



UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
COORDENAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MAYARA APARECIDA SEREJO MIRANDA

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS: uma análise sobre a
implantação do sistema de custos no Hospital Universitário da
Universidade Federal do Maranhão**

SÃO LUÍS - MA
2026

MAYARA APARECIDA SEREJO MIRANDA

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS: uma análise sobre a
implantação do sistema de custos no Hospital Universitário da
Universidade Federal do Maranhão**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal do
Maranhão (UFMA), como requisito para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador(a): Prof. Dr. Sergio Roberto
Pinto

SÃO LUÍS - MA

2026

*"Tudo tem o seu tempo determinado, e há
tempo para todo o propósito debaixo do
céu."*

Eclesiastes 3:1

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Diretoria Integrada de Bibliotecas/UFMA

Aparecida Serejo Miranda, Mayara.

A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS: uma análise sobre a implantação do sistema de custos no Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão / Mayara Aparecida Serejo Miranda. - 2026.
39 p.

Orientador(a): Sergio Roberto Pinto.

Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2026.

1. Custos hospitalares. 2. Contabilidade gerencial. 3. ApuraSUS. 4. Hospital universitário. 5. Tomada de decisão. I.

Roberto Pinto, Sergio. II. Título.

MAYARA APARECIDA SEREJO MIRANDA

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de
Bacharelado em Ciências Contábeis
da Universidade Federal do
Maranhão Campus Bacanga, como
requisito parcial para obtenção do
grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Aprovado em _____ de _____ de 2026.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Sérgio Roberto Pinto
Orientador
UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO

Prof. Dr. Lúcio Gemaque Souza
1º Examinador (a)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO

Profª Célia Regina Pereira da Silva
2º Examinador (a)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por nos conceder a bênção e a graça alcançada, por sempre guiar meus passos, principalmente quando me encontrava perdida e sem esperanças.

Ao meu pai, por sempre apoiar meus estudos e ficar até as 22 horas de segunda a sexta, esperando minha aula acabar após uma jornada de mais de 12 horas de trabalho. Também, a minha mãe por sempre orar por mim, ajudar na organização da minha rotina, acreditar em mim e me fazer ter esperança, quando as causas pareciam impossíveis.

A minha irmã, por sempre fazer meus lanchinhos, mesmo contragosto, fazer meu cafezinho e ser meu porto seguro em meio a tanto caos. Ao meu querido Balú, que dia após dia ouviu minhas lamurias e ensaios de apresentações, ou raciocínio durante os exercícios, e por me fazer companhia nas aulas remotas, mesmo que dormindo embaixo da minha mesa, que Deus o tenha em um lugar aí no céu dos cachorrinhos.

Aos professores que durante a jornada ajudaram no meu desenvolvimento, principalmente aos docentes das disciplinas mais difíceis, pois é na dificuldade que o homem se torna forte.

Aos colegas que durante esses anos fizeram parte do dia a dia, e que se tornaram colegas de trabalho e mais que isso, amigos do coração, Vanessa Gonçalves, Wenderson Seba, Aleys Farias.

Ao professor Sérgio Roberto, que se dispôs a me orientar nesse processo, deixo meu muito obrigada pela atenção no pouco tempo que lhe coube, pelas correções e incentivos. Não poderia deixar de citar as queridas professoras Poliane Gonçalves que abriu portas para esse nicho de pesquisa e a Mayara Bezerra que sempre me foi exemplo e fonte de inspiração.

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar a implantação do sistema de custos no Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão (HUUFMA) e seus impactos na tomada de decisão gerencial. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, de caráter exploratório e descritivo, conduzida por meio de estudo de caso. A coleta de dados ocorreu mediante entrevista semiestruturada com o ex-gestor de custos responsável pelo processo de implantação, complementada por análise das informações institucionais relacionadas ao funcionamento do sistema. Os resultados indicam que a adoção do ApuraSUS, fundamentado no custeio por absorção, contribuiu para a gestão hospitalar ao permitir identificar e organizar custos, oferecendo subsídios para decisões sobre alocação de recursos e melhoria do planejamento interno. Evidenciaram-se, contudo, limitações operacionais, sobretudo quanto à apuração individualizada de custos por paciente, além de desafios no processo de implantação, como resistência à mudança e dificuldades de integração entre setores. Conclui-se que, apesar das restrições, o sistema apresenta utilidade gerencial, especialmente quando articulado a outros sistemas e ao suporte técnico da contabilidade, podendo atuar como instrumento estratégico para aprimorar a eficiência e a governança de custos em hospitais universitários.

Palavras-chave: Custos hospitalares; Contabilidade gerencial; ApuraSUS; Hospital universitário; Tomada de decisão.

ABSTRACT

This study aims to analyze the implementation of a cost system at the University Hospital of the Federal University of Maranhão (HUUFMA) and its impacts on managerial decision-making. It is a qualitative, exploratory, and descriptive study conducted through a case study approach. Data were collected using a semi-structured interview with the former cost manager responsible for the implementation process, supported by an analysis of institutional information regarding the system's operation. The findings indicate that adopting ApuraSUS—based on absorption costing—supported hospital management by enabling cost identification and organization, thereby providing inputs for decisions related to resource allocation and internal planning. However, operational constraints were identified, especially concerning patient-level individualized costing, as well as implementation challenges such as resistance to change and difficulties in cross-department integration. The study concludes that, despite these limitations, the system remains managerially useful, particularly when combined with other information systems and accounting support, functioning as a strategic tool to strengthen efficiency and cost governance in university hospitals.

Keywords: Hospital costs; Management accounting; ApuraSUS; University hospital; Decision-making.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Economia de água com modernização do sistema de vácuo clínico.

Gráfico 2: Geração média anual – usinas fotovoltaicas

Gráfico 3: Eficiência energética

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ApuraSUS	Sistema de Apuração e Gestão de Custos do Sistema Único de Saúde
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
EBSERH	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
HUUFMA	Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão
MEC	Ministério da Educação
OMS	Organização Mundial da Saúde
PNGC	Programa Nacional de Gestão de Custos
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SUS	Sistema Único de Saúde
UFMA	Universidade Federal do Maranhão

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 REFERÊNCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 Contabilidade de Custos	14
2.2 Contabilidade Gerencial	16
2.3 Contabilidade Hospitalar	17
3 METODOLOGIA	19
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	21
5 CONCLUSÃO	31
REFERÊNCIAS.....	34
APENDICE.....	37

1 INTRODUÇÃO

A saúde constitui direito social fundamental e dever do Estado, devendo ser assegurada mediante políticas públicas capazes de reduzir riscos e garantir acesso universal e igualitário às ações e serviços para promoção, proteção e recuperação (BRASIL, 1988). No âmbito infraconstitucional, a organização do Sistema Único de Saúde (SUS) consolidou princípios e diretrizes para a prestação de serviços, reforçando a necessidade de planejamento, coordenação e controle das ações em todos os níveis de gestão (BRASIL, 1990). Nesse contexto, hospitais públicos e universitários assumem papel estratégico ao integrar assistência, ensino e pesquisa, operando sob crescente demanda social e sob restrições orçamentárias que exigem maior racionalidade na alocação de recursos.

A administração hospitalar, especialmente no setor público, lida com processos assistenciais complexos, alta intensidade de insumos e significativa participação de custos indiretos, o que torna a gestão econômica-financeira uma dimensão crítica para a sustentabilidade e para a qualidade do atendimento. Nessa direção, a contabilidade de custos é reconhecida como instrumento de apoio à gestão, pois permite identificar, mensurar e interpretar custos de produtos e serviços, oferecendo subsídios para planejamento, orçamento e avaliação de desempenho (MASCARENHAS et al., 2021). Para que tais informações sejam efetivamente úteis ao processo decisório, os sistemas de custos devem produzir relatórios compreensíveis e adaptáveis às necessidades dos gestores e das áreas operacionais, ampliando a transparência e a aplicabilidade gerencial da informação (BORINELLI, 2020).

No entanto, a implantação e o uso consistente de sistemas de custos em organizações hospitalares ainda enfrentam desafios recorrentes, como a padronização de procedimentos, integração entre setores, qualidade dos registros, capacitação das equipes e definição de critérios de alocação e interpretação dos custos. Tais elementos impactam diretamente a confiabilidade das informações geradas e, por consequência, a qualidade das decisões administrativas. Assim, emerge a seguinte questão de pesquisa: como a implantação de um sistema de custos contribui para o processo de tomada de decisão em um Hospital Universitário no Estado do Maranhão?

Diante desse problema, justifica-se a realização do estudo por sua relevância prática e acadêmica. Sob o aspecto prático, conhecer o processo de implantação e o uso do sistema de custos pode apoiar melhorias na governança e no controle gerencial, ampliando a capacidade institucional de planejar, monitorar gastos e qualificar decisões em ambientes de elevada complexidade. Sob o aspecto acadêmico, a pesquisa contribui para o debate sobre contabilidade de custos no setor público e em organizações hospitalares, ao discutir limites, potencialidades e condições necessárias para que a informação de custos seja efetivamente incorporada ao processo decisório (COSTA, 2021; CARDOSO, 2020).

O objetivo geral deste trabalho é analisar a implantação do sistema de custos no Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão (HUUFMA) e suas implicações para a tomada de decisão gerencial. Como objetivos específicos, busca-se: (i) descrever o contexto institucional e os elementos centrais do processo de implantação; (ii) identificar desafios e etapas operacionais associados ao funcionamento do sistema; e (iii) discutir, à luz da literatura, em que medida o sistema utilizado oferece suporte satisfatório sob a perspectiva contábil e gerencial.

Além desta introdução, o trabalho está organizado da seguinte forma: na seção seguinte apresenta-se o referencial teórico, com ênfase em contabilidade de custos e sistemas aplicados ao contexto hospitalar; em seguida, descrevem-se os procedimentos metodológicos adotados; posteriormente, analisam-se e discutem-se os resultados obtidos; e, por fim, são apresentadas as considerações finais, com síntese dos achados, implicações e recomendações.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de Custos

Para que possamos ter uma compreensão mais abrangente sobre a contabilidade de custos no setor hospitalar, precisamos contextualizar a história da contabilidade e apresentar as principais ideias sobre a contabilidade de custos. Santos (2017), afirma que a contabilidade é um sistema de contas composto por normas, regras e princípios para a acumulação, geração e análise de dados que se destina a atender as necessidades internas e externas de uma empresa. (“Contabilidade de Custos: Análise e Práticas na UFBA (FCCC)”)

O surgimento da indústria e a necessidade de avaliar os estoques e gastos decorrentes da produção têm indícios em Iudicibus (2010) onde a contabilidade surgiu com registros comerciais, nos quais os comerciantes trocavam seus produtos e anotavam suas obrigações, direitos e os bens de terceiros. Com isso a contabilidade foi se fortalecendo através dessas atividades e tornando-se a cada dia mais indispensável para a organização financeira dos comerciantes, e por meio dessa evolução temos o surgimento de áreas mais específicas da contabilidade, como por exemplo, a contabilidade de custos.

Segundo Martins (2010, p. 19), a contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial que ocorreu na Inglaterra em meados do século XVIII e posteriormente espalhou-se pelo mundo, período no qual houve uma explosão de desenvolvimento tecnológico com o surgimento de empresas industriais, e com os processos de produção cada vez mais complexos, trazendo muitas transformações e a necessidade de avaliar os estoques e gastos decorrentes da produção, exigindo assim técnicas de apuração do custo dos produtos mais elaborada que as empresas comerciais. A contabilidade de custos deve desenvolver técnicas e procedimentos para fornecer informações úteis sobre os custos de uma entidade. (BEUREN, 1993).

Segundo Horngren, 2004, p. 46, “custo é um sacrifício de recursos, (matéria prima, mão de obra, energia, etc.) necessário para fabricação de um produto ou execução de um serviço”. Já para Martins (2010) custos podem ser definidos como um gasto relativo a bens ou serviços, e destaca alguns conceitos básicos da contabilidade de custos, sendo eles: gasto, desembolso, investimento, custo e despesa. Caracterizando cada um deles, temos como

gastos, todas as compras de serviço ou produto que gere sacrifício financeiro à entidade. Desembolso é o pagamento resultante da aquisição do serviço ou bem. Investimento é o gasto ativado em função de benefícios atribuíveis a futuros períodos ou em prol da vida útil do equipamento ou licença. Sendo assim, temos como custo todo o gasto relativo a serviço ou bem utilizado na produção de outros serviços ou bens.

E despesa é o bem ou serviço consumido para obtenção de receitas, em que o sistema de custos é um instrumento de gestão financeira, não substituindo os modelos contábeis. Ele estabelece relações direcionadas aos objetos de custo com base em dados de sistemas auxiliares, sem função transitória, mas sim geracional (Machado; Holanda, 2010).

Os autores Araújo e Assaf Neto (2003), apresentam uma nova finalidade para a contabilidade, para além das informações financeiras usuais, que é a divulgação das informações econômicas destinadas a diversos níveis de usuários internos e usuários externos.

Desta forma, a contabilidade de custos tinha como função apenas a avaliação de estoques nas empresas industriais, mas com a chegada da idade contemporânea, devido aos diversos avanços científicos nas várias áreas do conhecimento que tratam e lidam com este conceito, temos hoje uma nova visão sobre a contabilidade de custos, que assume um papel fundamental ao apresentar informações confiáveis que se tornam indispensáveis para o planejamento e tomada de decisões, além de fornecer informações para a contabilidade financeira e para a contabilidade gerencial. (MARTINS, 2010).

Para seguirmos com nosso estudo, apresentaremos o SICSP – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, tornou-se obrigatório em todas as entidades do setor público. Segundo o disposto na Resolução nº 1366 de 25 de novembro de dois mil e onze emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o SICSP tem como finalidade fornecer informações relevantes sobre os custos das atividades governamentais, subsidiando o processo de planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisões no âmbito da administração pública (CFC, 2011).

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) constitui um importante instrumento de controle e apoio à gestão pública, ao possibilitar o monitoramento da execução orçamentária, a verificação da

conformidade entre os resultados alcançados e os valores previamente previstos, bem como o suporte à tomada de decisões relacionadas à formulação e avaliação de políticas públicas (Scarpin; Söthe; Kreuzberg, 2012).

No contexto brasileiro, a exigência por informações de custos no setor público remonta à Lei Federal nº 4.320/1964, a qual, em seu artigo 99, determina que os serviços públicos mantenham uma contabilidade específica voltada à apuração de seus custos. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 200/1967, ao promover a modernização administrativa do Estado, reforçou a necessidade de utilização da contabilidade como instrumento para evidenciar os custos e os resultados da gestão pública, consolidando o papel do SICSP como ferramenta auxiliar nesse processo (Brasil, 1964).

2.2 Contabilidade Gerencial

O papel da contabilidade se transformou e evoluiu ao longo dos anos, deixando de ser apenas técnico para tornar-se imprescindível no processo de tomada de decisão. Nesse contexto, a contabilidade gerencial consiste na utilização integrada de diversas técnicas contábeis voltadas ao planejamento, controle e apoio à gestão das organizações (PADOVEZE, 2016).

A contabilidade gerencial é um enfoque diferenciado de técnicas contábeis já conhecidas, como contabilidade financeira e de custos, apresentado de forma mais analítica para apoiar a tomada de decisão dos gestores. (IUDICIBUS, 1986). Outro ponto que deve ficar claro é que a contabilidade gerencial não deve ser entendida da mesma forma que a contabilidade financeira. Enquanto GARRISON et. (2013) diz que a contabilidade gerencial fornece informações para uso interno dos gestores, enquanto a financeira atende usuários externos. A contabilidade financeira prioriza fatos passados, objetividade e precisão; já a gerencial foca decisões futuras, relevância e agilidade.

Logo, podemos afirmar que a contabilidade gerencial busca meios nos quais possa apresentar direcionamentos para os usuários internos da empresa. Os gestores precisam ter consciência que a contabilidade gerencial

pode ajudar na tomada de decisão, desde que se tenham informações verídicas (MARTINS, 2021).

Um dos aspectos a ser analisado é a gestão e como o profissional da contabilidade se faz necessário no gerenciamento das instituições. No que diz respeito à parte interna (Santos, 2017), incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da entidade, especialmente aquelas relativas ao seu ciclo operacional, colaboradores e executivos. Na parte externa, atende às necessidades de acionistas, investidores, financiadores, autoridades tributárias etc.

Araújo e Assaf Neto (2003) afirmam que os métodos utilizados pelos gestores para a sua gestão financeira da empresa mudaram, pois está sendo adotado como objetivo organizacional a maximização da riqueza dos acionistas. Assim, os gestores necessitam de informações que permitam aos acionistas verificarem se os seus fins estão sendo alcançados e, para isso, cabe à contabilidade apresentar tais subsídios.

Com base nisso, justifica-se e enfatiza-se a necessidade de que o gestor em saúde possua conhecimentos prévios em gestão pública, gestão financeira e custos, uma vez que são esses profissionais que fornecem informações essenciais à contabilidade. Dessa forma, contribuem diretamente para uma mensuração fidedigna dos custos hospitalares, elemento fundamental para o controle, a eficiência e a tomada de decisão nas organizações de saúde (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

2.3 Contabilidade Hospitalar

Como bem já sabemos os hospitais são instituições que contribuem para o bem-estar social e o acesso a eles é instituído na constituição federal do nosso país, como já fora mencionado, no entanto gostaríamos de trazer a definição defendida pela OMS, Organização Mundial de Saúde (2015) que classifica hospital como ‘todo estabelecimento básico de tratamento e diagnostico, com equipe clinica organizada e que conte com assistência permanente de médicos’ e a definição apresentada pelo Ministério da Saúde, no

qual o hospital é uma organização médica e social tem como função principal oferecer assistência médica abrangente à população, realizar atividades educativas, formar profissionais de saúde, conduzir pesquisas e supervisionar os estabelecimentos vinculados tecnicamente (Ministério da Saúde, 1977).

Com base nas definições acima concordamos com os conceitos e ainda reiteramos com Sousa (2018) e Tuya-Ramírez (2025) afirmam que hospital é toda e qualquer entidade de natureza administrativa pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, que tenha a finalidade de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação e pesquisa, e esse conceito se encaixa perfeitamente nesse estudo, pois a existência de várias especialidades e subespecialidades médicas se interpondo e convivendo, todas impactadas pelo progresso, tecnológico na área da saúde, com o objetivo de produzir diagnósticos, que tem como vetor de congruência o paciente, reforça a necessidade de mecanismos de coordenação que, além do ajustamento mútuo, da supervisão direta, da padronização dos processos de trabalho e da padronização das habilidades dos trabalhadores, demandam a definição de uma padronização de resultados. (Mintzberg, 1995).

3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento do estudo foi realizada uma pesquisa, com base em artigos científicos, livros, estudo de caso e revistas, que subsidie o leitor e o auxilie na criticidade ao analisarmos os dados colhidos durante a entrevista. A análise dos dados será feita a partir de uma pesquisa empírica, por meio de entrevista com o ex-gestor de custos que participou do processo de implantação do sistema de custos a fim de analisar e discutir sobre o sistema de custos utilizado e sua importância para fins gerenciais.

A nossa pesquisa por tratar de questões sociais dentro de um recorte real, foi realizada na abordagem qualitativa. Silva (2025) traz a pesquisa qualitativa como um método que apresenta seus resultados de formas verbais, o que não se pode almejar no método quantitativo. A pesquisa qualitativa não busca enumerar eventos, esta pressupõe um foco de interesse em dados descritivos mediante inserção pelo contato direto e interativo do pesquisador com o objeto de estudo, isto se assemelha a procedimentos de interpretação no desenvolver diários das ações dos sujeitos.

Os instrumentos utilizados para levantamento de dados desta pesquisa foram as leituras feitas no levantamento bibliográfico de autores que discutem essa temática. No que concerne aos dados empíricos utilizou-se a entrevista semiestruturada com o profissional que atuou no hospital até meados de 2022, época em que a mudança ainda estava em andamentos com a chegada da rede EBSERH. O estudo de caso para Yin (2009) ganha destaque por ser um estudo detalhado de um único objeto, fornecendo conhecimentos profundos, além de ser uma técnica de pesquisa que utiliza dados qualitativos, recolhidos a partir de eventos reais, com o objetivo de explicar, explorar ou descrever fenômenos atuais inseridos em seu próprio contexto.

Para Jung (2024), essa perspectiva é reforçada pela literatura recente, que destaca o estudo de caso, inserido na pesquisa qualitativa como uma estratégia particularmente adequada quando se busca compreender fenômenos complexos no seu contexto natural, pois possibilita investigar o fenômeno em profundidade, considerando sua totalidade. Para a realização deste estudo buscou-se realizar um estudo sobre o sistema de custos hospitalar, aplicado a tomada de decisões, a pesquisa será realizada no Hospital

Universitário Presidente Dutra – HUUFMA e a metodologia usada neste trabalho foi do tipo exploratória, com o estudo de caso, e na abordagem qualitativa.

A investigação qualitativa com a utilização de estudos de caso constitui uma abordagem metodológica amplamente reconhecida para compreender contextos específicos e fenômenos complexos em ambientes reais, pois permite a análise detalhada de múltiplas variáveis inter-relacionadas e favorece interpretações aprofundadas das experiências dos sujeitos investigados. Esse enfoque é particularmente relevante em pesquisas que exploram processos de tomada de decisão em sistemas de saúde, visto que possibilita capturar as dimensões sociais, organizacionais e interpretativas dos fenômenos estudados, situando-os em seu contexto natural e social (RODRIGUES; SILVA, 2025)

Dessa forma, para a realização deste estudo sobre o sistema de custos na área hospitalar aplicado à tomada de decisões, optou-se por uma pesquisa de natureza exploratória, a ser desenvolvida no Hospital Universitário Presidente Dutra (HUUFMA), adotando o estudo de caso com abordagem qualitativa. Essa escolha metodológica visa aprofundar a compreensão dos fenômenos e processos relacionados à gestão de custos e suporte à decisão no contexto hospitalar, proporcionando uma análise criteriosa e contextualizada das práticas e percepções dos atores envolvidos na instituição.

Durante a vista/observação pretendemos questionar sobre o método de custeio usado no hospital, como foi a implantação desse método, qual o sistema usado para controle e gerenciamento, quais os centros de custos da unidade, como é realizada a gestão hospitalar no geral e como as informações obtidas através da análise de custos interferem na tomada de decisões.

Pretendemos ao realizar a análise de dados evidenciar se há impactos da contabilidade de custos na tomada de decisões, no planejamento estratégico, nos investimentos entre outros, e se esses impactos são positivos ou negativos, caso existam, e como esses impactos podem interferir em outras áreas do Hospital Universitário Presidente Dutra – HUUFMA.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo tem como objetivo apresentar e analisar os resultados obtidos a partir da pesquisa realizada, confrontando os dados coletados com o referencial teórico que fundamenta o estudo. Busca-se compreender de que forma o sistema adotado contribui para a gestão hospitalar, especialmente no apoio à tomada de decisões, evidenciando os impactos da contabilidade de custos no contexto hospitalar.

Inicialmente, o entrevistado foi questionado acerca da importância da adoção de um sistema de custos no setor público hospitalar e segundo o gestor de custos da instituição, a gestão de custos possui relevância tanto no setor público quanto no privado, principalmente por subsidiar a tomada de decisões e a avaliação de resultados. Ele destacou que, a partir da implementação da metodologia de custos, foi possível observar uma evolução na gestão do hospital, sobretudo no que se refere à participação do HUUFMA nos processos de contratualização e revisão dos valores pactuados com os entes financiadores.

Esse relato dialoga com Padoveze (2004), ao afirmar que o processo de gestão envolve decisões relacionadas às etapas de planejamento, execução e controle. No âmbito da administração pública gerencial, especialmente em instituições hospitalares, a informação de custos torna-se fundamental para orientar escolhas mais eficientes, permitindo a análise de alternativas que apresentem maior valor agregado e melhor relação custo-benefício.

Ao ser questionado sobre o conceito de contratualização e sua relação com o sistema de custos, o entrevistado explicou que o hospital possui duas principais fontes de recursos: o Ministério da Educação (MEC) e o Sistema Único de Saúde (SUS). Nesse contexto, os custos apurados passaram a servir como base para a renegociação dos valores contratualizados junto ao gestor local do SUS, no caso, a Prefeitura de São Luís.

Costa (2021) afirma que em se tratando de planejamento econômico-financeiro das instituições de saúde, a gestão dos custos é de extrema importância para o gerenciamento dos resultados, tais como cálculo das margens por procedimento e direcionamento do trabalho.

Segundo o gestor, a mensuração dos custos reais do hospital possibilitou demonstrar a insuficiência dos recursos recebidos frente às despesas incorridas, subsidiando solicitações de ampliação do repasse financeiro. Esse achado reforça a concepção de Machado e Holanda (2010), ao afirmarem que os sistemas de custos no setor público possuem caráter essencialmente gerencial, não substituindo os sistemas contábeis tradicionais, mas fornecendo informações estratégicas para a tomada de decisão. E Costa (2021) acredita que é necessário a utilização de um sistema que forneça informações sobre a rentabilidade e desempenho das atividades das organizações, e que ajude no planejamento, controle e desenvolvimento das operações além de auxiliar os gestores a tomar decisões.

Em relação ao método de custeio adotado pelo hospital, o entrevistado informou que é utilizado o custeio por absorção, metodologia recomendada e operacionalizada pelo sistema ApuraSUS, desenvolvido pelo Ministério da Saúde para instituições que atendem integralmente pelo SUS (BRASIL, 2023). Conforme o gestor, esse sistema pode ser adotado por unidades de saúde de qualquer esfera de governo municipal, estadual ou federal desde que integrem a rede SUS.

O ApuraSUS, sigla para Sistema de Apuração e Gestão de Custos do Sistema Único de Saúde, é um sistema de informação criado com a finalidade de apoiar as unidades de saúde na apuração e na gestão dos custos dos serviços prestados (Brasil, 2023). O sistema utiliza a metodologia de custeio por absorção com alocação recíproca, considerando tanto os custos diretos quanto os indiretos, organizados por centros de custos. Tal estrutura possibilita a geração de relatórios gerenciais que subsidiam o processo decisório, conforme evidenciado pelo relato do gestor. Martins (2021) afirma que o custeio por absorção é o sistema utilizado obrigatoriamente pela legislação brasileira, destacando que o sistema de custos hospitalares deve refletir a forma dos procedimentos médicos e a maneira com que os itens de custos são consumidos pela produção médica.

No que se refere às etapas de implantação do sistema, o entrevistado descreveu um processo estruturado, iniciado pelo nivelamento técnico da equipe designada pela instituição, por meio de treinamentos oferecidos pelo Ministério da Saúde. Em seguida, destacou-se a importância da sensibilização da alta

gestão hospitalar quanto à relevância da gestão de custos, etapa considerada fundamental para a formalização da adesão ao sistema. Posteriormente, ocorreu a criação dos centros de custos e a operacionalização do ApuraSUS, culminando na geração de relatórios gerenciais e de governança.

Costa (2021) explica que geralmente os gestores possuem baixo conhecimento sobre os conceitos de custos, além disso as informações de custos disponibilizadas são pouco aproveitadas ou mal compreendidas. Para que as informações sejam incorporadas de maneira mais proveitosa, seria necessário maior qualificação e compreensão por parte dos gerentes dos centros de custos e aprimoramento do sistema de gestão institucional, de forma a propiciar maior autonomia e responsabilização dos gerentes e administradores. E pela fala do entrevistado, podemos perceber que o Ministério da Saúde faz esse tipo de treinamento com o pessoal do hospital.

“Tivemos algumas etapas, a primeira etapa foi a parte de nivelamento do conhecimento técnico com a equipe do Ministério da Saúde, que oferece um treinamento com os profissionais que são designados pela instituição, no caso pelo hospital. Então, a gente passa por um treinamento de nivelamento sobre custos, nesse primeiro momento eu tive conhecimento sobre os tipos de custeio. Eles apresentam o Programa Nacional de Gestão de Custos, do Ministério da Saúde.

No segundo momento tem o treinamento do Apura SUS, como operacionalizar o sistema, mas antes desse treinamento de operacionalização, a gente faz todo um trabalho com a gestão do hospital, com a gestão da instituição para sensibilizá-los quanto a importância da gestão de custos. A gente tem esse trabalho com eles para poder demonstrar e depois que é aprovado pela gestão do hospital (a implantação), a gente faz a formalização no Ministério da Saúde. Depois começa a desenvolver o nosso plano de atividade, que é criar os centros de custos.”

Esse processo está alinhado às diretrizes do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), instituído pela Portaria nº 55, de 10 de janeiro de 2018, que tem como objetivo apoiar estados, municípios e instituições de saúde na apuração e gestão de custos de forma padronizada e sistemática (Brasil, 2025). O PNGC busca fortalecer o uso das informações de custos como instrumento de gestão, fornecendo subsídios para o planejamento, o controle, o monitoramento e a tomada de decisões estratégicas no âmbito do SUS.

A análise do material oficial do Ministério da Saúde (Brasil, 2025) confirma os relatos do entrevistado, ao destacar que o PNGC oferece suporte técnico contínuo, capacitação em metodologia de custos, apoio à estruturação de centros de custos, monitoramento das informações apuradas e devolutivas às unidades participantes. Dessa forma, observa-se a coerência entre a prática institucional do HUUFMA e as diretrizes nacionais de gestão de custos no setor público de saúde.

Quanto às dificuldades enfrentadas no processo de implantação, o gestor ressaltou a resistência à mudança, especialmente em razão do porte do hospital, da diversidade de vínculos trabalhistas (Ebserh, Ministério da Saúde, UFMA e terceirizados) e dos diferentes níveis de maturidade gerencial entre os setores. Além disso, destacou-se a dificuldade na coleta e integração de dados, uma vez que a gestão de custos depende da migração de informações provenientes de diversas áreas.

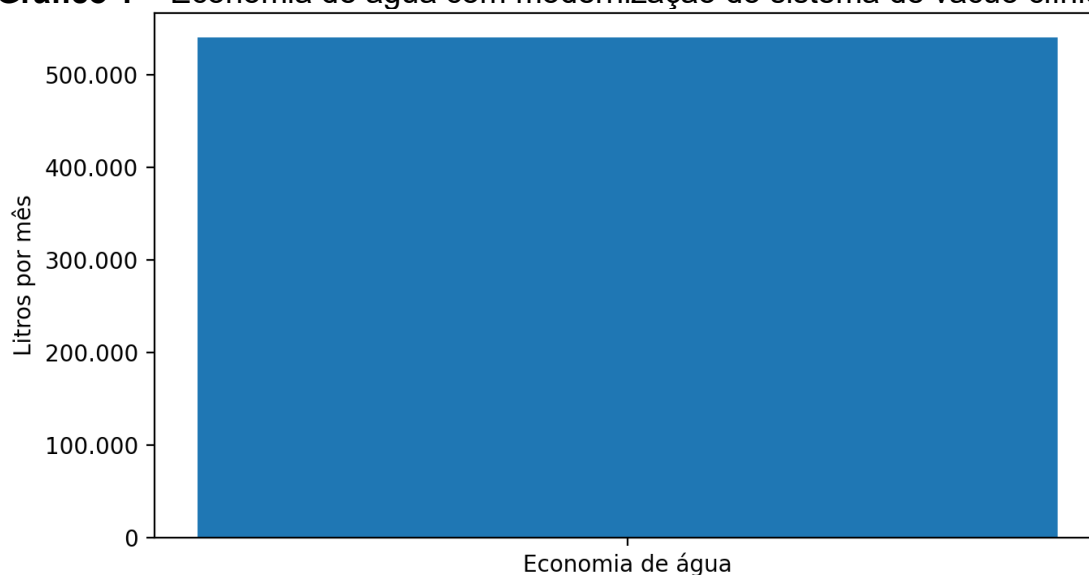
Borinelli (2020) em sua pesquisa destaca a mesma dificuldade encontrada no HUUFMA, classificando como principais desafios: o choque de culturas organizacionais, juntamente com os diferentes tipos de regimes de contratação (atribuindo como causa a falta de concursos) e a resistência na implantação do novo modelo de gestão.

Observa-se que apesar dos desafios, os benefícios foram significativos, segundo o entrevistado, a implantação do sistema permitiu identificar o custo total do hospital, evidenciar déficits mensais e anuais e demonstrar que as receitas recebidas eram incompatíveis com os custos incorridos. A partir dessas informações, foi possível buscar alternativas para aumento de receitas e redução de custos, atacando pontos específicos como consumo de materiais e determinadas atividades operacionais.

Como medidas de redução de receitas destacamos o que foi publicado no Relatório Gerencial da Rede Ebserh onde no gráfico 1 evidencia que a modernização do sistema de vácuo clínico gerou uma economia mensal de aproximadamente 540.000 litros de água, o que sinaliza um ganho expressivo de eficiência operacional ao eliminar a necessidade de utilização contínua de água para obtenção de vácuo. Em termos de gestão hospitalar, esse resultado não é apenas ambientalmente relevante; ele indica uma redução direta da pressão sobre a infraestrutura de abastecimento e sobre o custo associado ao

consumo de água tratada, além de contribuir para maior previsibilidade do consumo hídrico em áreas críticas. Ao adotar um processo “isento de água”, a instituição passa a depender menos de insumos hídricos para manter atividades assistenciais, fortalecendo a resiliência do hospital frente a cenários de escassez, racionamento ou instabilidade no fornecimento

Gráfico 1 – Economia de água com modernização do sistema de vácuo clínico



Fonte: Dados da pesquisa, 2026

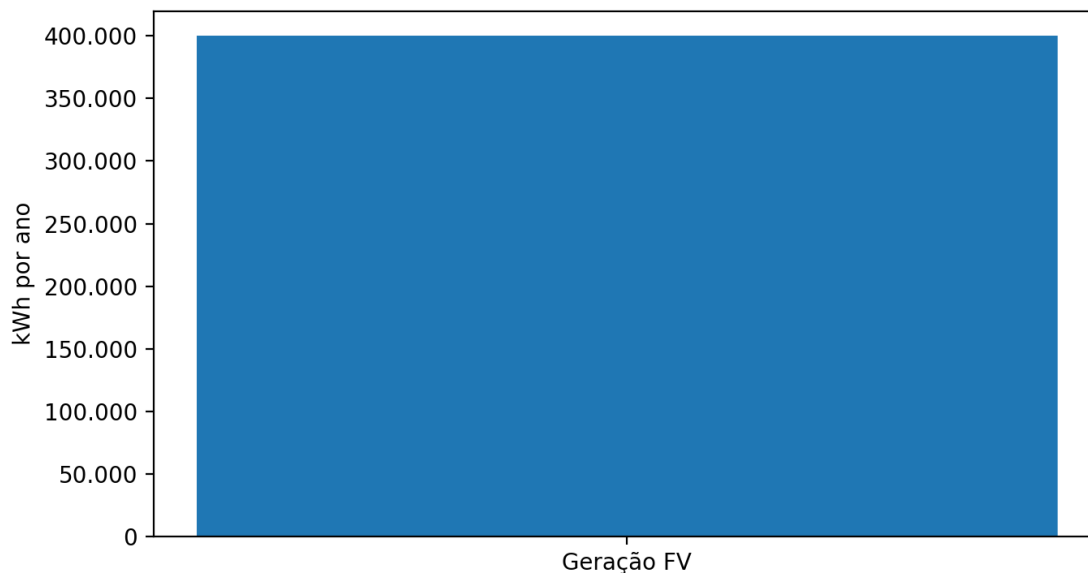
Do ponto de vista de sustentabilidade e governança, a magnitude do indicador (540 mil litros/mês) funciona como uma métrica objetiva para demonstrar retorno ambiental e eficiência no uso de recursos, podendo ser incorporada a relatórios de desempenho, metas ESG e planejamento de investimentos em infraestrutura. Esse tipo de resultado tende a ter efeitos indiretos relevantes: reduz a geração de efluentes associada a processos que utilizam água, diminui a necessidade de manutenção vinculada a sistemas hidráulicos intensivos e cria espaço para realocação de recursos financeiros para outras melhorias (como modernização de distribuição ou dessalinização, por exemplo). Assim, o gráfico sustenta a interpretação de que a modernização tecnológica, quando direcionada a processos de alto consumo, pode produzir ganhos mensuráveis e contínuos, com impacto imediato na eficiência e no perfil de sustentabilidade da operação hospitalar.

Esses achados corroboram Mascarenhas et al. (2021) e Borinelli (2020), pois ambos afirmam que um dos principais desafios da gestão hospitalar

consiste em interpretar corretamente os custos dos serviços, de modo a embasar políticas de saúde, otimizar a utilização dos recursos e aprimorar a qualidade dos serviços prestados, ademais as informações de custo desempenham um papel relevante na elaboração do planejamento e do orçamento das instituições de saúde.

Enquanto o gráfico 2 demonstra que as usinas fotovoltaicas instaladas apresentam geração média anual em torno de 400.000 kWh, evidenciando um patamar relevante de produção própria de energia. Em ambiente hospitalar, onde a demanda elétrica é elevada e contínua (equipamentos assistenciais, climatização, iluminação, tecnologia da informação e áreas críticas), esse volume de geração indica capacidade concreta de reduzir a dependência da rede, amortecer oscilações tarifárias e mitigar riscos associados a aumentos de custos energéticos. Assim, a iniciativa se alinha a uma estratégia de eficiência operacional, pois substitui parte do consumo convencional por energia gerada localmente, com maior previsibilidade no planejamento orçamentário.

Gráfico 2 – geração média anual – usinas fotovoltaicas



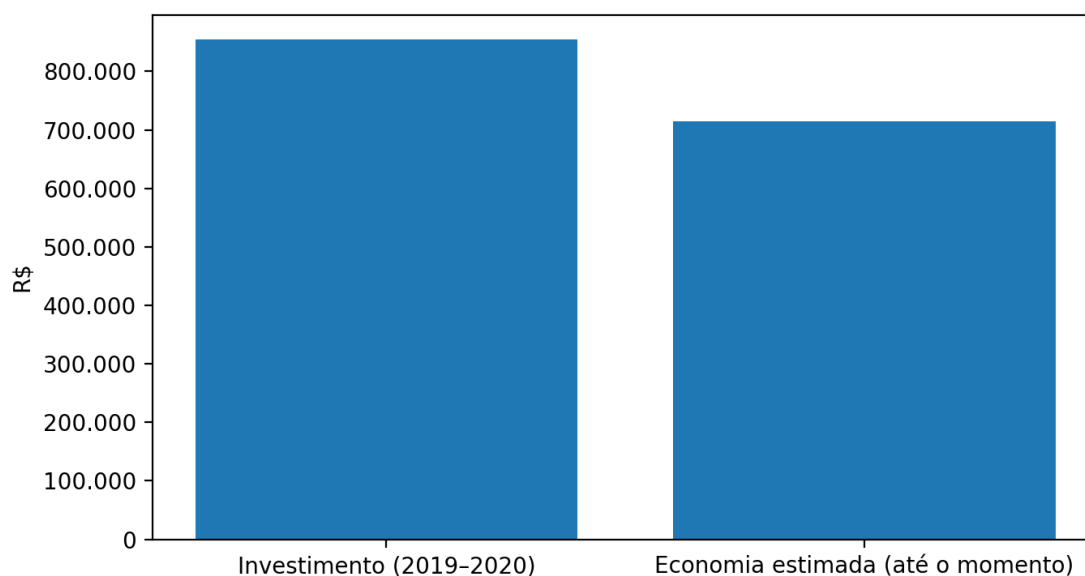
Fonte: Dados da pesquisa, 2026

Além do impacto financeiro, a geração anual expressiva reforça o caráter estratégico e sustentável do investimento em energia solar. A adoção de quatro usinas de alta potência sugere uma decisão institucional voltada à modernização da infraestrutura e ao aprimoramento do desempenho ambiental,

uma vez que a autoprodução de energia tende a reduzir a intensidade de emissões associadas ao consumo elétrico (dependendo do fator de emissão da matriz local). Em termos de gestão, esse indicador (400.000 kWh/ano) funciona como métrica-chave para monitoramento de performance das usinas, prestação de contas e tomada de decisão sobre manutenção, expansão da capacidade instalada e integração com outras ações de modernização (como melhorias no sistema hidráulico e dessalinização), compondo um portfólio coerente de iniciativas de sustentabilidade e redução de custos estruturais.

A interpretação e mensuração dos custos de produtos e serviços tem sido reiteradamente apontada como um dos desafios centrais na gestão, especialmente em ambientes caracterizados por diversidade de atividades, complexidade operacional e elevada participação de custos indiretos. Nesse sentido, Mascarenhas et al. (2021), Borinelli (2020), Costa (2021) e Cardoso (2020) destacam que a dificuldade não se restringe ao registro contábil em si, mas envolve a correta identificação dos direcionadores de custo, a alocação coerente de gastos indiretos, a definição de critérios de rateio tecnicamente defensáveis e a capacidade de traduzir dados de custos em informação útil para planejamento, controle e tomada de decisão. Assim, o desafio reside em converter uma base de gastos muitas vezes dispersa e heterogênea em indicadores de custo por produto/serviço que sejam comparáveis, auditáveis e efetivamente aplicáveis à gestão.

Já, o gráfico 3, compara, de forma direta, o investimento realizado entre 2019 e 2020 (R\$ 854.000,00) com a economia estimada até o momento (R\$ 715.000,00) decorrente das ações de eficiência energética associadas às usinas fotovoltaicas. A leitura central é que o projeto já recuperou parcela substancial do capital aplicado: a economia acumulada corresponde a aproximadamente 83,7% do investimento ($715.000 \div 854.000$), indicando que a iniciativa se encontra em estágio avançado de retorno e tende a atingir o payback em horizonte relativamente curto, caso o desempenho de geração e as condições tarifárias se mantenham. Em termos gerenciais, esse comportamento reforça que a modernização energética não é apenas uma ação ambiental, mas uma medida com efeitos concretos sobre a sustentabilidade financeira da operação.

Gráfico 3 – Eficiência energética

Fonte: Dados da pesquisa, 2026

Além do retorno já observado, a diferença remanescente entre investimento e economia (cerca de R\$ 139.000,00) sugere que o projeto está próximo do ponto de equilíbrio, após o qual a geração própria passa a representar ganho líquido anual para a instituição, liberando recursos para outras prioridades de infraestrutura. Esse resultado também fortalece o argumento de que investimentos em eficiência energética em organizações intensivas em consumo — como hospitais — podem funcionar como mecanismo de mitigação de risco orçamentário (ex.: reajustes tarifários, bandeiras e variações sazonais), ao mesmo tempo em que qualificam a governança do gasto público/privado com energia. Assim, o gráfico sustenta uma interpretação de alto valor econômico e estratégico do projeto: além de reduzir custos recorrentes, contribui para previsibilidade financeira e para a composição de um portfólio institucional de modernização alinhado à sustentabilidade.

Além disso, a utilização de sistemas de custos como ferramenta gerencial é fundamental para subsidiar o planejamento e a orçamentação das instituições, uma vez que permite projetar necessidades financeiras com maior precisão, identificar pressões de gasto e orientar decisões de alocação de recursos (Mascarenhas et al., 2021). Nesse contexto, a informação de custos contribui para embasar políticas de saúde, apoiar a avaliação da sustentabilidade econômico-financeira dos provedores de serviços e favorecer a

otimização do uso dos recursos, com reflexos diretos no aprimoramento da qualidade e da efetividade dos serviços prestados. Complementarmente, Borinelli (2020) ressalta que, para cumprir esse papel, o sistema adotado deve disponibilizar relatórios flexíveis, tempestivos e inteligíveis, capazes de atender diferentes níveis decisórios e de serem acessados e compreendidos pelos diversos atores envolvidos na gestão, ampliando a transparência e a utilidade prática das informações produzidas.

Por fim, ao avaliar a suficiência do ApuraSUS para a tomada de decisões, o gestor reconheceu que o sistema apresenta um bom nível de detalhamento, especialmente no cálculo por centro de custos e por procedimentos. No entanto, destacou como limitação a impossibilidade de apuração do custo individual por paciente, exigindo a utilização de controles paralelos e rateios complementares.

A implementação do ApuraSUS teve como objetivo de evoluir no processo de gestão de custos. O HUUFMA optou pela implantação do sistema ApuraSUS, do Ministério da Saúde e em 2022, conseguiu concretizar esse projeto com o lançamento das informações no referido sistema EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES (2022). Ainda segundo o texto do Relatório Gerencial, publicado pela Ebserh, o hospital segue a tendência de disponibilização de informações e dados por meio de painéis, dispondo de um conjunto *dashboards* para acompanhamento orçamentário-financeiro e gestão das ações relacionadas aos recursos recebidos e executados pelo hospital, de forma detalhada. Os dados são atualizados diariamente por meio dos relatórios extraídos da plataforma Tesouro Gerencial. Bem como, dados oriundos do site TabNet e do sistema de gestão de estoques interno “Pandora”.

Diante do exposto, observa-se que, embora o ApuraSUS apresente limitações, especialmente em relação à integração com outros sistemas institucionais, ele se configura como uma ferramenta relevante para a gestão de custos hospitalares. Sua efetividade está diretamente relacionada à qualidade das informações fornecidas pelas áreas internas e ao grau de maturidade dos processos organizacionais. Ainda assim, o sistema contribui de forma significativa para a análise gerencial, o planejamento estratégico e a tomada de decisões no contexto do Hospital Universitário Presidente Dutra – HUUFMA.

Os resultados desta pesquisa evidenciam que a utilização do sistema ApuraSUS no HUUFMA possui implicações práticas relevantes para a gestão hospitalar pública. A apuração sistemática dos custos permitiu identificar déficits financeiros, subsidiar processos de contratualização com o gestor local do SUS e apoiar decisões relacionadas à alocação de recursos, revisão de procedimentos e controle de gastos. Esses achados reforçam o papel da contabilidade de custos como instrumento essencial de apoio à gestão, especialmente em organizações complexas como hospitais universitários, conforme defendido por Padoveze (2004) e Machado e Holanda (2010).

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo analisar a implantação do sistema de custos no Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão (HUUFMA) e suas implicações para a tomada de decisão gerencial. A partir do estudo de caso, foi possível evidenciar que a adoção do sistema de custos, especialmente por meio do ApuraSUS, contribuiu para estruturar informações de custos relevantes ao ambiente hospitalar, permitindo maior organização dos gastos, melhor rastreabilidade dos componentes de custo e geração de relatórios que subsidiam decisões relacionadas ao planejamento, ao orçamento e à alocação de recursos. De modo geral, os achados indicam que o uso sistemático da informação de custos tende a fortalecer a governança interna e a ampliar a capacidade gerencial de avaliar processos e serviços, o que é particularmente importante em organizações caracterizadas por alta complexidade assistencial e restrições orçamentárias.

Quanto à relação com os objetivos da pesquisa, os resultados alcançaram o propósito central ao descrever o processo de implantação, identificar os principais desafios e discutir a utilidade gerencial do sistema. Observou-se que a implementação envolve não apenas aspectos técnicos, mas também dimensões organizacionais, como integração entre setores, qualidade dos registros, padronização de rotinas e engajamento das equipes. Os desafios relatados — como resistência a mudanças, dificuldades de consolidação de informações e limitações para apuração individualizada de custos por paciente — reforçam que a efetividade do sistema depende da maturidade institucional, da existência de processos bem definidos e do suporte contábil e tecnológico adequado. Assim, o estudo contribui para responder à questão de pesquisa ao demonstrar que o sistema de custos apoia a decisão gerencial, mas sua capacidade de informar decisões mais precisas depende de condições operacionais e de gestão que garantam consistência, tempestividade e uso efetivo das informações produzidas.

A relevância do estudo se reafirma pela centralidade do controle e da gestão de custos no setor público de saúde. Em hospitais universitários, onde coexistem assistência, ensino e pesquisa, a informação de custos pode ser decisiva para aprimorar a eficiência na utilização de recursos, justificar

necessidades de financiamento, apoiar decisões de priorização e fortalecer a transparência. Desse modo, o trabalho contribui para o avanço do conhecimento ao evidenciar, em contexto real, como a contabilidade de custos e os sistemas de apuração se conectam à gestão hospitalar, explicitando benefícios e limites práticos da implantação de uma ferramenta dessa natureza.

Do ponto de vista das implicações práticas, os resultados sugerem que a adoção e consolidação de sistemas de custos pode aprimorar o planejamento institucional, qualificar a elaboração orçamentária e apoiar decisões de reorganização de processos e consumo de insumos, desde que acompanhadas de investimentos em integração de dados, capacitação e padronização. Teoricamente, o estudo reforça a literatura que trata a informação de custos como instrumento de apoio ao processo decisório e de fortalecimento da accountability gerencial, ao mesmo tempo em que evidencia que a qualidade da informação depende de infraestrutura, governança e processos organizacionais consistentes. Assim, o trabalho aponta que sistemas de custos não devem ser compreendidos apenas como soluções tecnológicas, mas como arranjos socio-técnicos que demandam alinhamento institucional para produzir valor gerencial.

Como limitações, destaca-se a abordagem por estudo de caso, que restringe a generalização dos resultados para outras instituições, além da dependência de dados obtidos em entrevista e informações institucionais disponíveis, o que pode refletir percepções específicas do contexto analisado. Ademais, a ausência de apuração individualizada por paciente e eventuais limitações de integração entre bases de dados podem restringir análises mais refinadas sobre custo por procedimento e por linha de cuidado. Tais limitações, contudo, não invalidam os achados, mas indicam cautela na extrapolação e reforçam a necessidade de aprofundamento do tema.

Para pesquisas futuras, recomenda-se ampliar o escopo para estudos comparativos entre hospitais universitários ou públicos que utilizem diferentes modelos e sistemas de custeio, investigando fatores críticos de sucesso, níveis de maturidade de implantação e impactos objetivos na eficiência e nos resultados assistenciais. Também se sugere explorar abordagens quantitativas que correlacionem indicadores de custo com indicadores de desempenho hospitalar, bem como avaliar o uso da informação de custos em decisões

específicas (por exemplo, compras, contratos, gestão de leitos e reestruturação de serviços). Essas investigações podem contribuir para consolidar evidências sobre o papel estratégico dos sistemas de custos na gestão da saúde pública.

Em síntese, conclui-se que a implantação do sistema de custos no HUUFMA representa um avanço relevante para a gestão hospitalar, ao proporcionar informações que podem orientar decisões e fortalecer práticas de planejamento, controle e transparência. Apesar dos desafios operacionais e institucionais identificados, os achados indicam que o sistema possui utilidade gerencial e potencial para ampliar sua contribuição à medida que evoluam a integração entre setores, a padronização de rotinas e a cultura de uso da informação de custos no processo decisório.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de; ASSAF NETO, Alexandre. A contabilidade tradicional e a contabilidade baseada em valor. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 14, n. 33, p. 16-32, dez. 2003. DOI: 10.1590/S1519-70772003000300002.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento de custos**. São Paulo: Atlas, 1993.

BORINELLI, Márcio Luiz; ROCHA, Welington; CARNEIRO, Diogo Moreira; SILVA, Alexandre dos Santos. Desafios no desenvolvimento e na implantação de sistemas de custos em hospitais universitários brasileiros. **ABCustos**, [S. l.], v. 15, n. 3, p. 131–170, 2020. DOI: 10.47179/abcustos.v15i3.584. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/584>. Acesso em: 13 out. 2025.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 30 dez. 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 20 set. 1990.

BRASIL. Ministério da Saúde. **APURASUS – Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS**. Brasília, DF, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/se/desid/apurasus>. Acesso em: 28 set. 2025.

BRASIL. Ministérios da Saúde. **Portaria nº 55, de 10 de janeiro de 2018**. Institui o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS). **Diário Oficial da União**, 12 jan. 2018. Disponível em: https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2018/prt0055_12_01_2018.htm. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Glossário do Ministério da Saúde: projeto de terminologia em saúde**. Brasília, DF: Ministério da Saúde, 1977.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC**. Brasília, DF, 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/pngc>. Acesso em: 20 ago. 2025.

CARDOSO, Antonio Augusto Brion; SOUZA, Larissa Marocco de; REIS, Anderson de Oliveira; PALHA, Vinícius Masson. Gestão de custos em organizações hospitalares: sistemática por centro de custos. **Semina: Ciências Sociais e Humanas**, [S. l.], v. 41, n. 1, p. 123–138, 2020. DOI: 10.5433/1679-0383.2020v41n1p123. Disponível em:

<https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/seminasoc/article/view/39793>. Acesso em: 23 ago. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF, 2011.

COSTA, C. V.; CARVALHO, M. S.; PINTO, D. A.; VISENTIN, I. C.; SOUZA, F. M. A. Contabilidade de custos aplicada à gestão hospitalar: uma revisão teórica. **Humanidades & Tecnologia (FINOM)**, [S. l.], v. 29, n. 1, p. 84-108, abr./jun. 2021.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES (EBSERH). **Relatório gerencial: Rede EBSERH – Hospitais Universitários Federais, 2019 a 2022**. Brasília: EBSERH, 2022.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JUNG, Hildegard Susana; RAMOS, Roberto Carlos. O estudo de caso em pesquisas de abordagem qualitativa: possibilidade para a compreensão de fenômenos complexos. **Revista Pedagógica**, Chapecó, v. 26, n. 1, e8278, 2024. DOI: 10.22196/rp.v26i1.8278. Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/pedagogica/article/view/8278>. Acesso em: 13 set. 2025.

LA FORGIA, Gérard M.; COUTTOLENC, Bernard. **Hospital performance in Brazil: the search for excellence**. Washington, DC: World Bank, 2009.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, ago. 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MASCARENHAS ALEMÃO, Márcia; SILVA CARAM, Carolina; MARA ROSA MILAGRES, Luciana; DE CÁSSIA BARROS BITENCOURT, Keyla; MARTINS

BARBOSA, Diana. Implantação da gestão de custos na área da saúde: análise documental das publicações do Congresso Brasileiro de Custos. In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, [S. l.], 2021. **Anais** [...]. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4855>. Acesso em: 13 ago. 2025.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE (OMS). **Hospitals**. Genebra: World Health Organization, 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RODRIGUES, R. F.; SILVA, R. O. da. A utilização do estudo de caso na pesquisa qualitativa: uma abordagem teórica. **Revista da FAE**, [S. l.], v. 28, 2025.

SANTOS, Joel José. **Manual de contabilidade e análise de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. ISBN 978-85-970-1082-4. Disponível em: <https://bookshelf.vitalsource.com/#/>. Acesso em: 12 ago. 2025.

SILVA, Lorena et al. **MÉTODO QUALITATIVO: origem, conceitos e relevância nas Ciências Humanas**. SciELO Preprints, 2024. DOI: 10.1590/SciELOPreprints.9093. Disponível em: <https://preprints.scielo.org/index.php/scielo/preprint/view/9093>. Acesso em: 14 nov. 2025.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SÖTHE, Ari; KREUZBERG, Fernanda. Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC. **CAP Accounting and Management**, [S. l.], v. 6, p. 186-201, 2012.

SOUZA, Roberto Francisco de. **A controladoria na gestão hospitalar: um estudo em um hospital universitário público no Paraná**. RAHIS: Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde, Belo Horizonte, v. 15, n. 3, p. 1983–5205, jul./set. 2018. DOI: <https://doi.org/10.21450/rahis.v15i3.4899>.

TUYA-RAMÍREZ, Daniel et al. Relação entre gestão de talentos humanos, motivação e desempenho profissional num hospital público peruano. **Revista Impulso**, v. 5, n. 9, p. 322-337, 2025.

YIN, Robert K. **Case study research: design and methods**. 4. ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE A

Roteiro de entrevista

Roteiro de entrevista

Cargo:

- ✓ Qual é o método de custeio utilizado no hospital?
- ✓ Por que adotar um sistema de custos no setor público?
- ✓ Quais foram as etapas da implantação?
- ✓ Quais são os benefícios e os problemas da implantação de um Sistema de Custos no hospital?
- ✓ Quais os impactos que o método de custeio causa na tomada de decisões?
- ✓ As informações geradas pelo sistema de custos são usadas para tomada de decisão?
- ✓ Como essas informações conversam com outros setores?
- ✓ O sistema de custos usado pelo hospital satisfaz as o setor contábil e gerencial?
- ✓ Como os custos são alocados aos serviços prestados pelo hospital?