7 artigos, respectivamente, enquadram-se na fase evolutiva 2 denominada “Informação para planejamento e controle gerencial”, e tem como foco passou o planejamento gerencial. Já a ferramenta *balanced scorecard*, presente em 8 artigos, se enquadra na fase evolutiva 4, denominada, “Criação de valor através do uso efetivo dos recursos”

Estes dados corroboram com o resultado encontrado pela pesquisa de Silva *et al* (2017) que trata sobre a adoção de ferramentas gerenciais em hospitais da Região Sul do Brasil. De acordo com seus achados, as ferramentas Custeio por Absorção (4,58), Orçamento (4,79), Custeio Padrão (3,42), Custeio Variável (3,37) foram classificadas como em adoção plena pelas organizações analisadas.

Dadas as citações de ferramentas de custeio nas pesquisas, pode-se inferir sobre a relevância das informações sobre custos dentro de organizações de saúde como fonte subsidiária para a tomada de decisões para os gestores. Essas informações contribuem operacional e estrategicamente para a redução de gastos e eliminação de desperdícios, gerando competitividade para essas organizações.

Esses achados ratificam a importância das ferramentas da contabilidade gerencial, pois, conforme Soares *et al.* (2004, p.15) os “gestores têm encontrado nas informações provenientes da contabilidade, importantes ferramentas para uma administração eficiente e eficaz”. Nesse sentido, Espejo *et al.* (2015, p.49) ressaltam “os potenciais benefícios que as práticas de controle gerencial podem gerar para as organizações em seu processo decisório, com vistas a direcionar seus esforços para o cumprimento de sua missão social”.

As ferramentas gerenciais, em geral, possibilitam uma visão das necessidades das organizações, auxiliando os gestores na tomada de decisão e na formulação das estratégias. Assim, não há um padrão sobre qual ferramenta deva ser melhor empregada para que a organização atinja o melhor resultado, o que se faz necessário é uma análise criteriosa das ferramentas para que seja feito o uso adequado da mesma.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo principal analisar a aplicação de ferramentas da Contabilidade Gerencial em hospitais e organizações da área da saúde a partir do levantamento de artigos publicados em periódicos e eventos nacionais entre os anos de 2001 e 2020. Para tal, desenvolveu-se uma pesquisa bibliométrica.

Por meio da análise estatísticas dos dados, foi possível verificar uma dispersão em relação aos anos de publicação, tendo uma maior concentração na última década em relação aos anos 2000. Observou-se também que a maioria das publicações possui mais de um autor, sendo uma característica observada no decorrer dos anos analisados. Ademais, verificou-se que a grande maioria dos autores foi responsável pela publicação de apenas um trabalho no período, levando a uma ampla dispersão na produção dos artigos de acordo com a Lei de Lotka.

Identificou-se uma predominância dos estudos empíricos sobre os teóricos. Nesse caso, cabe ressaltar que, apesar relevância dos estudos empíricos, é importante não negligenciar os estudos teóricos, visto que tais trabalhos contribuem sob outras perspectivas para o desenvolvimento e pesquisas científicas da área. Foi possível observar que a maioria dos artigos foram submetidos a periódicos em detrimento dos eventos e que as principais revistas onde circulam estes eventos são periódicos de média relevância. Em relação à abordagem de pesquisa, observou-se a predominância de artigos de cunho qualitativo e poucos estudos que utilizam abordagens simultaneamente qualitativas e quantitativas.

Já no que se refere às ferramentas gerenciais abordadas nas pesquisas notaram-se que Custeio baseado em atividades, Custeio variável, Custeio por absorção, Orçamento, *Balanced Scorecard* e Custo-padrão foram as mais citadas nas pesquisas relacionadas a ferramentas gerenciais aplicadas em organizações da área da saúde.

Por fim, salientam-se algumas limitações na pesquisa. Inicialmente, tem-se um certo grau de subjetividade referente a classificação de alguns artigos conforme as categorias estabelecidas. Salienta-se também a escassez de artigos relacionados ao tema publicados somente em periódicos, sendo necessário a inclusão de artigos publicados em congressos na amostra. Contudo, apesar das limitações, espera-se que o presente estudo possa contribuir como fonte de dados para novas pesquisas sobre a temática e como sugestão para trabalhos futuros

outros estudos realizar um trabalho aplicando alguma das ferramentas citadas em organizações da área da saúde.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia *et al.* **Gestão de custos em organizações hospitalares**.155 f. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 579-607, 2009.

ASSAF NETO, Alexandre; ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de; FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. SPE, p. 105-118, 2006.

AVELAR, Ewerton Alex *et al.* Análise dos Artigos Publicados nos Principais Periódicos Brasileiros de Contabilidade no Século XXI. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 10, n. 3, 2016.

AVELAR, Ewerton Alex *et al.* A Pesquisa Qualitativa Contábil no Brasil: Cenário de Desafios e Oportunidades frente ao Predomínio Positivista. **Revista Linceu On-Line**, v. 10, n. 1, p. 113-137, 2020.

AZEVEDO, Yuri Gomes Paiva *et al.* Investigação dos métodos de custeio utilizados pelos hospitais do município de Natal/RN. **RAHIS-Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 14, n. 1, 2017.

BEUREN, I. M.; MANFROI, L.; DAGOSTINI, L. Contribuição da Contabilidade na Gestão da Terceirização de Serviços em Hospitais. **Revista de Administração da UFSM**, v. 9, n. 2, p. 312-332, 2016

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. **ABCustos**, v. 3, n. 2, 2008.

CAPES. **Plataforma Sucupira**. Disponível: <
<https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/veiculoPublicacaoQualis/listaConsultaGeralPeriodicos.jsf>>. Acesso em 18 de abril de 2021.

CHIAVENATO, Idalberto. **Planejamento estratégico**. Elsevier Brasil, 2004.

COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; FERREIRA, Cássia Oliveira. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, n. 52, p. 16-25, 2013.

DA FONSECA, João José Saraiva. **Apostila de metodologia da pesquisa científica**. João José Saraiva da Fonseca, 2002.

DA SILVA, Marcia Zanievicz; DANI, Andréia Carpes; DOS SANTOS, Cleston Alexandre. A relação da acreditação com o isomorfismo institucional e com os artefatos de contabilidade gerencial nos hospitais da região sul do Brasil. **Desenvolvimento em Questão**, v. 16, n. 44, p. 562-597, 2018.

DE LACERDA, Aureliana Lopes *et al.* A importância dos eventos científicos na formação acadêmica: estudantes de biblioteconomia Importance of scientific meetings at the academic formation: library science students p. 130-144. **Revista ACB**, v. 13, n. 1, p. 130-144, 2008.

DE REZENDE, SUELY MARQUES; FAVERO, HAMILTON LUIZ. A importância do Controle Interno dentro das organizações. 2004.

DE SOUZA, Antônio Artur *et al.* Controle de gestão em organizações hospitalares. **REGE Revista de Gestão**, v. 16, n. 3, p. 15-29, 2009.

DE SOUZA, Antônio Artur *et al.* Análise bibliométrica das pesquisas brasileiras em contabilidade gerencial publicadas entre os anos de 2008 e 2012. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 7, n. 12, p. 57-79, 2016.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; PORTULHAK, Henrique; MARTINS, Daiana Bragueto. Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. **Gestão & Regionalidade**, v. 31, n. 92, p. 39-52, 2015.

FERREIRA, Denise de Queiroz. Contabilidade e gestão da saúde pública. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 14, n. 1, p. 9-30, 2003.

GADELHA, Carlos Augusto Grabois. **A dinâmica do sistema produtivo da saúde: inovação e complexo econômico-industrial**. Editora Fiocruz, 2012.

GADELHA, Carlos Augusto Grabois; COSTA, Laís Silveira. Saúde e desenvolvimento no Brasil: avanços e desafios. **Revista de Saúde Pública**, v. 46, p. 13-20, 2012.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. AMGH Editora, 2013. TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. V. S. M.; NOSSA, V. Utilization of management accounting tools at companies in the State of Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 101-119, 2011.

IMA. **Institute of Management Accountants**. Disponível em: <<http://www.imanet.org/>>

INÁCIO, Elaine Maria Leonardo; DO PRADO, Eduardo Vieira. A utilização da contabilidade como instrumento de gestão em micro e pequenas empresas na cidade de Mogi Mirim. **UNIVERSITAS**, n. 20, 2017.

IUDÍCIBUS, S. de. Contabilidade Gerencial. 6ª ed, São Paulo: Atlas, 1998.

JOAQUIM, Vitor Nobre. **Estatística descritiva: Instrumento de decisão**. Chambel Multimedia, 2015.

MACÊDO, Dartagnan F. de; ROMEIRO, Thayse IC; MARSIGLIA, Duilio C. A importância do administrador na gestão hospitalar: percepção de médicos, enfermeiros e administradores de um hospital universitário. **Revista FOCO, Vila Velha**, v. 8, n. 2, p. 37-58, 2015.

MARION, JOSE CARLOS; RIBEIRO, OSNI MOURA. **Introdução à contabilidade gerencial**. Saraiva Educação SA, 2017.

MARTINS, Gabriel Alves; MARTINS, Vidigal Fernandes; JONES, Graciela Dias Coelho. ARTEFATOS GERENCIAIS EM FUNDAÇÃO DE APOIO HOSPITALAR. **RAGC**, v. 3, n. 6, 2015.

OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S. A produção científica sobre Auditoria: um estudo bibliométrico a partir do Caderno de Indicadores da CAPES no Período de 2004 a 2006. **Pensar Contábil**, v. 10, n. 42, art. 2, p. 12-21, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. IESDE BRASIL SA, 2010.

PEREZ, Gilberto. **Adoção de inovações tecnológicas: Um estudo sobre o uso de sistemas de informação na área de saúde**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

PricewaterhouseCoopers. **O mercado de serviços de saúde no Brasil**. <http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setores-atividade/assets/saude/healthcare-port.pdf>

PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição**. Editora Feevale, 2013.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Elementos de Contabilidade Gerencial Para Hospitais Públicos: Reflexões Em Torno de Um Novo Paradigma. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2002.

SOARES, Josicarla Santiago; GOMES, Anailson Marcio; DE LIMA, Diogo Henrique Silva. A UTILIZAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES HOSPITALARES: UM ESTUDO NOS HOSPITAIS PRIVADOS DA CIDADE DE NATAL-RN. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2004.

SOUTES, Dione Olesczuk; DE ZEN, MJ de CM. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2005. p. 2005

VANTI, Nadia Aurora Peres. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da informação**, v. 31, n. 2, p. 369-379, 2002.

XAVIER, Redvânia Vieira *et al.* Uso de artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). 2014.