

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
ESCOLA DE ENFERMAGEM  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM  
GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE  
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE**

Rodrigo dos Santos Freitas

**IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS E A USABILIDADE DAS  
INFORMAÇÕES: Estudo de caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais**

Belo Horizonte  
2026

Rodrigo dos Santos Freitas

**IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS E A USABILIDADE DAS  
INFORMAÇÕES: Estudo de caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Serviços de Saúde, da Escola de Enfermagem da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Gestão de Serviços de Saúde.

Área de concentração: Gestão de Serviços de Saúde.

Linha de pesquisa: Tecnologias Gerenciais em Saúde.

Orientadora: Profa. Dra. Márcia Mascarenhas Alemão.

Coorientadora: Profa. Dra. Adriane Vieira.

Belo Horizonte

2026

F866i Freitas, Rodrigo dos Santos.  
Implementação de sistemas de custos e a usabilidade das informações [recurso eletrônico]: estudo de Caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais. / Rodrigo dos Santos Freitas. - - Belo Horizonte: 2026.  
126f.: il.  
Formato: PDF.  
Requisitos do Sistema: Adobe Digital Editions.

Orientador (a): Márcia Mascarenhas Alemão.  
Coorientador (a): Adriane Vieira.  
Área de concentração: Gestão de Serviços de Saúde.  
Dissertação (mestrado): Universidade Federal de Minas Gerais, Escola de Enfermagem.

1. Custos Hospitalares. 2. Organização e Administração. 3. Hospitais Universitários. 4. Sistemas de Informação em Saúde. 5. Sistemas de Custos em Instituições de Saúde. 6. Dissertação Acadêmica. I. Alemão, Márcia Mascarenhas. II. Vieira, Adriane. III. Universidade Federal de Minas Gerais, Escola de Enfermagem. IV. Título.

NLM: WX 157

Bibliotecário responsável: Fabian Rodrigo dos Santos CRB-6/2697



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
ESCOLA DE ENFERMAGEM

COLEGIADO DE CURSO PÓS-GRADUAÇÃO GESTÃO SERVIÇOS DE SAÚDE

ATA DE NÚMERO 133 (CENTO E TRINTA E TRÊS) DA SESSÃO PÚBLICA DE ARGUIÇÃO E DEFESA DA DISSERTAÇÃO APRESENTADA PELO CANDIDATO RODRIGO DOS SANTOS FREITAS PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE.

Aos sete dias do mês de janeiro de dois mil e vinte e seis, às 10:00 (dez horas), realizou-se, por videoconferência, a sessão pública para apresentação e defesa da dissertação "IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS E A USABILIDADE DAS INFORMAÇÕES: Estudo de Caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais", do aluno *Rodrigo dos Santos Freitas*, candidato ao título de "Mestre em Gestão de Serviços de Saúde", linha de pesquisa "Tecnologias Gerenciais em Saúde". A Comissão Examinadora foi constituída pelas seguintes professoras doutoras: Márcia Mascarenhas Alemão, Adélia Marina de Campos Cursino, Monique Fernanda Félix Ferreira e Adriane Vieira, sob a presidência da primeira. Abrindo a sessão, a presidente, após dar conhecimento aos presentes do teor das Normas Regulamentares do Trabalho Final, passou a palavra ao candidato para apresentação do seu trabalho. Seguiu-se a arguição pelos examinadores com a respectiva defesa do candidato. Logo após, os membros da Comissão se reuniram sem a presença do candidato e do público, para julgamento e expedição do seguinte resultado final:

(X) APROVADO;

( ) REPROVADO.

O resultado final foi comunicado publicamente ao candidato pela orientadora.

Belo Horizonte, 07 de janeiro de 2026.

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Márcia Mascarenhas Alemão  
Membro Titular - Orientadora (UFMG)

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Adélia Marina de Campos Cursino  
Membro Titular (PUC – MINAS)

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Monique Fernanda Félix Ferreira  
Membro Titular (UFMG)

Profª. Drª Adriane Vieira

Membro Titular (UFMG)



Documento assinado eletronicamente por Márcia Mascarenhas Alemão, Professora do Magistério Superior, em 07/01/2026, às 16:04, 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 Adélia Marina de Campos Cursino, Usuária Externa, em 08/01/2026, às 14:15, 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 Monique Fernanda Felix Ferreira, Professor(a), em 08/01/2026, às 18:29, 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 Adriane Vieira, Membro, em 09/01/2026, às 15:05, 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](https://sei.ufmg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador 4821660 e o código CRC F2757739.

## **AGRADECIMENTOS**

Minha profunda reverência à Deus, fonte de força e sabedoria, que me permitiu manter o foco e a determinação necessários para concluir o curso de Mestrado Profissional em Gestão de Serviços de Saúde na Escola de Enfermagem da UFMG. A concretização deste curso é fruto de um esforço coletivo e de uma jornada que exigiu dedicação intensa.

Dedico esta conquista à minha família. Aos meus pais, Geraldo e Maria das Graças, cujo exemplo de vida alimenta, de forma permanente, a minha vida pessoal e profissional. Aos meus irmãos, Cristiano e Rafael, pelo apoio e companheirismo que temos um pelo outro. À minha esposa, Erica, por ser o sustento emocional e o incentivo incondicional ao longo deste percurso. Aos meus amados filhos, Danilo e Rômulo, cujo amor e carinho compensaram as ausências impostas pelo rigor da vida acadêmica e profissional.

À professora doutora Márcia Mascarenhas Alemão, minha sincera gratidão por ter assumido a orientação deste trabalho. Sua visão estratégica foi fundamental, não apenas ao propor mudança de foco do estudo, mas também ao guiar a pesquisa para um tema de alta relevância prática, focado na gestão de custos hospitalares no contexto do SUS.

À professora doutora Adriane Vieira, minha coorientadora, agradeço pelo apoio técnico e pelo rigor metodológico. Sua experiência trouxe serenidade e precisão essenciais para a análise dos resultados da minha dissertação.

À equipe do Setor de Contabilidade, por ter vivenciado todo processo de implementação do sistema ApuraSUS e que dia após dia transforma a história do Hospital Universitário em números e informações gerenciais essenciais para a gestão. Tenho muito orgulho de fazer parte dessa equipe sensacional.

Um agradecimento especial e irrestrito aos dezesseis gestores do Hospital Universitário que generosamente participaram das entrevistas semiestruturadas. A riqueza dos dados obtidos é um testemunho direto da sua colaboração e franqueza. O sucesso deste estudo de caso dependeu fundamentalmente da sua disponibilidade em compartilhar suas vivências na gestão.

Por fim, agradeço à Escola de Enfermagem da UFMG, corpo docente e discente, por oferecerem um ambiente acadêmico que valoriza a pesquisa aplicada e a transformação dos serviços de saúde.

“Faça o teu melhor na condição que você tem, enquanto não tem condições melhores para fazer melhor ainda” (Mario Sergio Cortella).

## RESUMO

A implementação de sistema de custos no contexto do Sistema Único de Saúde (SUS), com foco na otimização de recursos, é de grande importância para conciliar o acesso universal, atendimento integral e sustentabilidade financeira. Nesse contexto, o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (ApuraSUS), fomentado pela Política de Atenção Hospitalar do estado de Minas Gerais (Valora Minas), foi a solução adotada por um Hospital Universitário de Minas Gerais. O objetivo geral desta investigação consistiu em analisar como está sendo conduzido o processo de implementação da gestão de custos utilizando o sistema ApuraSUS, o uso das informações de custos na instituição, e a proposição de um mecanismo para subsidiar a análise dos dados gerados. Este estudo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, exploratória e descritiva, adotando o método de estudo de caso. As técnicas de investigação utilizadas compreenderam análise documental aprofundada e entrevistas semiestruturadas com dezesseis gestores de nível estratégico e tático com mais de dois anos na gestão do hospital. A análise de dados foi realizada pela técnica de análise de conteúdo. Como resultados, atestou-se que a implementação do ApuraSUS permitiu um avanço no detalhamento da apuração dos custos, mas enfrentou a complexidade das constantes adequações às padronizações de diferentes esferas, demandando um esforço contínuo de alinhamento. Embora os gestores reconheçam a importância estratégica da gestão de custos para a sustentabilidade e qualidade assistencial, o uso efetivo e sistemático dos dados é dificultado pela fragmentação das fontes de informação em múltiplos sistemas e pela consequente dependência de um processo manual de coleta e consolidação em planilhas, gerando retrabalho e riscos à fidedignidade. Para transpor a barreira da usabilidade e da divulgação, o estudo propôs e desenvolveu um Painel de Gestão de Custos em Microsoft Power BI, como produto técnico, visando transformar relatórios estáticos em uma ferramenta analítica e interativa para auxiliar a tomada de decisões. A pesquisa visa contribuir para o entendimento teórico e prático dos sistemas de custos em hospitais universitários, demonstrando que o sucesso da implementação do ApuraSUS depende da superação dos desafios de integração de dados e da promoção da mudança cultural entre os profissionais para o uso cotidiano da informação.

**Palavras-chave:** Implementação da gestão de custos hospitalares; gestão de custos em saúde; hospitais universitários; ApuraSUS; PNGC.

## ABSTRACT

The implementation of a cost management system within the context of the Brazilian Unified Health System (SUS), focused on resource optimization, is crucial to reconcile universal access, comprehensive care, and financial sustainability. In this context, the SUS Cost Calculation and Management System (ApuraSUS) was the solution adopted by a University Hospital in Minas Gerais. The general objective of this investigation was to analyze the process of implementing cost management using the ApuraSUS system and the use of cost information in the institution, and to propose a mechanism to support cost analysis. This study is characterized as qualitative, exploratory, and descriptive research, adopting the case study method. The investigation techniques included in-depth document analysis and semi-structured interviews with sixteen strategic and tactical managers with over two years of hospital management experience. Data analysis was performed using content analysis. The results indicated that the implementation of ApuraSUS enabled more detailed cost calculation; however, it faced challenges due to constant adjustments to standardization from different spheres, demanding continuous alignment efforts. Although managers recognize the strategic importance of cost management for sustainability and quality of care, the effective and systematic use of data is hindered by the fragmentation of information sources across multiple systems and the consequent reliance on a manual process of data collection and consolidation in spreadsheets, generating rework and risks to reliability. To overcome the barrier of usability and disclosure, the study proposed and developed a Cost Management Dashboard in Microsoft Power BI, as a technical product, aiming to transform static reports into an analytical and interactive tool to support decision-making. The research aims to contribute to the theoretical and practical understanding of cost systems in university hospitals, demonstrating that the success of ApuraSUS implementation depends on overcoming data integration challenges and promoting a cultural shift among professionals towards the daily use of information.

**Keywords:** Hospital Cost Management Implementation; Healthcare Cost Management; University Hospitals; ApuraSUS; PNGC.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Organograma Geral do Hospital em análise .....	54
Figura 2 – Linha do tempo da implantação do ApuraSUS no Hospital Universitário.	64

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Publicações selecionadas na revisão integrativa da literatura .....	43
Quadro 2 – Unidades responsáveis pela geração de dados .....	52
Quadro 3 – Categorias temáticas.....	56
Quadro 4 – Cadastro de Item de Custo do ApuraSUS utilizados no HU .....	69
Quadro 5 – Cadastro de Item de Produção do ApuraSUS utilizados no HU .....	73
Quadro 6 – Cadastro de Critério de Rateio do ApuraSUS utilizados no HU .....	74
Quadro 7 – Cadastro de Centro de Custo do ApuraSUS utilizados no HU .....	75

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)
AIS	Ações Integradas de Saúde
ApuraSUS	Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS
ASPS	Ações e Serviços Públicos de Saúde
BI	Business Intelligence
CAAE	Certificado de Apresentação para Apreciação Ética
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CONASP	Conselho Consultivo da Administração de Saúde Previdenciária
CONASS	Conselho Nacional de Secretários de Saúde
DATASUS	Departamento de Informática do SUS
DRG	Diagnosis Related Group (Grupos de Diagnósticos Relacionados)
GEP	Gerência de Ensino e Pesquisa
HU	Hospital Universitário
MEC	Ministério da Educação
MG	Minas Gerais
MUMPS	Massachusetts General Hospital Utility Multi-Programming System (Sistema de Multiprogramação do Hospital Geral de Massachusetts)
NOB	Normas Operacionais Básicas
OPME	Órteses, próteses e materiais especiais
PIASS	Programa de Interiorização das Ações de Saúde e Saneamento
PNGC	Programa Nacional de Gestão de Custos
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
SES	Secretaria de Estado de Saúde
SGPITS	Setor de Gestão da Pesquisa e da Inovação Tecnológica em Saúde
SUDS	Sistema Unificado e Descentralizado de Saúde
SUS	Sistema Único de Saúde
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TCUD	Termo de Compromisso de Utilização de Dados
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UTI	Unidade de Tratamento Intensivo
Valora Minas	Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais

## SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO .....	14
1 INTRODUÇÃO .....	17
1.1 Objetivos .....	19
1.1.1 Objetivo geral .....	19
1.1.2 Objetivos específicos.....	19
1.2 Justificativa.....	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO .....	22
2.1 Sistema Único de Saúde (SUS): origem, organização e características .....	22
2.2 Hospitais Universitários e o SUS.....	25
2.3 Contabilidade de Custos .....	27
2.3.1 Contabilidade de Custos: principais conceitos .....	28
2.3.2 Classificação dos custos .....	29
2.3.3 Métodos de custeio .....	30
2.4 Contabilidade de custos no setor público .....	31
2.5 Importância da Contabilidade de Custos no setor público .....	32
2.6 Dificuldades e barreiras na implementação de custos no setor público .....	34
2.7 Uso das informações de custos .....	36
2.8 Política de Atenção Hospitalar de Minas Gerais .....	37
2.8.1 OtimizaSUS .....	38
2.8.2 Programa Nacional de Gestão de Custos .....	39
2.8.3 ApuraSUS .....	41
2.9 O estado da arte.....	42
3 METODOLOGIA.....	48
3.1 Abordagem da pesquisa.....	48
3.2 Finalidade da pesquisa.....	48
3.3 Método da pesquisa .....	49
3.4 Unidade de análise: o Hospital Universitário .....	50
3.5 Técnicas de coleta de dados.....	51
3.6 Participantes da pesquisa .....	54
3.7 Técnicas de análise de dados .....	55
3.8 Cuidados éticos.....	56

3.9 Riscos.....	57
3.10 Benefícios.....	57
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	59
4.1 Processo de implementação do sistema ApuraSUS e desafios relacionados.....	59
4.1.1 Visão geral da implementação .....	59
4.1.2 Desafios na alimentação e integração de dados.....	66
4.2 Fontes de dados utilizadas e produção das informações de custos .....	68
4.2.1 Diversidade e fragmentação das fontes .....	68
4.2.2 Metodologia de coleta e consolidação .....	82
4.3 Importância e usabilidade das informações de custos .....	83
4.3.1 Percepção da importância da gestão de custos.....	83
4.3.2 Benefícios esperados da gestão de custos .....	89
4.4 Mecanismos para fomentar o uso e análise de custos.....	93
4.4.1 Divulgação.....	93
4.4.2 Conhecimento técnico e mudança cultural.....	96
5 CONCLUSÃO.....	102
REFERÊNCIAS.....	104
APÊNDICE A – TERMO DE COMPROMISSO DE UTILIZAÇÃO DE DADOS – TCUD .....	111
APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – TCLE .....	114
APÊNDICE C – ROTEIRO SEMIESTRUTURADO – GESTORES .....	117
APÊNDICE D – PRODUTO TÉCNICO .....	119

## APRESENTAÇÃO

Eu me chamo Rodrigo dos Santos Freitas. Nasci em 19 de junho de 1980, na cidade de Belo Horizonte, Minas Gerais. Minha família, por parte de pai, é oriunda do interior de Minas Gerais, da cidade de Florestal, e por parte de mãe, da cidade de Belo Horizonte. Sou o filho do meio de uma prole de três homens. Meu pai foi camelô e por muitos anos seus três filhos o auxiliavam nos trabalhos diários. Serei eternamente grato a ele por todo legado que deixou, sobretudo, por seu exemplo de vida. Sou o que sou hoje muito devido ao que aprendi e vivi com ele. Minha mãe também sempre ajudava nos trabalhos junto de meu pai e continua sendo a responsável pelas obrigações de casa. Eu sou casado e tenho dois filhos, um com 11 anos e outro com 7 anos.

Sou graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas), curso concluído em 2004 e em Direito (2010), pela mesma universidade. Tenho especialização em Controladoria (2005) e em Gestão em Saúde (2018), ambas também pela PUC Minas. No momento, mestrando no curso de Pós-Graduação em Gestão de Serviços de Saúde desde agosto de 2023.

Assim que ingressei no curso de Ciências Contábeis, em 1999, consegui uma oportunidade de estágio na empresa Fiat do Brasil S.A. que era responsável pela execução de serviços administrativos e financeiros para todo o Grupo Fiat. Em 2000, com o término do contrato de estágio, ingressei no meu primeiro emprego na empresa Cardiesel Ltda, como Auxiliar de Contabilidade. Após seis meses de trabalho, fui convidado a retornar para a Fiat do Brasil S.A. como Trainee, e, ao longo de quinze anos, fui crescendo na carreira, passando pelos cargos de Analista Júnior, Analista Pleno, Analista Sênior, até alcançar o cargo de Coordenador de Controladoria.

Assim que minha esposa me comunicou que estava grávida, pensei comigo mesmo que precisava tomar uma decisão: se continuava no ritmo em que estava, saindo tarde da empresa todos os dias, trabalhando em finais de semana e feriados, ou se encontrava outro emprego com uma carga horária não tão extensa. Trabalhar com contabilidade requer muita disposição e empenho. Apesar do tamanho da carga de trabalho, amo o que eu faço e procuro sempre fazer o que precisa ser feito e da melhor maneira possível. Além de começar a enviar currículo para empresas, busquei por editais de concursos em andamento e na ocasião havia apenas um. O concurso da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares. Não tive tempo de me preparar para

o exame que ocorreu em abril de 2014. Realizei a prova para o cargo de Analista Administrativo – Contabilidade e fui classificado em 13º lugar. Foram ofertadas três vagas. No processo de seleção, além da prova objetiva havia a etapa de avaliação curricular e experiência profissional. Nessa última etapa obtive nota máxima e fui classificado em 3º lugar no quadro geral para o cargo. A convocação foi publicada em outubro de 2014 e fui admitido na instituição em estudo no dia 05 de novembro de 2014. Dois dias depois, no dia 07 de novembro de 2014, nasceu meu primeiro filho. Hoje, tenho certeza de que a decisão que tomei a onze anos atrás foi assertiva. Além de poder acompanhar mais de perto o desenvolvimento dos meus filhos pude aprender sobre a Contabilidade Pública, ramo da contabilidade que durante a graduação não me chamava tanta atenção.

Iniciando as atividades em novembro de 2014 como analista, senti que estava retornando no tempo devido a quantidade de trabalho manual que era realizado e a falta de integração entre os sistemas internos. Na medida que começava a entender o funcionamento da instituição passei a elaborar controles mais automatizados e propor melhorias nos processos de trabalho, visando redução de tempo no desenvolvimento das tarefas, além de garantir maior assertividade no registro dos dados.

Em 2016 passei por um processo interno de seleção de chefias e fui aprovado para a função de Chefe da Unidade de Contabilidade Fiscal, na qual permaneci por cinco anos desenvolvendo atividades de gerenciamento de equipe, suporte analítico à Superintendência e Gerência Administrativa na tomada de decisões gerenciais, resolução de demandas dos diversos clientes internos e responsável técnico pelas Demonstrações Contábeis. Em 2021 fui aprovado em outro processo seletivo, agora para a função de Chefe do Setor de Contabilidade, cargo em que atuo até o momento.

Quando assumi a chefia do setor fiquei muito incomodado com a ausência de produção de informações de custos na instituição. Foi aí que comecei a pesquisar sobre a gestão de custos em hospitais públicos universitários e a verificar em outras instituições como realizavam a apuração de custos. Recebi vários retornos indicando que possuíam sistemas de mercado, outras informaram que possuíam um sistema que havia sido desenvolvido internamente, outros que também não estavam realizando a apuração de custos e outros que haviam implantado o sistema ApuraSUS. Quando ouvi esta sigla pela primeira vez, acendeu a luz imediatamente. Achei o sistema que fará a apuração de custos aqui da instituição. Primeiro, porque a

instituição não tinha recurso para contratar um sistema de custos no mercado e o sistema ApuraSUS é gratuito. Segundo, porque a metodologia de custos utilizada é a mesma de quando a instituição apurava custos utilizando um sistema desenvolvido internamente. Devido a aposentadoria dos analistas que desenvolveram o sistema anteriormente utilizado pela instituição, atrelado ao fato desta ter passado por um processo de implantação de outro sistema de controle de estoque, a partir de maio de 2020 não foi possível gerar informação de custos pelo sistema interno.

Iniciamos o processo de implantação do sistema ApuraSUS em agosto de 2021 e, a partir de 2022, as informações de custos começaram a ser geradas pelo sistema. Me recordo da alegria da equipe do setor quando conseguimos gerar o primeiro relatório de custos no sistema ApuraSUS.

Atualmente, estamos na fase de implementação de melhorias nos controles para garantir maior fidedignidade dos dados, como também buscando maior interação com os gestores, visando o uso das informações de custos para a tomada de decisões. Esta pesquisa vem sedimentar esta construção de conhecimento e trará grandes contribuições para a gestão da instituição e para outros hospitais que estejam vivenciando este mesmo processo de implementação da gestão de custos.

## 1 INTRODUÇÃO

São inúmeros os problemas e desafios para dar consecução ao desenho constitucional e normativo do Sistema Único de Saúde (SUS), devido, sobretudo, à extrema complexidade das organizações de saúde e às singularidades que repercutem sobre suas governanças (Mendes, 2019).

Segundo a Constituição Federal de 1988, o Estado deve garantir a saúde como um direito universal. Consoante o texto: “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação” (Brasil, [2024]). É com base nesse dever que, ao longo de mais de 35 anos desde sua criação, o SUS se consolidou como uma das mais relevantes políticas sociais do Estado brasileiro.

Embora seja essencial atender às demandas da população no que diz respeito ao direito à saúde, assegurando o acesso universal, igualitário e o atendimento integral, é igualmente necessário conciliar esses princípios com a complexidade inerente ao setor, observando as normas e diretrizes que regem sua gestão. Paralelamente, é preciso garantir o adequado financiamento das ações e serviços de saúde, visando à sustentabilidade do sistema, de modo que ele seja capaz de enfrentar as crescentes pressões de custos e evitar a obsolescência de sua infraestrutura. Dessa forma, é fundamental obter mais recursos públicos para a saúde, ao mesmo tempo em que se busca maior eficiência nos investimentos, assegurando que o dinheiro aplicado resulte em benefícios para a população (Brasil, 2013a).

Gerenciar custos em ambientes complexos, especialmente em instituições de saúde, requer o uso de ferramentas de gestão que possibilitem uma visão processual dos gastos. Isso permite evidenciar toda a cadeia de valor gerada a partir dos recursos utilizados e compreender de forma mais precisa a sua aplicação (Brasil, 2013b). Nesse contexto, destacam-se iniciativas governamentais como o Programa Nacional de Gestão de Custos do Ministério da Saúde (PNGC) e a Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais (Valora Minas), que buscam fortalecer a gestão financeira e aprimorar a alocação dos recursos no setor.

O PNGC tem como objetivo incentivar a adoção de práticas de gestão de custos no SUS, por meio da oferta de qualificação e suporte técnico a entes federativos e instituições de saúde. A iniciativa busca promover uma apuração padronizada e

sistemática dos custos em saúde, oferecendo subsídios para decisões administrativas e estratégicas baseadas em dados financeiros concretos (Brasil, [2025]).

Por sua vez, o Valora Minas é a política voltada à melhoria da assistência e ao aumento do acesso à saúde, com foco nos usuários do SUS e na articulação com a Rede de Atenção à Saúde. Propõe a distribuição estratégica de recursos conforme as demandas regionais, atrelando os repasses a resultados mensuráveis e ao benefício gerado à população. O Valora Minas tem como um dos seus projetos acessórios o fomento à utilização de ferramentas de gestão que impactam a qualidade e eficiência dos hospitais, como a gestão de custos por meio do sistema ApuraSUS e o Diagnosis Related Group (DRG). Ao receber recursos vinculados ao Valora Minas, os hospitais são fomentados a aderirem ao PNGC (Minas Gerais, 2021b).

Em consonância com as diretrizes do PNGC e do Valora Minas, o estado de Minas Gerais criou o Projeto OtimizaSUS por meio da Resolução SES/MG nº 7.925, de 10 de dezembro de 2021. A iniciativa tem como propósito ampliar o acesso dos mineiros aos serviços de saúde e promover o uso mais eficiente dos recursos, com foco na qualificação dos processos de trabalho nas unidades hospitalares (Minas Gerais, 2021a).

Uma das principais metas do OtimizaSUS é a implementação do sistema ApuraSUS, desenvolvido pelo Ministério da Saúde, em diferentes unidades hospitalares de Minas Gerais. Essa ferramenta, fundamentada na Contabilidade de Custos e no método de Custeio por Absorção Pleno, possibilita o registro detalhado de todos os custos relacionados aos serviços prestados pelas unidades do SUS. Trata-se de um sistema web, de acesso livre a entes e secretarias que aderiram ao PNGC, cuja flexibilidade permite sua adaptação a diferentes perfis de unidades (Brasil, 2013b).

Nesse contexto, este trabalho tomou como objeto de estudo para análise um Hospital Universitário (HU) de Minas Gerais que aderiu formalmente ao ApuraSUS. Até meados de 2020, a instituição utilizava um sistema de custos desenvolvido internamente que permitia a integração de dados, especialmente relacionados ao consumo de materiais. No entanto, com a implantação de um novo sistema de controle de estoques, essa integração foi interrompida, inviabilizando a continuidade da apuração dos custos. Diante desse cenário, tornou-se necessária a adoção de um novo sistema que garantisse a retomada do processo de gestão de custos hospitalar.

O processo de implantação do ApuraSUS neste hospital teve início em agosto de 2021, mediante a assinatura do Termo de Adesão ao OtimizaSUS, que fomentou o PNGC. A partir de 2022 foi possível a extração de relatórios de custos. Atualmente, a instituição se encontra na fase de aperfeiçoamento dos controles, buscando assegurar maior fidedignidade dos dados, bem como fortalecer a interação com os gestores, estimulando o uso das informações de custos como subsídio à tomada de decisão.

Como o uso do ApuraSUS ainda é recente na instituição analisada, é importante compreender como esse sistema tem sido incorporado à rotina de gestão. Diante dos desafios cada vez maiores da administração hospitalar e da urgência em utilizar os recursos de forma mais eficiente, a pesquisa se propôs a responder às seguintes questões: como ocorreu a implementação da gestão de custos na instituição utilizando o sistema ApuraSUS? Como os dados gerados estão sendo utilizados pelos gestores?

As respostas a essas questões permitirão mapear a situação atual do hospital e avaliar o uso do ApuraSUS, destacando tanto os pontos positivos da ferramenta quanto os aspectos que ainda demandam aprimoramento na gestão de custos. Espera-se que os resultados obtidos contribuam não apenas para o avanço teórico sobre sistemas de custos em hospitais, mas também para sua aplicação prática, apoiando uma gestão mais eficiente e orientada por dados no âmbito do SUS.

## 1.1 Objetivos

### 1.1.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo consiste em analisar o processo de implementação da gestão de custos utilizando o sistema ApuraSUS e o uso das informações de custos em um Hospital Universitário de Minas Gerais, no contexto do PNGC e do Valora Minas.

### 1.1.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos, elencam-se:

- a) Descrever o processo de implantação do sistema ApuraSUS;

- b) Identificar as fontes de dados utilizadas para realização do processo de apuração dos custos e a forma como são produzidas;
- c) Descrever a visão dos usuários das informações sobre a usabilidade dos dados de custos para tomada de decisões;
- d) Propor mecanismo para subsidiar a análise das informações de custos, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisões.

## 1.2 Justificativa

O presente estudo tem como foco a otimização de recursos em um Hospital Universitário após a implantação do sistema ApuraSUS. Considerando a complexidade das organizações de saúde e o aumento constante da demanda por serviços, é preciso garantir a alocação eficiente dos recursos financeiros e a tomada de decisões administrativas fundamentadas em informações precisas sobre os custos envolvidos na prestação de serviços de saúde (Brasil, 2013b).

Parte-se do pressuposto teórico de que a disponibilização de dados confiáveis sobre custos diretos e indiretos permite decisões estratégicas baseadas em evidências, facilita a identificação de oportunidades de otimização de recursos e contribui para a eliminação de desperdícios. Ademais, a usabilidade do sistema favorece uma análise contínua e dinâmica dos custos, promovendo uma gestão de custos mais eficaz (Gallo *et al.*, 2024).

No entanto, considerando que a implantação do ApuraSUS é relativamente recente, ainda há lacunas quanto à compreensão de como essa ferramenta tem sido efetivamente implementada e utilizada nas instituições de saúde. A literatura existente sobre a gestão de custos no âmbito hospitalar evidencia avanços metodológicos e o desenvolvimento de experiências práticas relevantes (Silva, 2024b; Cavaille *et al.*, 2022; Mantero; Brito Filho, 2024). Contudo, observa-se que boa parte dessas publicações se concentra em descrever o processo de implantação e os aspectos técnicos dos sistemas, sem aprofundar a análise sobre a usabilidade das informações geradas e sua aplicação na tomada de decisão gerencial (Alemão *et al.*, 2021; Santos *et al.*, 2023; Gallo, 2023).

Pesquisas como as de Silva *et al.* (2024) e Gallo *et al.* (2024) reforçam a importância da gestão de custos como instrumento de transparência e eficiência, mas também apontam limitações relacionadas à falta de cultura organizacional consolidada, à necessidade de capacitação contínua e às dificuldades na manutenção

dos sistemas implantados. Apesar dos esforços institucionais e de políticas públicas voltadas à institucionalização da gestão de custos, como o Projeto OtimizeSUS e o Programa Nacional de Gestão de Custos, ainda são escassos os estudos que avaliam de forma sistemática a percepção dos gestores sobre o uso prático dessas informações (Piola; Vieira; Bernardes, 2025; Souza, 2024; Mendez, 2024).

Dessa forma, este estudo se justifica pela necessidade de compreender de forma mais aprofundada como os gestores utilizam as informações de custos em seus processos decisórios, indo além de um enfoque apenas normativo ou procedimental. Embora a literatura já aponte desafios estruturais, técnicos e culturais relacionados à adoção de sistemas de custos no setor público, ainda são escassas as análises que exploram as estratégias empregadas para superar esses obstáculos e os benefícios efetivamente percebidos na prática gerencial. Pesquisas como as de Alemão *et al.* (2021), Bitencourt (2020), Santos *et al.* (2023), Gallo (2023) e Silva *et al.* (2024) reforçam essas limitações e evidenciam a necessidade de novos estudos que aprofundem a compreensão sobre o uso e a efetividade das informações geradas pelos sistemas de custos em instituições públicas de saúde.

Assim, esta pesquisa busca explorar as percepções de gestores de um hospital público universitário em Minas Gerais, por meio de entrevistas. Além disso, o estudo propõe um produto técnico, especificamente uma ferramenta desenvolvida em Power BI, voltada à visualização interativa e à análise dinâmica dos dados de custos, com foco em sua usabilidade e na sustentabilidade dos serviços de saúde.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta pesquisa situa-se no amplo campo das Ciências da Saúde, com foco na subárea da Gestão dos Serviços de Saúde, mais precisamente na Gestão de Custos. Dirige-se às complexidades enfrentadas durante o processo de implementação de sistema de custos, bem como na sua usabilidade no setor de saúde, especialmente no contexto hospitalar.

Neste capítulo, são abordadas as produções acadêmicas encontradas em livros e artigos de referência relativos aos conceitos que constituem a problematização da pesquisa. Além da gestão de custos, destacam-se também a relevância do uso das informações de custos em organizações hospitalares e os desafios envolvidos em sua implementação.

Inicialmente, aborda-se o Sistema Único de Saúde (SUS), destacando sua origem, organização e características, bem como o papel dos hospitais universitários nesse contexto. Em seguida, a discussão se aprofunda na Contabilidade de Custos, contemplando seus principais conceitos, a classificação dos custos e os métodos de custeio. Na sequência, o foco recai sobre a Contabilidade de Custos no setor público, examinando sua importância, bem como as dificuldades e barreiras enfrentadas em sua implementação. Posteriormente, apresenta-se o uso das informações de custos como instrumento de apoio à gestão e a Política de Atenção Hospitalar de Minas Gerais, englobando o Projeto OtimizaSUS, o Programa Nacional de Gestão de Custos e o sistema ApuraSUS. Por fim, relata-se sobre o estado da arte, apresentando e analisando o contexto atual da produção acadêmica relacionada ao tema da gestão de custos hospitalares no Brasil.

### 2.1 Sistema Único de Saúde (SUS): origem, organização e características

O SUS está sendo implementado como um processo social em constante evolução. Embora sua formalização tenha ocorrido com a promulgação da Constituição Federal de 1988, sua origem se estende por um período mais longo, emergindo da crise do modelo médico assistencial privatista que predominou na segunda metade do século XX, influenciado pelo processo de industrialização no Brasil (Brasil, 2006).

O modelo médico assistencial privatista foi marcado por uma série de características. Primeiramente, houve uma ampliação da cobertura previdenciária

para incluir segmentos economicamente integrados da população urbana. Em segundo lugar, prevaleceu uma abordagem que privilegiava a prática médica curativa e individual em detrimento das intervenções coletivas, desviando o foco de ações preventivas e de saúde pública. Além disso, foi formado um complexo médico-industrial, onde ficou cada vez mais evidente a interação entre os interesses comerciais e a prestação de cuidados de saúde. Por fim, foi perceptível o aumento do papel de entidades privadas, tanto com fins lucrativos quanto sem fins lucrativos, na prestação de serviços médicos, marcando um deslocamento significativo do controle público para o setor privado (Silva, 1983).

As transformações políticas e econômicas ocorridas nos anos 1970 e 1980 levaram ao declínio do modelo sanitário então em vigor, impulsionando uma busca por alternativas na área da saúde. Nesse contexto, surgiram iniciativas pioneiras de medicina comunitária e programas de atenção primária, como o Programa de Interiorização das Ações de Saúde e Saneamento (PIASS), enquanto ganhava força o movimento sanitário, liderado por grupos acadêmicos, institucionais e políticos de esquerda (Brasil, 2006).

A crise na Previdência Social na década de 1980 resultou na implementação das Ações Integradas de Saúde (AIS) e na formação do Conselho Consultivo da Administração de Saúde Previdenciária (CONASP). Paralelamente, a mobilização dos Secretários Estaduais e Municipais de Saúde culminou na realização da VIII Conferência Nacional de Saúde, em 1986, que definiu os princípios fundamentais para a reforma sanitária brasileira, consolidados na Constituição Federal de 1988. Com base nesses ideais, foi criado o Sistema Unificado e Descentralizado de Saúde (SUDS) em 1987, visando a universalização, descentralização e democratização da gestão da saúde pública, em consonância com os debates da Assembleia Nacional Constituinte (Brasil, 2006).

O processo constituinte emergiu como um espaço democrático de contínua negociação, moldado ao longo de suas várias etapas, onde um grupo central de legisladores progressistas desempenhou um papel significativo, respaldado por intelectuais ligados ao movimento da reforma sanitária. O texto final resultante das negociações incorporou as principais demandas do movimento sanitário: uma compreensão abrangente da saúde como resultado de políticas econômicas e sociais; a concepção da saúde como um direito de todos e uma responsabilidade do Estado; o reconhecimento da importância pública das ações e serviços de saúde; e a

instituição de um sistema único de saúde, pautado nos princípios da descentralização, da integralidade no atendimento e da participação comunitária. Assim o SUS foi estabelecido na Constituição Federal de 1988 (Brasil, 2006).

A descentralização política brasileira, estabelecida após o fim do regime militar, deu origem ao fenômeno do federalismo municipal. Esse sistema concede aos municípios um status de membros da Federação e estabelece a distribuição de recursos da União e dos Estados para os Municípios. Nesse contexto, o movimento de descentralização no SUS ocorreu em um país vasto, complexo e desigual, com um federalismo peculiar.

A Constituição Federal de 1988 foi clara em sua opção pela descentralização, como evidenciado no Artigo 196, Inciso I, que declara as Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) como parte de uma rede regionalizada e hierarquizada, organizada sob um sistema único, com direção única em cada esfera de governo (Brasil, [2024]). A legislação infraconstitucional, representada pela Lei nº 8.080/1990 e pela Lei nº 8.142/1990, regulamentou essa diretriz, enfatizando a municipalização das ações e serviços de saúde. Com base nessa estrutura legal, o SUS passou a operar por meio de Normas Operacionais Básicas (NOB), como a NOB 01/91, a NOB SUS/93 e a NOB SUS/96, que progressivamente aprofundaram a descentralização, priorizando os estados e, especialmente, os municípios (Mendes, 2019).

O Sistema Único de Saúde (SUS) configura-se como a mais abrangente política pública já implementada no Brasil, ao garantir a cidadania em saúde e superar a exclusão que, antes da Constituição de 1988, deixava parte da população sem qualquer direito de acesso aos serviços de saúde. Desde sua criação, o SUS vem exercendo papel central na promoção da saúde da população brasileira, refletindo-se em avanços significativos nos indicadores sanitários do país. Ademais, suas diretrizes e programas têm sido reconhecidos internacionalmente, consolidando-se como referência em diferentes dimensões da saúde pública (Mendes, 2019).

Apesar dos desafios enfrentados ao longo dos últimos 35 anos, o SUS demonstra grande capacidade de oferta de serviços, destacando-se na promoção da equidade no acesso à saúde. Sua abordagem inclusiva garante o atendimento das necessidades de diferentes segmentos da população, enquanto suas políticas e programas de saúde pública têm servido como referência de boas práticas, reconhecidas tanto no âmbito nacional quanto internacional (Mendes, 2019).

## 2.2 Hospitais Universitários e o SUS

Os Hospitais Universitários surgiram da necessidade de integrar ensino, pesquisa e formação de profissionais de saúde, conferindo características peculiares à assistência prestada por essas instituições. O primeiro hospital universitário no Brasil foi o Hospital da Santa Casa da Misericórdia, fundado em 1540 na então capital do país, Salvador, na Bahia. Ligado a uma instituição religiosa, esse hospital adotava o modelo de hospital de caridade, destinado ao tratamento das enfermidades da população carente. Em 1738, foi oficialmente inaugurado o Hospital da Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro e, até o início do século XIX, embora já existissem hospitais no Brasil, essas instituições eram predominantemente voltadas para a assistência aos necessitados (Salles, 2004).

Em 1808, com a chegada da família real ao Brasil, foram estabelecidos os primeiros cursos médico-cirúrgicos, marcando oficialmente o início do ensino médico no país. Ao longo da primeira metade do século XX, outras doze faculdades de medicina foram fundadas (Lima, 2008).

Durante muitas décadas, hospitais e escolas médicas operaram de forma independente, cada um com suas próprias funções e objetivos. A associação formal entre essas duas instituições ocorreu em 1892, quando a Faculdade de Medicina do Rio de Janeiro começou a utilizar leitos hospitalares da Santa Casa de Misericórdia para o treinamento de seus estudantes. Durante décadas, as Santas Casas de Misericórdia serviram como locais práticos para alunos e professores das escolas de medicina, uma vez que as faculdades ainda não possuíam hospitais próprios (Vieira, 1982).

O primeiro hospital-escola próprio registrado no Brasil foi o Hospital São Vicente de Paulo, localizado em Belo Horizonte, Minas Gerais. Inaugurado em 1928 através de um convênio entre a Escola de Medicina de Belo Horizonte e o Instituto de Assistência e Proteção à Infância da mesma cidade, foi oficialmente doado à Escola de Medicina em 1931. A fusão desse hospital com o Hospital São Geraldo e o Instituto Radium, ambos ligados à Faculdade de Medicina, resultou na criação, em 1955, do Hospital de Clínicas da Faculdade de Medicina (Costa; Mota; Figueiredo, 2008).

Com o surgimento de escolas públicas de medicina, o ensino médico se concentrou nos hospitais vinculados a essas instituições, especialmente os de esfera federal. A partir dos anos 1980, com o fim do financiamento via Ministério da Educação

(MEC), os Hospitais Universitários passaram a depender cada vez mais da venda de serviços para o setor público e suplementar de saúde, enfrentando recorrentes crises de financiamento e aumentando sua dependência em relação ao Ministério da Saúde. Paralelamente, a redução da prestação de serviços pelos hospitais privados e filantrópicos ao setor público resultou em uma maior dependência do sistema público de saúde do setor estatal (Carmo; Andrade; Mota, 2007).

A definição oficial de hospital universitário, divulgada pelo site do MEC, destaca a integração entre pesquisa, ensino e assistência como critério fundamental para a certificação dessas instituições. Segundo essa definição, os hospitais universitários são centros dedicados à formação de recursos humanos e ao desenvolvimento de tecnologia na área da saúde. Ao proporcionar serviços efetivos à população, esses hospitais possibilitam o aprimoramento contínuo do atendimento e a elaboração de protocolos técnicos para diversas patologias, contribuindo assim para a melhoria dos padrões de eficiência disponíveis na rede do SUS. Além disso, os programas de educação continuada oferecidos por essas instituições proporcionam oportunidades de atualização técnica para profissionais de todo o sistema de saúde. Embora os hospitais universitários variem em capacidade instalada, incorporação tecnológica e alcance no atendimento, todos desempenham um papel de destaque nas comunidades em que estão inseridos (Brasil, 2018a).

A criação do SUS em 1988, juntamente com a descentralização da gestão e a implementação de mecanismos de regulação dos serviços pela gestão local, estreitou ainda mais as relações entre os hospitais universitários e de ensino e os gestores do sistema de saúde (Carmo; Andrade; Mota, 2007).

O conhecimento da estrutura e das características do SUS, assim como sua relação com os hospitais universitários, permite compreender como os recursos financeiros são planejados, distribuídos e gerenciados nessas instituições, possibilitando a avaliação da eficiência da gestão e da efetividade na prestação de serviços à população. Com essa contextualização, a próxima seção dedica-se à Contabilidade de Custos, abordando seus principais conceitos, a classificação dos custos e os métodos de custeio, fornecendo a base teórica necessária para analisar a gestão financeira no contexto hospitalar.

## 2.3 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos emergiu como resposta à necessidade de ajustar a Contabilidade Financeira ou Tradicional às peculiaridades da atividade industrial, um processo iniciado no final do século XVIII com a Revolução Industrial. Com o surgimento das indústrias, foi preciso desenvolver métodos contábeis específicos para avaliar os estoques industriais (Martins, 2003).

Inicialmente, essa prática contábil foi utilizada para resolver questões de mensuração monetária de estoques e resultados, sendo pouco empregada como uma ferramenta de gestão. No entanto, com o crescimento das empresas, seu uso passou a ser reconhecido como uma aliada na gestão empresarial (Martins, 2003).

A Contabilidade de Custos desempenha um papel central no controle e nas tomadas de decisões gerenciais. Com o aumento da competitividade nos mercados, o conhecimento dos custos tornou-se essencial para assegurar a viabilidade e a rentabilidade dos produtos, impulsionando o desenvolvimento de sistemas de informações mais sofisticados (Martins, 2003).

O progresso na aplicação e na relevância gerencial da teoria contábil, ancorada nos princípios básicos de Contabilidade e combinada com os avanços nas tecnologias de manufatura e na prestação de serviços, conduziu ao surgimento de diversos sistemas, métodos de custeio, critérios de alocação de custos e categorias de custos (Brasil, 2013b).

A Contabilidade de Custos no setor privado desempenha três objetivos fundamentais. Em primeiro lugar, fornece relatórios que são essenciais para o planejamento e controle das operações diárias, permitindo uma gestão eficaz das atividades rotineiras. Além disso, gera relatórios com análises que embasam decisões não rotineiras, fornecendo informações para a formulação de estratégias e políticas de ação que impulsionem o desenvolvimento organizacional. Por fim, fornece uma base sólida para a avaliação de estoques e a determinação dos lucros (Horngren, 1978).

Martins (2003) afirma que a Contabilidade pode ser classificada de acordo com o público a quem se destina e o tipo de informação que fornece. A Contabilidade Financeira é direcionada aos *stakeholders* externos da organização e está condicionada às exigências legais e fiscais. Seu foco recai sobre o cumprimento de leis, normas, princípios e convenções contábeis, sendo obrigatória para entidades

formalmente constituídas, e concentra-se em registrar informações patrimoniais referentes a eventos já ocorridos. Por sua vez, a Contabilidade Gerencial destina-se aos *stakeholders* internos, especialmente à administração, e não está limitada às imposições legais. Seu objetivo é fornecer informações úteis para apoiar a tomada de decisões, adaptando os dados provenientes da Contabilidade Financeira. Nesse contexto, a Contabilidade Gerencial constitui um enfoque especial que incorpora diversas técnicas e procedimentos contábeis aplicados tanto na contabilidade financeira quanto na contabilidade de custos. Já a Contabilidade de Custos concentra-se na análise dos gastos e dos sacrifícios financeiros realizados por uma organização ao longo de suas operações, oferecendo informações relevantes para subsidiar tanto a Contabilidade Gerencial quanto a Financeira.

O foco deste trabalho concentra-se no processo de implementação da gestão de custos e na utilização das informações de custos em hospitais, especialmente os universitários. Com base nessa perspectiva, a seção seguinte introduz os principais conceitos de Contabilidade de Custos, estabelecendo a fundamentação teórica necessária para compreender os métodos, classificações e aplicações dessa área no contexto da gestão hospitalar.

### 2.3.1 Contabilidade de Custos: principais conceitos

Segundo Martins (2003), embora as nomenclaturas dos conceitos da Contabilidade de Custos possam gerar confusão tanto para quem está iniciando na área quanto para profissionais mais experientes, cada termo possui uma definição específica que é fundamental para a compreensão da contabilidade de custos. Alguns deles podem ser tomados como:

- a) Gasto: refere-se à aquisição de um produto ou serviço que gera um sacrifício financeiro para a organização, geralmente representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos, como dinheiro;
- b) Desembolso: corresponde ao pagamento efetivo pelo bem ou serviço adquirido, podendo ocorrer antes, durante ou após a utilização do item, de modo que nem sempre coincide com o momento do gasto;
- c) Investimento: é um gasto registrado como ativo em função de sua vida útil ou dos benefícios que se espera gerar em períodos futuros, refletindo sua capacidade de produzir retorno ao longo do tempo;

- d) Custo: trata-se do gasto relacionado a bens ou serviços utilizados diretamente na produção de outros bens ou serviços;
- e) Despesa: representa o consumo de bens ou serviços, de forma direta ou indireta, necessário para a obtenção de receitas;
- f) Perda: corresponde ao consumo de bens ou serviços de maneira anormal ou involuntária, sem relação direta com a produção ou geração de receita, distinguindo-se de custos e despesas.

O entendimento dos conceitos básicos da Contabilidade de Custos permite situar corretamente cada custo, gasto, despesa ou investimento dentro do contexto da gestão organizacional. Com essa base, é possível avançar para a análise mais detalhada dos diferentes tipos de custos, considerando suas características e formas de alocação, tema que será explorado na próxima seção.

### 2.3.2 Classificação dos custos

Os custos podem ser classificados sob diferentes perspectivas, conforme apontam Camargos e Gonçalves (2004), Leone (2000) e Martins (2003). Uma dessas perspectivas relaciona-se ao comportamento dos custos em função do volume de produção. Nesse sentido, os custos fixos são aqueles cujo valor permanece constante, independentemente das variações na quantidade produzida, dentro de um determinado período e capacidade instalada, existindo mesmo na ausência de produção, como ocorre, por exemplo, com a mão de obra indireta ou o seguro da fábrica. Por outro lado, os custos variáveis apresentam variação proporcional às alterações nos volumes produzidos, sendo exemplificados pela mão de obra direta, matérias-primas e materiais diretos.

Outra forma de classificação refere-se à aplicabilidade dos custos aos produtos fabricados. Os custos diretos são aqueles que podem ser atribuídos de maneira objetiva aos produtos, por meio de medidas de consumo específicas, como quilogramas, horas, quilowatts ou unidades produzidas. Já os custos indiretos não se identificam de forma direta com o produto final, seja por sua natureza, irrelevância ou dificuldade de apropriação, exigindo, portanto, a utilização de critérios de alocação ou rateios para que possam ser apropriados aos produtos.

A classificação dos custos, seja em função do volume de produção ou da forma como se relacionam aos produtos, contribui para a compreensão de sua dinâmica

dentro das organizações. A partir dessa base, pode-se avançar para o estudo dos Métodos de Custeio, que estabelecem como os custos devem ser apropriados aos produtos. Entre esses métodos, destacam-se o Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades, ambos importantes para o processo de controle e gestão, que serão abordados na próxima seção.

### 2.3.3 Métodos de custeio

Os métodos de custeio na Contabilidade de Custos determinam como os custos devem ser atribuídos aos produtos. Existem vários métodos desenvolvidos para essa finalidade. Nos contextos hospitalares, os mais comuns são o método tradicional de Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (Custeio ABC, do inglês Activity Based Costing) (Beuren; Schlindwein, 2008, p. 35).

O método de Custeio por Absorção, também conhecido como Custeio Integral, é um método tradicional utilizado na Contabilidade de Custos para alocar todos os custos de produção (diretos e indiretos) aos produtos. A principal característica desse método é que ele absorve todos os custos de produção nos custos dos produtos finais, seja diretamente relacionado à produção ou indiretamente associado a ela. A alocação de custos nesse método segue uma sequência lógica. Primeiro, os custos diretos são atribuídos aos produtos de forma direta, como materiais de consumo e mão de obra diretamente envolvidos na produção. Em seguida, os custos indiretos são alocados aos produtos usando um critério de rateio, como recursos humanos, área ocupada ou custos diretos totais (Brasil, 2006).

O método de Custeio por Absorção é amplamente utilizado devido à sua simplicidade e à conformidade com os princípios contábeis tradicionais. Ele fornece uma visão clara dos custos totais de produção de cada produto, o que é fundamental para a avaliação do desempenho financeiro e a precificação adequada dos produtos. No entanto, o Custeio por Absorção tem algumas limitações. Por exemplo, ele pode distorcer o custo de produtos que consomem recursos indiretos de forma diferente, especialmente em ambientes de produção complexos ou onde há uma ampla variedade de produtos. Além disso, não oferece detalhes de como os custos são gerados por atividades específicas dentro da empresa, o que pode limitar a capacidade de identificar oportunidades de melhoria de eficiência e redução de custos (Martins, 2003).

Por sua vez, o método de Custeio Baseado em Atividades (Custeio ABC) é uma metodologia de custeio que se diferencia do método tradicional ao focar nas atividades que geram custos dentro de uma organização. Em contraste com o Custeio por Absorção, que geralmente aloca custos indiretos aos produtos com base em critérios de rateio, como horas de trabalho direto ou área ocupada, o Custeio ABC busca identificar e atribuir custos de forma mais precisa, relacionando-os diretamente às atividades que consomem recursos (Brasil, 2013b).

A metodologia Custeio ABC é útil em ambientes onde a diversidade de produtos e a complexidade das operações tornam difícil a atribuição precisa de custos indiretos. Por meio da identificação detalhada das atividades e da alocação dos custos aos produtos com base na intensidade com que cada produto utiliza essas atividades oferece uma visão mais clara dos custos efetivamente envolvidos na produção de cada item. Isso não apenas melhora a precisão no cálculo do custo dos produtos, mas também proporciona uma base mais adequada para a tomada de decisões estratégicas, como o aumento da receita, a determinação dos custos relevantes e redução de desperdícios (Brasil, 2006).

Embora o Custeio ABC seja mais complexo e exigente em termos de coleta de dados e análise, sua capacidade de fornecer informações mais relevantes sobre custos torna-o uma boa ferramenta para empresas que buscam uma gestão eficaz e uma compreensão assertiva de como seus recursos são utilizados em diferentes atividades e produtos (Souza, 2024; Mendez, 2024).

A análise dos métodos de custeio evidencia diferentes formas de mensurar e alocar custos, cada qual com vantagens e limitações. Essa discussão ganha contornos específicos quando aplicada a hospitais públicos. Nesse sentido, a próxima seção aborda a Contabilidade de Custos no setor público, destacando seus objetivos e particularidades.

#### 2.4 Contabilidade de custos no setor público

Os objetivos centrais da ciência contábil consistem na identificação, mensuração e comunicação de informações de caráter econômico, financeiro, físico e social aos seus diferentes usuários, sendo indispensável para o bom funcionamento das entidades (Ferreira, 2003).

No setor público, a relevância da informação contábil ultrapassa o cumprimento das exigências legais e a prestação de contas. Ela se estende à necessidade de

fornecer relatórios aos órgãos fiscalizadores e, igualmente, de oferecer transparência aos cidadãos. A contabilidade, nesse contexto, permite que a sociedade acompanhe a aplicação dos recursos públicos, avalie o alcance das metas estabelecidas e fiscalize a eficácia das políticas públicas implementadas. Para cumprir tais funções, a informação contábil deve possuir atributos como utilidade, confiabilidade e tempestividade (Ferreira, 2003).

No setor da saúde, assim como em outras esferas da Administração Pública, persistem dificuldades relacionadas às tecnologias da informação, em especial pela ausência de padronização mínima para a interação dos sistemas. Esse cenário compromete a gestão eficiente das informações (Ferreira, 2003).

O debate sobre custos no setor público ganhou forças a partir dos anos 1980, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a crescente exposição da economia nacional à competição internacional. Até então, a temática era pouco explorada pelo governo devido ao cenário favorável vivido no país à época (Alonso, 1999). A partir desse período, houve uma mudança de postura, amparada legalmente na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000, que preconiza que a Administração Pública manterá um Sistema de Custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000).

A consolidação desse arcabouço legal e institucional abriu espaço para discussões mais aprofundadas sobre a relevância da Contabilidade de Custos na gestão pública. Nesse sentido, a próxima seção trata especificamente da importância da Contabilidade de Custos no setor público, destacando suas contribuições para a melhoria da gestão e para o aperfeiçoamento do processo decisório.

## 2.5 Importância da Contabilidade de Custos no setor público

A Contabilidade de Custos no setor público é amplamente reconhecida como um instrumento estratégico para aprimorar a gestão, especialmente no sentido de qualificar o processo decisório. Alemão, Gonçalves e Drumond (2013) apontam para a importância das informações de custos para a eficiência e qualidade dos serviços hospitalares. Segundo os autores, as informações de custos devem não apenas estabelecer os preços dos serviços, mas também permitir a análise dos resultados da gestão. Desse modo, o uso adequado das técnicas da Contabilidade de Custos permite quantificar o valor monetário dos bens e serviços e, quando devidamente

interpretado, oferece subsídios para decisões relacionadas à produção ou prestação de serviços (Alemão; Gonçalves; Drumond, 2013). Considerando a diversidade de atendimentos no setor, compreender detalhadamente os processos envolvidos, respondendo a perguntas como “o que”, “como” e “quanto”, permite alcançar maior qualidade nos serviços prestados (Alemão; Gonçalves; Drumond, 2013).

Monteiro (2018) ressalta que, no setor público hospitalar, a Contabilidade de Custos está associada a fatores como avaliação de desempenho individual, avaliação de desempenho de grupos, negociação de contratos, orçamento, controle de custos, precificação dos serviços hospitalares, *benchmarking* dos custos hospitalares, aquisição de equipamentos, avaliação da adoção de estratégias alternativas e negociação de contratos com fornecedores. Esses fatores foram adaptados ao contexto do setor público, de modo que a “avaliação de estratégias alternativas” foi substituída pela “contratação de pessoal”, em função das particularidades legais e financeiras da Administração Pública relacionadas às despesas com pessoal, aos limites estabelecidos por esse controle e aos dispositivos legais que exigem o cálculo do impacto dessas despesas (Monteiro, 2018).

Pesquisa realizada por Lee e Lima (2025) reforça esse entendimento ao evidenciar o papel dos enfermeiros no gerenciamento de custos, independentemente de ocuparem cargos administrativos formais. Considerando a escassez de recursos disponíveis no contexto da assistência à saúde, esses profissionais relatam que o domínio desse conhecimento auxilia na tomada de decisões fundamentadas acerca da seleção de insumos para a prestação de cuidados seguros e de qualidade, além de favorecer a condução dos processos licitatórios. Destacaram, ainda, a importância da compreensão dos custos relacionados aos recursos materiais e a necessidade de que os enfermeiros mobilizem saberes técnico-científicos específicos, a fim de qualificar a argumentação sobre a relação custo-benefício nas aquisições (Lee; Lima, 2025).

Apesar da relevância da Contabilidade de Custos para a gestão pública, especialmente no setor da saúde, sua implementação enfrenta desafios significativos. A próxima seção trata dessas dificuldades e barreiras, analisando fatores que ainda limitam a consolidação de sistemas de custos no setor público brasileiro.

## 2.6 Dificuldades e barreiras na implementação de custos no setor público

A implementação da gestão de custos no setor de saúde, seja ele público ou privado, é marcada por desafios complexos que a literatura define em três frentes: conceitual, de definição de objetivos e de implantação operacional (Bitencourt, 2020). De acordo com Bitencourt (2020), as dificuldades conceituais são críticas e incluem o desinteresse dos responsáveis, a forte resistência cultural e a manutenção de um controle de gestão superficial. Esses fatores comprometem o alinhamento estratégico, um elemento que a autora considera fundamental para o sucesso do projeto.

Na esfera pública, os desafios se intensificam pela escassez de recursos e o grande volume de atividades da equipe, conforme aponta Bitencourt (2020). A ausência de pessoal técnico especializado, a falta de treinamento e a dificuldade na obtenção de informações confiáveis e atualizadas são barreiras operacionais recorrentes. Além disso, a gestão de custos exige alinhamento entre a alta gestão, a equipe tática e operacional, além da adequação de processos para a criação de informação de qualidade utilizável na tomada de decisão gerencial. Superar esses obstáculos exige, prioritariamente, a disseminação da cultura de custos e o alinhamento do interesse da direção aos objetivos estratégicos da organização.

De acordo com Felipe *et al.* (2012), o processo de implantação de sistemas de custos apresenta diversas barreiras. Em seu estudo, os autores identificaram oito principais dificuldades enfrentadas pelas organizações, destacando-se a obtenção de dados como a mais recorrente, presente em 84,6% das ocorrências analisadas. Outras dificuldades mencionadas foram a existência de dados defasados (46,2%), a falta de treinamento (30,8%), a necessidade de adaptação (30,8%) e o excesso de processos (30,8%). Também foram observadas, com menor frequência, a indeterminação dos direcionadores de custeio (23,1%), a escassez de recursos (23,1%) e a falta de interesse (15,4%). Além disso, os autores ressaltam que as instituições públicas tendem a enfrentar um número médio maior de obstáculos em comparação às organizações privadas, o que evidencia a maior complexidade desse processo no setor público.

De todo modo, de acordo com Felipe *et al.* (2012), as organizações públicas somente apontaram cinco das oito dificuldades encontradas, deixando de apontar: “escassez de recursos”, “falta de treinamento” e “indeterminação dos direcionadores

de custeio”. Essa omissão sugere que o setor público pode priorizar desafios metodológicos e culturais em detrimento das limitações financeiras ou de capacitação.

Apesar dos avanços normativos e das iniciativas voltadas à modernização da gestão pública, a implementação de sistemas de custos na Administração Pública brasileira ainda enfrenta diversas dificuldades. Essas barreiras têm origem em fatores de natureza cultural e econômica, que historicamente influenciam a condução dos processos administrativos (Souza; Rodrigues, 2022). A resistência à mudança por parte dos servidores e gestores públicos é um dos problemas mais recorrentes, dificultando a adoção de práticas e tecnologias voltadas à transparência e à eficiência (Monteiro, 2018).

Outro fator relevante é o receio de que a disponibilização detalhada das despesas públicas possa expor fragilidades na gestão, o que contraria os princípios da publicidade e do controle social preconizados pela Administração Pública. Soma-se a isso a inexistência de mecanismos normativos eficazes para responsabilizar os entes públicos que descumprem as diretrizes relacionadas à implantação dos sistemas de custos, o que contribui para a descontinuidade e a baixa priorização dessas iniciativas (Souza; Rodrigues, 2022).

Limitações estruturais também agravam esse cenário, como a escassez de recursos humanos qualificados, a complexidade dos processos e serviços públicos, a carência de infraestrutura adequada e a falta de orientações claras por parte dos órgãos superiores de controle e regulação (Monteiro, 2018). Em alguns casos, a resistência é ainda mais explícita, com gestores que optam por permanecer restritos aos instrumentos orçamentários tradicionais (Souza; Rodrigues, 2022).

Diante dessas barreiras, torna-se necessário adotar ações coordenadas que envolvam capacitação técnica, fortalecimento institucional, definição de responsabilidades e incentivos à cultura da transparência e da eficiência, de modo a consolidar o uso da Contabilidade de Custos como ferramenta estratégica na gestão pública (Souza; Rodrigues, 2022).

Ao mesmo tempo, superar essas dificuldades é indispensável para que as informações de custos sejam efetivamente utilizadas. A seção seguinte aborda como esses dados, quando devidamente sistematizados, podem orientar decisões estratégicas e aprimorar a gestão no setor público, em especial nos hospitais.

## 2.7 Uso das informações de custos

As informações de custos e suas classificações são fundamentais para orientar decisões estratégicas no setor público, especialmente na área da saúde, incluindo os hospitais públicos. Elas não apenas ajudam na determinação dos custos dos serviços, mas também proporcionam uma análise interna que melhora a gestão e otimiza o funcionamento das instituições. Embora a contabilidade gerencial busque ser objetiva, os números fornecidos muitas vezes envolvem estimativas e julgamentos subjetivos (Alemão; Gonçalves; Drumond, 2013).

A falta de informações confiáveis sobre qualidade, eficiência e custos dos serviços hospitalares dificulta os esforços para melhorar o desempenho. Desse modo, é importante conhecer os custos dos serviços públicos para uma alocação eficiente de recursos, sendo o desconhecimento desses custos um forte indicativo de ineficiência na prestação dos serviços públicos (Alemão; Gonçalves; Drumond, 2013). Nesse sentido, a principal função de um sistema de Contabilidade de Custos é identificar com precisão os gastos associados a pacientes e procedimentos específicos que os originaram, evidenciando o papel central desses elementos na determinação dos custos (Alemão; Gonçalves; Drumond, 2013).

No processo decisório, as informações de custos devem estar bem estruturadas, de modo a facilitar a análise regular dos resultados, a identificação de problemas e, ao mesmo tempo, a implementação de ações corretivas por parte dos gestores em instituições hospitalares (Alemão; Gonçalves; Drumond, 2013).

No campo da saúde, especialmente em estudos que abordam eficiência, qualidade e equidade na prestação de serviços hospitalares, é recorrente a relação entre informação e eficiência. A falta de informações adequadas para embasar decisões é um dos principais fatores que contribuem para a ineficiência do setor. Os sistemas de informação devem ser seletivos e focar nas informações essenciais para guiar decisões estratégicas. Embora haja uma grande quantidade de informações geradas, muitas delas são irrelevantes ou não são utilizadas pelos gestores locais para monitorar e avaliar os serviços que administram. Além disso, são necessárias informações que permitam a avaliação dos custos de tratamentos e procedimentos específicos, o que se mostra fundamental para o desenvolvimento de sistemas de pagamento baseados em Diagnosis Related Group (DRG) ou grupos de diagnósticos (Alemão; Gonçalves; Drumond, 2013).

As informações de custos integram praticamente todas as atividades organizacionais e desempenham papel decisivo para uma gestão eficiente dos recursos. A articulação entre os diferentes níveis organizacionais contribui para ampliar a participação coletiva nas decisões, ajustando-se ao grau de governabilidade existente em cada instância hierárquica. Esse processo favorece o uso racional dos recursos materiais, a redução de desperdícios e a prevenção de estoques excessivos, resultando em maior eficiência operacional (Lee; Lima, 2025).

## 2.8 Política de Atenção Hospitalar de Minas Gerais

A Política de Atenção Hospitalar de Minas Gerais foi elaborada com foco nos usuários do SUS buscando ampliar o acesso, qualificar os serviços e atender de forma mais efetiva às necessidades da população. Para isso, propõe-se uma mudança de paradigma: em vez de priorizar apenas o financiamento de hospitais de forma isolada, orienta-se para a integração das redes de atenção à saúde dentro dos territórios. Essa abordagem visa otimizar a aplicação de recursos públicos e garantir maior equidade na oferta de serviços entre as diferentes regiões do estado.

Essa política também se fundamenta em alguns princípios estratégicos, como a distribuição equitativa de recursos estaduais, a vinculação do repasse de verbas a resultados assistenciais mensuráveis e a unificação de financiamentos destinados aos hospitais em um único instrumento de gestão. Além disso, busca fortalecer as redes temáticas de atenção à saúde, devolver maior capacidade de gestão aos administradores públicos e estruturar uma política hospitalar compatível com o perfil e as necessidades reais da população mineira.

No âmbito dessa proposta, foi criado o programa Valora Minas, que organiza a assistência hospitalar em módulos distintos: “Valor em Saúde”, “Hospitais Plataforma”, “Cirurgias Eletivas: Opera Mais Minas Gerais” e “Hospitais Regionais”. Cada módulo atende a finalidades específicas, desde o incentivo a hospitais estratégicos para a resolutividade territorial, até o fortalecimento de serviços de apoio e ampliação de acesso a cirurgias eletivas. Além deles, o programa inclui iniciativas complementares, como as linhas de cuidado para AVC, IAM, Trauma e Queimados, além do Projeto OtimizaSUS, voltado a aprimorar processos de gestão hospitalar e garantir maior eficiência na aplicação dos recursos públicos (Minas Gerais, 2021b). Na próxima seção, o OtimizaSUS será apresentado com mais detalhes.

### 2.8.1 OtimizaSUS

O OtimizaSUS constitui um projeto do Governo de Minas Gerais, instituído no âmbito do módulo Valor em Saúde da Política de Atenção Hospitalar (Valora Minas). Sua formulação busca “ampliar o acesso qualificado da população mineira e otimizar a utilização de recursos com foco na melhoria dos processos de trabalho dos estabelecimentos hospitalares” (Minas Gerais, 2022, p. 5). Trata-se, portanto, de uma iniciativa voltada à modernização da gestão hospitalar e à produção de informações padronizadas e comparáveis, a fim de subsidiar decisões mais precisas na política pública de saúde.

O projeto estrutura-se em dois eixos complementares. O primeiro está relacionado ao fomento à utilização da Metodologia de Grupos de Diagnósticos Relacionados (DRG), definida como:

um sistema de classificação de pacientes internados em hospitais, desenvolvida na década de 60 por pesquisadores da Universidade de Yale nos Estados Unidos, que reflete a complexidade média dos pacientes tratados, relacionando-os à uma expectativa de consumo de recursos (custo da assistência) e de desfecho na assistência prestada pelo hospital (Minas Gerais, 2022, p. 5-6).

Essa metodologia contribui para ampliar a eficiência dos gastos, reduzir o tempo médio de internações, evitar desperdícios e aprimorar o controle da gestão. Além disso, permite a definição do produto hospitalar, o que favorece o monitoramento, a avaliação e a gestão da qualidade da atenção hospitalar (Minas Gerais, 2022).

O segundo eixo refere-se ao subsídio à adesão ao Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), implementado por meio do ApuraSUS, sistema de informação do Ministério da Saúde. De acordo com a resolução que institui o projeto, o PNGC “visa viabilizar a geração, aperfeiçoamento e incentivo à efetiva utilização da informação de custo pelos gestores de saúde visando a otimização do desempenho do SUS” (Minas Gerais, 2022, p. 6). Com isso, os hospitais passam a dispor de dados estruturados que permitem conhecer o custo total e médio de cada setor, além de oferecer aos gestores “maior disponibilidade de informações qualificadas e estruturadas para uma análise conjunta ou individualizada do complexo hospitalar” (Minas Gerais, 2022, p. 7).

A implantação do OtimizaSUS ocorre em ondas sucessivas, abrangendo inicialmente hospitais estaduais e macrorregionais, seguidos pelos microrregionais

com 100 ou mais leitos e, posteriormente, pelas unidades com capacidade entre 50 e 99 leitos. O documento estabelece que “a progressão nas ondas fica condicionada à finalização do ciclo de implantação da onda anterior” (Minas Gerais, 2022, p. 6). Para participar, os hospitais devem aderir formalmente ao projeto e integrar a Plataforma SES-MG de Monitoramento Hospitalar, observando, obrigatoriamente, as disposições da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), uma vez que “ao aderirem ao Projeto OtimizaSUS, os beneficiários [...] concordam em conceder ao usuário holding SES-MG acesso a todas as informações geradas a partir da codificação dos registros assistenciais” (Minas Gerais, 2022, p. 7).

Um dos aspectos centrais do projeto refere-se ao mecanismo de incentivo financeiro. Para a primeira onda, foi estabelecido o montante de R\$ 73.974.201,00 (Minas Gerais, 2022, p. 8). Cada unidade hospitalar recebe valores fixos e variáveis, estes últimos vinculados ao cumprimento de metas. Nesse sentido, a norma prevê que “no momento de monitoramento [...] caso o beneficiário não tenha cumprido as metas pactuadas, os valores referentes às parcelas variáveis ficarão sujeitos à devolução” (Minas Gerais, 2022, p. 9), reforçando a vinculação entre repasse de recursos e resultados alcançados.

Por fim, o OtimizaSUS envolve ações de capacitação, monitoramento e prestação de contas, sendo acompanhado pela SES-MG e pelos comitês gestores. Em síntese, o projeto representa um esforço de alinhar eficiência administrativa e qualidade assistencial, introduzindo mecanismos de transparência e responsabilização que consolidam a Política de Atenção Hospitalar de Minas Gerais em direção a um modelo mais sustentável e resolutivo.

## 2.8.2 Programa Nacional de Gestão de Custos

O segundo eixo do OtimizaSUS concentra-se no incentivo à adesão ao Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), viabilizado pelo sistema ApuraSUS, ferramenta do Ministério da Saúde voltada ao monitoramento e análise de custos. (Minas Gerais, 2021a). O PNGC foi instituído pela Portaria nº 55, de 10 de janeiro de 2018 como uma política pública voltada ao fortalecimento da cultura de gestão de custos no SUS. O programa visa oferecer suporte técnico, metodológico e estratégico para os entes federados e instituições de saúde, promovendo a padronização e sistematização na apuração e utilização de dados de custos, com foco na melhoria da gestão pública em saúde (Brasil, 2018b).

A crescente demanda por eficiência na gestão dos recursos públicos destinados à saúde exige o desenvolvimento e a implementação de ferramentas capazes de gerar informações qualificadas para subsidiar decisões administrativas e estratégicas. Nesse contexto, o PNGC surge como um instrumento para a consolidação de uma cultura de gestão baseada em evidências econômicas, fortalecendo o controle, a transparência e a racionalidade no uso dos recursos do SUS (Brasil, 2018b).

O PNGC tem como objetivo principal qualificar e apoiar os entes federados e instituições de saúde na realização da apuração e gestão de custos de forma padronizada (Brasil, 2018b). Para alcançar esse propósito, o programa está estruturado em cinco frentes de ação:

- i) Sensibilização das secretarias de saúde para a importância da gestão de custos;
- ii) Capacitações em metodologias específicas de gestão de custos;
- iii) Apoio técnico na estruturação de centros de custos e processos de coleta de dados;
- iv) Capacitação no uso da ferramenta ApuraSUS, sistema informatizado de apuração de custos;
- v) Ações contínuas de análise, monitoramento e avaliação das informações inseridas no ApuraSUS, com devolutivas às instituições participantes.

Como resultado prático, o PNGC tem proporcionado aos gestores o acesso a informações detalhadas sobre o custo total mensal das instituições de saúde e seus setores, como UTI, centro obstétrico e laboratórios. Também possibilita a mensuração do custo unitário médio dos produtos de saúde (por exemplo, paciente/dia, parto, exames), subsidiando decisões gerenciais fundamentadas em dados reais. Tais informações permitem o planejamento orçamentário, a alocação de recursos, a identificação de ineficiências e a formulação de políticas públicas mais eficazes (Brasil, [2025]).

Até junho de 2025, o PNGC registrava a adesão de 1.077 unidades de saúde em processo de gestão de custos. Destas, 121 estavam na fase de captação de dados, etapa mais complexa e demorada, e 956 já alimentavam o sistema ApuraSUS, com geração de relatórios de custos. O programa conta ainda com a participação de

18 Secretarias Estaduais de Saúde, 20 Secretarias Municipais de Saúde, além de instituições vinculadas à rede e a outras entidades independentes (Brasil, [2025]).

O PNGC figura como uma entrega intermediária no atual Plano Nacional de Saúde 2024–2027. Dessa forma, a produção e a utilização de informações de custos por meio do ApuraSUS passaram a ser indicadores estratégicos para o monitoramento das ações de fortalecimento da gestão em saúde no país. A meta é ampliar o número de estabelecimentos de saúde gerando dados de custos, consolidando uma base nacional de informações para o planejamento e avaliação das políticas públicas (Brasil, [2025]). Na próxima seção, mais detalhes sobre a ferramenta ApuraSUS serão apresentadas.

### 2.8.3 ApuraSUS

O Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (ApuraSUS) integra o PNGC, instituído pela Portaria nº 55, de 10 de janeiro de 2018. Trata-se de uma ferramenta disponibilizada em 2013 cuja finalidade é “viabilizar a geração, aperfeiçoamento e incentivo à efetiva utilização da informação de custo pelos gestores de saúde visando a otimização do desempenho do SUS” (Brasil, 2018b). Desenvolvido pelo DATASUS, o ApuraSUS é um sistema informatizado, web e de acesso gratuito, criado para oferecer suporte tecnológico ao PNGC. Sua estrutura permite que o processo de apuração e gestão de custos em diferentes prestadores de serviços ao SUS seja realizado de forma padronizada e estruturada. Além disso, o sistema foi concebido para atender a distintos perfis de unidades de saúde, respeitando suas especificidades, de modo que os resultados de custo reflitam a realidade de cada instituição (Brasil, [2025]).

De acordo com a Portaria nº 55/2018, o programa tem como objetivo “fornecer informações de custos para subsidiar os gestores de saúde nas decisões relativas à alocação de recursos e otimização da utilização dos mesmos” (Brasil, 2018b). Nesse sentido, o ApuraSUS materializa o esforço de estruturar uma base de dados nacional sobre custos em saúde, permitindo padronizar metodologias, capacitar equipes e criar indicadores confiáveis que sirvam de suporte à formulação de políticas públicas.

Em termos metodológicos, o ApuraSUS utiliza o Custeio por Absorção como técnica para calcular custos diretos e indiretos. Segundo o Ministério da Saúde (Brasil, [2025]), esse processo permite identificar tanto “o custo total mensal de uma unidade de saúde e de seus centros de custo, quanto o custo médio dos produtos hospitalares

(paciente-dia, parto, refeição, exame, entre outros)”. Dessa forma, o sistema oferece aos gestores ferramentas analíticas que revelam a estrutura de custos em detalhe, possibilitando maior eficiência administrativa e controle sobre a aplicação de recursos.

O sistema ApuraSUS possibilita a personalização de acordo com as características específicas de diferentes tipos de Unidades de Saúde, considerando perfis variados quanto ao porte, à estrutura e aos serviços prestados na atenção e no cuidado à saúde. O sistema abrange desde Hospitais até Unidades Básicas de Saúde (UBS), Unidades de Pronto Atendimento (UPA), Policlínicas e Hemocentros. Como destaca o Ministério da Saúde (Brasil, [2025]), “a plataforma atende a variadas necessidades e permite, assim, que Unidades de Saúde de diferentes perfis [...] possam personalizar o sistema conforme suas próprias características”. Essa flexibilidade torna o sistema aplicável a uma ampla gama de serviços oferecidos pelo SUS.

A adesão ao PNGC, e conseqüentemente ao ApuraSUS, exige compromisso dos entes federados e instituições de saúde participantes. A Portaria nº 55/2018 prevê a necessidade de “definição de unidades de saúde, constituição de equipe técnica de custos e responsabilização pela coleta, processamento e utilização das informações” (Brasil, 2018b). Além disso, a adesão implica responsabilidades de capacitação, alimentação contínua do sistema e prestação de contas quanto ao uso das informações produzidas.

Por fim, os impactos esperados do ApuraSUS vão além da simples produção de dados de custos. Como salienta o Ministério da Saúde (Brasil, [2025]), o sistema visa consolidar “a inserção da cultura da gestão de custos no âmbito do SUS, produzindo informação a ser utilizada como subsídio para a tomada de decisão e melhor aplicação dos recursos públicos destinados à produção de serviços de saúde”. Dessa forma, o ApuraSUS não apenas aumenta a transparência e a racionalidade na gestão financeira, mas contribui também para a sustentabilidade e a eficiência do sistema público de saúde brasileiro.

## 2.9 O estado da arte

Para a constatação do estado da arte acerca do tema em análise, foi realizada uma revisão narrativa de literatura buscando identificar trabalhos publicados no período de 2020 a 2025 que abordassem a implementação de sistemas de custos em instituições de saúde no Brasil.

As pesquisas foram realizadas nas plataformas Google Acadêmico, Scielo e Portal de Periódicos CAPES, utilizando palavras-chave relacionadas à gestão de custos em saúde e em hospitais públicos, tais como: gestão de custos hospitalares, análise e controle de custos em serviços de saúde, implantação de sistemas de custos, OtimizaSUS, ApuraSUS e gestão de custos em hospitais universitários.

Com base nos resultados encontrados, elaborou-se o Quadro 1, que sintetiza as principais contribuições encontradas na literatura recente, destacando os objetivos, metodologias e resultados de estudos publicados entre 2020 e 2025 sobre a implantação e o uso de sistemas de custos em contextos hospitalares.

Quadro 1 – Publicações selecionadas na revisão integrativa da literatura

<b>Autor(es)</b>	<b>Ano</b>	<b>Título</b>	<b>Resumo</b>
Silva, L. M. M.	2024	Implantação da gestão de custo na rede hospitalar da secretaria de saúde pública do Rio Grande do Norte	Relata a experiência de implantação da Gestão de Custos e do sistema ApuraSUS na SESAP/RN, destacando sua abordagem qualitativa e descritiva. Constatou-se que a implementação demanda mudanças organizacionais, tecnologia adequada e apoio institucional, com a reorganização dos processos de trabalho como principal benefício.
Cavaille, Y. M. A. <i>et al.</i>	2022	Implantação de sistema de custos no Hemocentro Coordenador Recife: relato de experiência	Descreve a aplicação do ApuraSUS no Hemocentro Coordenador Recife para identificar os custos dos procedimentos hemoterápicos entre 2018 e 2019, evidenciando que o sistema gera informações gerenciais relevantes e possibilita a elaboração de tabela de ressarcimento, embora ainda necessite de ajustes na definição de centros de custos e no registro de insumos compartilhados.
Mantero, D. A; Brito Filho, M. T.	2024	A institucionalização da economia da saúde na Paraíba: implantação do núcleo de economia da saúde e organização dos encontros regionais de economia de saúde	O estudo mostra que o NES-PB contribuiu para institucionalizar a Economia da Saúde na Paraíba, capacitar servidores no uso do ApuraSUS e difundir debates sobre o tema. Além disso, destacou-se pela elaboração das Contas de Saúde do estado, fortalecendo o papel da SES-PB na gestão dos gastos em saúde.
Silva, L. B. <i>et al.</i>	2024	Gestão de custos: uma realidade nas instituições de saúde públicas	Analisa a implantação da cultura de gestão de custos em organizações públicas de saúde, evidenciando seu potencial para aumentar a eficiência, promover transparência e aprimorar a alocação de recursos, mas constata que muitos gestores ainda não utilizam efetivamente as informações do ApuraSUS, revelando barreiras na implantação e manutenção do sistema, apesar de seu papel estratégico no gerenciamento das unidades de saúde.
Macêdo, E. <i>et al.</i>	2022	Contribuições para o avanço da Economia da Saúde no	Aponta que, à medida que o SUS se consolida, é essencial fortalecer a disponibilização de informações para que população e gestores compreendam a importância das ações de saúde e seus benefícios sociais

Autor(es)	Ano	Título	Resumo
		Sistema de Saúde Brasileiro	e econômicos, evidenciando que o aumento do conhecimento em economia da saúde e a promoção de serviços como imunização, distribuição de medicamentos e atenção primária contribuem para reduzir gastos individuais, evitar despesas catastróficas e garantir sustentabilidade ao sistema.
Gallo, R. P.	2023	Implantação da gestão de custos hospitalares: estudo dos desafios enfrentados e das estratégias implementadas pelo ministério da saúde, pela secretaria de estado da saúde e pelos hospitais vinculados ao projeto OtimizaSUS	Aponta que os hospitais desempenham papel central no SUS e que a implantação de uma gestão de custos eficaz, apesar de complexa, é fundamental para a sustentabilidade econômico-financeira e a melhoria da qualidade dos serviços de saúde, evidenciando que o Projeto OtimizaSUS, vinculado à Política Valora Minas, oferece suporte técnico e financeiro aos hospitais e requer monitoramento contínuo para garantir sua efetividade, construir conhecimento aplicável e promover decisões estratégicas baseadas em custos e qualidade.
Costa Junior, E. A.	2022	Análise do custo de oportunidade das suspensões cirúrgicas sob o olhar da inteligência do negócio	Demonstra que analisar as suspensões cirúrgicas sob uma perspectiva econômica e financeira, utilizando inteligência de negócios, permite identificar e quantificar o custo de oportunidade, evidenciando que a maior parte dos custos está associada a fatores operacionais evitáveis e que essas ferramentas são eficazes para apoiar a tomada de decisão e a gestão estratégica.
Morais, T. L. S.	2025	Análise dos custos no contexto da assistência farmacêutica de setores atendidos pela farmácia de um hospital público de Parnamirim/RN	Mostra que a Farmácia Hospitalar desempenha papel central na gestão de custos e qualidade da assistência farmacêutica, com os maiores gastos concentrados em materiais hospitalares e medicamentos em setores críticos como centro cirúrgico e UTI, e conclui que sistemas de informação atualizados aliados à capacitação dos farmacêuticos são essenciais para controlar custos, organizar processos e interpretar indicadores de saúde de forma eficiente.
Vieira, B. B. et al.	2022	An integrated cost model based on real patient flow: exploring surgical hospitalization	Propõe um modelo de cálculo de custos para internações cirúrgicas, baseado em revisão sistemática da literatura e no método <i>micro-costing top-down</i> , equilibrando precisão e viabilidade na estimativa dos custos, e destaca-se por padronizar a avaliação de diferentes cirurgias em um mesmo hospital, subsidiando decisões estratégicas em saúde, especialmente em países de baixa e média renda.
Matos Júnior, J. R. F. de et al.	2022	A interlocução da qualificação profissional e dos mecanismos de transferência de informação para a gestão dos repositórios digitais em saúde	Identifica que o acesso às informações em saúde no Portal do DATASUS depende de tecnologias específicas, mas os mecanismos de transferência de registros eletrônicos são pouco utilizados e a qualificação em gestão arquivística é insuficiente, recomendando-se a adoção de protocolos integrados de gestão arquivística e de TI para garantir o fluxo e acesso adequado às informações.

Autor(es)	Ano	Título	Resumo
Santos, J. J. D. <i>et al.</i>	2022	Padronização das solicitações de reserva de hemocomponentes para cirurgias eletivas	Revela que há solicitações excessivas de hemocomponentes para reservas cirúrgicas, com grande parte das unidades não transfundidas, gerando custos significativos, e que a implementação da Escala de Requisição Máxima de Sangue para Cirurgias (ERMSC) se mostrou eficaz para padronizar solicitações, otimizar recursos e reduzir desperdícios.
Leal Júnior, W.	2021	Estudo da viabilidade de implantação de um centro de custo em um hospital universitário federal: unidade de hemodinâmica	Analisa os processos de apuração de custos na Unidade de Hemodinâmica de um hospital universitário, destacando a complexidade e os altos custos dos procedimentos, e conclui que a elaboração de um Plano de Ação, com padronização de processos, criação de kits de materiais e treinamento da equipe, facilita a implantação de um centro de custo, aprimora o controle interno e pode ser expandida para outras unidades do hospital.
Santos, I. R. dos <i>et al.</i>	2023	Desafios da implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos em Saúde no Brasil	Identifica que a gestão de custos no SUS enfrenta desafios significativos devido à escassez de informações gerenciais e práticas consolidadas, dificultando a utilização eficiente dos recursos públicos, e evidencia a importância do Programa Nacional de Gestão de Custos na promoção de serviços de qualidade, sugerindo pesquisas futuras para ampliar a visibilidade e o conhecimento sobre o tema.
Alemão, M. M. <i>et al.</i>	2021	Implantação da gestão de custos na área da saúde: análise documental das publicações do Congresso Brasileiro de Custos	Revela que a produção científica sobre a implantação da gestão de custos na saúde é escassa e, embora poucos trabalhos apresentem metodologias definidas, eles destacam a importância da gestão de custos para melhorar processos, a qualidade da assistência e a sustentabilidade dos serviços, evidenciando também desafios como a ausência de cultura organizacional e dificuldades na operacionalização das metodologias.
Alemão, M.; Franco, J. B. M.	2022	Implantação da gestão de Custos Hospitalares: evidenciando ganhos na gestão dos recursos utilizando apenas planilhas eletrônicas	Demonstra que a implantação da gestão de custos hospitalares, mesmo com limitações metodológicas como o uso de planilhas Excel, proporciona ganhos na administração de recursos, na assistência e no reequilíbrio econômico-financeiro, sendo o apoio estratégico fundamental para o sucesso do processo e evidenciando que o Custeio por Absorção pode melhorar resultados gerenciais e agregar valor aos usuários.
Piola, S. F.; Vieira, F. S.; Bernardes, L. C. G.	2025	Economia da saúde no Brasil: Trajetória e contribuições do Ipea para sua institucionalização no setor público	Traça a evolução da economia da saúde no Brasil, abordando conceitos, debates históricos, institucionalização e aplicação no SUS, destacando a relevância do conhecimento para políticas públicas. Evidencia a contribuição pioneira do Ipea desde os anos 1980, com associações, projetos, publicações e desenvolvimento de contas de saúde, fortalecendo o campo no setor público.
Mendez, C. B.	2024	Business intelligence como ferramenta para gestão custos de materiais e medicamentos em centro cirúrgico de um hospitais-escola	Desenvolveu um Business Intelligence para gestão de custos cirúrgicos em hospitais-escola, possibilitando monitoramento detalhado de procedimentos, materiais e medicamentos por meio de 17 <i>dashboards</i> interativos e relatórios analíticos. A ferramenta aprimora decisões estratégicas, identifica ineficiências e contribui para uma gestão mais eficiente dos recursos, promovendo sustentabilidade financeira e melhor alocação em saúde.

Autor(es)	Ano	Título	Resumo
Bitencourt, K. C. B.	2020	Estudo dos desafios e limitações para a implantação da Gestão de Custos em um hospital privado de médio porte do Sul de Minas Gerais: projeto de Intervenção	Analisa os desafios e limitações na implantação da gestão de custos em um hospital privado de médio porte, identificando dificuldades conceituais, de definição de objetivos e de implantação, sendo 10 observadas na instituição. Propõe soluções práticas e um roteiro de implementação que viabiliza a gestão de custos, promove conhecimento prospectivo e dissemina a “cultura de custos” entre gestores e equipes administrativas.
Souza, T. N. M. B.	2024	Uso de direcionadores de custos na melhoria do processo de custeio em hospitais públicos	Avalia a aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) em hospitais públicos, identificando custos unitários por departamento e setores com maior consumo, especialmente Recursos Humanos, que representam 81,94% do total. Demonstra que o método ABC é essencial para otimizar recursos, reduzir distorções dos métodos tradicionais e apoiar decisões estratégicas para a sustentabilidade financeira e eficiência dos serviços hospitalares.
Gallo, R. P.; Alemão, M. M. <i>et al.</i>	2024	Implantação do programa nacional de gestão de custos em hospitais de Minas Gerais	Evidencia que o Projeto OtimizaSUS, implantado pela SES/MG em parceria com o Ministério da Saúde, oferece suporte técnico e financeiro a 145 hospitais para implementar a gestão de custos conforme diretrizes nacionais, promovendo melhor compreensão dos custos, otimização de recursos e adoção de práticas mais eficazes. Identifica também que, embora estratégias como implantação em fases, segmentação de hospitais e contratação de especialistas sejam adotadas, desafios como adesão de autoridades, adequação de sistemas e manutenção contínua do programa precisam ser superados para garantir o sucesso da iniciativa.

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

A partir da revisão narrativa de literatura, algumas constatações foram feitas. Alemão e colaboradores (2021) destacam que a produção científica sobre a implantação da gestão de custos em saúde ainda é limitada. Apesar de poucos estudos apresentarem metodologias bem definidas, reconhece-se a relevância do tema para o aprimoramento de processos, a qualificação da assistência e a sustentabilidade dos serviços. Ao mesmo tempo, evidenciam-se obstáculos significativos, como a falta de uma cultura organizacional consolidada e as dificuldades práticas de implementação das metodologias propostas.

É possível perceber avanços significativos nos últimos anos, impulsionados por políticas como o PNGC e projetos estaduais e municipais de fortalecimento da gestão financeira e orçamentária. Diversos estudos relatam experiências de implantação de sistemas como o ApuraSUS e outras ferramentas correlatas, com o objetivo de

aprimorar a transparência, a eficiência e o controle dos gastos hospitalares (Silva, 2024b; Cavaille *et al.*, 2022; Gallo, 2023).

Em linhas gerais, as pesquisas apontam que a gestão de custos contribui para melhorar a tomada de decisão, promover a racionalização dos recursos e ampliar a *accountability* das unidades de saúde (Silva *et al.*, 2024; Mantero; Brito Filho, 2024; Alemão; Franco, 2022). Contudo, também identificam desafios recorrentes, como a insuficiência de infraestrutura tecnológica, a falta de capacitação das equipes e a ausência de cultura organizacional voltada à utilização efetiva das informações geradas pelos sistemas (Alemão *et al.*, 2021; Santos *et al.*, 2023).

Observa-se que boa parte das publicações privilegia o relato de experiências e aspectos técnicos da implantação, com menor ênfase na análise da usabilidade das informações de custos e de como os gestores as incorporam em seus processos decisórios. Essa lacuna é ressaltada por autores como Gallo *et al.* (2024), Souza (2024) e Mendez (2024), que indicam a necessidade de pesquisas voltadas à avaliação da aplicabilidade e dos resultados concretos da gestão de custos no cotidiano das instituições de saúde.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo, detalha-se o percurso investigativo e os instrumentos utilizados para a coleta e análise dos dados. São descritos aspectos referentes ao tipo de pesquisa quanto à abordagem, aos meios e aos fins, bem como as unidades de análise, os sujeitos participantes, as técnicas de coleta e os procedimentos empregados na análise dos dados.

#### 3.1 Abordagem da pesquisa

Quanto à forma de abordagem, a pesquisa foi caracterizada como qualitativa. A abordagem qualitativa supõe do pesquisador contato direto e prolongado com o ambiente onde está sendo realizada a pesquisa e a situação que está sendo investigada, tendo como foco principal o processo e não o produto (Bogdan; Biklen, 1994).

Para Gomes (2014), a abordagem qualitativa procura investigar profundamente a complexidade de fenômenos, de fatos e de processos particulares de grupos mais ou menos delimitados. Assim sendo, é preciso entender e interpretar os fenômenos sociais complexos, indo além da simples coleta de dados.

De acordo com Stake (2011), a abordagem qualitativa é interpretativa, concentrando-se nos significados das relações humanas a partir de diferentes perspectivas. É experimental, pois procura focar nas observações dos participantes buscando ser naturalístico, evitando interferências ou manipulações de dados. Também é situacional, visto que está direcionado a objetos e atividades em contextos únicos. E por fim, é personalística, uma vez que objetiva entender as percepções individuais.

#### 3.2 Finalidade da pesquisa

Quanto à finalidade, a pesquisa classifica-se como descritiva, pois além de expor detalhadamente as características de determinado fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. “Não tem compromisso em explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação” (Vergara, 2004, p. 47).

### 3.3 Método da pesquisa

O método de investigação adotado foi o estudo de caso, uma vez que se buscou analisar um fenômeno contemporâneo em um contexto real e específico (Yin, 2001). Segundo Lüdke e André (1986), o estudo de caso é caracterizado por sua ênfase na descoberta e na interpretação contextualizada, permitindo uma compreensão concreta e aprofundada da realidade. Esse método utiliza múltiplas fontes de informação, possibilita generalizações naturalísticas e busca representar os diferentes e, por vezes, conflitantes pontos de vista presentes em uma dada situação social.

A análise concentrou-se no hospital como uma entidade única, tendo como unidade de análise o processo de implementação do sistema de custos ApuraSUS, cuja adoção teve início em agosto de 2021. A partir de 2022, o sistema passou a disponibilizar informações de custos para a gestão hospitalar. O estudo examinou as etapas de implantação do sistema, as fontes de dados utilizadas na apuração dos custos e a forma como são produzidas, a visão dos usuários e sua aplicabilidade na tomada de decisões.

A implantação de um sistema de gestão de custos baseado na metodologia de Custeio por Absorção exige o cumprimento de etapas bem definidas, as quais podem ser conduzidas de forma sequencial ou simultânea, mas não podem ser negligenciadas. Em uma perspectiva macro, esse processo deve estar alinhado aos objetivos estratégicos da organização, uma vez que a estratégia orienta as decisões operacionais. Nesse sentido, foram descritas as seguintes etapas: segmentação do hospital em centros de custos e sua classificação conforme as funções desempenhadas; definição e categorização dos itens de custos; estabelecimento dos critérios de rateio e de produção; forma de alocação dos custos aos centros de custos; coleta de dados para geração das informações; cálculo para transferência dos custos aos centros finais, viabilizando a apuração dos custos unitários dos serviços; elaboração de relatórios gerenciais; e análise das informações produzidas.

Para identificar as fontes de dados utilizadas no processo de apuração, foi realizado o mapeamento de todos os arquivos digitais empregados pelo Setor de Contabilidade, abrangendo itens de custos, dados de produção e critérios de rateio. A produção dessas fontes foi analisada por meio de uma investigação documental

aprofundada, considerando aspectos relacionados aos dados de insumos, produção e rateio.

A percepção dos gestores quanto à usabilidade das informações de custos na tomada de decisões foi examinada por meio de entrevistas semiestruturadas, conduzidas com gestores de níveis estratégico e tático. Além disso, com o intuito de facilitar a análise e visualização dos dados de custos, foi desenvolvida uma ferramenta utilizando o Power BI, solução da Microsoft voltada à apresentação interativa e dinâmica de dados. Essa ferramenta permite transformar diferentes fontes de dados em informações organizadas, visualmente acessíveis e de fácil interpretação para apoiar a gestão.

### 3.4 Unidade de análise: o Hospital Universitário

A instituição em estudo possui uma estrutura de hospital de grande porte, ocupando área de aproximadamente 65 mil m<sup>2</sup>. Conta com uma capacidade instalada de cerca de 500 leitos, mais de 300 consultórios e 30 salas cirúrgicas.

A instituição recebe, semestralmente, cerca de 2.500 alunos de graduação de diferentes unidades acadêmicas da universidade, dos cursos de Medicina, Enfermagem, Fonoaudiologia, Nutrição, Fisioterapia, Terapia Ocupacional, Odontologia, Farmácia, Psicologia, Biomedicina, Gestão em Serviços de Saúde, dentre outros. A instituição possui mais de 70 programas de residência médica e multiprofissional, totalizando mais de 600 residentes em formação. Além disso, abriga 300 alunos de cursos de especialização e 550 de pós-graduação em nível de mestrado e doutorado, na sua grande maioria de cursos sediados na Faculdade de Medicina ou na Escola de Enfermagem.

A instituição possui 59 credenciamentos especializados, mais de 100 ambulatórios de subespecialidades, sendo referência em procedimentos de alta complexidade em cardiologia, neurocirurgia, cirurgia pediátrica, obesidade mórbida, além de patologias raras e complexas como fibrose cística, imunodeficiência primária e adquirida, leucemias e outras doenças hematológicas. É centro de referência para a geriatria, para a triagem neonatal e para a assistência materno-infantil com acolhimento a gestantes e neonatos de risco elevado, para os acompanhamentos de pré-natal (inclusive medicina fetal), partos e cuidado intermediário e intensivo em leitos neonatais e pediátricos, além de ser o terceiro maior transplantador de órgãos em Minas Gerais.

Em consonância com as diretrizes definidas pelos Ministérios da Educação e da Saúde, tem incrementado progressivamente sua atuação nos procedimentos de alta complexidade, assumindo responsabilidades específicas e insubstituíveis ao oferecer assistência a pacientes com maior perfil de gravidade e complexidade.

As técnicas de coleta de dados utilizadas foram a análise documental e a entrevista semiestruturada (Gonçalves; Meirelles, 2004), que serão abordadas com mais detalhes na próxima subseção.

### 3.5 Técnicas de coleta de dados

Para alcançar os objetivos de descrever o processo de implantação do sistema ApuraSUS, no contexto do PNGC e do Valora Minas, identificar as fontes de dados utilizadas na apuração dos custos, compreender como estas fontes de dados foram produzidas e propor mecanismo para subsidiar a análise das informações de custos, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisões, foi utilizada a técnica de análise documental aprofundada (Pimentel, 2001). Essa etapa compreendeu a verificação de leis, regulamentos, normas, ofícios, livros, artigos, manuais, arquivos digitais e atas de reuniões. Considerando a utilização de informações do banco de dados da instituição, foi formalizado o Termo de Compromisso de Utilização de Dados (Apêndice A).

Conforme demonstrado no Quadro 2, foram analisados documentos enviados para o Setor de Contabilidade de 30 unidades responsáveis a fim de identificar como foram elaborados os dados de itens de custos, compreendendo os dados de pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, despesas gerais e depreciação; dados de produção, compreendendo centros de custos administrativos, intermediários e finais; e dados de critérios de rateio.

Quadro 2 – Unidades responsáveis pela geração de dados

<b>Unidades responsáveis</b>	<b>Classificação</b>	<b>Descrição</b>
Unidade de Administração de Pessoal	Item de custo/Critério de rateio	Pessoal/Recursos Humanos por centros de custos
Unidade de Almoxarifado e Controle de Estoques	Item de custo/Produção	Material de consumo/Item atendido
Unidade de Anatomia Patológica	Produção	Exame
Unidade de Apoio à Gestão em Enfermagem	Produção	Remoção
Unidade de Contratos	Item de custo	Serviços de terceiros
Unidade de Contratualização	Produção	Atendimento/Paciente dia/Cirurgia/Parto
Unidade de Diagnóstico por Imagem	Produção	Exame
Unidade de Dispensação Farmacêutica	Produção	Item dispensado
Unidade de Farmácia Clínica	Produção	Atendimento
Unidade de Gastroenterologia e Cirurgia do Aparelho Digestivo	Produção	Exame
Unidade de Gestão da Informação Assistência	Produção	Prontuário
Unidade de Gestão da Inovação Tecnológica em Saúde	Produção	Parecer
Unidade de Gestão da Pesquisa	Produção	Pesquisa
Unidade de Gestão de Graduação, Ensino Técnico e Extensão	Produção	Aluno/mês
Unidade de Hemoterapia	Produção	Bolsa de sangue
Unidade de Hospitalidade	Produção	Kg de roupa lavada
Unidade de Infraestrutura, Suporte e Segurança de Tecnologia da Informação	Produção	Ordem de serviço atendida
Unidade de Laboratório de Análises Clínicas	Produção	Exame
Unidade de Manutenção Predial	Item de custo/Produção	Despesas gerais/Ordem de serviço atendida
Unidade de Patrimônio	Item de custo	Depreciação
Unidade de Processamento de Materiais Esterilizados	Produção	Pacote esterilizado
Unidade de Produção e Distribuição de Refeições	Produção	Refeição
Unidade de Projetos e Obras	Critério de rateio	m <sup>2</sup> por centro de custos
Unidade de Saúde da Mulher	Produção	Atendimento/Exame
Unidade de Saúde Ocupacional e Segurança do Trabalho	Produção	Atendimento

<b>Unidades responsáveis</b>	<b>Classificação</b>	<b>Descrição</b>
Unidade de Terapia Intensiva – Neonatal	Produção	ml de leite distribuído
Unidade de Terapia Renal Substitutiva	Produção	Sessão
Unidade de Vigilância em Saúde	Produção	Investigação de caso
Unidade do Sistema Cadorrespiratório	Produção	Exame
Unidade Multiprofissional	Produção	Atendimento
Total = 30 gestores		

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

A técnica de entrevista, do tipo semiestruturada, foi aplicada para alcançar o objetivo de descrever a visão dos usuários sobre a usabilidade dos dados de custos para tomada de decisões. As entrevistas foram realizadas de forma online, gravadas mediante autorização e assinatura do Termo de Consentimento Livre Esclarecido (Apêndice B), e conduzidas por meio de um roteiro previamente elaborado, composto por questões abertas, permitindo uma abordagem flexível e adaptável às respostas dos entrevistados (Apêndice C).

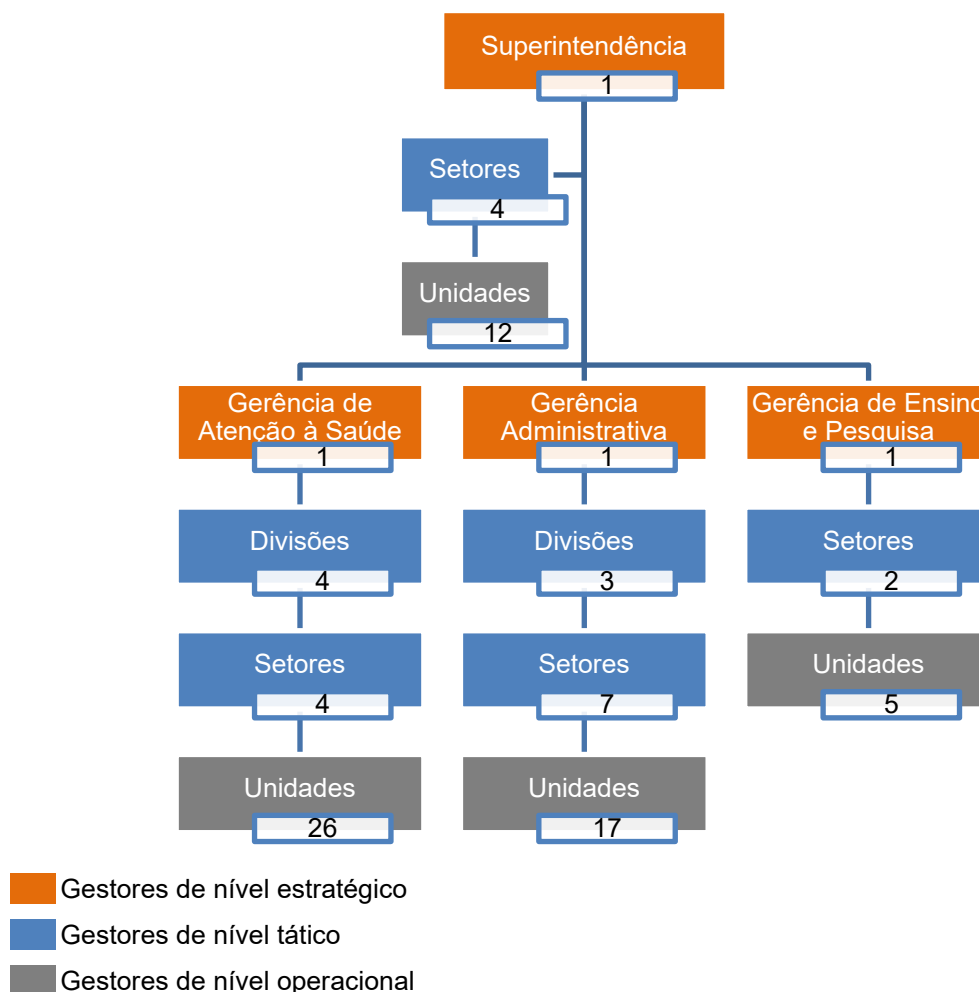
A entrevista semiestruturada representa uma das técnicas mais comumente utilizadas em pesquisas qualitativas, na qual o roteiro de questões serve como guia, possibilitando uma organização flexível, bem como a expansão dos questionamentos conforme novas informações são fornecidas pelo entrevistado. A elaboração e adequação desse roteiro envolveram a experiência do pesquisador, a revisão da literatura relacionada ao tema, a avaliação por especialistas e percepções obtidas por meio de pré-testes, visando assegurar a relevância e a eficácia da entrevista na coleta de dados qualitativos (Belei; Gimenez-Paschoal; Nascimento; Matsumoto, 2008).

Foram realizadas 16 entrevistas semiestruturadas com os participantes da pesquisa. As entrevistas aconteceram de forma online, de acordo com a disponibilidade do participante, entre os dias 19/05/2025 e 09/07/2025 e duraram em torno de 30 minutos. Foram gravadas pelo Microsoft Teams e, posteriormente, foram transcritas na íntegra para análise dos dados.

### 3.6 Participantes da pesquisa

Considerando a atual estrutura organizacional demonstrada no organograma da Figura 1, o hospital em estudo possui 4 gestores de nível estratégico, 24 gestores de nível tático e 60 gestores de nível operacional.

Figura 1 – Organograma Geral do Hospital em análise



Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

A pesquisa contou com a participação de gestores de nível estratégico e tático das diversas áreas do hospital. Como critério de inclusão, consideraram-se os gestores que trabalhavam há pelo menos dois anos na instituição, exercendo a mesma função. Definiu-se por esse período de dois anos tendo em vista que a implantação do sistema ApuraSUS na instituição ocorreu em 2022. Considerou-se como critério de exclusão aqueles que estivessem ausentes por qualquer razão (licenças por motivo de doença, maternidade, paternidade, férias, dentre outros). Ao todo, portanto, a pesquisa contou com 16 participantes, denominados de E01 a E16.

Foi aplicada a técnica de amostragem por saturação para alcançar o objetivo de descrever a visão dos usuários das informações sobre a usabilidade dos dados de custos para tomada de decisões, pois é uma ferramenta amplamente utilizada em investigações qualitativas em diversas áreas da saúde. Ela tem o propósito de estabelecer ou concluir o tamanho final da amostra em estudo, encerrando a inclusão de novos participantes quando os dados obtidos começam a apresentar redundância ou repetição, segundo a avaliação do pesquisador (Fontanella; Ricas; Turato, 2008).

### 3.7 Técnicas de análise de dados

Todos os dados coletados foram submetidos à análise de conteúdo do tipo categorial temática. Esse processo visa classificar o conteúdo dos textos, organizando declarações, sentenças ou palavras em um sistema de categorias predefinidas. Em seguida, os dados foram tratados de maneira a torná-los significativos e válidos, permitindo a realização de inferências e interpretações fundamentadas (Flick, 2013).

Segundo Franco (2008), a análise de conteúdo é uma técnica para tratamento de dados que compreende as etapas de pré-análise, exploração do material e tratamento e interpretação dos dados.

A etapa de pré-análise engloba a organização e definição do material coletado, assim como dos procedimentos a serem seguidos ao longo do processo. Posteriormente, a etapa de exploração do material ocorre com a implementação dos procedimentos delineados na pré-análise, concentrando-se na codificação sistemática do material, sua organização e classificação em categorias pertinentes. Essas categorias são essenciais, pois agrupam elementos com características comuns relacionadas ao objetivo da pesquisa. Por fim, o tratamento e a interpretação dos dados são fundamentais para gerar inferências e resultados robustos, visando conferir validade e significado às informações coletadas (Franco, 2008).

Como apresenta o Quadro 3, o roteiro da entrevista semiestruturada foi definido a partir de quatro categorias temáticas divididas em dois subtemas cada:

Quadro 3 – Categorias temáticas

Temas	Categorias temáticas	Subtemas
1	Processo de Implementação do Sistema ApuraSUS e Desafios Relacionados	Visão Geral da Implementação
		Desafios na Alimentação e Integração de Dados
2	Fontes de Dados Utilizadas e Produção das Informações de Custos	Diversidade e Fragmentação das Fontes
		Metodologia de Coleta e Consolidação
3	Importância e Usabilidade das Informações de Custos	Percepção da Importância da Gestão de Custos
		Benefícios Esperados da Gestão de Custos
4	Mecanismos para Fomentar o Uso e Análise de Custos	Divulgação
		Conhecimento técnico e mudança de cultura

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Cada uma dessas categorias temáticas foi norteadora para a organização, análise e conferência das informações extraídas de cada uma das entrevistas realizadas com os participantes.

### 3.8 Cuidados éticos

A pesquisa foi submetida para aprovação do Comitê de Ética em Pesquisa da UFMG e da instituição objeto de estudo, sendo aprovada pelo comitê de acordo com o Certificado de Apresentação para Apreciação Ética – CAAE 83764424.8.0000.5149.

Os participantes receberam esclarecimentos sobre o estudo, a natureza das questões que seriam abordadas, aspectos éticos e legais sobre sua participação voluntária e ausência de prejuízos caso se recusarem a participar. Posteriormente, eles assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Apêndice B) em duas vias, a fim de atender aos preceitos éticos para pesquisas com seres humanos estabelecidos na Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012, do Conselho Nacional de Saúde (Brasil, 2012).

As entrevistas foram transcritas, *a posteriori*, para permitir a análise das informações. As gravações e as transcrições das entrevistas foram arquivadas e ficarão sob a guarda do pesquisador por cinco anos. Vencido esse período, as gravações serão deletadas e as transcrições serão incineradas. Também foi providenciada a carta de anuência da instituição para a realização da pesquisa, registrada como: Carta – SEI nº 104/2024/SGPITS/GEP.

### 3.9 Riscos

Conforme disposto no artigo 7º, da Resolução nº 674, de 06 de maio de 2022, esta pesquisa foi classificada como sendo do tipo A, pois visou descrever fenômenos que acontecem no cotidiano, não havendo intervenção no corpo humano. Ademais, é classificada no subtipo A3, pois ocorreu por meio de entrevista (Brasil, 2022).

Com base na Resolução nº 510, de 07 de abril de 2016, esta pesquisa ficou graduada em risco mínimo, sendo os potenciais riscos apresentados pelo pesquisador: desconforto com a presença do pesquisador no cenário; medo ante o uso das informações coletadas; constrangimento em responder às perguntas; cansaço devido ao tempo despendido para responder às perguntas e risco de reações psicológicas. Por se tratar de estudo em ambiente virtual, foi considerado também os riscos característicos dos meios eletrônicos em função das limitações das tecnologias utilizadas, visando assegurar total confidencialidade e potencial risco de sua violação. Por esse motivo, uma vez concluída a coleta de dados, o pesquisador responsável realizou o download dos dados coletados para um dispositivo eletrônico local, apagando todo e qualquer registro de qualquer plataforma virtual, ambiente compartilhado ou “nuvem” (Brasil, 2016).

Ficou preservado o direito do participante da pesquisa de manter o controle sobre suas escolhas e informações pessoais e de resguardar sua intimidade, sua imagem e seus dados pessoais, sendo uma garantia de que essas escolhas de vida não sofrerão invasões indevidas pelo controle público, estatal ou não estatal, e pela reprovação social, a partir das características ou dos resultados da pesquisa. Portanto, foi garantida confidencialidade dos dados, inclusive o anonimato dos participantes. Ficou preservado o direito do participante em desistir da pesquisa em qualquer tempo.

### 3.10 Benefícios

A pesquisa possibilitou novos conhecimentos para os participantes, bem como a oportunidade de melhoria no desenvolvimento profissional, devido à possibilidade de reflexão e compartilhamento de sua prática profissional. Os participantes da pesquisa tiveram o benefício de melhorias em suas práticas de trabalho, já que puderam refletir, favorecendo sua conscientização para a realização destas de forma a rever processos de trabalho, otimizando recursos, promovendo redução de

desperdícios. Além disso, por meio do painel de gestão de custos estruturado em Power BI, com informações sobre custos na instituição, na medida em que foi compartilhado com os gestores da instituição, contribuiu não apenas para a compreensão dos custos de sua responsabilidade, mas também para a aplicação prática, visando auxiliar na promoção da gestão de custos.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo apresenta o que foi encontrado acerca da implementação da gestão de custos no Hospital Universitário, com foco na utilização do sistema ApuraSUS para registrar, consolidar e analisar informações de custos hospitalares, e sua usabilidade.

### 4.1 Processo de implementação do sistema ApuraSUS e desafios relacionados

Esta seção apresenta a categoria temática Processo de Implementação do sistema ApuraSUS e Desafios Relacionados, na qual são discutidos aspectos centrais do desenvolvimento e da operacionalização do sistema no contexto do Hospital em estudo. O objetivo é compreender como o ApuraSUS foi implementado, desde as etapas iniciais de sua estruturação até os mecanismos de funcionamento e uso no hospital, bem como identificar os principais entraves enfrentados nesse percurso. Para tanto, a seção está subdividida em dois tópicos: o primeiro, Visão Geral da Implementação, descreve o processo de implantação do sistema, com base na análise de documentos oficiais e materiais técnicos; o segundo, Desafios na Alimentação e Integração de Dados, aborda as dificuldades metodológicas, operacionais e tecnológicas associadas à coleta, padronização e validação das informações de custos.

#### 4.1.1 Visão geral da implementação

Visando descrever o processo de implementação do sistema ApuraSUS, no contexto do PNGC e do Valora Minas, realizou-se análise documental, que compreendeu a verificação de leis, regulamentos, normas, ofícios, livros, artigos, manuais, arquivos digitais e atas de reuniões.

A implementação da gestão de custos utilizando sistema ApuraSUS iniciou após um ano e três meses de paralisação da apuração de custos devido à implantação de novo sistema de controle de estoques. Até maio de 2020, a instituição utilizava um sistema de apuração de custos com uma linguagem de programação criada no final da década de 1960. A linguagem MUMPS (Sistema de multiprogramação do Hospital Geral de Massachusetts, do inglês Massachusetts General Hospital Utility Multi-Programming System), foi amplamente adotada na década de 1970 e no início da década de 1980 nos bancos de dados/sistemas clínicos e financeiros (O'Neill, 1976).

Este sistema foi desenvolvido internamente por analistas de sistemas que aposentaram da instituição em 2016. Como este sistema integrava as informações de compras e estoques, foi possível utilizá-lo até maio de 2020. Com a implantação do módulo de suprimentos do sistema interno de gestão hospitalar a integração que antes existia ficou prejudicada, impossibilitando a apuração dos custos de forma sistêmica a partir de então.

A implementação de um sistema de identificação, mensuração, registro e informação sobre custos é fundamental para que os hospitais universitários federais conheçam, avaliem e expliquem a composição de seus gastos. Esse processo cria bases para a adoção de controles efetivos e oferece subsídios às decisões gerenciais em diferentes níveis hierárquicos (Brasil, 2018a).

Verificou-se que em agosto de 2021 a chefia do Setor de Contabilidade solicitou ao Colegiado Executivo, por meio de ofício, autorização para elaboração da manifestação de interesse à adesão ao PNGC, de forma voluntária, para dar início ao processo de articulação na implantação do sistema ApuraSUS na instituição.

No mesmo período foi encaminhado ofício direcionado ao Programa Nacional de Gestão de Custos contendo a manifestação de interesse por parte da Superintendência da instituição em aderir ao Programa Nacional de Gestão de Custos do Ministério da Saúde, e implantação do sistema ApuraSUS.

Superada a fase de adesão ao PNGC, passou-se para a fase da capacitação na metodologia de apuração de custos utilizada pelo programa. O Curso Aplicado de Apuração e Gestão de Custos em Saúde foi ministrado pela equipe do programa em setembro de 2021 para seis profissionais da instituição.

Após a conclusão da capacitação iniciou-se a fase de estruturação dos centros de custos, itens de custos, itens de produção e critérios de rateio, tomando como base a estrutura de cadastros estabelecida pelo PNGC. Foram realizadas visitas técnicas em diversas unidades da instituição para conhecimento e entendimento dos processos de trabalho.

Verificou-se nos documentos analisados que a instituição já havia iniciado o processo de implantação do sistema ApuraSUS, visto que aderiu ao PNGC em agosto de 2021. Em dezembro de 2021 foi necessário realizar o preenchimento do Termo de Adesão ao Projeto OtimizaSUS e encaminhamento para a Secretaria Estadual de Saúde de Minas Gerais formalizando a adesão e o compromisso em executar todas

as etapas necessárias para a implementação do Programa Nacional de Gestão de Custos.

Após adesão ao Projeto OtimizaSUS foi solicitado envio do diagnóstico situacional da instituição, com o objetivo de captar e analisar a realidade em relação à gestão de custos da unidade de saúde que está implementando o PNGC no âmbito do Projeto OtimizaSUS, visando propor plano de trabalho ajustado à realidade da instituição. Este diagnóstico foi elaborado e encaminhado em janeiro de 2022.

Conforme estabelecido pelo PNGC, era necessário a definição de um mês piloto para o preenchimento da Planilha de Implantação que contempla todas as informações de custos da instituição. Ficou definido o mês de janeiro de 2022 como mês piloto para a coleta de dados.

Verificou-se que, durante o primeiro semestre de 2022, foram realizados os levantamentos de todos os dados de itens de custo, itens de produção e critérios de rateio, sendo reportados na Planilha de Implantação, analisados e criticados pela equipe do PNGC, que aprovou a última revisão em julho de 2022. Neste período, o sistema ApuraSUS foi habilitado para uso da instituição e as informações do mês piloto foram registradas.

A partir de então, a instituição retomou a rotina de apuração de custos e passou a ser monitorada pela equipe do Projeto OtimizaSUS, através do indicador Relatório de Custos gerado por meio do sistema ApuraSUS, indicador este que impacta no percentual total de recursos recebidos pela instituição decorrentes da Política de Incentivos do Valora Minas.

Constatou-se, também, que em dezembro de 2022 a Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais (SES-MG) publicou o Manual de Gestão de Custos (Minas Gerais, 2022) com o principal objetivo de padronizar as informações inseridas no sistema pelos beneficiários do Projeto OtimizaSUS. Este manual visou registrar padronizações e orientações adotadas em Minas Gerais, no escopo do Projeto OtimizaSUS, no que se refere a implementação da gestão de custos hospitalares por meio da adesão ao PNGC (Brasil, 2022).

Com base em ofício enviado para equipe do Projeto OtimizaSUS, várias inconsistências nos dados foram reportadas pela instituição frente à padronização estabelecida no manual publicado, tais como: nova codificação definida, centros de custos, itens de custos, itens de produção e critérios de rateio; utilização de item de

produção e critério de rateio incompatíveis; e agrupamento de centros de custos anteriormente segregados.

Com base em ofício-circular enviado pela SES-MG em fevereiro de 2023, foram definidos prazos para adequação da estrutura de custos pelos beneficiários do Projeto OtimizaSUS, sendo estabelecidas duas situações: mudanças imediatas e mudanças de médio prazo. Para as mudanças imediatas, foi definido o prazo de 30 dias para adequação, mudanças estas que compreendiam a vinculação de itens de produção aos centros de custos classificados como intermediários. Para as mudanças de médio prazo, foi definido o prazo de 90 dias para realização das adequações, o que compreendiam as mudanças dos itens de produção e critérios de rateio para os centros de custos classificados como administrativos.

Após revisão de todos os cadastros e codificações nos arquivos de controle interno, como também no sistema ApuraSUS, a instituição finalizou em abril de 2023 a padronização dos dados de custos ao modelo estabelecido no Manual de Gestão de Custos da Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais, retroagindo as informações a janeiro de 2023.

Em junho de 2023 a sede da empresa que administra a instituição apresentou, por meio de ofício-circular, cronograma de implantação do sistema ApuraSUS para toda rede de hospitais universitários federais, seguindo uma padronização própria, na ocasião ainda em processo de consolidação. O cronograma foi desenvolvido por um grupo de trabalho de apoio à implantação do sistema ApuraSUS criado para coordenar este processo em toda rede. Este cronograma foi estruturado em cinco fases: pré-implantação, elaboração de parâmetros pela instituição, coleta de dados na instituição, lançamento no sistema ApuraSUS e análise qualitativa dos custos. Foi considerado o mês de novembro de 2023 como sendo o mês de conclusão deste cronograma.

Em julho de 2023 o grupo de trabalho de apoio à implantação do sistema ApuraSUS apresentou nova planilha de implantação, com padronizações no rol de centros de custos, itens de custos, itens de produção e critérios de rateio específicas.

Em agosto de 2023 este mesmo grupo de trabalho encaminhou ofício circular para os hospitais da rede recomendando a criação de grupo de trabalho para apoio às atividades de parametrização, coleta e estruturação de informações necessárias à apuração de custos para o sistema ApuraSUS. Verificou-se que a instituição objeto

de estudo não adotou esta recomendação tendo em vista que já estava apurando os custos desde julho de 2022.

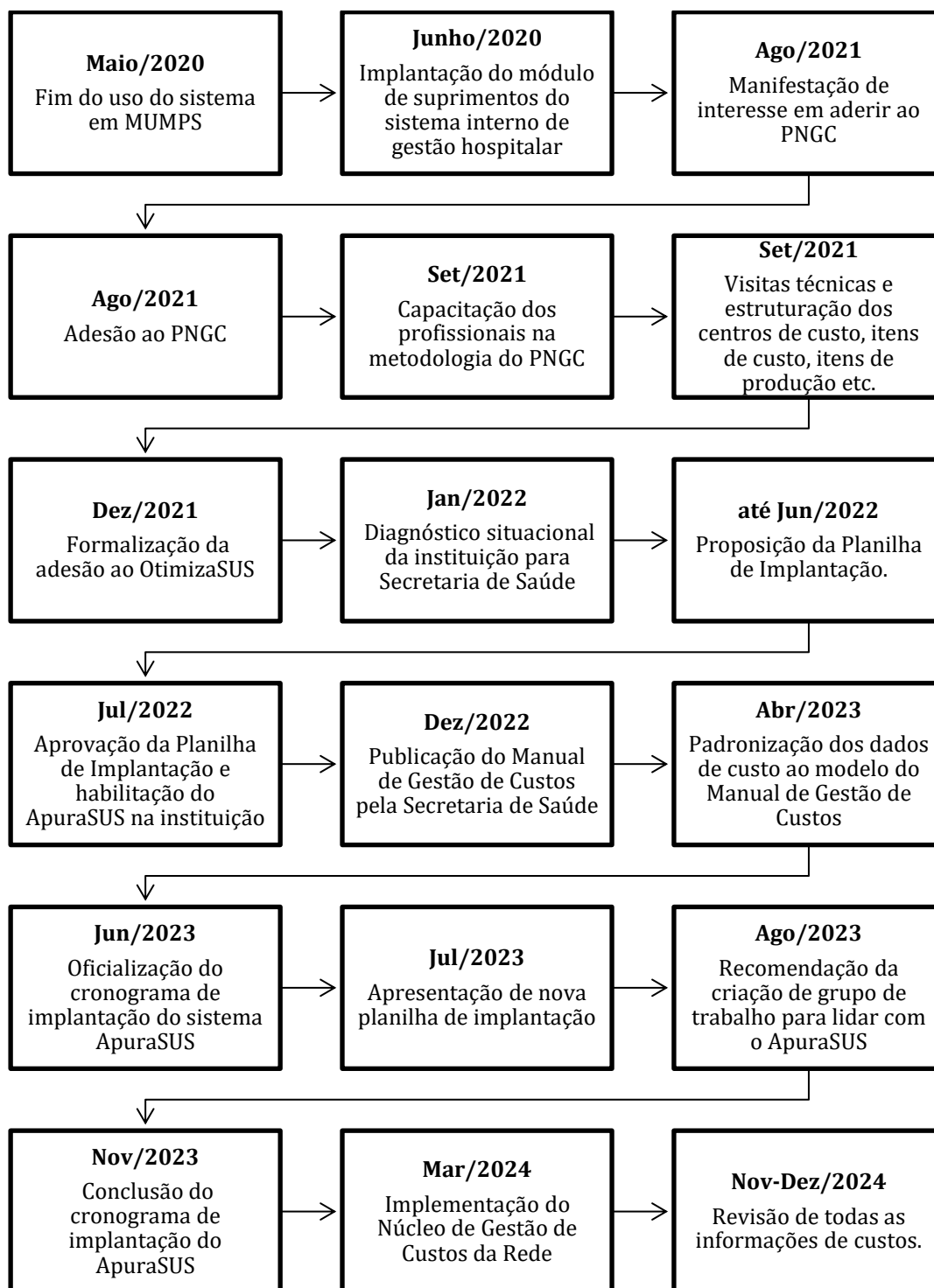
Em março de 2024 foi instituído pela Diretoria de Orçamento e Finanças o Núcleo de Gestão de Custos da Rede, tendo como objetivo apoiar tecnicamente, com caráter consultivo, o processo de implantação, parametrização, apuração e monitoramento do sistema ApuraSUS, assim como auxiliar o desenvolvimento de indicadores de custos.

O Núcleo de Gestão de Custos realizou tratativas junto a diversas áreas buscando padronizar a coleta de informações de custos para toda a rede, bem como estabeleceu novos critérios para utilização de centros de custos, itens de custos, itens de produção e critérios de rateio, a fim de uniformizar os dados para fins de realização de análises consolidadas. Foram estabelecidos fluxos para coleta de informações de custos relativos ao consumo de materiais e de serviços prestados, como também de pessoal.

A fim de adequar a estrutura de apuração de custos da instituição aos moldes estabelecidos para a rede de hospitais universitários federais, apurou-se que nos meses de novembro e dezembro de 2024 todos os cadastros de centros de custos, itens de custos, itens de produção e critérios de rateios foram revisados, incluindo ainda todos os arquivos de controle interno utilizados como suporte para composição das bases de dados das informações coletadas. Verificou-se, também, que estas alterações retroagiram a janeiro de 2024.

Para facilitar a compreensão da cronologia do processo de implantação da gestão de custos com o sistema ApuraSUS no Hospital Universitário em análise, a Figura 2 apresenta sua linha do tempo.

Figura 2 – Linha do tempo da implantação do ApuraSUS no Hospital Universitário



Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Alguns entrevistados emitiram sua opinião em relação à visão geral acerca da implementação do sistema ApuraSUS. O Entrevistado 16, por exemplo, ressalta que, apesar de sempre ter havido uma área de custos no hospital em análise, apenas agora, com o ApuraSUS, é que está sendo possível apurar os custos de forma mais detalhada:

[...] inclusive você sabe de um pouco da nossa história, a gente sempre teve uma área de custos aqui no hospital, sempre teve essa preocupação em apuração dos custos aqui no hospital. Uma coisa que a gente nunca conseguiu chegar, porque sempre foi dito, mas a gente não conseguia chegar nesse detalhamento, o custo do aluno, o custo do residente. [...] Então, com a implementação do ApuraSUS eu acho que foi um passo importante até para a gente conseguir chegar nesse detalhamento. [...] E hoje já melhorou muito com o ApuraSUS, acho que já teve muito aperfeiçoamento e tudo, mas eu acho que é importantíssimo a gente estar sempre trabalhando nessa área e sempre procurando aperfeiçoar e melhorar a apuração de custo (E16).

O Entrevistado 5, por sua vez, ressaltou que nos últimos 18 meses (período de uso do ApuraSUS), tem sentido uma conexão melhor da engrenagem do custo, conforme o trecho a seguir:

E a conexão de um setor com o outro é uma coisa que eu senti que nós melhoramos muito nos últimos meses aqui no hospital, nos últimos talvez 18 meses, eu vejo que tem uma conexão melhor da engrenagem do custo, assim, de quem demanda, desde quem demanda até vocês aí que vão finalizar e prestar conta (E5).

De modo geral, essas opiniões convergem para o que disse o Entrevistado 14, que afirma que a implementação da gestão de custos utilizando o sistema ApuraSUS permitiu: “[...] ter clareza do que a gente efetivamente está gastando, da gente conseguir apurar de maneira precisa o quê que de fato está sendo gasto no hospital” (E14).

Em conclusão, os relatos dos entrevistados indicam que a implementação do sistema ApuraSUS representou avanço na gestão de custos do Hospital Universitário. Antes do ApuraSUS, embora existisse uma área dedicada à apuração de custos, não era possível obter detalhamentos precisos. Com o sistema, tornou-se viável alcançar esse nível de detalhamento, além de melhorar a integração entre os setores envolvidos no processo de apuração. Assim, de forma geral, a implementação da gestão de custos por meio do sistema ApuraSUS alcançou seu intuito de proporcionar maior clareza sobre os gastos e possibilitou um gerenciamento mais preciso e eficiente dos recursos.

#### 4.1.2 Desafios na alimentação e integração de dados

A coleta e a integração de dados configuram-se como um dos principais desafios para o funcionamento do ApuraSUS. A construção de informações de custos confiáveis depende de processos contínuos e padronizados de extração, consolidação e validação de dados provenientes de diferentes fontes. Contudo, limitações técnicas, falta de uniformidade nos sistemas e dificuldades operacionais comprometem a consistência e a periodicidade das informações, afetando diretamente a qualidade das análises produzidas. Este entendimento está alinhado às dificuldades encontradas em outros estudos (Bitencourt; Alemão, 2021, Felipe *et al.*, 2012, Souza; Rodrigues, 2022).

Para que as informações de custos sejam construídas, é necessário que os dados sejam extraídos mensalmente, de forma padronizada, para que haja validação metodológica. A extração de dados é apontada como um desafio (Bitencourt; Alemão, 2021).

De forma geral, os entrevistados apontaram melhorias pela implementação do ApuraSUS. No entanto, a existência de desafios não foi ignorada. Dos 16 entrevistados, 10 evidenciaram desafios relacionados à alimentação e integração de dados. Alguns pontos merecem destaque, como por exemplo a necessidade de sistemas robustos, integrados e eficazes, que permitam a consolidação e a extração de informações confiáveis e de forma mais célere. Observemos os trechos das entrevistas:

[...] e tem o sistema onde isso tudo vai ser compilado. [...] Então, você tem a gestão de estoques te dando informação, pessoal de gestão de pessoas te dando informações, a infraestrutura e outras várias áreas te dando informações. Tá, mas como é que você compila isso tudo? Não dá para você jogar tudo no Excel todos os meses, todos os dias, e tentar tirar, é, fazer suco disso tudo aí. Então, no final das contas, ainda dentro da questão sistêmica, você também precisa ter quem apura, [...] as áreas que apuram custos também precisam ter sistemas adequados para se apurar custos, porque isso é dinâmico demais. Todos os dias, todos os meses, os custos vão mudando e tal. Você precisa ter ferramentas adequadas (E2).

Um sistema [integrado] eficaz, porque como a gente está falando de números não dá para você ter ainda uma planilha e preenchendo ali. Você tem que ter um sistema robusto, um sistema eficaz, que você consiga fazer o lançamento ali dos dados, das informações e consiga extrair uma resposta instantânea e fidedigna. [...] às vezes ela [a informação] se perde no meio desse caminho por alguma razão. [...] Você não tem essa integração das informações (E11).

Embora sistemas integrados de gestão de custos ofereçam vantagens na alimentação e extração de informações, a utilização de ferramentas mais simples, como planilhas eletrônicas, ainda pode gerar ganhos para a instituição. Conforme evidenciado por Alemão e Franco (2022), mesmo diante das limitações metodológicas impostas pelo uso de planilhas Excel, foi possível observar avanços na gestão dos recursos do Hospital Nossa Senhora dos Anjos, contribuindo para o reequilíbrio econômico-financeiro do hospital em questão.

Outra questão acerca da alimentação dos dados está relacionada com a falha de registros, falta de padronização dos dados e o lançamento de dados incompletos, que além de gerar retrabalho, aumenta o risco de tomadas de decisões enviesadas e embasadas em inverdades.

[...] primeiro, extrair os dados reais, [...] nós não temos tudo informatizado, não tem. Então, quando você começa a trabalhar na busca de informações, através de planilhas, dependendo ali muitas vezes da informação de pessoas que podem trazer alguns vieses ali na informação. E são desafios. Se a gente conseguisse ter sistemas mais robustos que comunicasse você não dependeria tanto de pessoas que vão gastar um tempo muito grande para colher dados e que podem, às vezes, ter falhas ali naquela coleta (E6).

Acredito que seja a complexidade mesmo hospitalar, então você tem vários fatores, seja de quantidade de contratos, quantidade de fiscais, quantidade de gestores. Quantidade de métricas mesmo, de medida. [...] então acredito que essa complexidade de não ter uma padronização, de não ser uniforme a métrica e depender de fatores humanos, obviamente, que isso não está no sistema (E7).

Os entrevistados destacam a importância de alimentar adequadamente as bases de dados, ressaltando que o principal desafio está em garantir uma forma eficaz e contínua de registro das informações. A fidedignidade dos dados é vista como essencial para o bom funcionamento das ferramentas de gestão, já que informações incorretas ou incompletas podem comprometer relatórios e decisões estratégicas da alta gestão.

Conseguir alimentar essa base de dados, com certeza. Porque são muitas informações que a gente precisa para alimentar e aí eu acho que hoje o desafio é ter uma forma mesmo eficaz de poder alimentar essa base de dados para que essa ferramenta consiga funcionar. Para que os dados sejam fidedignos. [...] E você precisa ter a certeza também de que essas informações que você está recebendo também estão corretas [...](E11).

Precisam ter pessoas, profissionais qualificados, imbuídos de estar apresentando, verificando dados, como a gente falou, enxergando se aqueles dados são fidedignos, porque se um dado também não tiver bem depurado, se não for confiável, não tiver bem demonstrado e apurado, ele pode

comprometer todo um relatório, todo um trabalho aí e até distorcer algo que para alta gestão pode ser fatal (E13).

Acho que a primeira coisa é a gente ter todos os dados que a gente precisa. Então, acho que hoje alguns dados de pacientes, de internações, a gente tem muita coisa que ainda falta registros, os gastos. A gente ainda tem algumas falhas que são dados importantes para essa apuração. [...] A gente precisa de todos os dados e dados fidedignos, e o principal [...] a questão dos prazos. Nos prazos corretos, dentro daquela competência, porque senão você fica apurando o custo de um mês com dados muito antigos, você não tem aquela fidedignidade, regularidade (E16).

Eles também enfatizam a necessidade de profissionais qualificados e comprometidos com a verificação e depuração dos dados, assegurando sua confiabilidade. Também se aponta a importância do cumprimento dos prazos e da regularidade na inserção das informações, pois atrasos ou registros defasados prejudicam a precisão das análises e apurações de custos. Apesar de reconhecerem que já houve avanços, ainda falta consolidar uma estrutura integrada, fidedigna e tempestiva, que reduza erros e facilite a análise de custos. Para eles, a superação desses desafios depende não só de um sistema robusto e eficaz, mas também da qualificação e comprometimento dos profissionais responsáveis pelo registro e validação das informações.

#### 4.2 Fontes de dados utilizadas e produção das informações de custos

Esta seção aborda a categoria temática Fontes de Dados Utilizadas e Produção das Informações de Custos, que trata dos diferentes sistemas, registros e bases informacionais que sustentam o processo de apuração dos custos hospitalares. A seção está dividida em dois tópicos: o primeiro, Diversidade e Fragmentação das Fontes, apresenta a análise das origens e características dos dados empregados e discute os desafios decorrentes da dispersão, falta de integração e heterogeneidade das informações disponíveis; e o segundo, Metodologia de Coleta e Consolidação, aborda os procedimentos adotados para reunir e sistematizar os dados, destacando a predominância de processos manuais e o uso de planilhas como principal recurso de compilação das informações.

##### 4.2.1 Diversidade e fragmentação das fontes

Para identificar as fontes de dados utilizadas no processo de apuração dos custos e para compreender como as fontes de dados são produzidas, realizou-se

análise documental, sobretudo a verificação de arquivos digitais e a base de dados do sistema ApuraSUS da instituição em análise.

Item de Custo compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhar as atividades de uma organização, que pode ser mensurado monetariamente e atribuído à produção de bens ou à prestação de serviços (Martins, 2003).

No caso em estudo, os itens de custos foram classificados nas categorias de pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, despesas gerais e depreciação. Conforme demonstrado no Quadro 4, estão definidos 100 itens de custos na estrutura de cadastro do sistema ApuraSUS para o HU.

Quadro 4 – Cadastro de Item de Custo do ApuraSUS utilizados no HU

<b>Grupo</b>	<b>Item de Custo</b>	<b>Código Externo</b>	<b>Classificação</b>	<b>Critério de Rateio</b>
1 – Pessoal	Adicionais a Pessoal	2001	Direto	–
1 – Pessoal	Benefício a Pessoal – Estatutário Federal	609	Direto	–
1 – Pessoal	Benefícios a Pessoal	2002	Direto	–
1 – Pessoal	Benefícios a Pessoal – CLT	613	Direto	–
1 – Pessoal	Encargos Patronais	2003	Direto	–
1 – Pessoal	Hora Extra	2004	Direto	–
1 – Pessoal	Remuneração a Pessoal	2005	Direto	–
1 – Pessoal	Remuneração a Pessoal – CLT	705	Direto	–
1 – Pessoal	Remuneração a Pessoal – Estatutário	708	Direto	–
1 – Pessoal	Remuneração a Pessoal – Residente	2006	Direto	–
1 – Pessoal	Remuneração a Pessoal Estatutário – Federal	712	Direto	–
2 – Material de Consumo	Bens Móveis não Ativáveis	2067	Direto	–
2 – Material de Consumo	Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	2039	Direto	–
2 – Material de Consumo	Combustíveis e Lubrificantes para Outras Finalidades	2068	Direto	–
2 – Material de Consumo	Ferramentas	2040	Direto	–
2 – Material de Consumo	Gases Medicinais	2041	Indireto	Ponto/Fluxômetro Ponderado por Centros de Custos
2 – Material de Consumo	Gêneros de Alimentação	2042	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material de Acondicionamento e Embalagem	2043	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material de Cama, Mesa e Banho	2044	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material de Copa e Cozinha	2045	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material de Expediente	2046	Direto	–

<b>Grupo</b>	<b>Item de Custo</b>	<b>Código Externo</b>	<b>Classificação</b>	<b>Critério de Rateio</b>
2 – Material de Consumo	Material de Limpeza	2047	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material de Processamento de Dados	2048	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material de Proteção e Segurança	2049	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material Elétrico e Eletrônico	2050	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material Farmacológico	2051	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material Laboratorial	2052	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material Médico-Hospitalar	2053	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material Odontológico	2054	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material para Áudio, Vídeo e Foto	2055	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material para Manutenção de Bens Imóveis	2056	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material para Manutenção de Veículos	2057	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material para Reabilitação (Órteses, próteses e materiais especiais – OPME)	681	Direto	–
2 – Material de Consumo	Material Químico	2058	Direto	–
2 – Material de Consumo	Medicamentos	684	Direto	–
2 – Material de Consumo	Nutrição Enteral	685	Direto	–
2 – Material de Consumo	Nutrição Parenteral	686	Direto	–
2 – Material de Consumo	Outros Gases	2059	Direto	–
2 – Material de Consumo	Outros Materiais de Consumo	2060	Direto	–
2 – Material de Consumo	Peças e Acessórios para Equipamentos e Outros Materiais Permanentes	2061	Direto	–
2 – Material de Consumo	Tecidos e Aviamentos	2062	Direto	–
2 – Material de Consumo	Uniformes/Fardamento	2066	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Aluguel de Bens Móveis	602	Indireto	Bens Móveis por Centros de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Aluguel de Imóveis	2017	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Aluguel de Máquinas e Equipamentos	2018	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Aluguel de Máquinas e Equipamentos	2018	Indireto	Equipamentos Médicos por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Aluguel de Máquinas e Equipamentos	2018	Indireto	Ponto/Fluxômetro Ponderado por Centros de Custos

<b>Grupo</b>	<b>Item de Custo</b>	<b>Código Externo</b>	<b>Classificação</b>	<b>Critério de Rateio</b>
3 – Serviços de Terceiros	Aluguel de Veículos	2019	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Fretes e Transportes de Encomendas	642	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Locação de Equipamento de Laboratório	652	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	2020	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	2021	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Análise Físico Químico e Microbiológico da Água	2022	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Coleta de Resíduos Comuns	2023	Indireto	Quantidade de Centros de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Coleta de Resíduos de Serviços de Saúde	2024	Indireto	Quantidade de Centros de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Coleta de Resíduos de Serviços de Saúde	2024	Indireto	Quantidade Ponderada Por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Dosimetria	2025	Indireto	Equipamento por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Dosimetria	2025	Indireto	Equipamentos Médicos por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Esterilização de Materiais	2026	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Fornecimento de Fórmulas Nutricionais	723	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Lavanderia	2027	Indireto	Kg Ponderado de Roupas Limpas por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	2028	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Móveis e Outras Naturezas	2029	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos	2030	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos	2030	Indireto	Equipamento por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos	2030	Indireto	Equipamento Reparado por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Recepção	737	Indireto	Plantonista por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviço de Tratamento de Resíduos	738	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	2031	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	2031	Indireto	Plantonista por Centro de Custos

<b>Grupo</b>	<b>Item de Custo</b>	<b>Código Externo</b>	<b>Classificação</b>	<b>Critério de Rateio</b>
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Controle de Vetores e Pragas Urbanas	2032	Indireto	m <sup>2</sup> por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos	2033	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Fornecimento de Alimentação – Pessoa Jurídica	2034	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Limpeza e Conservação	2035	Indireto	m <sup>2</sup> Ponderado por Centro de Custos (Criticidade)
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Seleção e Treinamento	750	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Tecnologia da Informação	2036	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Tecnologia da Informação	2036	Indireto	Equipamentos Médicos por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Tecnologia da Informação	2036	Indireto	Leito por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Vigilância e/ou Segurança	2037	Indireto	m <sup>2</sup> por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviços de Vigilância e/ou Segurança	2037	Indireto	Plantonista por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviços Gráficos e Editoriais	756	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços Laboratoriais	2038	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços Laboratoriais	2038	Indireto	m <sup>2</sup> por Centro de Custos
3 – Serviços de Terceiros	Serviços Médico-Hospitalares	2065	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços Médicos	2007	Direto	–
3 – Serviços de Terceiros	Serviços Técnicos Profissionais	763	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Amortização	2008	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Diárias	2009	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Diárias e Passagens	634	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Indenizações e Restituições	647	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Passagens e Despesas com Locomoção	2010	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Serviço de Água e Esgoto	2011	Indireto	Ponto de Água Ponderado por Centros de Custos
4 – Despesas Gerais	Serviços de Energia Elétrica	2012	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Serviços de Energia Elétrica	2012	Indireto	Ponto de Energia Ponderado por Centro de Custos
4 – Despesas Gerais	Serviços de Telecomunicações – (Telefonia Fixa – Ramais)	2014	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Serviços de Telecomunicações – (Telefonia Móvel)	2015	Indireto	Ramal/Linha por Centros de Custos

<b>Grupo</b>	<b>Item de Custo</b>	<b>Código Externo</b>	<b>Classificação</b>	<b>Critério de Rateio</b>
4 – Despesas Gerais	Serviços de Telecomunicações (Fixa)	2013	Direto	–
4 – Despesas Gerais	Taxas Administrativas	2016	Direto	–
5 – Depreciação	Depreciação de Equipamento	2063	Direto	–
5 – Depreciação	Depreciação Predial	2064	Direto	–

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Com base nos documentos, os dados de pessoal são extraídos do sistema da folha de pagamento dos servidores do Regime Jurídico Único, Residentes e dos empregados celetistas, geridos pela universidade e pela Divisão de Gestão de Pessoas, respectivamente. Os dados de material de consumo são extraídos do sistema de controle de estoques gerido pelo Setor de Abastecimento Farmacêutico e Suprimentos, considerando as requisições e as devoluções efetivadas. Os dados de Serviços de Terceiros são obtidos através das notas fiscais de serviços e demais documentos apresentados na etapa de liquidação da despesa pelos fiscais dos contratos. Os dados das Despesas Gerais são extraídos das faturas recebidas e de demais documentos registrados no sistema contábil. Finalmente, os dados de Depreciação são extraídos do sistema de controle patrimonial gerido pela Unidade de Patrimônio.

Os itens de produção compreendem o produto gerado ou serviço prestado por um centro de custo aos quais os custos são atribuídos (Martins, 2003). Conforme demonstrado no Quadro 5, foram utilizados pela instituição em estudo 22 itens de produção da estrutura de cadastro do sistema ApuraSUS.

Quadro 5 – Cadastro de Item de Produção do ApuraSUS utilizados no HU

<b>Item de Produção</b>	<b>Código Externo</b>	<b>Unidade de Medida</b>
Aluno/mês	101	Quantidade de alunos por mês
Atendimento	102	Número de pessoas atendidas
Bolsa de Sangue Distribuída	103	Quantidade de bolsas de sangue distribuídas
Cirurgia	105	Número de cirurgias realizadas
Exame	106	Número de exames realizados
Investigação de Caso	107	Quantidade de eventos investigados
Item Atendido	834	Quantidade de itens entregues
Item Dispensado	108	Quantidade de itens requisitados/dispensados
Kg de Roupas Lavadas	111	Peso (kg) de roupas lavadas
ml de Leite Distribuído	115	Quantidade (ml) de leite distribuído
Não Informado	116	Não aplicado item de produção

Item de Produção	Código Externo	Unidade de Medida
Ordem de Serviço Atendida	117	Quantidade de ordens de serviço atendidas
Paciente/Dia	118	Quantidade de pacientes internados por dia hospitalar
Pacote Esterilizado	119	Quantidade de pacotes esterilizados
Parecer	858	Quantidade de pareceres efetuados
Parto	120	Número de partos realizados
Pesquisa	121	Número de pesquisas realizadas
Procedimento	122	Número de procedimentos realizados
Prontuário	867	Quantidade de prontuários solicitados
Refeição	124	Quantidade de refeições fornecidas
Remoção	871	Quantidade de remoções realizadas
Sessão	873	Quantidade de sessões realizadas

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

O critério de rateio corresponde ao método utilizado para distribuir custos indiretos entre diferentes centros de custos, produtos ou departamentos, de forma proporcional ao consumo ou à utilização desses recursos (Martins, 2003).

No Quadro 6 estão evidenciados os 22 critérios de rateio da estrutura de cadastro do sistema ApuraSUS utilizados pela instituição em estudo.

Quadro 6 – Cadastro de Critério de Rateio do ApuraSUS utilizados no HU

Critério de Rateio	Código Externo
Bens Móveis por Centros de Custos	30004
Equipamento Reparado por Centro de Custos	30010
Equipamento por Centro de Custos	30009
Equipamentos Médicos por Centro de Custos	30011
Kg Ponderado de Roupa Limpa por Centro de Custos	30016
Leito por Centro de Custos	30018
Plantonista por Centro de Custos	30024
Ponto de Energia Ponderado por Centro de Custos	30027
Ponto de Água Ponderado por Centros de Custos	30025
Ponto de Água por Centro de Custos	30026
Ponto/Fluxômetro Ponderado por Centros de Custos	30034
Produção Por Centro de Custos	30036
Quantidade Ponderada Por Centro de Custos	30039
Quantidade de Centros de Custos	30037
Ramal/Linha por Centros de Custos	30040
Recursos Humanos Próprios por Centros de Custos	30045
Recursos Humanos de Enfermagem por Centro de Custos	30042
Recursos Humanos por Centros de Custos	30044
Residente por Centros de Custos	30047
Valor do Custo Direto por Centros de Custos – Lançamento Manual	30049
m <sup>2</sup> Ponderado por Centro de Custos (Criticidade)	30019
m <sup>2</sup> por Centro de Custos	30021

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

O Centro de Custo corresponde a qualquer área, departamento, seção ou função da empresa nas quais os custos são registrados e atribuídos, com o objetivo de realizar o controle e a gestão eficiente dos recursos (Martins, 2003).

A estrutura atual de Centro de Custo da instituição em estudo está composta por 132 Centros de Custos distribuídos entre 29 Administrativos, 45 Intermediários, 55 Finais e 3 Externos.

O Quadro 7 demonstra a relação dos centros de custos utilizados na instituição em estudo e sua correspondente forma de distribuição.

Quadro 7 – Cadastro de Centro de Custo do ApuraSUS utilizados no HU

<b>Centro de Custo</b>	<b>Tipo</b>	<b>Item de Produção</b>	<b>Critério de Rateio</b>
Agência Transfusional – Unidade de Hemoterapia	Intermediário	Bolsa de Sangue Distribuída	–
Almoxarifado – Almoxarifado	Administrativo	Item Dispensado	–
Auditoria – Auditoria	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Banco de Leite – Posto de Coleta de Leite Humano	Intermediário	ml de Leite Distribuído	–
Central de Equipamentos – Central de Equipamentos	Administrativo	Não Informado	Equipamentos Médicos por Centro de Custos
Central de Materiais Esterilizados – Unidade de Processamento de Materiais Esterilizados	Intermediário	Pacote Esterilizado	–
Central de Materiais Esterilizados II – ULAC_Processamento de Material	Intermediário	Não Informado	Produção Por Centro de Custos
Centro de Imagem ou Imagenologia – Unidade de Diagnóstico por Imagem	Intermediário	Não Informado	Produção Por Centro de Custos
Coleta de Resíduos – Gestão de Resíduos	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Comissão de Controle de Infecção Hospitalar – CCIH	Intermediário	Investigação de Caso	–
Compras, Licitações e Contratos – Compras, Licitações, Contratos e Fiscalização	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Condomínio – Condomínio Predial	Administrativo	Não Informado	m <sup>2</sup> por Centro de Custos
Condomínio II – HSG Unidade de Oftalmologia e Otorrinolaringologia	Administrativo	Não Informado	m <sup>2</sup> por Centro de Custos
Condomínio III – Ambulatório Bias Fortes	Administrativo	Não Informado	m <sup>2</sup> por Centro de Custos
Condomínio IV – Ambulatório Jenny Faria	Administrativo	Não Informado	m <sup>2</sup> por Centro de Custos

<b>Centro de Custo</b>	<b>Tipo</b>	<b>Item de Produção</b>	<b>Critério de Rateio</b>
Condomínio V – Ambulatório Borges da Costa	Administrativo	Não Informado	m <sup>2</sup> por Centro de Custos
Contabilidade – Setor de Contabilidade	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Diálise Peritoneal – Diálise Peritoneal	Intermediário	Atendimento	–
Diretoria Administrativa – GAD, DAF, DLIH, SAD, SAFS e UPDE	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Diretoria Clínica – GAS, DGC, DMED, DADT, DENF, STESP, STPC, STDT, UAGENF e CIHDOTT	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Diretoria de Ensino e Pesquisa – Gerência de Ensino e Pesquisa	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Diretoria Financeira – SGOF, UEOF e UPGO	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Diretoria Geral – SUP, SEGOV, STGQ, UGES, UGRCI, UGQ e Comissões	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Endoscopia Digestiva – Endoscopia 2º Andar Norte	Intermediário	Exame	–
Engenharia Clínica – Setor de Engenharia Clínica	Administrativo	Não Informado	Equipamentos Médicos por Centro de Custos
Engenharia e Infraestrutura – SIF, UMP e UPO	Administrativo	Não Informado	m <sup>2</sup> por Centro de Custos
Farmácia de Manipulação de Quimioterápicos – Farmacotécnica	Administrativo	Item Dispensado	–
Farmácia Hospitalar – Setor de Farmácia Hospitalar, Farmácia Central e Universitária	Administrativo	Item Dispensado	–
Farmácia Satélite – Farmácia Satélite	Administrativo	Item Dispensado	–
Faturamento – Unidade de Processamento da Informação Assistencial	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Gerência de Recursos Humanos – DIVGP, UAP e UDP	Administrativo	Não Informado	Recursos Humanos por Centros de Custos
Hemodiálise – Unidade de Terapia Renal Substitutiva	Intermediário	Procedimento	–
Hemodinâmica – Hemodinâmica Procedimentos Invasivos	Intermediário	Procedimento	–
Hotelaria Hospitalar – STHH e UHOSP	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Informática – SETISD, UISTI e USID	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Laboratório de Análises Clínicas – ULAC_ Unidade de Laboratório de Análises Clínicas	Intermediário	Não Informado	Produção Por Centro de Custos

<b>Centro de Custo</b>	<b>Tipo</b>	<b>Item de Produção</b>	<b>Critério de Rateio</b>
Laboratório de Análises Clínicas II – ULAC_Laboratório de Doenças Infecciosas e Parasitárias	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Anatomia Patológica – Unidade de Anatomia Patológica	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Bacteriologia ou Microbiologia – ULAC_Microbiologia e Micobactéria	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Biologia Molecular – ULAC_Biologia Molecular	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Bioquímica – ULAC_Plataforma Hospitalar	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Citogenética – ULAC_Citogenética	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Citopatologia – ULAC_Citometria de Fluxo	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Hematologia – ULAC_Imunofenotipagem	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Imunologia – ULAC_Sorologia	Intermediário	Exame	–
Laboratório de Reprodução Humana – Laboratório de Reprodução Humana	Intermediário	Exame	–
Lavanderia – Serviço de Processamento de Roupas	Intermediário	kg de Roupa Lavada	–
Limpeza – Serviço de Higienização Hospitalar	Intermediário	Não Informado	m <sup>2</sup> Ponderado por Centro de Custos (Criticidade)
Medicina Nuclear – Medicina Nuclear_Cintilografias	Intermediário	Exame	–
Métodos Gráficos – Métodos Gráficos em Cardiologia	Intermediário	Exame	–
Núcleo de Avaliação de Tecnologias em Saúde (NATS) – NATS_Núcleo de Avaliação de Tecnologias em Saúde	Intermediário	Não Informado	Produção Por Centro de Custos
Núcleo de Regulação – STCOR, UCON e URI	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Núcleo de Segurança do Paciente – Unidade de Segurança do Paciente	Intermediário	Investigação de Caso	–
Ouvidoria – Ouvidoria	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Patrimônio – Unidade de Patrimônio	Administrativo	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Pedagogia Hospitalar – Serviço de Pedagogia	Intermediário	Atendimento	–
Radiologia – Radiodiagnóstico_Raio X e Litotripsia Extra Corpórea	Intermediário	Exame	–
Ressonância Magnética – Ressonância Magnética	Intermediário	Exame	–
Segurança e Medicina do Trabalho – USOST	Administrativo	Não Informado	Recursos Humanos por Centros de Custos

<b>Centro de Custo</b>	<b>Tipo</b>	<b>Item de Produção</b>	<b>Critério de Rateio</b>
Serviço de Arquivo Médico e Estatística – Unidade de Gestão da Informação Assistencial	Intermediário	Não Informado	Quantidade de Centros de Custos
Serviço de Farmácia Clínica – Serviço de Farmácia Clínica	Intermediário	Atendimento	–
Serviço de Fisioterapia – Serviço de Fisioterapia	Intermediário	Atendimento	–
Serviço de Fonoaudiologia – Serviço de Fonoaudiologia	Intermediário	Atendimento	–
Serviço de Nutrição e Dietética – Unidade Produção e Distribuição de Refeições	Intermediário	Refeição	–
Serviço de Psicologia – Serviço de Psicologia	Intermediário	Atendimento	–
Serviço de Terapia Ocupacional – Serviço de Terapia Ocupacional	Intermediário	Atendimento	–
Serviço de Vigilância Epidemiológica – NEPI_Núcleo de Epidemiologia e Biosegurança	Intermediário	Atendimento	–
Serviço Social – Serviço Social	Intermediário	Atendimento	–
Telessaúde – Unidade de e-Saúde	Intermediário	Atendimento	–
Tomografia Computadorizada – Tomografia Computadorizada	Intermediário	Exame	–
Transporte de Pacientes – Central de Transporte de Pacientes	Intermediário	Não Informado	Produção Por Centro de Custos
Ultrassonografia Especialidades – Ultrassonografia Ginecológica e Obstétrica-Tococardiografia	Intermediário	Exame	–
Ultrassonografia (Geral e de Especialidades) – Ultrassonografia	Intermediário	Exame	–
Unidade de Coleta de Sangue – Coleta Ambulatorial e Hospitalar	Intermediário	Atendimento	–
Ambulatório de Cardiologia – Serviço de Cardiologia e Cirurgia Cardíaca	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Cirurgia Bucomaxilofacial – Serviço de Cirurgia Bucomaxilofacial	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Cirurgia de Cabeça e Pescoço – Serviço de Cirurgia de Cabeça e Pescoço	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Cirurgia de Coloproctologia – Serviço de Cirurgia de Coloproctologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Cirurgia do Aparelho Digestivo – Serviço de Cirurgia do Aparelho Digestivo	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Cirurgia Geral – Serviço de Cirurgia Geral	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Cirurgia Plástica (Reparadora) – Serviço de Cirurgia Plástica	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Cirurgia Torácica – Serviço de Cirurgia Torácica	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Cirurgia Vascular – Serviço de Cirurgia Vascular	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Clínica Médica – Serviço de Clínica Médica	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Dermatologia – Serviço de Dermatologia	Final	Atendimento	–

<b>Centro de Custo</b>	<b>Tipo</b>	<b>Item de Produção</b>	<b>Critério de Rateio</b>
Ambulatório de Doenças Infectocontagiosas e Parasitárias – Serviço de Doenças Infecciosas e Parasitárias	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Endocrinologia – Serviço de Endocrinologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Especialidades Médicas – Serviço de Saúde do Trabalhador	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Fonoaudiologia – HSG_Saúde Auditiva	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Gastroenterologia – Serviço de Gastroenterologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Geriatria – Serviço de Geriatria	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Ginecologia – Serviço de Ginecologia e Obstetrícia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Hematologia e Hemoterapia – Serviço de Hematologia e Hemoterapia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Mastologia – Serviço de Mastologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Nefrologia – Serviço de Nefrologia Adulto	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Neonatologia – Serviço de Neonatologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Neurocirurgia – Serviço de Neurocirurgia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Neurologia – Serviço de Neurologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Oftalmologia – Serviço de Oftalmologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Oncologia – Serviço de Oncologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Ortopedia e Traumatologia – Serviço de Ortopedia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Otorrinolaringologia – Serviço de Otorrinolaringologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Pediatria – Serviço de Pediatria	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Pneumologia – Serviço de Pneumologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Psiquiatria – Serviço de Psiquiatria	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Reumatologia – Serviço de Reumatologia	Final	Atendimento	–
Ambulatório de Urologia – Serviço de Urologia	Final	Atendimento	–
Assessoria Jurídica – Assessoria Jurídica	Externo	Não Informado	–
Centro Cirúrgico – Centro Cirúrgico	Final	Cirurgia	–
Centro Cirúrgico II – HSG_Bloco Cirúrgico	Final	Cirurgia	–
Centro Cirúrgico III – Cirurgia Ambulatorial	Final	Cirurgia	–
Centro de Custos Externo – Externo	Externo	Não Informado	–
Centro de Tratamento da Dor – Clínica da Dor e Acupuntura	Final	Atendimento	–
Centro Mais Vida – Projeto Mais Vida	Final	Atendimento	–
Centro Obstétrico – Centro Obstétrico	Final	Procedimento	–

<b>Centro de Custo</b>	<b>Tipo</b>	<b>Item de Produção</b>	<b>Critério de Rateio</b>
Comunicação – Unidade de Comunicação Social	Externo	Não Informado	–
Gestão da Pesquisa – SGPITS e CPC	Final	Pesquisa	–
Gestão do Ensino – SEGE, UGETE, COREME, COREMULT e CETEC	Final	Aluno/mês	–
Pronto-Socorro (Emergência) – Unidade de Atenção a Urgência e Emergência	Final	Atendimento	–
Pronto-Socorro (Emergência) II – HSG Urgência e Emergência	Final	Atendimento	–
Quimioterapia – Quimioterapia	Final	Atendimento	–
Unidade de Internação de Clínica Cirúrgica – Internação IAG_ Instituto Alfa de Gastroenterologia	Final	Paciente/Dia	–
Unidade de Internação de Clínica Cirúrgica II – HSG Internação	Final	Paciente/Dia	–
Unidade de Internação de Clínica Médica – Internação 7º Andar Leste e Norte_8º Andar Leste e Sul	Final	Paciente/Dia	–
Unidade de Internação de Ortopedia e Traumatologia – Internação 8º Andar Norte	Final	Paciente/Dia	–
Unidade de Internação Obstétrica (Maternidade) – Internação 4º Andar Norte	Final	Paciente/Dia	–
Unidade de Internação Oncológica – Internação 9º Andar Leste	Final	Paciente/Dia	–
Unidade de Internação Pediátrica – Internação 6º Andar Leste e 10º Andar Norte	Final	Paciente/Dia	–
UTI Adulto – UTI Adulto 3º Andar Leste	Final	Paciente/Dia	–
UTI Cardiológica – UTI Cardiológica 3º Andar Norte	Final	Paciente/Dia	–
UTI Neonatal – UTI Neonatal 4º Andar Oeste	Final	Paciente/Dia	–
UTI Pediátrica – UTI Pediátrica 6º Andar Norte	Final	Paciente/Dia	–

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Um grande desafio identificado pelos entrevistados em relação às fontes de dados utilizadas e a produção das informações de custos diz respeito à diversidade e à fragmentação dos dados dentro da instituição. Segundo os entrevistados, a complexidade dos setores do hospital faz com que as informações sejam geradas de forma isolada, sem integração, espalhadas em múltiplas fontes e bases de dados. Essa dispersão faz com que a extração de dados seja manual. Desse modo, é preciso recorrer a planilhas paralelas de cada um dos setores de interesse. É, por exemplo, o que é ressaltado nos trechos a seguir:

[...] você tem a gestão de estoques te dando informação, pessoal de gestão de pessoas te dando informações, a infraestrutura e outras várias áreas te dando informações. Tá, mas como é que você compila isso tudo? Não dá para você jogar tudo no Excel todos os meses, todos os dias, e tentar tirar, é,

fazer suco disso tudo aí. [...] você também precisa ter quem apura, [...] porque isso é dinâmico demais (E3).

Hoje, quando a gente precisa tomar uma decisão baseada em custos, a gente tem que buscar um milhão de informações, em vários lugares diferentes. A gente não tem isso pronto, planilhado, para nos dar um norte (E8).

Hoje a gente tem os dados, mas de forma muito espalhada. Toda vez que a gente precisa tomar uma decisão, a gente fica buscando em várias bases de dados e isso leva muito tempo. Então, se a gente tiver uma ferramenta de gestão de custos, isso vai agilizar nosso processo de tomada de decisões e dar mais segurança também à gestão (E10).

Ademais, há uma ausência de padronização de métricas e falta de comunicação entre os sistemas internos, o que dificulta a geração de informações confiáveis. Esse cenário pode gerar retrabalho, demora na tomada de decisão e insegurança gerencial. Analisemos o trecho:

[...] acredito que essa complexidade de não ter uma padronização, de não ser uniforme a métrica e depender de fatores humanos, obviamente, que isso não está no sistema. A gente não entra aqui no SAP e lança e já sai o produto lá no final. Então, por exemplo, meu sistema aqui não comunica com o seu, que não comunica com o SEI. Então, a gente tem que tirar, estratificar (E7).

Estes achados estão em conformidade com o estudo de Felipe *et al.* (2012) que mostrou a existência de oito dificuldades identificadas durante a implantação do sistema de custos. Em destaque, está a dificuldade de encontrar dados, que pode estar relacionado à diversidade e à fragmentação das fontes. O autor propõe estratégias para enfrentar a dificuldade de encontrar informações, sugerindo a criação de uma base de produção voltada à tomada de decisão, a integração entre os sistemas existentes, o estudo detalhado das atividades, a reestruturação do método de alocação de custos, a previsão de recursos a partir de bancos de dados já disponíveis, a aplicação do custeio baseado em atividades (ABC) e a utilização de metainformação pelos gestores. Já no caso de dados defasados, as soluções indicadas incluem ações de conscientização, a realização de testes de confiabilidade das informações, a integração entre departamentos, a implementação de novos índices e a realização de diagnósticos situacionais, garantindo maior precisão e relevância das informações para a gestão.

#### 4.2.2 Metodologia de coleta e consolidação

Em relação à metodologia de coleta e consolidação dos dados e produção das informações de custos, a visão geral dos entrevistados é a de um cenário em que a metodologia é predominantemente manual e apoiada no uso de planilhas Excel. As informações oriundas de diferentes setores (engenharia, regulação, folha de pagamento, suprimentos, gestão de materiais, recursos humanos, infraestrutura etc.) são recebidas em formatos distintos, sem integração sistêmica, e depois compiladas manualmente antes de serem inseridas no sistema ApuraSUS. Alguns trechos que exemplificam isso são:

Tem muitas modalidades na formatação de contratação e isso gera um pouco de dificuldade para a gente seguir com metodologias distintas [...] A contratação de obra é mais diversa e principalmente pelas modalidades de contratação. Então, achar uma metodologia é mais complexo (E1).

Então, analisando os documentos aqui do que a gente levantou, a pasta documental, a gente verificou que realmente o trabalho ele é feito todo no Excel. Informações, todas essas que você colocou aí da gestão dos materiais, da gestão de RH, da parte de infraestrutura. Então, todas essas informações são compiladas no Excel para depois serem inseridas no sistema ApuraSUS (E2).

[...] por não sermos, digamos, munidos de uma ferramenta sistêmica integrada como o SAP, a gente precisa, infelizmente, trabalhar muito dado na mão, são dados que engenharia encaminha, dados que a regulação encaminha, que a folha de pagamento encaminha, que suprimentos encaminha, tudo isso é trabalhado no Excel para ser depois reportado (E7).

[...] vários sistemas, e nenhum conversa com nenhum. Então a gente precisa das informações de todos os setores para realmente apurar o custo. E aí recebe uma informação de um jeito a outra de outro, e a gente, infelizmente, tem que consolidar isso tudo num Excel para depois conseguir gerar uma informação de custos (E10).

Em resumo, os entrevistados apontam que a metodologia atual de coleta e consolidação de informações de custos é marcada pela fragmentação, ausência de integração entre sistemas e forte dependência de planilhas Excel. As informações chegam de setores diversos, em formatos distintos, exigindo trabalho manual para padronização e compilação. Esse processo consome tempo, aumenta o risco de erros humanos e compromete a confiabilidade dos dados, conforme destaca E6: “busca de informações, através de planilhas, dependendo ali muitas vezes da informação de pessoas que podem trazer alguns vieses ali na informação”.

Estas considerações dos entrevistados estão alinhadas às entrevistas conduzidas por Gallo (2023), onde a autora também identificou desafios relacionados

à coleta e consolidação de dados. Segundo os relatos de gestores da SES-MG, o sistema apresentava limitações operacionais, como uma interface pouco intuitiva, necessidade de atualização constante de informações e um processo de importação de dados manual e pouco sistematizado. Embora melhorias tenham sido implementadas, como a possibilidade de importar arquivos em Excel e a criação de ferramentas adicionais de Business Intelligence (BI), persistem fragilidades que demandam ajustes (Gallo, 2023).

Além disso, os entrevistados por Gallo (2023) destacam que a transição para o ApuraSUS afetou as instituições de formas distintas. Para organizações já consolidadas na prática de gerenciamento de custos, a migração representou um aumento substancial da carga de trabalho, exigindo apuração quase duplicada e adaptações para a inserção de dados, além de retrabalho devido à limitada integração com outros sistemas de gestão. Por outro lado, instituições sem uma cultura estabelecida de gestão de custos vivenciaram avanços importantes. Ainda assim, o volume de digitação manual, a morosidade do processo e a dificuldade em realizar análises detalhadas motivam a exportação de dados para outras plataformas, como Excel, evidenciando que, embora o ApuraSUS simplifique algumas operações, sua eficácia depende de melhorias estruturais e tecnológicas (Gallo, 2023).

#### 4.3 Importância e usabilidade das informações de custos

Esta seção apresenta a categoria temática Importância e Usabilidade das Informações de Custos, que busca compreender como os gestores e profissionais percebem o papel e a aplicabilidade das informações geradas pelo ApuraSUS no contexto hospitalar. A seção está dividida em dois tópicos: o primeiro, Percepção da Importância da Gestão de Custos, aborda as razões pelas quais o controle e a análise dos custos são considerados essenciais para a sustentabilidade e o cumprimento das finalidades públicas do hospital; e o segundo, Benefícios Esperados da Gestão de Custos, discute as potencialidades atribuídas ao uso dessas informações para o aprimoramento da gestão, da transparência e da qualidade dos serviços prestados.

##### 4.3.1 Percepção da importância da gestão de custos

Os entrevistados são unânimes em destacar a importância da gestão de custos para o hospital universitário, sobretudo por ser uma instituição pública, 100% SUS,

submetida a regras de controle e fiscalização, e dependente de recursos escassos. É o que identificamos nos trechos a seguir:

[...] a instituição [...] precisa conhecer quais são os custos dela para ela administrar melhor, para ela se gerir melhor, pensando em sustentabilidade financeira, em alocação de despesa. [...]. Às vezes, o hospital público, ele tem que fazer, mas mesmo que ele tenha que fazer, ele precisa saber o quanto isso vai custar. Então, sem conhecer seus custos, [...] não tem nenhum ponto de partida, para nem argumentar sobre captação de recurso, como é que você está gastando? Eu acho que é importante desse ponto de vista (E3).

Eu acho que recursos e custos têm que andar juntos porque somos uma instituição 100% SUS. [...] os nossos recursos vêm do público [...]. Então, a gente tem normativas específicas de administração, de gestão de processos, de compra, de aquisição, de contratos. Nós temos órgãos de controle que nos fiscalizam, nos cobram, nós temos além disso, controle social [...] (E4).

[...] eu acho que é fundamental. Nós somos um hospital público 100% SUS, financiados [...] pelo governo federal. [...] Não é porque é uma instituição pública que tem esse benefício de um financiamento de folha que a gente não tem que trabalhar pensando na questão de custo, principalmente na área da saúde. A gente tem que ter uma noção do quanto... é importante a gente saber o tanto que a gente gasta nas linhas de cuidado, por cada internação, e o custo vai além, até porque tem um financiamento do SUS que ele tende a ser deficitário, então, muitas vezes, além da folha de pagamento, a gente precisa de ter recursos extras para cobrir os nossos gastos (E6).

[...] pelo fato do nosso orçamento ser um orçamento limitado, ser um orçamento finito, muitas vezes a previsibilidade, ela muitas vezes não ocorre nos prazos que a gente espera. Então, durante o ano ali oscila muito [...] essa limitação orçamentária [...] é um dos fatores que a gente tem que ficar muito preocupado com o que a gente vai executar (E7).

O destaque dado ao fato de o hospital em estudo ser 100% SUS evidencia que os participantes reconhecem as especificidades da gestão de custos nesse contexto. De acordo com Ferreira (2003), no âmbito do setor público, a relevância da informação contábil ultrapassa o cumprimento de normas legais e a prestação de contas, englobando também a obrigação de disponibilizar relatórios aos órgãos fiscalizadores e assegurar transparência à sociedade.

A percepção comum é que não há gestão sem conhecimento de custos: é preciso saber quanto cada processo, serviço, insumo ou contrato custa para planejar, justificar repasses, evitar desperdícios e garantir a sustentabilidade financeira. Isso está alinhado ao que propõe Martins (2003), que aponta que a Contabilidade de Custos desempenha um papel importante no controle e nas tomadas de decisões gerenciais.

[...] se não tem gestão, não tem nenhum controle (E2).

Então eu fico vendo que o custo ele é muito de entender o processo, não só de aquisição, mas de uso, de financiamento, de desperdício, de controle. Então, hoje eu tenho esse processo mais mapeado na minha cabeça [...], entendendo hoje como é que um dispositivo, quanto custa um paciente, quanto custa uma atividade, e a gente tem muito essa ideia de que é de graça... nada de graça, não é isso? [...] (E5)

[...] o controle de custo, controle de gastos, vamos dizer assim, ele é muito importante para você conseguir ter a saúde financeira da sua empresa, das suas contas dentro do esperado e não saber onde que está se gastando mais, onde que está indo, por exemplo, um possível desperdício, os setores ali, os mais, os vilões, vamos dizer assim. O pico ali no mês, o mês que que você tem mais problema. O mês você tem menos problema. Então, você ter essa média, ter esse consumo anual. Ele é importante para todas as áreas do hospital, para uma boa saúde financeira do hospital [...] (E7).

E eu acho que gestão é isso, é você conhecer, apesar de estarmos num hospital 100% SUS, a gente precisa e deve conhecer o custo do que a gente faz, acho que isso norteia todas as nossas decisões (E8).

Eu considero ela essencial porque ela [...] dá uma visão para o gestor, para gestão, para tomada de decisão. Então, são informações importantíssimas, essenciais, para que a qualidade das informações esteja, vamos dizer, completa e a tomada de decisão possa ser baseada em evidências. É nesse sentido que eu acho que ela é essencial (E9).

Importantíssima, porque não há como tomar decisões e planejar sem a gente conhecer. [...] eu precisei da gestão de custos em várias oportunidades, várias ocasiões. E, por exemplo, quando a gente foi terceirizar a lavanderia, por exemplo, a gente teve que fazer um estudo de custo minucioso para provar essa vantajosidade da terceirização. [...]. Então a gente precisa dessa ferramenta o tempo todo, [...] toda hora a gente precisa fazer esse estudo para contratação de um serviço. Então ela é muito importante mesmo (E10).

Isso aí é o que vai conduzir todo o gasto dentro da instituição, que é o que a gente fala aí do planejamento e do orçamento. Então, a gente precisa ter uma gestão de custos eficiente para que a gente possa analisar com o quê que vai ser gasto. Então, eu preciso saber o quê que eu já gastei, o quê que eu tenho para gastar para que eu possa me planejar para o futuro [...] (E11).

[...] a questão do custo é extremamente importante para a instituição, porque eu tenho que saber assim que tamanho que eu sou e que tamanho que eu quero ser. Então, o quê que me dá, aqui a gente não visa lucro, mas a gente precisa ser sustentável, a gente precisa ter uma sustentabilidade financeira. Então, essa questão do custo, ela tem que ser uma preocupação, não é da alta direção, é nossa, acho que é de todo mundo (E12).

Não tem como fazer gestão de uma instituição hospitalar pública, privada, qualquer que seja o cunho dela, sem de fato saber o quanto isso te custa. Quando a gente fala de serviços públicos, [...] ainda mais o nosso que é um hospital público federal, de ensino, enfim, a importância de mensurar os custos está muito ligada pela eficiência e efetividade do nosso serviço, das estratégias que são tratadas inclusive pelas políticas públicas macro, porque acaba que a gente adapta as macros aqui para o nosso perfil de atendimento. [...] e a partir do momento que a gente não mensura, a gente não gerencia os riscos, inclusive as medidas preventivas. Para que a gente não tenha aí desperdícios ou custos que não deveríamos ter considerando o risco que a gente tem de, infelizmente, causar danos para os pacientes (E15).

Os depoimentos evidenciam que os entrevistados compreendem a gestão de custos como um dos alicerces do controle institucional. Conforme apontam E2, E3, E7, E11 e E15, sem um sistema de gestão eficiente não há como monitorar adequadamente os gastos, planejar o uso dos recursos ou garantir a sustentabilidade das ações. O conhecimento dos custos é visto como o ponto de partida para toda e qualquer tomada de decisão, desde o planejamento orçamentário até a argumentação em processos de captação de recursos. Essa percepção reforça a ideia de que, em contextos de restrição orçamentária, como o das instituições públicas, a gestão de custos assume papel estratégico na construção de práticas administrativas mais racionais e transparentes, alinhando-se ao que defendem Ferreira (2003) e Martins (2003) sobre o papel da Contabilidade como instrumento de controle e apoio à gestão.

Os relatos dos entrevistados E3, E7, E11 e E12 revelam uma preocupação recorrente com a sustentabilidade financeira do hospital, ainda que se trate de uma instituição sem fins lucrativos. A análise de custos é percebida como importante ferramenta para identificar setores que consomem mais recursos, detectar desperdícios e compreender variações sazonais de despesas, favorecendo o equilíbrio e a previsibilidade orçamentária.

Outro ponto recorrente nas falas (E8, E9, E10 e E11) diz respeito à importância da informação de custos para subsidiar o planejamento e as decisões estratégicas. Os entrevistados reconhecem que dados precisos sobre os custos das atividades, insumos e serviços são fundamentais para decisões mais racionais, como a contratação de serviços, a revisão de processos e a priorização de investimentos. A gestão de custos é vista, portanto, como um instrumento de suporte à gestão baseada em evidências, capaz de reduzir a subjetividade das decisões e aumentar a eficiência administrativa.

As falas de E5, E8 e E15 destacam que a gestão de custos não se limita ao controle contábil, mas envolve a compreensão dos processos assistenciais e de seus impactos sobre a eficiência e a qualidade do cuidado. A mensuração de custos é vista como forma de compreender o uso dos insumos, o tempo de execução das atividades e o nível de desperdício, além de auxiliar na prevenção de riscos e na promoção da segurança do paciente. Dessa forma, os custos se tornam indicadores de efetividade, revelando não apenas quanto se gasta, mas também como e por que se gasta. Essa visão integra a gestão de custos às dimensões gerenciais e assistenciais do serviço público de saúde.

Por fim, as falas indicam o entendimento de que a gestão de custos não é tarefa exclusiva da alta direção, mas é também responsabilidade de todos os profissionais do hospital. Como aponta E12, a sustentabilidade institucional depende do engajamento de diferentes níveis e setores, desde a administração até as equipes assistenciais. Essa visão reforça a necessidade de uma cultura organizacional voltada para o uso consciente dos recursos e para a corresponsabilidade na tomada de decisões. A gestão de custos, nesse sentido, orienta práticas cotidianas e estimula o comprometimento institucional com a eficiência, a transparência e a sustentabilidade da instituição de saúde.

A gestão de custos é vista como ferramenta estratégica não apenas para o planejamento orçamentário e a saúde financeira, mas também para a qualidade assistencial, segurança do paciente, negociação com financiadores e órgãos de controle, e para a formação e pesquisa acadêmica.

Do ponto de vista assistencial, é um benefício também associado à qualidade do atendimento. Eu penso que a qualidade do atendimento está diretamente associada ao quanto este atendimento te custa e o quanto você tem controle sobre a alocação dos recursos dentro desse custo aí. Então, você pode estar direcionando recurso demais para uma linha que custa pouco e deixando de alocar recurso para uma linha que te custa mais. No final das contas, o paciente dessa linha que te custa mais está recebendo pouco recurso, pode estar tendo um atendimento pior ou de menor qualidade, digamos assim, do que um paciente de uma linha que já está OK, do ponto de vista de alocação de recursos. [...] Eu acho que para você colocar o recurso no lugar certo, você precisa saber quanto custa cada um. Isso vai trazer benefício assistencial no final das contas, que é o que mais interessa (E3).

Mas, para fazer um planejamento, você tem que saber o tanto que você gasta ali dentro das linhas de cuidado, dentro do perfil de cada paciente e dentro das contratualizações que a gente faz com o município pelo SUS. Não é que a gente vai trabalhar na lógica de que você não vai ser alta complexidade porque dá prejuízo, nem deixar de fazer casos de médicos que dá prejuízo. Mas você tem que ter uma noção disso até para saber como buscar o financiamento para que a instituição ela seja viável, não é? Nós não buscamos o lucro. Buscamos a melhor assistência, mas se não tiver uma avaliação de custo, o paciente vai faltar material e a instituição ela deixa de ter até o seu investimento na melhoria das suas tecnologias (E6).

Sim, eu considero muito importante. A gente hoje busca cada vez mais um hospital que seja sustentável porque de outra forma, a gente não consegue prestar uma assistência de qualidade, assistência de excelência, que é o nosso objetivo em última instância. Então, se nós não caminhamos no sentido de sermos sustentáveis, a gente compromete esse objetivo maior do hospital, que é prestar os seus melhores serviços para o Sistema Único de Saúde, e, paralelamente, por sermos o hospital universitário de cumprirmos também, as outras missões, os outros grandes objetivos de uma instituição como a nossa, que é de promover a formação de recursos humanos, de produzir conhecimento como estamos fazendo aqui dentro do seu projeto e também irmos além dos nossos limites aí, ou seja, mediante projetos de extensão, também diretamente beneficiados à comunidade como um todo,

não só de forma direta em relação à assistência à saúde, mas também sobre outros prismas, outros olhares. Então, eu considero essencial que a gente tenha assim, uma gestão de custos, uma gestão orçamentária mais refinado, mais assertivo possível. Acho que isso vai realmente não só ajudar a instituição a cada dia promover melhor serviços, mas ajuda o Sistema Único de Saúde como um todo (E14).

Então, para nós que trabalhamos a vertente da qualidade assistencial, a mensuração de custos é essencial, inclusive para subsidiar novas políticas de prevenção e segurança do paciente. [...] Até hoje nós temos instituições no país que ainda não mensuram os seus dados de segurança do paciente. Então isso é muito grave, porque na verdade a gente não sabe o que está acontecendo. Se eu não sei o que está acontecendo de falha, saberei muito menos o que eu estou gastando com isso (E15).

Essa visão é respaldada pelo que afirmam Lee e Lima (2025). Os autores defendem que a gestão de custos é fundamental para garantir uma assistência à saúde de qualidade, pois permitem decisões mais precisas na alocação de recursos, na seleção de insumos, assegurando que os cuidados prestados sejam seguros, eficientes e economicamente sustentáveis.

Para os entrevistados, a gestão de custos é indispensável à sobrevivência e ao desenvolvimento do hospital universitário. Ela garante o equilíbrio econômico dos contratos, permite planejamento e sustentabilidade financeira, orienta decisões estratégicas, justifica negociações com financiadores e órgãos de controle, e assegura maior transparência e eficiência na alocação de recursos públicos.

Apesar do consenso sobre sua relevância, muitos entrevistados reconhecem que a instituição ainda não alcançou a maturidade necessária na apuração e uso sistemático dessas informações, embora a implementação do ApuraSUS represente um avanço importante nesse sentido.

[...] desses anos todos que a gente está na gestão, à frente da gestão aqui no hospital, **a gente viu que essa questão de gerenciamento de custos é uma coisa que sempre foi relevante e a gente nunca conseguiu esse controle de fato na instituição.** Acho que não tínhamos uma gestão tão qualificada como temos hoje. Isso foi um processo aí de anos para a gente ter esses ganhos. Hoje sim, é muito importante. [...] hoje, mesmo nesse caminho aí que a gente percorreu a gente não tem conhecimento de fato do quê que é o nosso custo (E8, grifo nosso).

O trecho destaca que, apesar do consenso sobre a importância da divulgação e da gestão de custos, a instituição ainda não atingiu a maturidade necessária nesse processo. O Entrevistado 8 menciona um histórico de fragilidade na apuração de custos, que, embora reconhecida como relevante há anos, não conseguiu se consolidar em um controle consistente. Ao mesmo tempo, ele reconhece avanços recentes, destacando que a instituição atualmente conta com uma gestão mais

qualificada, que já trouxe ganhos significativos. Contudo, permanecem limitações, já que ainda não há uma ampla confiabilidade nas informações de custos geradas. Conforme apresentado por Moresi (2000), o valor da informação está relacionado à confiabilidade e precisão, percebida pelos gestores na tomada de decisão. Para que as informações de custos sejam percebidas como importantes no processo de tomada de decisão necessário que sejam percebidas como confiáveis e relevantes (Silva, 2024a).

Nesse contexto, a implementação da gestão de custos utilizando o sistema ApuraSUS surge como um marco, representando a transição para práticas mais estruturadas, porém ainda em construção.

#### 4.3.2 Benefícios esperados da gestão de custos

No geral, os entrevistados atribuem à gestão de custos uma série de benefícios esperados que ultrapassam o simples controle financeiro. Em linhas gerais, a gestão de custos é vista como instrumento para dar segurança jurídica e contratual, fortalecer a sustentabilidade institucional, orientar o planejamento estratégico, qualificar a tomada de decisões, aumentar a eficiência e a transparência do gasto público, responsabilizar equipes e, por fim, melhorar a qualidade da assistência e da formação acadêmica.

É de primeiro, segurança para o fiscal e o gestor, para que ele tenha condição de tomar a decisão de uma forma legalmente amparada, e que tem lastro financeiro para que o contrato seja executado dentro dos moldes previsto do contrato. E, também, para que a gente consiga honrar com os compromissos contratuais, não gerando nenhum tipo de desequilíbrio contratual, seja para o enriquecimento ilícito da contratada, seja por não pagamento devido a empresa também (E1).

Eu acho que é um controle financeiro. Acho que esse é o fundamental [...] porque o que você não controla, [...] o que que você não mensura, [...], fica uma coisa meio assim, dissociada [...]. Então, eu acho que os custos [...] nos mostra assim, olha, a gente recebeu X aqui, está o que a gente recebeu, as programações que a gente vai receber. Disso aqui, o que que já foi gasto? Em que que foi investido? Qual que é a diretriz institucional para os custeios? De que forma que isso vai ser? Então, acho que isso é vital para a instituição, sem gestão de custos, acho que vira um desgoverno (E4).

Então, acho que o primeiro a gente tem que pensar em uma sustentabilidade, não é? Então mapear o custo, é contribuir para a sustentabilidade de todo o processo [...]. É uma sustentabilidade de que às vezes a gente pensa só assim, ah, é dinheiro, tem que economizar, não é isso. É sustentar para prover mais, prover melhor, é prover diferente, ter alternativas. [...] é garantir a sustentabilidade de uma assistência de qualidade, da formação dos alunos (E5).

a partir [...] [d]essa gestão de custo você pode estudar melhor seus avanços no aumento de oferta, você pode trabalhar no sentido ali de implementar novas linhas, tendo essa visão. [...] A gente sabe hoje que às vezes a saúde ela é cara [...]. Então, quando você consegue ter uma visão do custo, trabalhar isso, você consegue planejar o andamento ali da instituição, como você vai conduzir ali. Lembrando que a gente precisa ter investimento. Então, a gente não pode pegar todos os recursos, às vezes, e não implementá-lo bem, sem saber o real custo que você tem ali naquela assistência (E6).

Benefício é trazer essa proximidade para o gestor de forma mais rápida, de forma visual, esse controle de custos. Então, é saber quanto que eu gasto, por exemplo, em cada contrato, quanto que eu gasto em cada manutenção, por exemplo. Então, você ter essa gestão, esse controle, traz isso de forma mais à vista ali para o gestor para tomar essa decisão (E7).

[...] você realmente tomar decisões baseado em informações que estejam bem claras para a gente. Hoje, quando a gente precisa tomar uma decisão baseada em custos, a gente tem que buscar um milhão de informações, em vários lugares diferentes. A gente não tem isso pronto, planilhado, para nos dar um norte. E gestão, fundamentalmente, é ter informação e tomar decisões a partir da informação que você tem (E8).

Primeiro a qualidade da informação. Você permite ter clareza que os investimentos, quando eu falo de investimentos, não só financeiros, de todos os recursos, você tem uma visão ampla para que esses recursos sejam direcionados na maneira mais adequada. Então a gestão se qualifica [...]. Então, eu vejo que é fundamental a gente ter essa informação para tomada de decisão [...]. E a informação é tudo para a gente, até para fazer análise crítica, para corrigir rumos, porque, assim, permite que seja acompanhado ao longo do tempo. Então, permite a gente tomar ações para melhorar desempenho e para corrigir desempenhos que porventura se desviem [...] (E9).

É que a gente consiga tomar decisões de forma mais clara, que a gente toma muita decisão no escuro, e que a gente consiga ter mais agilidade também (E10).

[...] uma gestão de custos bem-feita, bem executada, a gente consegue ter uma transparência maior, já que a gente está falando de erário público. Isso é fundamental. Uma eficiência na forma de efetuar esse planejamento e esse gasto do erário público e, também seria uma questão preventiva também, para avaliar o quê que precisa ser feito ali para que eu possa aperfeiçoar esse gasto ou o quê que eu preciso para conseguir ampliar esse valor, esse erário. [...] eu acho que cada vez mais a gente precisa trabalhar para dar mais transparência e mais resultado aí das ações, de como o dinheiro foi empregado, de como ele foi gasto e até para que isso auxilie o gestor no planejamento do gasto futuro (E11).

[...] eu preciso saber os custos dos meus procedimentos, [...] hoje a gente não consegue fazer isso. Aí a gente consegue ter um equilíbrio financeiro, mesmo sendo 100% SUS, mesmo com procedimentos que o pagamento é deficitário, muitos procedimentos a gente gasta muito mais do que a gente recebe do SUS, [...] e os materiais também, em alguns casos, a gente não consegue comprar dentro da tabela (E12).

Olha, eu acho que se a gente tiver uma boa gestão de custos a gente pode fazer um melhor planejamento, e se a gente planeja melhor, a gente pode prestar melhores serviços, a gente pode entregar serviços de melhor qualidade. Para ter uma gestão de custos mais eficiente a gente pode também, em teoria, ter mais condições para fazer investimentos estratégicos,

tanto em relação a aquisição de insumos, em relação a estrutura propriamente dita, das nossas instalações, aquisição de equipamentos, a parte remuneratória não é muito diretamente da nossa governança, [...]. Então, para que a gente possa também manter esses contratos e que são contratos essenciais, de apoio administrativo, limpeza, segurança e tudo mais, o hospital, a gente precisa realmente ter esses recursos, e para isso a gente precisa de uma gestão de custos eficiente (E14).

Quando a gente fala de administração geral, de gerenciamento mesmo do processo como um todo, o benefício ele vem primeiro se o que eu de fato planejei, eu estou de fato conseguindo ali cumprir do ponto de vista de compromisso tanto com a população quanto com a gestão, aqui, no nosso caso, com a gestão maior que nos rege, que é a administração central. O segundo ponto é que a partir do momento que eu também mensuro custos eu consigo, de fato, moldar o desempenho das equipes e os desempenhos individuais. E aí eu consigo responsabilizar. Quando eu consigo responsabilizar subsidiada em valores mensuráveis, eu consigo, de fato, criar uma cultura justa dentro de uma instituição. E o serviço público, infelizmente, a gente vê às vezes uso inadequado das tecnologias, dos insumos. As pessoas não têm essa consciência de necessidade de sustentabilidade. [...] E do ponto de vista da qualidade assistencial, eu consigo de fato ter reservas, eu consigo ter ali aquela gordurinha para que eu sempre faça melhorias, porque o dinheiro nunca sobra quando eu não olho para isso. [...] (E15).

[...] a questão da negociação com os gestores, a gente conhecer onde que está aplicado cada centavo nesse hospital acho que é importante. [...] é importante para a gente acompanhar o quê que está acontecendo no hospital, para gente acompanhar as negociações que a gente vai fazer com os gestores dos nossos contratos de gestão, com a Sede, na hora que a gente vai solicitar alguma expansão do hospital que eles têm solicitado muito esses dados. Então, assim, a gente tem usado muito para essas finalidades (E16).

Além dos benefícios já mencionados, os entrevistados aprofundam a compreensão acerca do tema, reforçando sua importância estratégica. Primeiramente, enfatizam a legalidade, a segurança e o equilíbrio contratual, ressaltando que a gestão de custos oferece respaldo jurídico e financeiro para que contratos sejam executados conforme previsto, evitando desequilíbrios, enriquecimento ilícito ou inadimplência (E1).

Outro ponto central é o controle financeiro. Sem esse controle, os gestores enfrentam riscos de desorganização administrativa, desperdício e falta de clareza sobre a alocação de recursos. Informações detalhadas sobre receitas, despesas e investimentos permitem que a instituição funcione de maneira ordenada e eficiente (E4, E7, E11 e E12).

Os entrevistados também destacam a sustentabilidade e a qualidade do serviço como benefícios diretos da gestão de custos. Mapear os custos não significa apenas economizar, mas sustentar processos de forma eficiente, garantindo a continuidade e a melhoria da assistência, a formação acadêmica adequada e a capacidade de investimento estratégico. A gestão de custos viabiliza o planejamento de expansão de

serviços, implementação de novas linhas de atendimento e manutenção de reservas para implementar melhorias (E5, E6, E12, E14, E15 e E16).

A tomada de decisão informada é outro eixo destacado. Informações consolidadas e de fácil acesso reduzem decisões tomadas “no escuro”, aumentando a agilidade e permitindo análises críticas para correção de rumos. A gestão de custos fornece ao gestor a base necessária para decisões racionais, estratégicas e sustentáveis (E8, E9 e E10).

Por fim, a transparência e a responsabilidade no uso do recurso público surgem como outro destaque. A gestão de custos possibilita acompanhar detalhadamente a aplicação do erário, subsidiar negociações com instâncias superiores e promover uma cultura de responsabilização justa dentro da instituição. Além de permitir a correta mensuração do desempenho das equipes, contribui para a criação de uma governança eficiente, ética e voltada à sustentabilidade dos serviços públicos (E11, E15 e E16).

As questões mencionadas pelos entrevistados estão alinhadas aos achados da literatura. A utilização da gestão de custos padronizada nas instituições hospitalares públicas busca viabilizar o conhecimento detalhado dos custos das unidades hospitalares e aprimorar os processos de gestão. De acordo com Gallo *et al.* (2024), o benefício central esperado consiste em diminuir o desperdício de recursos, permitindo seu uso mais eficiente. Ao cortar desperdícios, aproveita-se melhor tudo o que já está disponível, não apenas recursos financeiros, mas também leitos, profissionais, insumos e infraestrutura. Em síntese, a proposta é otimizar o serviço existente.

Van Helden e Reichard (2019) apontam que o setor público apresenta necessidades de uso de informações de custos distintas das do setor privado, especialmente no que se refere ao orçamento. Como a alocação de recursos depende de escolhas e prioridades políticas, manter o equilíbrio orçamentário torna-se essencial para a sustentabilidade das instituições públicas. A percepção dos entrevistados sobre os benefícios da gestão de custos reflete essa compreensão: para eles, a gestão de custos possibilita decisões estratégicas alinhadas aos mesmos elementos destacados por Van Helden e Reichard (2019), sendo eles viabilidade financeira, conformidade fiscal, desempenho gerencial e custos dos serviços.

Essa percepção é corroborada por Silva (2024a). De acordo com a autora, a informação de custos é fundamental para que os gestores públicos tomem decisões

mais eficientes e alinhadas com as prioridades das políticas públicas. Ao integrar-se às práticas da administração pública, a contabilidade de custos fornece dados essenciais para planejar, controlar e comparar gastos, além de apoiar escolhas estratégicas sobre investimentos, criação de novos programas e definição de preços de serviços. Evidências práticas demonstram que esses dados ajudam a identificar desperdícios, aprimorar a alocação de recursos e calcular a eficiência, fortalecendo a sustentabilidade financeira das organizações (Silva, 2024a).

#### 4.4 Mecanismos para fomentar o uso e análise de custos

Esta seção aborda a categoria temática Mecanismos para Fomentar o Uso e Análise de Custos, que trata das estratégias sugeridas pelos entrevistados para ampliar a compreensão, a valorização e a aplicação das informações de custos no cotidiano do hospital. A seção está organizada em dois tópicos: o primeiro, Divulgação, discute a importância de ampliar o acesso e a visibilidade das informações de custos dentro da instituição; e o segundo, Conhecimento técnico e mudança cultural, aborda a necessidade de capacitação contínua e de transformação dos hábitos e práticas gerenciais voltados à utilização dos dados de custos como instrumento de apoio à decisão.

##### 4.4.1 Divulgação

Os entrevistados destacaram diferentes mecanismos que poderiam incentivar o uso e a análise das informações de custos no hospital, ressaltando tanto aspectos técnicos quanto culturais e pedagógicos.

Um dos pontos recorrentes foi a necessidade de ampliar a divulgação dos relatórios de custos. Muitos gestores e profissionais desconhecem que têm acesso a esses dados, o que limita sua utilização prática. A sugestão é criar canais acessíveis, transparentes e contínuos de divulgação, de forma que cada setor possa visualizar seus próprios gastos e compreender o impacto das decisões sobre o orçamento institucional. Nesse sentido, alguns entrevistados defenderam que a divulgação não deveria se restringir ao ambiente interno, mas alcançar também os pacientes, permitindo que eles tenham ciência do custo do tratamento recebido.

Acho que a divulgação. Assim, nem todo mundo sabe que tem acesso a esse tipo de informação, então acho que a partir do momento que as pessoas

tiverem um canal seguro e, fácil de ser acessado, acho que vai ser usado (E2).

[...] divulgar mais os nossos relatórios. As pessoas precisam conhecer. [...] As pessoas não sabem o quanto elas têm de custo nas suas unidades assistenciais, por exemplo, principalmente. [...] talvez divulgando as informações para as áreas você sensibiliza as áreas a economizar recursos. Até não falei da economia de recursos que a gente tenta fazer em termos de custo também, mas é economizar recurso, redimensionar, substituir o material mais caro por um material mais barato, que também vai trazer um resultado suficiente para o paciente. [...] (E3).

Eu acho que é a divulgação da informação, eu acho que é importante (E12).

[...] apesar de hoje, na nossa instituição, termos canais de comunicação, que são diversos, eu ainda entendo, principalmente nas análises que a gente faz, do ponto de vista de auditoria mesmo, de gestão de risco assistencial, que a nossa comunicação ela precisa ser um pouco mais fluida. As pessoas que estão na ponta ainda não recebem informações estratégicas para desenvolvimento de algumas ações de maneira mais efetiva na ponta. Eu acho que a partir do momento que nós começamos a trazer em pequenos fóruns estratégicos, reuniões clínicas, reuniões colegiadas ou reuniões de intervenção educativa, o quanto algumas ações estão custando e o quanto elas poderiam custar, se nós fizéssemos as diretrizes de fato, cumpríssemos as diretrizes dentro do que já existe de evidência científica, que seria de forma mais adequada, eu acho que isso iria trazer uma movimentação de melhoria ali geral. Acho que isso é uma coisa, a divulgação, ela é ainda muito cara para nós, a divulgação em massa, a divulgação na ponta. [...] (E15).

Eu acho que a primeira coisa [...] é a divulgação. Eu acho que a gente precisa implementar mais a divulgação do custo. [...] Eu acho que tem uma proposta de melhoria dessa divulgação do custo não só internamente, mas externamente. Então, eu sei que tem hospitais que já informa para o paciente, apesar do paciente do SUS não ter nenhum desembolso com o seu tratamento, mas ao ter alta ele é informado qual foi o dispêndio que o governo federal, o hospital teve com ele para aquele tratamento, que seja cirúrgico, que seja procedimento de exame ou internação, o que for, para ele ter noção de qual foi o custo daquele atendimento dele. Então, acho que isso seria interessante, não só internamente a gente divulgar. [...] Esses dados acho que são bastante impactantes, não só internamente, mas externamente, os pacientes saberem o atendimento que eles estão tendo, porque quando a pessoa tem o atendimento no convênio, como ele desembolsa alguma coisa, principalmente atualmente, que praticamente todos os convênios têm coparticipação, você fica sabendo o quê que você gastou e no SUS não. Então, acho que essa é uma coisa importante, e para os nossos trabalhadores também, para internamente o pessoal ter conhecimento sobre o custo do hospital, o quê que cada rubrica representa naquele gasto [...], a gente não repara não, não presta atenção, mas quando você vê os dados apresentados, que só num ano você, exceto a despesa de pessoal, você gastou em torno de duzentos e trinta milhões de reais no hospital é muita coisa. São números muito impactantes. E é uma forma que a gente precisa achar que a divulgação. A gente divulga muita coisa no colegiado gestor, mas acaba não chegando no dia a dia do trabalhador. Eu acho que é uma ação que a gente precisa implementar (E16).

Pelo conjunto de falas dos entrevistados, fica evidente que a divulgação das informações de custos hospitalares constitui um eixo central para o fortalecimento da gestão. Muitos profissionais e setores ainda não têm ciência da existência desses

dados, o que limita sua utilização prática na tomada de decisão cotidiana. Nesse sentido, ampliar o acesso à informação é apontado como uma medida fundamental para que os colaboradores possam compreender, planejar e gerenciar seus próprios gastos de maneira mais consciente e eficiente (E2 e E12).

Além do acesso, os entrevistados destacam que a divulgação pode desempenhar um papel pedagógico e motivador, sensibilizando os profissionais sobre o impacto de seus gastos e estimulando práticas de economia de recursos. Relatórios detalhados permitem identificar oportunidades de substituição de materiais mais caros por alternativas equivalentes, otimizar processos e redimensionar recursos de forma inteligente, sem comprometer a qualidade da assistência (E3).

A efetividade da divulgação também depende de uma comunicação mais fluida e estratégica. Embora a instituição disponha de canais de comunicação institucionais, há consenso de que as informações nem sempre chegam de forma clara aos profissionais assistenciais, que estão na linha de frente e poderiam transformar os dados em ações concretas. A implementação de pequenos fóruns estratégicos, reuniões e intervenções educativas surge como alternativa para aproximar os profissionais da realidade financeira do hospital (E15).

Por fim, os entrevistados reforçam que a divulgação deve considerar tanto o impacto interno quanto externo. Informar os pacientes sobre os custos de seus atendimentos, prática já adotada em alguns hospitais, poderia ampliar a conscientização social, valorizar o serviço prestado pelo SUS e fortalecer a transparência pública. Internamente, a apresentação clara dos custos ajuda os colaboradores a dimensionarem a quantidade dos recursos envolvidos, promovendo responsabilização e maior eficiência no uso do erário (E16).

Houve menções à necessidade de adotar ferramentas de Business Intelligence (BI) e painéis visuais que tornem os dados mais compreensíveis, possibilitando que tanto gestores quanto profissionais assistenciais e administrativos compreendam os custos de forma prática. O uso de comparativos, como curvas ABC e *benchmarking* com outros hospitais, foi lembrado como estratégia de engajamento e de aprendizado, como é possível observar na fala de E3 e E12:

Benchmarking também é interessante. Eu acho que a gente faz pouco. Então, como que [...] outros hospitais da região com perfis parecidos [...], que boas práticas eles têm lá de gestão de custos que a gente poderia trazer aqui para nossa instituição (E3).

[...] você tem que ter ferramentas para isso, para facilitar para as pessoas também analisarem, mas você precisa também capacitar. As pessoas precisam entender por que precisa apurar custo, por que que eu preciso conhecer o meu custo, o meu procedimento lá na área, [...], cada procedimento que eu estou fazendo. [...] a forma de controlar, acompanhar os nossos custos, tipo no hospital privado [...]. (E12).

Essas propostas estão alinhadas às considerações de Gallo (2023), que aponta que a implantação da gestão de custos em organizações do SUS demanda a definição de estratégias capazes de fomentar a conscientização, o engajamento e a concretização das mudanças almejadas, envolvendo tanto os gestores quanto os servidores da instituição.

#### 4.4.2 Conhecimento técnico e mudança cultural

A carência de conhecimento técnico sobre gestão de custos foi apontada como um entrave relevante. Para superar esse desafio, sugeriu-se a realização de treinamentos, oficinas, palestras e seminários em diferentes formatos, desde capacitações básicas até discussões mais aprofundadas com gestores. Essa formação deveria ser contínua e adaptada ao perfil do público, utilizando uma linguagem acessível.

[...] Além disso, treinamento, não sei se seria treinamento, mas, palestra, alguma coisa nesse sentido, sobre gestão de custos. Então, às vezes a gente fica tendo palestra sobre vários assuntos, mas raramente se traz, não é, a gestão de custo para a pauta. Então, acho que as pessoas gostam até, quando elas começam a ver números ali e tal. [...] E aí, nesse sentido, vocês trouxeram um curso para nós há pouco tempo [...] e bacana aquilo ali, traz desenvolvimento, gera engajamento. As pessoas também são forçadas a olhar para os seus custos, para suas áreas... [...] O que eu acho mais bacana disso tudo é colocar todo mundo para pensar (E3).

Olha, eu acho que capacitação. Mas é uma capacitação beabá mesmo [...]. É ter paciência com quem não tem familiaridade mesmo, é explicar. Olha, existe essa possibilidade, existe os sistemas, existe legislações, existe convênios, contratos institucionais, contar, contextualizar. [...] Então, é uma linguagem acessível (E4).

Então, são treinamentos mesmo. As pessoas tem que entender para que que serve, que não é só um sistema, que isso aí é uma ferramenta gerencial, que ela é para tomada de decisões. Então, as pessoas tem que entender, são treinamentos. É uma questão de conscientização para que isso possa realmente ser incorporado no dia a dia, não só dos chefes, não só da alta gestão, mas no dia a dia dos profissionais, para que eles usem isso como uma ferramenta mesmo de tomada de decisão. Então isso tem que ser incorporado, chegar na base mesmo. [...] (E10).

O treinamento. Treinar os gestores para que eles consigam levar isso para suas equipes. A integração dos sistemas, eu acho que é importante. Acho que enfim, que me veio à mente foram essas sugestões (E11).

Eu acho que desafio primeiro, capacitação. Primeiro, as pessoas precisam aprender. [...] uma época eu pedi para criar a curva ABC de cada área, de cada centro de custo, para que as pessoas fizessem uma análise do que ela gasta, onde que ela poderia fazer algum corte para não ficar gastando a energia em itens que não tinha significado nenhum, que não ia ter impacto na despesa do hospital e aí você vê assim, tem área que se preocupa, mas tem área que realmente não dá muita importância para isso. Eu imprimi relatório por centro de custo por centro de custo. Dá na mão mesmo para poder as pessoas estudarem, trabalharem em cima disso, mas muitas vezes as pessoas não vão se debruçar, então assim, isso é uma dificuldade (E12).

Alguns entrevistados ressaltaram que a sensibilização precisa começar na graduação e residência, estendendo-se à prática cotidiana. A educação, nesse sentido, não deveria ser pontual, mas incorporada como processo cultural e de longo prazo.

[...] acho que os cursos de graduação, exceto talvez de gestão de serviço de saúde, poucos cursos trabalham a questão do financiamento, do custo, do como é que faz esse cálculo. Como é que presta conta. Quem que está auditando a gente. Quais são os sistemas. Comparativo do nosso hospital com outro hospital. Então, acho que em poucos cursos fazem isso. Então, talvez, não sei, uma oficina. O grande desafio é: como é que a gente seduz a pessoa a querer entender esse tema? Então, talvez assim, colocar algumas coisas simples [...]. Talvez eu acho que a gente precisa trabalhar isso, a educação das pessoas da ponta no que quanto custa (E5).

[...] É. Planejamentos constantes para você detalhar melhor ali dentro, igual a gente já discutiu de centros atividades que possam ser detalhados para que tenham uma avaliação mais apurada. Mas para chegar nisso, não é preciso te qualificar a informação, porque senão você sobrecarrega pessoas para alimentar sistemas e aí você vai gastar um número absurdo de pessoal para fazer isso, não é? [...] Então, tem uma parte cultural e de aprendizado, mas tem uma parte também de fomentar e de melhorar e investir mesmo na qualificação dos dados da informação (E6).

E questões de controle mais detalhado você já tem feito. E esse passo que você deu aí de conseguir separar por unidade, por setor, eu acho que isso aí já foi um passo muito importante para a instituição. Acho que é manter isso mesmo. [...] Agora é falar mais disso, porque os dados estão aí. Então assim, o que que nós vamos fazer com ele? O quê que nós vamos trabalhar com ele? É o acho que é. [...] De estar mesmo na visão do hospital, na cultura, essa é a palavra (E7).

[...] o mínimo de informação a respeito dessas questões que nós estamos aqui tratando. Então assim, eu acho que a educação dos profissionais de saúde a esse respeito, dessa questão, é essencial e isso deve se iniciar precocemente no curso de graduação mesmo [...]. A gente tem os limites, obviamente, como você falou, os recursos são finitos, então a gente precisa geri-los melhor. Então eu acho que, obviamente, a gente continuar essa formação ou trazendo assim, tentando motivar, incitar mais crítica nas pessoas também na fase de residência médica ou mesmo na fase de atuação. [...] eu acho que usar esse tipo de inteligência [artificial], que é o que hoje está muito em voga, eu acho que a gente pode ter aí um caminho, um dos caminhos de melhoria e a educação sempre, trazer mais informação mesmo, eu acho que isso é essencial (E14).

Outra sugestão, nós precisamos formar nossos gestores. Nós precisamos colocar as chefias em processos que sejam mais dinâmicos educativos, não aulas expositivas, mas processos dinâmicos de exemplificação sobre o seu processo. Pegar ali aquela planilhinha da chefia lá, sei lá, da UGDC, sentar com ela e dizer, está vendo isso aqui? O quê que você enxerga? Fazer um brainstorming com ela. O quê que você enxerga aqui que você poderia diminuir dentro disso aqui, para que ela no dia a dia comece a fazer esse raciocínio também quando ela for planejar com os coordenadores de serviço [...] (E15).

Além da formação, os entrevistados destacaram que os profissionais precisam compreender a relevância do seu trabalho na cadeia de custos. Atividades como alimentar corretamente os sistemas ou registrar notas fiscais não devem ser vistas como tarefas burocráticas, mas como parte fundamental da gestão financeira da instituição. Esse reconhecimento pode fomentar o engajamento e fortalecer a cultura de responsabilidade compartilhada.

É que eu realmente eu sou uma pessoa curiosa. Eu quero saber porque que eu estou fazendo [...] mas até eu entender, eu acho que nesse sentido, porque aí seria mais, até para ter uma crítica de olhar aquelas planilhas [...] É, e o que que a gente pode fazer com ela (a informação) [...]. Então, assim, a pessoa ter esse entendimento. E o quê que a instituição espera. [...] O quê que a instituição espera dessa questão da gestão de custos, quais as diretrizes institucionais (E4).

Então, eu acho que uma das coisas que a gente precisa trabalhar enquanto grupo é fazer com que quem demanda gasto ela entenda de onde que vem aquilo. Quanto é que custa aquilo. [...]. E aí, acho que talvez a gente trabalhar com fatos mesmo, com números mesmo, com evidências práticas, acho que é difícil porque às vezes a semântica que vocês usam para isso é um pouco difícil para quem não é da área (E5).

O outro, que eu acredito que vocês já estejam fazendo, que eu vejo esse momento, é valorizar a equipe que faz isso, fazer com que ela entenda que quando ela faz lá uma tomada de preço, quando ela digita lá no ApuraSUS alguma nota fiscal, algum número de nota fiscal, o quanto que o trabalho dela é importante para o processo todo. De valorização da equipe. [...]. É... que tem um propósito, sabe? [...] A pessoa tem que entender que o que ela faz tem um propósito, que não é uma coisa banal. [...] (E5).

Para fomentar o uso das informações [...] precisa fazer sentido para as pessoas. E para fazer sentido, elas precisam entender. Então eu acho que é preciso fazer algo no sentido da divulgação, da capacitação, rodas de conversas, oficinas, um evento que pudesse ou pequenas ações, que pudessem levar o que é gestão de custos para os gestores e para as pessoas, [...] sendo estendida para todas as pessoas que lidam aqui no hospital, [...] porque isso também pode afetar ou pode auxiliar no profissional no uso dos recursos de forma racional (E9).

Diversos depoimentos ressaltaram que fomentar o uso da informação de custos requer mudança cultural. Essa transformação envolve trazer o tema para o cotidiano, em reuniões colegiadas, fóruns internos e discussões setoriais, e estabelecer práticas periódicas de prestação de contas. A cultura de custo deve ser incorporada à rotina

do hospital, não apenas como dado contábil, mas como suporte à tomada de decisão clínica e gerencial.

Eu acho que como sugestão, para as pessoas pensarem mais nisso, acho que vai ter que ser uma educação do dia a dia ali. Vão ser talvez com o tempo a gente tentar reuniões mais informativas, tentando demonstrar a importância disso, levar as pessoas a pensarem dentro das suas unidades ou das suas linhas. Saber o quanto custa aquela assistência é importante. É uma questão cultural, acho que os nossos gestores, lideranças, ainda não têm essa maturidade. Eles têm noção se pode ser caro ou não, mas eles não têm a noção de pensar como custo. Não que aquilo ali vai impedir uma assistência, mas talvez no seu planejamento ia ser importante (E6).

Eu acho que como o primeiro ponto é criar uma linha educacional, uma forma cultural, através de [...] informações no dia a dia, chamando atenção, informações nos colegiados internos. [...] Acho que é criar sempre informações, formas de reuniões, para ver se puxa, principalmente o pessoal da assistência, ele preocupa muitas vezes ali com o paciente, mas ele esquece disso, sem saber que se ele pensasse no custo ele poderia ser uma pessoa mais racional, às vezes em alguns gastos, isso facilitaria até melhorar a assistência da instituição de outros pacientes como um todo, porque o custo envolve tudo. [...] Uma educação meio continuada aí (E6).

Nós tivemos um curso, nós conversamos muita coisa. [...] Falei, você tem que chamar uma discussão com as áreas, tem que chamar as pessoas para poder estar conversando. [...] eu creio que a gente teria que fazer bem que talvez até um seminário. Seminário é uma sementeira, oficina é trabalho, trabalhadores, e os seminários são sementeiros aí, para colher no futuro, sabe? [...] Eu te diria assim que eu acho que plantar essa ideia. [...] Então, eu acho que começar a colocar essa sementinha aí em cada área, discutir, apresentar a área. [...] pode ser muito interessante e pensar assim, de repente, um seminário que coloque um, por exemplo, um que gera e um que contribui para o outro gerar. [...] Então, assim, ou um ou 2, ou 3 ali, um cliente, 3 fornecedores, aí a pessoa puxa, mas eu só consigo fazer isso porque tem fulano que faz isso, que o gasto é tal, que o outro, que o outro, que o outro, entendeu? Então assim, aí ele se vê mais dentro dessa cadeia mesmo (E13).

A respeito deste tema, Bitencourt (2020) destaca que a resistência cultural constitui um desafio significativo nas instituições, uma vez que persiste a percepção de que não há necessidade de modificar a forma como as atividades são conduzidas.

A implementação da gestão de custos hospitalares demanda ajustes organizacionais, especialmente no que se refere ao alinhamento entre diferentes setores e processos voltados à geração de dados e informações. Essa complexidade torna a atividade desafiadora (Gallo, 2023), já que as mudanças são frequentemente interpretadas como ameaças, sobretudo por aqueles diretamente impactados por novas práticas (Bitencourt, 2020).

Outro aspecto enfatizado nas entrevistas foi a necessidade de alinhar continuamente o setor de custos às áreas assistenciais. A gestão de custos só fará sentido se os profissionais da ponta enxergarem utilidade prática nas informações, e

para isso é fundamental criar espaços de diálogo e construção conjunta. Esse alinhamento pode ajudar a priorizar áreas estratégicas, direcionar investimentos e aproximar a instituição de modelos de gestão mais eficientes, como os praticados no setor privado.

Bom, eu acho que o principal a gente já faz [...]? Foi um trabalho que a gente, você fez aí algum tempo, de sentar com a gente que somos os gestores da ponta e fazer o alinhamento aí de todas as tabelas, acho que ainda ficaram algumas coisas perdidas aí que a gente precisa retomar. E fazer esse alinhamento em conjunto aí, para a gente de fato, talvez pegar o que são linhas prioritárias para nós, o que da assistência é prioritário, que a gente avalie custos. E aí talvez a gente sentar em conjunto e começar a fazer esse desenho, porque é uma infinidade de coisas [...]. Eu acho que, assim, minha sugestão talvez é que a gente se concentre nisso que é mais vigente dentro da assistência, para que a gente comece esse trabalho. E aí é um por um mesmo, não tem jeito. [...] (E8).

[...] Agora, até para capacitar aqui, eu acho que também não é tão fácil quando você fala assim, ah, vai lá numa plataforma tal e faz um curso. A gente tem que pensar uma forma de construir junto. E acho que não é só o Setor de Contabilidade, não, sabe assim, tudo bem, parte de você que é o chefe do setor e que tem o conhecimento para isso, mas assim de alcançar as pessoas. Então, assim, vai ser no Colegiado Gestor e a gente ter multiplicadores para poder estimular as pessoas a conhecerem o custo e saber a importância [...]. Mas de uma forma, sem ser essa coisa meio de escola, não pode ser de escola (E12).

A análise dos depoimentos, portanto, evidencia que o fomento ao uso e à análise das informações de custos depende de múltiplos mecanismos, combinando aspectos técnicos, educativos e culturais. A divulgação ampla e acessível dos relatórios de custos foi apontada como medida para aumentar a conscientização sobre a utilização racional de recursos. Paralelamente, a capacitação contínua, por meio de treinamentos, oficinas e seminários, contribui para que os profissionais compreendam a relevância de seu trabalho na cadeia de custos, integrando o conhecimento à prática cotidiana. Além disso, a implementação de ferramentas tecnológicas, como sistemas integrados e painéis visuais, e a adoção de estratégias como *benchmarking* e curvas ABC, fortalecem a compreensão e o engajamento dos gestores e das equipes assistenciais. Em conjunto, essas iniciativas destacam a importância de uma mudança cultural que incorpore a gestão de custos à rotina do hospital.

Van Helden e Reichard (2019) discutem que faltam estudos sobre como melhorar a capacidade dos usuários de compreender diferentes formatos de informações financeiras, seja por meio de treinamentos, capacitação ou outras formas de apoio. Silva (2024a), por sua vez, pontua que o uso gerencial das informações de custo ainda é limitado, sendo frequentemente restrito ao cumprimento de exigências

legais e prestação de contas externas, em vez de guiar decisões internas. Para que a informação de custos seja realmente aproveitada em sua totalidade, é importante que os gestores reconheçam sua relevância e recebam capacitação adequada. A usabilidade desses dados depende diretamente da compreensão do usuário, o que sublinha a importância de investir em educação e treinamento como estratégia para promover maior eficiência e apoiar reformas na gestão.

## 5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo geral analisar o processo de implementação da gestão de custos utilizando o sistema ApuraSUS e o uso das informações de custos em um Hospital Universitário de Minas Gerais, no contexto do PNGC e do Valora Minas.

A pesquisa, caracterizada como qualitativa, exploratória e descritiva, adotou o método de estudo de caso. Para cumprir o objetivo geral, o estudo estabeleceu os objetivos específicos de descrever o processo de implantação do sistema ApuraSUS; identificar as fontes de dados utilizadas para realização do processo de apuração dos custos e a forma como são produzidas; descrever a visão dos usuários das informações sobre a usabilidade dos dados de custos para tomada de decisões; e propor mecanismo para subsidiar a análise das informações de custos, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisões.

Os resultados alcançados demonstraram que a implementação da gestão de custos no HU por meio do sistema ApuraSUS se deu em um contexto de retomada, após a descontinuação de um sistema anterior, e foi balizada pela adesão às diretrizes do PNGC e do Valora Minas. O sistema ApuraSUS representou um grande avanço, permitindo à instituição maior detalhamento na apuração de dados, propiciando uma visão mais precisa da aplicação de recursos. Contudo, o processo demonstrou ser complexo, exigindo constantes adequações e esforços de alinhamento devido às múltiplas padronizações impostas por diferentes esferas regulatórias.

A análise da usabilidade revelou uma dicotomia central: embora os gestores reconheçam a importância estratégica da gestão de custos para a sustentabilidade financeira, o planejamento e a qualidade assistencial em uma instituição 100% SUS, o uso efetivo e sistemático das informações ainda é limitado por barreiras operacionais e culturais. A principal limitação operacional identificada reside na fragmentação das fontes de dados em múltiplos sistemas isolados. Essa dispersão resulta na dependência de um processo manual de coleta e consolidação de dados em planilhas Excel, o que gera retrabalho, torna o processo moroso, é propenso a falhas e, conseqüentemente, riscos à fidedignidade dos dados apurados. A superação desses obstáculos exige o fomento da mudança cultural e o investimento em sistemas robustos e integrados.

Para cumprir o último objetivo específico, alinhado ao desafio da usabilidade e divulgação das informações, o estudo propôs um mecanismo para subsidiar a análise, desenvolvendo o Painel de Gestão de Custos em Power BI. Este resultado está apresentado no produto técnico que se estabelece como a principal contribuição prática da pesquisa, pois visa mitigar as barreiras de acesso e interpretação, transformando relatórios estáticos em uma ferramenta analítica, dinâmica e interativa. Espera-se que o painel promova a mudança cultural necessária ao facilitar a disseminação e a compreensão dos dados de custos, capacitando os gestores e profissionais de ponta a tomarem decisões mais conscientes e baseadas em evidências.

Em síntese, a implementação do sistema ApuraSUS no Hospital Universitário representou um passo importante para o aprimoramento da gestão de custos. No entanto, sua eficácia e a consolidação de uma cultura de custos dependem intrinsecamente da superação dos desafios de integração de dados e da necessidade de capacitação contínua e mudança cultural para que as informações produzidas se traduzam em valor estratégico.

Como limitações do estudo, ressalta-se o caráter de estudo de caso único, que restringe a generalização dos resultados para outras instituições. Sugere-se para futuras pesquisas a avaliação do impacto do Painel de Gestão de Custos após a sua implantação e uso, bem como estudos comparativos que analisem o processo de gestão de custos em diferentes hospitais da rede federal, estadual ou municipal que utilizam o ApuraSUS.

## REFERÊNCIAS

- ALEMÃO, Márcia. Mascarenhas. *et al.* Implantação da gestão de custos na área da saúde: análise documental das publicações do Congresso Brasileiro de Custos. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 28., 2021. *Anais [...]*. [S. l.]: Associação Brasileira de Custos, 2021. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4855>. Acesso em: 22 set. 2025.
- ALEMÃO, Márcia. Mascarenhas.; FRANCO, João. Batista. Moreira. Implantação da gestão de Custos Hospitalares: evidenciando ganhos na gestão dos recursos utilizando apenas planilhas eletrônicas. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 29., 2022. *Anais [...]*. [S. l.]: Associação Brasileira de Custos, 2022. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4941>. Acesso em: 22 set. 2025.
- ALEMÃO, Márcia Mascarenhas; GONÇALVES, Márcio Augusto; DRUMOND, Heloisa Azevedo. Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: o estudo do SIGH–custos. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, João Pessoa, v. 3, n. 1, p. 210-226, jan./jun. 2013. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4800986>. Acesso em: 16 jun. 2024.
- ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. *Revista do Serviço Público*, [S. l.], ano 50, n. 1, jan./mar. 1999. Doi: <https://doi.org/10.21874/rsp.v50i1.340>. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99Alonso50%281%29.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2025.
- BELEI, Renata Aparecida; GIMENIZ-PASCHOAL, Sandra Regina; NASCIMENTO, Edinalva Neves; MATSUMOTO, Patrícia Helena Vivan Ribeiro. O uso de entrevista, observação e videogravação em pesquisa qualitativa. *Cadernos de Educação*, Pelotas, n. 30, p. 187-199, 2008. Disponível em: <https://periodicos.ufpel.edu.br/index.php/caduc/article/view/1770>. Acesso em: 12 maio 2024.
- 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*, São Leopoldo, v. 3, n. 2, p. 27–54, 2008. Doi: <https://doi.org/10.47179/abcustos.v3i2.41>. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/41>. Acesso em: 3 out. 2025.
- BITENCOURT, Keyla de Cássia Barros. *Estudo dos desafios e limitações para a implantação da Gestão de Custos em um hospital privado de médio porte do Sul de Minas Gerais*: projeto de Intervenção. 2020. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Serviços de Saúde) – Departamento de Enfermagem Aplicada, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/33997>. Acesso em: 22 set. 2025.
- BITENCOURT, Keyla de Cássia Barros; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. Estudo dos desafios e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, Belo Horizonte, v. 18, n. 2, p. 55-73, abr./jun. 2021. Disponível em:

<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/6657>. Acesso em: 3 out. 2025.

BOGDAN, Robert C.; BIKLEN, Sari Knopp. *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria dos métodos*. Porto: Porto Editora, 1994.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 24 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. *Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012*. Brasília: CNS, 2012. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2012/Reso466.pdf>. Acesso em: 19 maio 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. *Resolução nº 510, de 07 de abril de 2016*. Brasília: CNS, 2016. Disponível em: [https://conselho.saude.gov.br/images/comissoes/conep/documentos/NORMAS-RESOLUCOES/Resoluo\\_n\\_510\\_-\\_2016\\_-\\_Cincias\\_Humanas\\_e\\_Sociais.pdf](https://conselho.saude.gov.br/images/comissoes/conep/documentos/NORMAS-RESOLUCOES/Resoluo_n_510_-_2016_-_Cincias_Humanas_e_Sociais.pdf). Acesso em: 9 jun. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. *Resolução nº 674, de 06 de maio de 2022*. Brasília: CNS, 2022. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes-cns/2469-resolucao-n-674-de-06-de-maio-de2022>. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. *SUS: avanços e desafios*. 1. ed. Brasília: CONASS, 2006.

BRASIL. Ministério da Educação. Hospitais universitários. *In: PORTAL.MEC [site]*, 2018a. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/hospitais-universitarios>. Acesso em: 14 abr. 2024.

BRASIL. Ministério da Saúde. *Financiamento público de saúde*. Brasília: Ministério da Saúde, 2013a. (Série Ecos – Economia da Saúde para a Gestão do SUS, Eixo 1, v. 1).

BRASIL. Ministério da Saúde. *Introdução à gestão de custos em saúde*. Brasília: Ministério da Saúde, 2013b. (Série Gestão e Economia da Saúde, v. 2).

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria nº 55, de 10 de janeiro de 2018. Institui o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC). *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 155, n. 89, p. 2237-2338, 12 jan. 2018b. Disponível em: [https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2018/prt0055\\_12\\_01\\_2018.html](https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2018/prt0055_12_01_2018.html). Acesso em: 22 set. 2025.

BRASIL. Ministério da Saúde. Programa Nacional de Gestão de Custos. *In: GOV.BR [site]*, [2025]. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/pngc>. Acesso em: 22 set. 2025.

BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na

gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 16 jun. 2024.

CAMARGOS, Marcos Antônio de; GONÇALVES, Márcio Augusto. Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. *In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANGRAD)*, 15., 2004, Florianópolis. *Anais [...]*. Rio de Janeiro: ANGRAD, 2004.

CARMO, Maria do; ANDRADE, Eli Lôlal Gurgel; MOTA, Joaquim Antônio César. Hospital universitário e gestão do sistema de saúde: uma trajetória positiva de integração. *Revista Mineira de Enfermagem*, Belo Horizonte, v. 11, n. 4, p. 387-394, 2007. Disponível em: <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/bde-16146>. Acesso em: 14 abr. 2024.

CAVILLE, Y. M. A. *et al.* Implantação de sistema de custos no Hemocentro Coordenador Recife: relato de experiência. *Hematology, Transfusion and Cell Therapy*, v. 44, supl. 2, p. S531-S532, out. 2022. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2531137922010239>. Acesso em: 22 set. 2025.

COSTA JUNIOR, Edelzio Alves. *Análise do custo de oportunidade das suspensões cirúrgicas sob o olhar da inteligência do negócio*. 2022. 94 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Inovação Tecnológica em Saúde) – Universidade Federal de Sergipe, Aracaju, 2022. Disponível em: <https://ri.ufs.br/handle/riufs/16857>. Acesso em: 22 set. 2025.

COSTA, Mônica Aparecida; MOTA, Joaquim Antônio César; FIGUEIREDO, Ricardo Castanheira Pimenta. Hospital das Clínicas da UFMG: da origem como hospital de ensino à inserção no Sistema Único de Saúde. *Revista Médica de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 18, n. 3, supl. 4, p. 212-219, jul./set. 2008.

FELIPE, Peterson Leandro do Nascimento *et al.* Dificuldades encontradas durante a implantação de sistema de custos: um estudo realizado com base em artigos do congresso brasileiro de custos. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 19., 2012, Bento Gonçalves. *Anais [...]*. Bento Gonçalves: Associação Brasileira de Custos, 2012. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/328>. Acesso em: 22 out. 2025.

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

FLICK, Uwe. *Introdução à metodologia de pesquisa: um guia para iniciantes*. São Paulo: Penso, 2013.

FONTANELLA, Bruno José Barcellos; RICAS, Janete; TURATO, Egberto Ribeiro. Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas. *Cadernos de Saúde Pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 1, p. 17-27, 2008.

Disponível em: <https://search.bvsalud.org/gim/resource/pt/lil-471806>. Acesso em: 12 nov. 2023.

FRANCO, Maria Laura Puglisi Barbosa. *Análise de conteúdo*. 3. ed. Brasília: Liber Livro Editora, 2008.

GALLO, Rosângela Peixoto. *Implantação da gestão de custos hospitalares: estudo dos desafios enfrentados e das estratégias implementadas pelo Ministério da Saúde, pela Secretaria de Estado da Saúde e pelos hospitais vinculados ao projeto OtimizaSUS*. 2023. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Serviços de Saúde) – Escola de Enfermagem, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/62410>. Acesso em: 22 set. 2025.

GALLO, Rosângela Peixoto; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas; VIEIRA, Adriane; SILVA, Karla Rona da; CURSINO, Adélia Marina de Campos; ANDRADE, Cynthia Carolina Duarte. Implantação do programa nacional de gestão de custos em hospitais de Minas Gerais. *Cuadernos de Educación y Desarrollo*, [S. l.], v. 16, n. 10, e5870, 2024. Doi: 10.55905/cuadv16n10-065. Disponível em: <https://ojs.cuadernoseducacion.com/ojs/index.php/ced/article/view/5870>. Acesso em: 22 set. 2025.

GOMES, Romeu. *Pesquisa qualitativa em saúde*. São Paulo: Instituto Sírio-Libanês de Ensino e Pesquisa, 2014.

GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 2004.

HORNGREN, Charles T. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 1978.

LEAL JÚNIOR, Wilson. *Estudo da viabilidade de implantação de um centro de custo em um hospital universitário federal: unidade de hemodinâmica*. 2021. Dissertação (Mestrado Profissional em Inovações e Tecnologias) – Programa de Mestrado Profissional em Inovações e Tecnologias, Universidade Federal do Triângulo Mineiro, Uberaba, 2021. Disponível em: <https://bdtu.uftm.edu.br/handle/123456789/1177>. Acesso em: 22 set. 2025.

LEE, Victor Jung Hyun; LIMA, Antônio Fernandes Costa. Gerenciamento de custos hospitalares: significados atribuídos por diretores de divisão de enfermagem. *Acta Paulista de Enfermagem*, São Paulo, v. 38, 2025. Doi: <http://dx.doi.org/10.37689/acta-ape/2025AO001062>. Acesso em: 11 abr. 2025.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Silvio Cezar de Souza. Nascimento da medicina brasileira. *In: Ciência Hoje* [site], Rio de Janeiro, v. 41, n. 248, maio 2008. Disponível em: <https://cienciahoje.org.br/artigo/nascimento-da-medicina-brasileira/>. Acesso em: 3 jun. 2025.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986.

MACÊDO, Everton; CASTRO, Marcelo; SILVA, Maciene; TRIGUEIRO, Wesley. Contribuições para o avanço da Economia da Saúde no Sistema de Saúde Brasileiro. *Jornal Brasileiro de Economia da Saúde*, [S. l.], v. 14, n. 1, p. 77–85, 2022. Doi: 10.21115/JBES.v14.n1.(Supl.1):77-85. Disponível em: <https://www.jbes.com.br/index.php/jbes/article/view/99>. Acesso em: 22 set. 2025.

MANTERO, Daniel Aran; BRITO FILHO, Mario Toscano. A institucionalização da economia da saúde na Paraíba: implantação do Núcleo de Economia da Saúde e organização dos Encontros Regionais de Economia de Saúde. *Revista APMED*, v. 3, n. 2, p. 21, dez. 2024. Disponível em: <https://apmed.org.br/revista/index.php/apmed/article/download/224/157/582>. Acesso em: 22 set. 2025.

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

MATOS JÚNIOR, José Roseno Ferreira *et al.* A interlocução da qualificação profissional e dos mecanismos de transferência de informação para a gestão dos repositórios digitais em saúde. *Informação em Pauta*, v. 7, n. 0, 2022. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8740319>. Acesso em: 22 set. 2025.

MENDES, Eugênio Vilaça. *Desafios do SUS*. Brasília: CONASS, 2019.

MENDEZ, Cristiane Baldessa. *Business intelligence como ferramenta para gestão custos de materiais e medicamentos em centro cirúrgico de um hospitais-escola*. 2024. Tese (Doutorado Profissional em Gestão do Cuidado em Enfermagem) – Centro de Ciências da Saúde, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/263957>. Acesso em: 22 set. 2025.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Saúde (SES). *Manual de gestão de custos: Projeto OtimizaSUS*. Belo Horizonte, 2022. Disponível em: <https://www.saude.mg.gov.br/wp-content/uploads/2021/08/Manual-de-Gestao-de-Custos-Projeto-OtimizaSUS-7ef.pdf>. Acesso em: 22 out. 2025.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Saúde. *Resolução SES/MG nº 7.925, de 10 de dezembro de 2021*. Institui o Projeto OtimizaSUS vinculado ao Módulo Valor em Saúde da Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais – Valora Minas e dá outras providências. Belo Horizonte: SES, 2021a. Disponível em: <https://transparencia.feluma.edu.br/wp-content/uploads/2023/03/RESOLUCAO-SES-7925-de-10-de-novembro-de-2021.pdf>. Acesso em: 3 dez. 2024.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Saúde. Valora Minas. *In: SAUDEMIG [site]*, Belo Horizonte, [2021b]. Disponível em: <https://www.saude.mg.gov.br/valora-minas/>. Acesso em: 22 out. 2025.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise exploratória dos fatores de importância e barreiras para a implantação da Contabilidade de Custos no setor público brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 71-89, 2018. Doi: <https://doi.org/10.20401/rasi.4.1.167>. Acesso em: 11 abr. 2025.

MORAIS, Tássia Louise Sousa Augusto de. *Análise dos custos no contexto da assistência farmacêutica de setores atendidos pela farmácia de um hospital público de Parnamirim/RN*. 2025. Monografia (Graduação em Farmácia) – Centro de Ciências da Saúde, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2025. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/items/9eef2767-0238-4002-86b0-d20d1a807b90>. Acesso em: 22 set. 2025.

MORESI, Eduardo Amadeu Dutra. Delineando o valor do sistema de informação de uma organização. *Revista Ciência da Informação*, Brasília, v. 29, n. 1, p. 14-24, jan./abr. 2000. Doi: <https://doi.org/10.18225/ci.inf.v29i1.895>. Disponível em: <https://revista.ibict.br/ciinf/article/view/895>. Acesso em: 22 set. 2025.

O'NEILL, Joseph T. (ed.). *MUMPS Language Standard*. Washington, D.C.: National Bureau of Standards, 1976. (NBS Handbook, 118).

PIMENTEL, Alessandra. O método da análise documental: seu uso numa pesquisa historiográfica. *Cadernos de Pesquisa*, São Paulo, n. 114, p. 179-195, nov. 2001.

PIOLA, Sérgio F.; VIEIRA, Fabiola Sulpino; BERNARDES, Liliane Cristina Gonçalves. *Economia da saúde no Brasil: trajetória e contribuições do Ipea para sua institucionalização no setor público*. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2025. (Texto para Discussão nº 3058) Disponível em: <https://www.econstor.eu/handle/10419/315144>. Acesso em: 22 set. 2025.

SALLES, Pedro. *História da medicina no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Coopmed, 2004.

SANTOS, Isabella Ramos dos *et al.* Desafios da implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos em Saúde no Brasil. *Revista Pró-UniverSUS*, v. 14, n. 3, 2023. Doi: <https://doi.org/10.21727/rpu.v14i3.3652>. Disponível em: <https://editora.univassouras.edu.br/index.php/RPU/article/view/3652>. Acesso em: 22 set. 2025.

SANTOS, J. J. D. *et al.* Padronização das solicitações de reserva de hemocomponentes para cirurgias eletivas. *Hematology, Transfusion and Cell Therapy*, v. 44, n. supl. 2, p. S530-S531, out. 2022. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.htct.2022.09.906>. Acesso em: 22 set. 2025.

SILVA, Giseli Pereira Sarmiento da. *Uso da informação de custos para tomada de decisão no setor público: design de curso à luz da aprendizagem experiencial*. 2024. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2024a. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/276398/001206378.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 14 nov. 2025.

SILVA, Ladjane de Barros *et al.* Gestão de custos: uma realidade nas instituições de saúde públicas. *Revista Eletrônica Extensão em Debate*, v. 13, n. 20, 2024. Doi: <https://doi.org/10.28998/rexd.v20.17607>. Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/extensaoemdebate/article/view/17607>. Acesso em: 22 set. 2025.

SILVA, Livia Maria Martins da. *Implantação da gestão de custo na rede hospitalar da secretaria de saúde pública do Rio Grande do Norte*. 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Tecnologia em Gestão Hospitalar) – Escola de Saúde, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2024b. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/items/a761daf7-d3ec-41bb-acad-13a6a4f66915>. Acesso em: 22 set. 2025.

SILVA, P. L. B. O perfil médico-assistencial privatista e suas contradições: a análise política da intervenção estatal em atenção à saúde na década de 70. *Cad. FUNDAÇÃO*, [S. l.], v. 3, p. 27-50, 1983.

SOUZA, Enio Alves de; RODRIGUES, Evaldo Cesar Cavalcante. Usabilidade dos sistemas de custos no setor público federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Santa Catarina, v. 21, p. 1-20, 2022. Doi: <https://doi.org/10.16930/2237-7662202232241>. Acesso em: 11 abr. 2025.

SOUZA, Tágua Nara Medeiros Bezerra de. *Uso de direcionadores de custos na melhoria do processo de custeio em hospitais públicos*. 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Exatas e Aplicadas, Centro de Ensino Superior do Seridó, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caicó, RN, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/items/5ef4e8c8-2f1d-46de-b9e2-bd899858d366>. Acesso em: 22 set. 2025.

STAKE, Robert E. *Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam*. Porto Alegre: Penso, 2011.

VAN HELDEN, Jan; REICHARD, Christoph. Making Sense of the Users of Public Sector Accounting Information and Their Needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Bingley, v. 31, n. 4, p. 478-495, 2019. Doi: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>. Acesso em: 22 set. 2025.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 47-53.

VIEIRA, Bruno Barbosa. *et al.* An Integrated Cost Model Based on Real Patient Flow: Exploring Surgical Hospitalization. *Healthcare*, v. 10, n. 8, p. 1458, 2022. Doi: <https://doi.org/10.3390/healthcare10081458>. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2227-9032/10/8/1458>. Acesso em: 22 set. 2025.

VIEIRA, Paulo Ernani. Gadelha. *Assistência médica no Rio de Janeiro (1920-1937): reformas institucionais e transformações na prática médica*. 1982. Dissertação (Mestrado em Medicina Social) – Instituto de Medicina Social, Centro Biomédico, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1982.

YIN, Robert. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. p. 19-37.

## APÊNDICE A – TERMO DE COMPROMISSO DE UTILIZAÇÃO DE DADOS – TCUD

### 1. Identificação dos membros do grupo de pesquisa

Nome completo (sem abreviação)	RG	Assinatura
Márcia Mascarenhas Alemão		
Adriane Vieira		
Rodrigo dos Santos Freitas		

### 2. Identificação da pesquisa

- a) Título do Projeto: Implementação de sistema de custos e a usabilidade das informações: Estudo de Caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais
- b) Departamento/Faculdade/Curso: Mestrado Profissional em Gestão de Serviços de Saúde – Departamento de Gestão em Saúde – Escola de Enfermagem/UFMG
- c) Pesquisador Responsável: Profa. Dra. Márcia Mascarenhas Alemão

### 3. Descrição dos Dados

São dados a serem coletados somente após aprovação do projeto de pesquisa pelo Comitê de Ética da Universidade Federal de Minas Gerais (CEP-UFMG) e Comitê de Ética em Pesquisa da instituição em estudo, contidos no sistema SEI e no sistema ApuraSUS, nos Relatórios de Custos e de Produções, do período de janeiro de 2020 a agosto de 2025, especificados a seguir:

- 1) Documentos oficiais que tratam da implementação da gestão de custos (normas, ofícios, manuais, arquivos digitais e atas de reuniões);
- 2) Cadastro de item de custo, centro de custo, item de produção e critério de rateio;
- 3) Dados de custos diretos e indiretos e dados de produção.

Os dados obtidos na pesquisa somente serão utilizados para o projeto vinculado. Para dúvidas de aspecto ético, pode ser contactado o Comitê de Ética em Pesquisa da UFMG (CEP/UFMG): Av. Antônio Carlos, 6627, Pampulha, Belo Horizonte/MG – CEP 31270-901. Unidade Administrativa II, 2º Andar, Sala: 2005  
Telefone: (031) 3409-4592 – E-mail: coep@prpq.ufmg.br.

#### 4. Declaração dos pesquisadores

Os pesquisadores envolvidos no projeto se comprometem a manter a confidencialidade sobre os dados coletados nos arquivos do Hospital das Clínicas da UFMG, bem como a privacidade de seus conteúdos, como preconizam a Resolução nº 466/12, e suas complementares, do Conselho Nacional de Saúde.

Declaramos entender que a integridade das informações e a garantia da confidencialidade dos dados e a privacidade dos indivíduos que terão suas informações acessadas estão sob nossa responsabilidade. Também declaramos que não repassaremos os dados coletados ou o banco de dados em sua íntegra, ou parte dele, a pessoas não envolvidas na equipe da pesquisa.

Os dados obtidos na pesquisa somente serão utilizados para este projeto. Todo e qualquer outro uso que venha a ser planejado, será objeto de novo projeto de pesquisa, que será submetido à apreciação do CEP UFMG.

Devido à impossibilidade de obtenção do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido de todos os sujeitos, assinaremos esse Termo de Consentimento de Uso de Banco de Dados, para a salvaguarda dos direitos dos participantes.

Belo Horizonte, XX de XX de XXXX.

Nome completo (sem abreviação)	Assinatura
Márcia Mascarenhas Alemão	
Adriane Vieira	
Rodrigo dos Santos Freitas	

#### 5. Autorização da Instituição

Declaramos, para os devidos fins, que cederemos aos pesquisadores apresentados neste termo o acesso aos dados solicitados para serem utilizados nesta pesquisa.

Esta autorização está condicionada ao cumprimento do(a) pesquisador(a) aos requisitos da Resolução nº 466/12 e suas complementares, comprometendo-se o(a) mesmo(a) a utilizar os dados dos participantes da pesquisa, exclusivamente para os fins científicos, mantendo o sigilo e garantindo a não utilização das informações em prejuízo das pessoas e/ou das comunidades.

Antes de iniciar a coleta de dados o(a) pesquisador(a) deverá apresentar o Parecer Consubstanciado devidamente aprovado, emitido por Comitê de Ética em Pesquisa Envolvendo Seres Humanos, credenciado ao Sistema CEP/CONEP.

Belo Horizonte, XX de XX de XXXX.

---

Nome legível/assinatura e carimbo do responsável pela anuência da Instituição

## **APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – TCLE**

O Sr.(a) está sendo convidado(a) a participar como voluntário(a) da pesquisa intitulada: **“Implementação de sistema de custos e a usabilidade das informações: Estudo de Caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais”**, em desenvolvimento no Programa de Pós-Graduação em Gestão de Serviços de Saúde, da Escola de Enfermagem (EE) da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). A pesquisadora responsável e orientadora é a Profa. Dra. Márcia Mascarenhas Alemão, a coorientadora é a Profa. Dra. Adriane Vieira e o estudante de mestrado Rodrigo dos Santos Freitas é o discente e membro da pesquisa.

O estudo objetiva analisar o processo de implementação da gestão de custos utilizando o sistema ApuraSUS e o uso das informações de custos em um Hospital Universitário de Minas Gerais, no contexto do Programa Nacional de Gestão de Custos do Ministério da Saúde e da Política de Atenção Hospitalar do Estado de Minas Gerais – Valora Minas.

Se concordar em participar deste estudo você participará de uma entrevista **por meio eletrônico**, utilizando-se a Plataforma Microsoft Teams. A entrevista será gravada caso o Sr.(a) autorize e o Sr.(a) poderá ter acesso a transcrição da entrevista. O Sr.(a) gastará em média 30 minutos para responder às perguntas. O conteúdo da entrevista ficará em segredo e seu nome não será divulgado. Assim, os dados coletados na pesquisa são confidenciais e não serão utilizados para outros fins. Os dados, materiais e instrumentos utilizados na pesquisa ficarão arquivados em dispositivo eletrônico local com o pesquisador responsável por um período de 5 (cinco) anos, e após esse tempo serão destruídos. Os pesquisadores tratarão a sua identidade com padrões profissionais de sigilo, atendendo a legislação brasileira (Resoluções nº 466/12; nº 441/11 e a Portaria nº2.201 do Conselho Nacional de Saúde e suas complementares), utilizando as informações somente para fins acadêmicos e científicos.

Para participar desta pesquisa o(a) Sr.(a) não terá nenhum custo, não receberá qualquer vantagem financeira e receberá esclarecimentos sobre o estudo em qualquer aspecto a qualquer tempo que desejar, estando livre para participar ou recusar-se em qualquer momento, valendo a desistência a partir da data de sua formalização.

Sua participação é voluntária e a recusa em participar não acarretará qualquer prejuízo ou penalização ao/à Sr.(a.). Caso ocorra algum dano decorrente da sua participação, poderá haver indenização conforme as leis vigentes no país.

Os riscos identificados no desenvolvimento da pesquisa se referem ao tempo despendido para resposta ao questionário e à possibilidade de lidar com questões que considerem embaraçosas ou particulares. Mas, informamos que diante dos objetivos desta pesquisa e a garantia de confidencialidade e anonimato das informações coletadas, estes riscos serão minimizados neste estudo. Por se tratar de estudo em ambiente virtual, consideraremos também os riscos característicos dos meios eletrônicos em função das limitações das tecnologias utilizadas, ou seja, existem limitações por parte dos pesquisadores para assegurar total confidencialidade e potencial risco de sua violação.

O benefício desta pesquisa consiste em trazer novos conhecimentos para os participantes, bem como a oportunidade de refletir sobre o seu papel na gestão de custos da instituição.

Se concordar em participar, peço que assine este documento em duas vias sendo que uma ficará com o(a) Sr.(a) e a outra será arquivada juntamente com os demais dados da pesquisa.

Eu, \_\_\_\_\_, fui informado(a) dos objetivos, métodos, riscos e benefícios da pesquisa "**Implementação de sistema de custos e a usabilidade das informações: Estudo de Caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais**", de maneira clara e detalhada e esclareci minhas dúvidas. Sei que a qualquer momento poderei solicitar novas informações e modificar minha decisão de participar se assim o desejar. Assim, declaro que concordo em participar como voluntário(a) desta pesquisa.

Local: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Nome completo do participante

\_\_\_\_\_  
Assinatura do participante

Em caso de dúvidas gerais e sobre a pesquisa você poderá consultar um dos pesquisadores abaixo:

**Pesquisadora responsável: Profa. Dra. Márcia Mascarenhas Alemão.** Mestrado Profissional em Gestão de Serviços de Saúde/EE/UFMG; Av. Alfredo Balena, 190/004, Santa Efigênia, Belo Horizonte/MG – CEP 30130-100. Telefone: (31) 3409-9878 – E-mail: [marcia.alemao@yahoo.com.br](mailto:marcia.alemao@yahoo.com.br)

---

Assinatura do pesquisador responsável

**Membros da equipe:**

**Profa. Dra. Adriane Vieira.** Endereço de contato: Av. Alfredo Balena, 190, Sala 334 A, Departamento de Gestão em Saúde, Escola de Enfermagem/UFMG, Santa Efigênia, Belo Horizonte/MG – CEP: 30130-100. Telefone: (31) 3409-8090 – E-mail: [vadri.bh@gmail.com](mailto:vadri.bh@gmail.com).

**Rodrigo dos Santos Freitas.** Discente do Mestrado Profissional em Gestão de Serviços de Saúde/EE/UFMG. Endereço de contato: Av. Alfredo Balena, 190/004, Santa Efigênia, Belo Horizonte/MG – CEP 30130-100. Telefone: (31) 3409-9878 – E-mail: [freitas.srodrigo1906@gmail.com](mailto:freitas.srodrigo1906@gmail.com).

Em caso de quaisquer perguntas, preocupações ou reclamações com relação aos seus direitos como participante do estudo, você também poderá entrar em contato com o **COEP-UFMG – Comitê de Ética em Pesquisa da UFMG** – Av. Antônio Carlos, 6627, Unidade Administrativa II, 2º andar, sala 2005, Campus Pampulha, Belo Horizonte/MG – CEP: 31.270-901. Telefone: (31) 3409-4592 – E-mail: [coep@prpq.ufmg.br](mailto:coep@prpq.ufmg.br).

## APÊNDICE C – ROTEIRO SEMIESTRUTURADO – GESTORES

### Dados do participante e orientações

Nome do(a) entrevistado(a): \_\_\_\_\_

Nome do(a) pesquisador(a): \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_\_

Local: \_\_\_\_\_

### Contato inicial:

Agradecer a disponibilidade em receber o(a) pesquisador(a).

Apresentar os objetivos da pesquisa.

Explicar as informações contidas no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

### Procedimentos iniciais:

Solicitar a permissão para a gravação da entrevista.

Se autorizada, iniciar a gravação.

### Perfil dos entrevistados:

Sexo: ( ) Feminino                      ( ) Masculino

Idade: \_\_\_\_\_

Formação Profissional \_\_\_\_\_

Cargo/Função na instituição: \_\_\_\_\_

Tempo de atuação na função: \_\_\_\_\_ Local Trabalho: \_\_\_\_\_

### Questões para a entrevista:

1. Conte-me sobre sua formação, tempo de serviço na área da saúde e trajetória na Instituição.
2. Você considera a gestão de custos importante para a instituição? Explique.
3. Na sua opinião, quais são os benefícios esperados com a implementação da gestão de custos na instituição?
4. Na sua opinião, quais são os principais desafios para implementação da gestão de custos na instituição?

5. Nestes últimos dois anos, você já fez uso das informações de custos para tomada de decisões? Pode me dizer em quais situações?
6. Que sugestões você daria para fomentar o uso das informações de custos na instituição?

**Considerações finais:**

Perguntar ao entrevistado se há alguma informação adicional que gostaria de acrescentar em relação aos assuntos abordados durante a entrevista.

Perguntar ao entrevistado se ficou alguma dúvida e esclarecê-la, em caso afirmativo.

---

**Finalização e agradecimento:**

Agradecer a disponibilidade do entrevistado em fornecer as informações.

Ratificar que os resultados da pesquisa estarão à disposição dele, e, se tiver interesse, deverá entrar em contato com o pesquisador.

**APÊNDICE D – PRODUTO TÉCNICO**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
ESCOLA DE ENFERMAGEM  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM  
GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE  
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE**

Rodrigo dos Santos Freitas

**PRODUTO TÉCNICO RESULTANTE DO TRABALHO “IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS E A USABILIDADE DAS INFORMAÇÕES: Estudo de Caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais”**

Belo Horizonte  
2026

Rodrigo dos Santos Freitas

**PRODUTO TÉCNICO RESULTANTE DO TRABALHO “IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS E A USABILIDADE DAS INFORMAÇÕES: Estudo de Caso em um Hospital Universitário de Minas Gerais”**

Produto técnico resultante da Dissertação de Mestrado apresentada ao curso de Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Serviços de Saúde, da Escola de Enfermagem da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Gestão de Serviços de Saúde.

Área de concentração: Gestão de Serviços de Saúde.

Linha de pesquisa: Tecnologias Gerenciais em Saúde.

Orientadora: Profa. Dra. Márcia Mascarenhas Alemão.

Coorientadora: Profa. Dra. Adriane Vieira.

A partir da análise dos achados desta pesquisa, visando fomentar o uso e a análise das informações de custos, foi elaborado o produto técnico “Painel de Gestão de Custos”, utilizando a ferramenta Power BI da Microsoft.

Este Painel foi desenvolvido com o objetivo de fornecer uma visão analítica, integrada e interativa dos custos, permitindo o monitoramento contínuo, a análise detalhada e o apoio à tomada de decisões estratégicas. O material produzido é uma iniciativa que visa transformar informações financeiras em informações gerenciais úteis, contribuindo para a eficiência e sustentabilidade.

O processo de criação foi baseado nos seguintes elementos:

**Planejamento:** Foram identificadas as necessidades informacionais da instituição, bem como os objetivos específicos do painel. Definiu-se quais indicadores e métricas de custos seriam monitoradas e as fontes de dados utilizadas.

**Integração dos dados:** Os dados provenientes do sistema ApuraSUS foram padronizados, tratados e integrados ao ambiente do Power BI.

**Modelagem:** Foram definidos os indicadores e construídas as medidas e fórmulas analíticas utilizando a linguagem DAX (*Data Analysis Expressions*) para estruturação do painel.

**Visualização:** Os layouts, cores e tipos de visualização por meio de gráficos, cartões, matrizes foram escolhidos, mantendo a identidade visual da instituição e favorecendo a experiência do usuário das informações de custos.

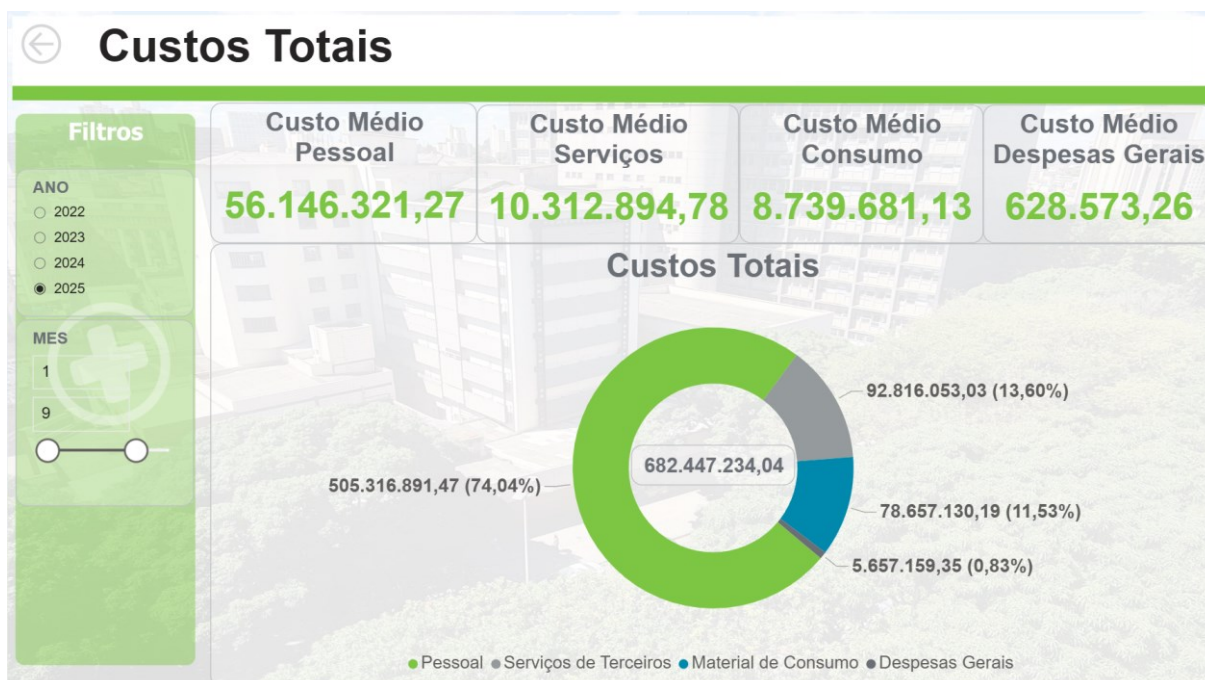
**Validação:** Os dados de custos e os cálculos apresentados foram confrontados com as informações oficiais apresentadas pelo sistema ApuraSUS, a fim de garantir a precisão dos resultados exibidos. Também foram realizados testes de desempenho e de atualização automática dos dados, além de ajustes na estrutura e na usabilidade do painel.

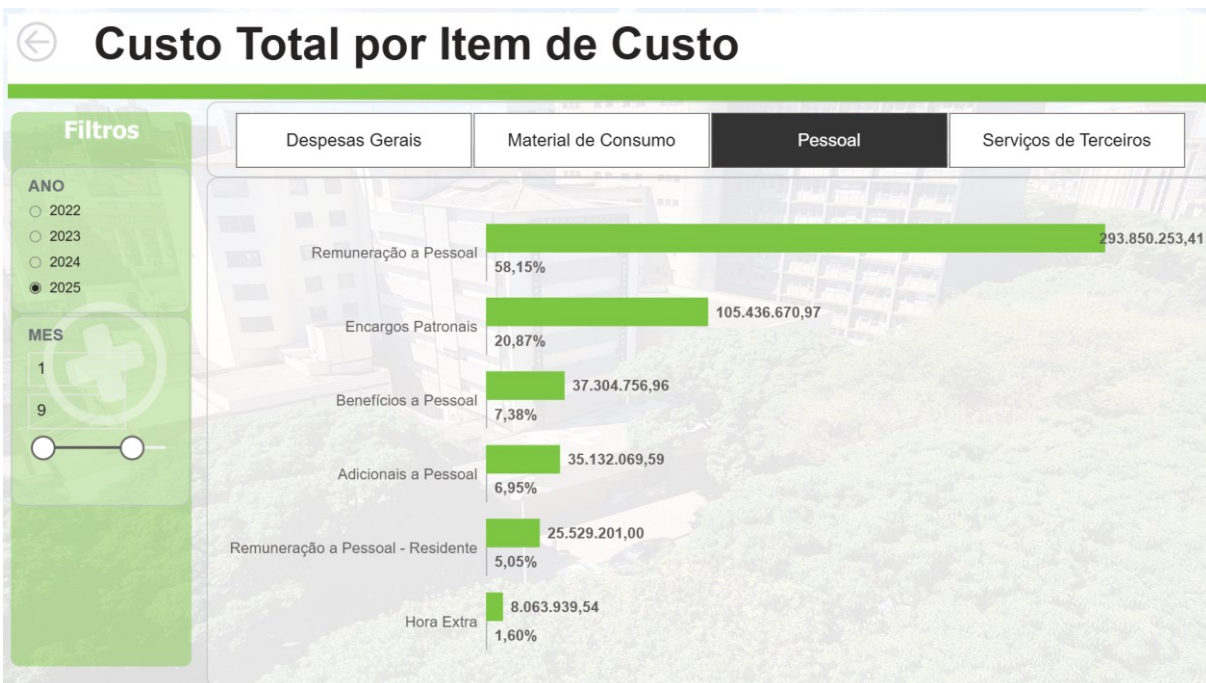
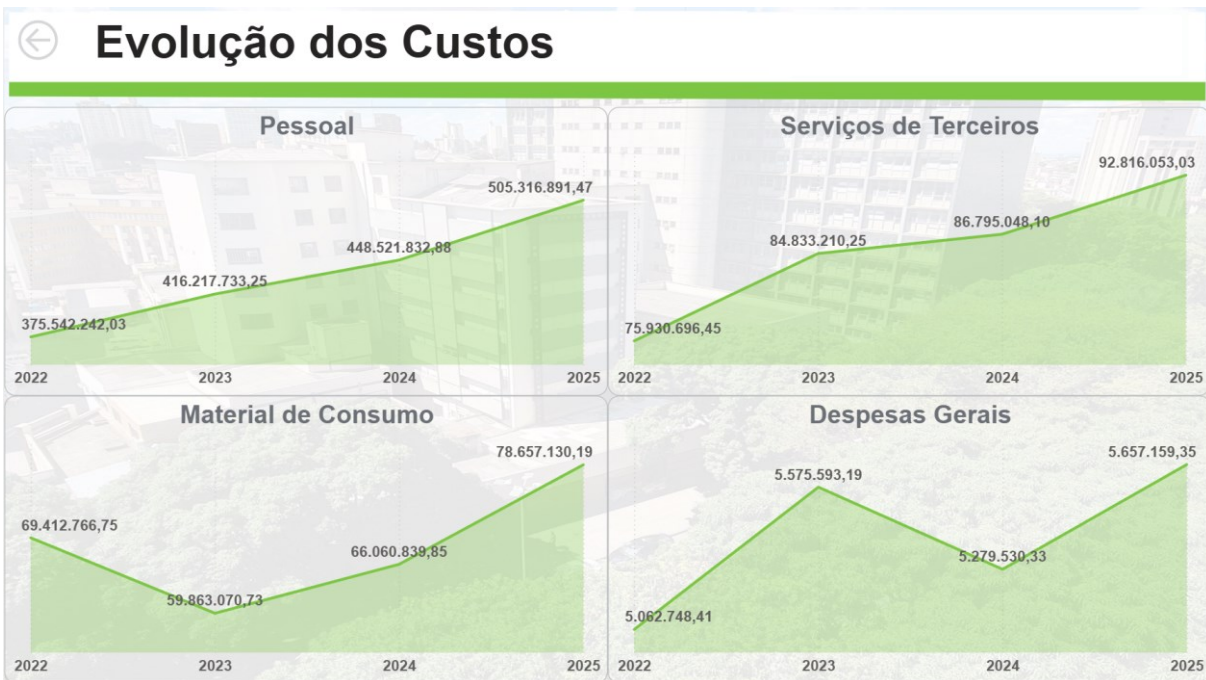
**Publicação:** O painel foi disponibilizado em ambiente de nuvem, com a configuração de acessos, níveis de permissão e segurança da informação. Foram definidos agendamentos de atualização automática e apresentações trimestrais para alta gestão.

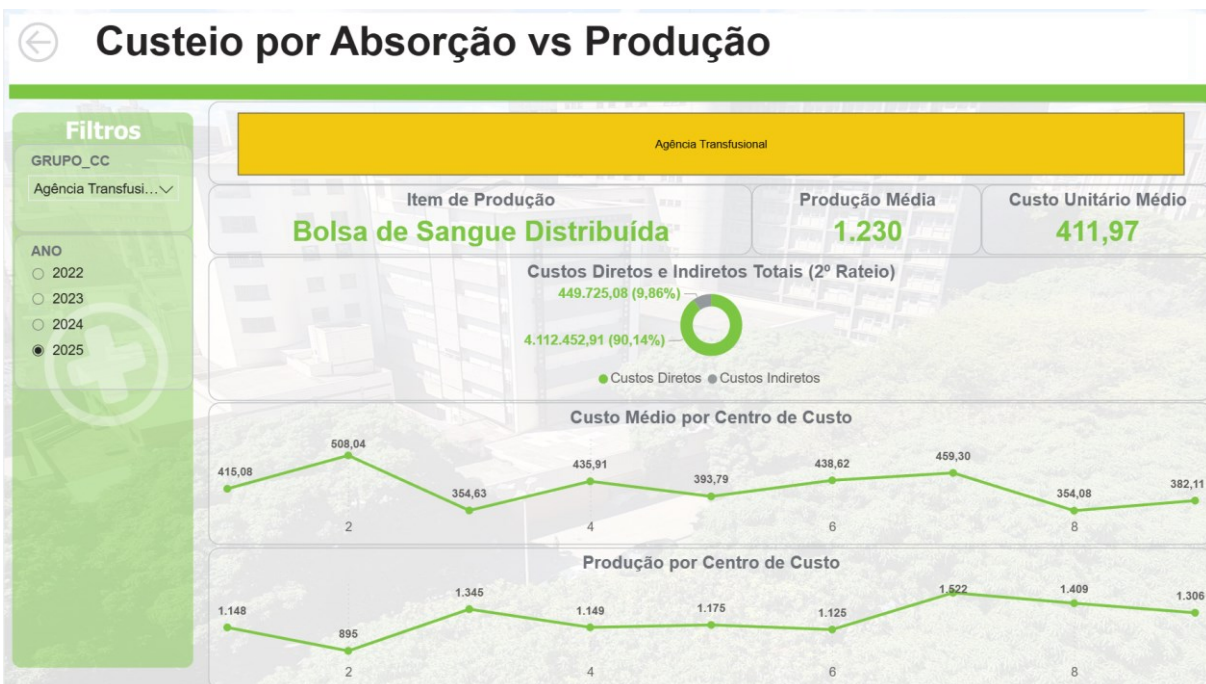
**Monitoramento e melhoria contínua:** São coletados *feedbacks* dos usuários e analisadas oportunidades de aprimoramento do painel, seja por meio da inclusão de novos indicadores, ajustes visuais ou integração com outras fontes de dados.

Espera-se que esta produção responda ao problema sinalizado pelos entrevistados quanto à divulgação dos relatórios de custos, pois ela visa fortalecer a

gestão, ampliando o acesso à informação a fim de que os gestores possam compreender, planejar e gerenciar seus próprios gastos de maneira mais consciente e eficiente.







### Custo Médio Unitário por Centro de Custo

**Filtros**

ANO

2022

2023

2024

2025

MES

TIPO

Administrativo

Final

Intermediário

Grupo de Centro de Custo	Item de Produção	Qty Média Item de Produção	Custo Médio Total	Custo Médio Unitário
Ambulatório Geral	Atendimento	31.533	17.994.755,26	570,67
Centro Cirúrgico	Cirurgia	1.304	8.378.598,53	6.426,95
Centro Obstétrico	Procedimento	156	1.135.833,02	7.291,37
Gestão da Pesquisa	Pesquisa	20	250.568,18	12.813,15
Gestão do Ensino	Aluno/mês	1.103	522.961,56	474,03
Pronto-Socorro (Emergência)	Atendimento	5.122	7.849.548,54	1.532,38
Quimioterapia	Atendimento	2.345	1.061.991,19	452,92
Unidade de Internação de Clínica Cirúrgica	Paciente/Dia	1.348	3.018.727,08	2.239,23
Unidade de Internação de Clínica Médica	Paciente/Dia	2.774	7.433.982,81	2.679,77
Unidade de Internação de Oftalmologia e Otorrinolaringologia	Paciente/Dia	280	462.266,92	1.651,61
Unidade de Internação de Ortopedia e Traumatologia	Paciente/Dia	662	1.454.031,03	2.197,53
Unidade de Internação Obstétrica	Paciente/Dia	1.144	2.026.284,48	1.770,54
Unidade de Internação Oncológica	Paciente/Dia	422	1.921.112,70	4.557,20
Unidade de Internação Pediátrica	Paciente/Dia	1.232	3.524.971,07	2.861,44
UTI Adulto	Paciente/Dia	742	5.350.016,69	7.205,95
UTI Cardiológica	Paciente/Dia	499	3.813.390,34	7.636,96
UTI Neonatal	Paciente/Dia	801	3.930.659,09	4.905,83
UTI Pediátrica	Paciente/Dia	259	1.929.510,91	7.453,05

