



**XXVIII Congresso Brasileiro de Custos**  
17 a 19 de novembro de 2021  
- Congresso Virtual -



## **Implantação da gestão de custos na área da saúde: análise documental das publicações do Congresso Brasileiro de Custos**

**Márcia Mascarenhas Alemão** (UNIFEMM) - marcia.alemao@yahoo.com.br

**Carolina Silva Caram** (UFMG) - caram.carol@gmail.com

**Luciana Mara Rosa Milagres** (HC-UFMG) - lucianarosamilagres@gmail.com

**Keyla de Cássia Barros Bitencourt** (UFMG) - keylacbarros@gmail.com

**DIANA MARTINS BARBOSA** (FHEMIG) - dianambarbosa@yahoo.com.br

### **Resumo:**

*O objetivo do presente estudo foi identificar o estado da arte das potencialidades e desafios na implantação da gestão de custos na área da saúde. Trata-se de uma pesquisa documental, exploratória e descritiva realizada no banco de dados do Congresso Brasileiro de Custos. O critério de inclusão dos trabalhos foi o de abordar a temática da implantação do custo na área da saúde. Para tal, procedeu-se a seleção dos resumos que apresentam as palavras-chave "saúde", "custos" e "implantação", simultaneamente, no corpo do resumo, totalizando uma amostra de 14 trabalhos. Os resultados apontaram que de todos os artigos publicados nas edições do Congresso Brasileiro de Custos, apenas 14 (0,29%) discutem a temática. A maioria (57,1%) foi submetido ao evento entre os anos de 2003 e 2009; a maioria (50%) utiliza o método 'Estudo de Caso' em Hospitais (35,7%). Sobre metodologia de gestão de custos adotado, a maioria (50%) não apresentou nenhum método especificamente. Conclui-se que a produção da temática da gestão de custos é escassa, mas, os artigos encontrados discutem a importância e destacam suas potencialidades para a gestão dos processos e para a qualidade da assistência prestada. Os desafios evidenciaram a ausência de cultura de gestão de custos e a operacionalização das metodologias aplicadas a cada cenário. Estimula-se a produção na área, considerando sua relevância na sustentabilidade dos serviços e na transparência de informações*

**Palavras-chave:** Saúde. Custos. Implantação. Gestão

**Área temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

## **Implantação da gestão de custos na área da saúde: análise documental das publicações do Congresso Brasileiro de Custos**

### **RESUMO**

O objetivo do presente estudo foi identificar o estado da arte das potencialidades e desafios na implantação da gestão de custos na área da saúde. Trata-se de uma pesquisa documental, exploratória e descritiva realizada no banco de dados do Congresso Brasileiro de Custos. O critério de inclusão dos trabalhos foi o de abordar a temática da implantação do custo na área da saúde. Para tal, procedeu-se a seleção dos resumos que apresentam as palavras-chave “saúde”, “custos” e “implantação”, simultaneamente, no corpo do resumo, totalizando uma amostra de 14 trabalhos. Os resultados apontaram que de todos os artigos publicados nas edições do Congresso Brasileiro de Custos, apenas 14 (0,29%) discutem a temática. A maioria (57,1%) foi submetido ao evento entre os anos de 2003 e 2009; a maioria (50%) utiliza o método ‘Estudo de Caso’ em Hospitais (35,7%). Sobre metodologia de gestão de custos adotado, a maioria (50%) não apresentou nenhum método especificamente. Concluiu-se que a produção da temática da gestão de custos é escassa, mas, os artigos encontrados discutem a importância e destacam suas potencialidades para a gestão dos processos e para a qualidade da assistência prestada. Os desafios evidenciaram a ausência de cultura de gestão de custos e a operacionalização das metodologias aplicadas a cada cenário. Estimula-se a produção na área, considerando sua relevância na sustentabilidade dos serviços e na transparência de informações.

Palavras-chave: Saúde. Custos. Implantação. Gestão

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

### **1 INTRODUÇÃO**

No momento atual da pandemia e no pós-pandemia, período em que a importância do setor saúde tem sido evidenciada, a necessidade do conhecimento dos custos dos serviços prestados amplia-se. Um dos grandes desafios da área da saúde é conhecer os custos dos produtos e serviços, para fundamentar as políticas de saúde, identificar o equilíbrio econômico-financeiro dos prestadores de serviços, melhorar o uso dos recursos e expandir a qualidade dos serviços prestados (Banco Mundial, 2007; Tribunal de Contas da União, 2009; Clements, Coady & Gupta, 2012; *Organisation for Economic Cooperation and Development* [OECD], 2010). Sua utilização como ferramenta de gestão é também fundamental na elaboração do planejamento e orçamentação da saúde.

Essa necessidade é também evidenciada no setor público, conforme apresentado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento, que destaca a importância do conhecimento dos custos no setor público como forma de comparar os resultados e identificar a capacidade fiscal, permitindo uma análise da eficiência do gasto na sua menor unidade. Isto é, dos serviços prestados aos beneficiários, permitindo uma análise da eficiência técnica do gasto público e das políticas que visam maximizar seu impacto (Dowell, Ferreira, & Fritscher, 2021). Considerando que o sistema de saúde brasileiro é público, sendo 43% dos gastos advindo do setor público (Ministério da Saúde, 2013a), percebe-se que a maioria dos hospitais é

filantrópica, com uma grande dependência dos recursos públicos. Assim, as exigências que cabem ao setor público integram-se às exigências da saúde. Portanto, tanto para o setor público como para saúde ao receber esses recursos públicos, as informações de custos se tornam necessárias para atender a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece que as organizações devem ter sistemas de custos.

Destaca-se que o conhecimento das informações de custos é uma exigência da Lei Orgânica do SUS - Lei Nº 8080 de 19 de Setembro de 1990), que "dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências" (Lei n. 8080, 1990). Esta lei apresenta a necessidade da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos prestadores de serviços, conforme o artigo 26 e a Carta ao Usuário do SUS, que definem ser direito de todo os usuários do SUS o conhecimento da assistência e dos recursos prestados a ele, exigindo, portanto, informações de custos.

Apesar de toda a relevância das informações de custos no setor público e, especialmente, no setor saúde, o conhecimento dos custos dos serviços prestados é ainda incipiente no Brasil (La Forgia & Couttolenc, 2009). A pesquisa mais recente de âmbito geral nos hospitais do Brasil foi realizada em 2009, pelo Banco Mundial, identificando que apenas 5% dos hospitais possuem sistemas de custos implantados ( La Forgia & Couttolenc, 2009)

O levantamento das informações de custos é considerado de difícil identificação ( Banco Mundial, 2007; Tribunal de Contas da União, 2009; OECD, 2010). A falta de informações de custos na saúde, de forma sistematizada, é apontada como principal motivo de ineficiência do setor, além de comprometer o desenho dos mecanismos de pagamentos do prestadores La Forgia & Couttolenc, 2009).

Visto o exposto, assume-se que diversas metodologias para implantação da gestão de custos são aplicadas e que a temática na área da saúde possui potencialidades e desafios. Contudo, o processo de implantar um sistema de gestão de custos nem sempre é um tema considerado nas publicações, o que resulta em escassas referências que abordam este assunto especificamente. Alinhada à ampliação da discussão sobre a importância da gestão de custos nos últimos anos, justifica-se a elaboração deste artigo, cujo o objetivo foi o de identificar o estado da arte das potencialidades e desafios na implantação da gestão de custos na área da saúde.

Não se pretende aqui aprofundar nas referências teóricas sobre os sistemas de custos, mas, sim, apresentar a possibilidade de ganhos advindos com a gestão de custos, integrando as suas informações com à gestão de processos e à gestão de recursos.

Visando atender ao objetivo proposto, este artigo está dividido em quatro partes, sendo a primeira esta Introdução. A segunda parte, apresenta o método utilizado. A terceira, os resultados e discussões. A última e quarta parte tecem-se as conclusões deste estudo.

## **2 MÉTODO**

Trata-se de uma pesquisa documental, exploratória e descritiva realizada em agosto de 2021. A pesquisa do tipo documental é realizada em dados que não sofreram nenhum tipo de tratamento, a fim de captar o fenômeno dos documentos e produzir conhecimento a partir deles (Kriptka, Scheller & Bonotto, 2015). A fonte de dados primária foi o banco de dados dos trabalhos publicados em todos as edições dos anais do Congresso Brasileiro de Custos. A coleta de dados envolveu a extração, seleção e análise dos dados.

A extração foi realizada utilizando a metodologia de *web scrapping* em linguagem *Python*, no *site* do próprio Congresso Brasileiro de Custos. As páginas referentes a todos os trabalhos já apresentados foram lidas e os textos referentes aos resumos destes trabalhos foram coletados para análise (código disponível em: <https://gist.github.com/MonteiroGbrl/2d8e10c9cf6b08034d4b0a42a0063450>). A amostra total resultou em 4.668 resumos extraídos do *site* do Congresso Brasileiro de Custos (Tabela 1).

Tabela 1

**Resumos publicados no Congresso Brasileiro de Custos**

<b>Ano</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
1994	27	0,6%
1995	97	2,1%
1996	45	1,0%
1997	51	1,1%
1998	79	1,7%
1999	113	2,4%
2000	166	3,6%
2001	143	3,1%
2002	200	4,3%
2003	140	3,0%
2004	242	5,2%
2005	350	7,5%
2006	212	4,5%
2007	238	5,1%
2008	265	5,7%
2009	253	5,4%
2010	277	5,9%
2011	199	4,3%
2012	235	5,0%
2013	196	4,2%
2014	238	5,1%
2015	190	4,1%
2016	154	3,3%
2017	177	3,8%
2018	165	3,5%
2019	124	2,7%
2020	92	2,0%
<b>Total</b>	<b>4668</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

A seleção dos documentos foi norteada pela definição do critério de inclusão dos trabalhos, a saber: abordar a temática da implantação do custo na área da saúde. Para tal, definiu-se como palavras-chave: “saúde”, “custos” e “implantação”. A seleção foi realizada em uma planilha do Excel® 2020, mediante função matricial para encontrar as três palavras-chave, simultaneamente, no corpo do resumo. Após a aplicação dos critérios e da função matricial foram obtidos 17 resumos. Então, procedeu-se a leitura do título e resumo para confirmar a aderência à pesquisa.

Excluiu-se um resumo por não abordar a temática em foco, totalizando 16 artigos. Após a leitura na íntegra dos artigos, excluiu-se dois, por não abordarem a temática em foco, sendo que um tratava da implantação de um Sistema Integrado de Gestão Empresarial (*Enterprise Resource Planning*) e, o outro, da prototipagem da interface do prontuário eletrônico de um hospital, sem mencionar a implantação da gestão de custos nos serviços. Portanto, a amostra final foi composta por 14 artigos.

Para a análise dos dados, os documentos foram lidos na íntegra e, após a apreensão do conteúdo, foram categorizados, considerando o método da pesquisa realizada, a natureza da instituição de saúde cenário do estudo, a metodologia de custo implantada e as potencialidades e desafios da implantação da metodologia de custos.

### 3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

#### 3.1 Apresentação dos resultados descritivos

A Tabela 2 apresenta a quantidade de resumos encontrados que tratam da temática da implantação do custo na área da saúde. Do universo de 4.668 resumos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, apenas 14 (0,29%) discutem a temática abordada no presente estudo. A maioria (57,1%), foi submetido ao evento entre os anos de 2003 e 2009.

Tabela 2

**Resumos publicados no Congresso Brasileiro de Custos na área da Saúde**

Ano	Quantidade	%	Autores
1999	1	7,1%	Fama, & Habib
2003	1	7,1%	Raimundini, Souza, Botelho, & Struett
2004	1	7,1%	Dallora, Bonacim, Tanaka, & Silva
2005	2	14,3%	Almeida, & Alberton Reis, & Pires
2006	2	14,3%	Santos, Vasconcelos, Fraga, & Yoshitake Almeida, & Borba
2009	2	14,3%	Souza, Guerra, & Avelar Marques, Souza, & Moreira
2010	1	7,1%	Alemão, Chaves, Drumond, & Valente
2011	1	7,1%	Cavalcanti, Silva, Falk, & Miranda
2015	1	7,1%	Maria, & Oliveira
2016	1	7,1%	Gonçalves, Alemão, Cunha, & Braga
2017	1	7,1%	Jaques, Simoes, & Santos
<b>Total Geral</b>	<b>14</b>	<b>100,0%</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

A respeito das palavras-chave utilizadas nos artigos, destacam-se a fragilidade de sua correspondência com o conteúdo abordado no corpo do artigo e a ausência de constância em sua utilização, sendo que quatro artigos da amostra não apresentaram palavras-chave. As palavras-chave utilizadas nos artigos selecionados para a pesquisa foram:

- Radiologia odontológica;
- Custos;

- Hospitais;
- Monitoramento de políticas públicas;
- Gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços;
- Administração pública;
- Município;
- Descontinuidade de Sistemas de Qualidade;
- Sistema de informação hospitalar; tecnologia da informação;
- Prontuário eletrônico;
- Gestão de Cliente;
- Paciente;
- Estratégias empresariais;
- Controle Externo;
- Custos FHEMIG;
- Sistema de apuração de custos no setor público;
- Gestão de custos em hospital de ensino e pesquisa;
- Sistema Único de Saúde; e
- Apurasus.

No que concerne ao método adotado pelos artigos para condução do estudo, conforme apresentado na Tabela 3, percebe-se que a maioria (50%) utiliza a metodologia Estudo de Caso para conduzir as pesquisas na área, a Revisão Bibliográfica associada ao estudo de caso (14,3%) e qualitativa exploratória (14,3%).

Tabela 3

**Método adotado pelos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos**

<b>Tipo</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Estudo de caso	7	50,0%
Revisão bibliográfica e estudo de caso	2	14,3%
Pesquisa qualitativa e exploratória	2	14,3%
Artigo reflexão	1	7,1%
Pesquisa quanti-qualitativa	1	7,1%
Revisão bibliográfica	1	7,1%
Total Geral	14	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 apresenta a natureza das instituições de saúde cenário dos artigos analisados, na qual é possível visualizar que 35,7% das pesquisas foram realizadas em hospitais e, 21%, nas Secretárias Municipais de Saúde, seguidas das demais.

Tabela 4

**Natureza da instituição de saúde cenário dos estudos analisados.**

<b>Natureza das instituições de saúde</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Hospital	5	35,7%
Secretaria Municipal de Saúde	3	21,4%
Atenção Secundária (Centros Viva Vida)	1	7,1%
Centro Diagnóstico	1	7,1%
Clínica de Radiologia Odontológica	1	7,1%

Natureza das instituições de saúde	Quantidade	%
Empresa prestadora de serviços de saúde	1	7,1%
Laboratório clínico	1	7,1%
Unidades assistenciais	1	7,1%
<b>Total Geral</b>	<b>14</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A metodologia de custo discutida nos artigos analisados está apresentada na Figura 1. Percebe-se que 35,7% tiveram como objeto de estudo o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Contudo, a maioria (50%), não apresentaram nenhum método especificamente, sendo que desses, 35,7% discutiram o Sistema de Gestão de Custos de forma inespecífica e, 14,3%, abordaram o método interno implantado pela instituição. O restante, abordou o plano-sequência de custeio e o Sistema de Custeio por Absorção, apresentando 7,1% cada um.

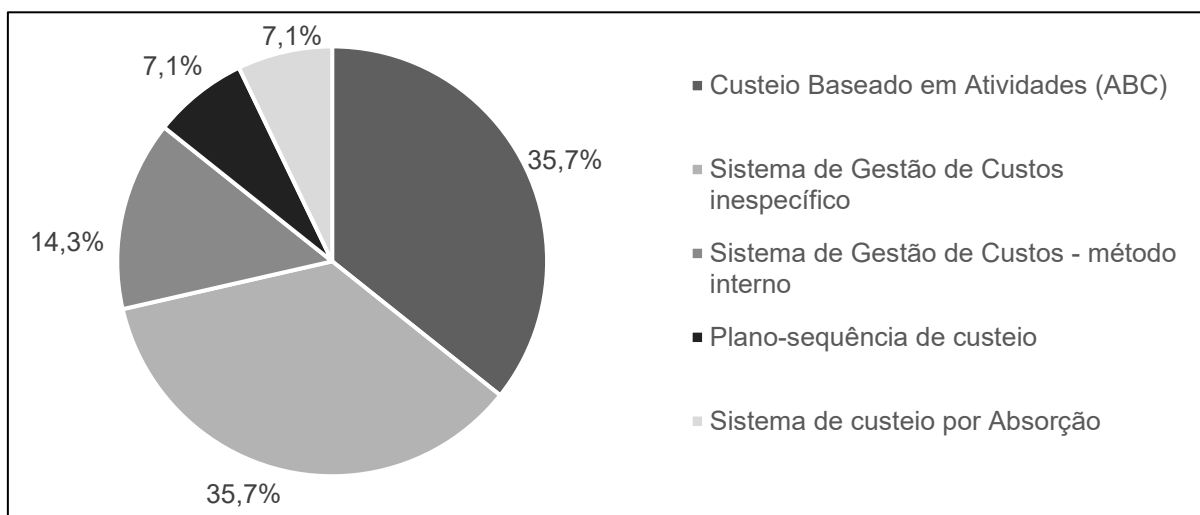


Figura 1. Metodologia de custo implantada nos estudos analisados.

Fonte: Dados da pesquisa

### 3.2 Análise das potencialidades e desafios da implantação da gestão de custos na área da saúde.

Os artigos analisados discutem a importância da gestão de custos na área da saúde e destacam suas potencialidades em gerar melhorias para o serviço como um todo, tanto na gestão dos processos como na qualidade da assistência prestada à população.

Com relação às potencialidades e desafios da implantação da gestão de custos na área da saúde, destaca-se a priorização do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) pelos artigos analisados, seguido do Sistema de Custeio por Absorção. Ainda, foram delineados o método do Plano-Sequência.

A implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) na área da saúde se destacou, conforme apontado pelos resultados deste estudo. Tal metodologia de custo se constitui como uma ferramenta gerencial inovadora, que apresenta informações úteis e confiáveis à administração financeira, permitindo aferição de custos justa mediante o rastreamento da informação e auxiliando na tomada de decisão (Cavalcanti, Silva, Falk, & Miranda, 2011; Souza, Guerra, & Avelar,

2009; Dallora, Bonacim, Tanaka & Silva, 2004; Raimundini *et al.*, 2003; Fama & Habib, 1999; Maria & Oliveira, 2015).

Cavalcanti *et al.* (2011) destacam a potência da metodologia do Custeio Baseado em Atividade (ABC) no que concerne ao conhecimento dos custos das atividades, podendo assim, identificar os produtos mais lucrativos na instituição, as atividades que não agregam valor e que são responsáveis por grande parte dos custos, além dos recursos mais consumidos na prestação dos serviços. Maria e Oliveira (2015) explicam que esse sistema fornece informações mais precisas do que os métodos tradicionais, tendo que em vista que os serviços de saúde se configuram por ter grandes custos indiretos. Proporcionar tal conhecimento, permite que a instituição adote política de controle de custos adequada e oportuna.

A primordial etapa para a implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) é a descrição das atividades. Raimundini *et al.* (2003) destacam que essa é uma das vantagens dessa metodologia, pois permite a descrição e análise do processo operacional dos serviços e a mensuração dos custos, que é realizada com base nas atividades desenvolvidas. Para tal, o Custeio ABC exige o mapeamento dos processos e dos subprocessos, com detalhamento das atividades possibilitando o acompanhamento, o controle e a análise dos resultados e dos recursos disponíveis. Para tal, faz-se necessário decompor os departamentos ou setores em atividades, descrevendo o tempo e os recursos para cada uma delas (Fama & Habib, 1999).

No que concerne às atividades consideradas a base do Custeio ABC, Souza *et al.* (2009) ressaltam que os serviços consomem as atividades que, para acontecer utilizam recursos que geram custos para o serviço. O consumo dos recursos pelas atividades é denominado de direcionadores de recursos e auxiliam na análise de custos (Souza *et al.*, 2009). Os autores apresentam uma proposta com sete etapas para a implantação do Sistema Custeio Baseado em Atividade (ABC), são elas: 1) Listagem dos recursos consumidos nos diversos setores; 2) Listagem das atividades realizadas nos diversos setores; 3) Definição dos direcionadores de recursos e de meios de coleta de dados sobre eles; 4) Mapeamento dos recursos por atividades, com base nos direcionadores; 5) Listagem dos serviços prestados para cada um dos setores; 6) Definição dos direcionadores de custos e dos meios de coleta de dados sobre eles; e 7) Mapeamento das atividades por serviços, com base nos direcionadores de custos (Souza *et al.*, 2009).

O Sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) é a soma dos custos diretos e do rateio dos custos indiretos para cada centro de custo (Dallora *et al.*, 2004). A implantação desse sistema em unidades hospitalares demonstrou ser mais adequado à realidade institucional e com maiores perspectivas para a gestão de recursos, demonstrando abrangência suficiente para melhorar a qualidade do sistema público de saúde (Dallora *et al.*, 2004).

O estudo de Raimundini *et al.* (2003) sobre a implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) nas instituições hospitalares, demonstrou que a metodologia permite a análise dos valores de custo unitário para cada procedimento a partir dos custos totais. Os custos totais envolvem, inclusive, os recursos orçamentários que o Estado repassa para a instituição e aqueles cujo pagamento é de sua responsabilidade mediante o repasse do SUS - Ministério da Saúde. A partir dessa análise, foi possível perceber que o custo dos procedimentos realizado nos hospitais cenário do estudo está aquém do valor repassado pelo Sistema Único de Saúde (Raimundini *et al.*, 2003).

Os autores ainda destacam que o método de Custeio ABC se destaca na área da saúde, haja vista que o cálculo do custo do procedimento é realizado mediante



análise do custo incorrido, mediante as atividades e os direcionadores de custos. Ao contrário do sistema de custo tradicional, em que o cálculo é feito pelo custo médio do paciente-dia, sendo uma variável constante, independentemente do procedimento realizado. Assim, verifica-se o custo identificado pelo sistema tradicional, superavalia ou subavalia o objeto de custos (Raimundini *et al.*, 2003). Utilizando o sistema de custeio adequado, as instituições hospitalares poderiam solicitar junto ao Estado e ao SUS repasses compatíveis com a realidade, evitando a contribuição negativa. Fama & Habib (1999) revelam que outra vantagem da implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) na área da saúde está no produto das atividades, por não se constituir em estoque, visto que esse sistema considera as atividades e não o produto. Contudo, merece destaque a dificuldade de implementação devido ao detalhamento e aprofundamento que o método exige.

Os principais desafios da implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) estão no delineamento das atividades e dos direcionadores de custos, bem como na definição de uma metodologia de implantação e utilização nas instituições, pois, a ausência de modelo de implantação forte compromete as análises (Souza *et al.*, 2009; Fama & Habib, 1999; Dallora *et al.*, 2004). A esse respeito, Raimundini *et al.* (2003) destacam o papel dos profissionais nesse processo de delineamento das atividades, requer o engajamento como condição para a precisão das informações. Outro desafio apontado por Maria e Oliveira (2015), relaciona-se com a fragilidade das instituições de saúde em modernizarem o seu processo gerencial e criarem cultura da gestão de custos. Ademais, o custo elevado da sua implantação em comparação aos métodos tradicionais, a necessidade de infraestrutura, sistema de informação integrado e mão de obra especializada foram citadas como desafios (Maria & Oliveira, 2015; Raimundini *et al.*, 2003).

Visto o exposto, conclui-se que as informações produzidas pela implantação do Custeio Baseado em Atividade (ABC) na área da saúde reduzem “a subjetividade e a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos aos procedimentos” (Raimundini *et al.*, 2003, p. 16). Essa metodologia permite que as informações financeiras sejam precisas e confiáveis, por se fundamentarem no detalhamento do processo operacional (atividades). Tal característica fortalece a tomada de decisão dos gestores e o compartilhamento das informações para os cidadãos (Maria & Oliveira, 2015).

Outra metodologia citada foi o Sistema de Custeio por Absorção, evidenciado por três artigos analisados (Alemão, Chaves, Drumond, Valente, 2010; Jaques, Simões & Santos, 2017; Gonçalves, Fe, Alemão, Cunha & Braga, 2016). Alemão *et al.* (2010) consideram que esse sistema disponibiliza aos gestores metainformação de custos para a tomada de decisão, mediante o rastreamento dos custos por unidades operacionais (departamentos, divisões) e por objeto (paciente e tipo de serviço), recursos utilizados e serviços realizados na instituição.

A vantagem do Sistema de Custeio por Absorção na área da saúde está na integração do trabalho nas diversas áreas, possibilitando o diálogo entre os envolvidos e o conhecimento sistêmico dos processos, bem como mitigando as resistências no compartilhamento e na organização dos dados e sua disponibilização (Alemão *et al.*, 2010). Isso é muito importante nos serviços de saúde, uma vez que as áreas se complementam e se comunicam direta ou indiretamente com o objetivo final de prestar assistência ao paciente. Ele ainda permite que o gestor tenha domínio do custo dos processos mediante a produção de informações a respeito do valor de cada um deles, com sua respectiva causa e análise de conformação quanto ao objetivo final e aos resultados produzidos (Gonçalves *et al.*, 2016).

Dos três artigos que abordaram essa metodologia, dois deles destacam a necessidade de um sistema de informação robusto (Gonçalves *et al.*, 2016; Jaques *et al.*, 2017). As duas pesquisas relatam a criação de sistemas de informação próprio como uma forma de fomentar e gerar dados que sustentem a gestão de custos orientada pela metodologia do Custeio por Absorção.

A pesquisa qualitativa e exploratória realizada por Jaques *et al.* (2017) descreve a implantação do sistema APURASUS, com base na metodologia do Sistema de Custeio por Absorção desenvolvido pelo Ministério da Saúde. Os autores defendem que o sistema tem a potencialidade de estruturar e padronizar a gestão de custos na área da saúde, permitindo integração com outros sistemas de informação do SUS e análises de desempenho de serviços, unidades, regiões e redes de atenção em saúde.

O estudo de caso desenvolvido por Gonçalves *et al.* (2016), relata a criação de um Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH-Custos) pela instituição cenário do estudo para consolidação das informações, utilizando uma plataforma cujo *software* é livre e o acesso via *web*. O sistema é uma forma de geração de informação sobre custos interno e externo, sendo uma possibilidade de garantir a participação social prevista na constituição, na Carta dos Direitos do Usuário do SUS e na Lei de Transparência. O sistema de gestão de custos, operacionalizado pelo SIGH-Custos, abriu perspectivas para que o gestor visualize e acompanhe melhor os processos, percebendo as situações críticas e as oportunidades de intervenção com a finalidade de melhorar a tomada de decisão e, assim, o controle e o planejamento. De maneira prática, permitiu o acompanhamento dos recursos alinhados com indicadores assistenciais, orientando as políticas de repasse e as normas regulamentadores do setor (Gonçalves *et al.*, 2016).

A despeito das potencialidades do sistema de Custeio por Absorção, foi relatado o desafio em homogeneizar e padronizar as informações nas unidades e integrar as diversas áreas, pois exige análise ampla da estrutura dos setores/unidades e uma cultura organizacional favorável à utilização dos custos como metainformação (Alemão *et al.*, 2010; Gonçalves *et al.*, 2016). Dallora *et al.* (2004) consideram que a metodologia não é a mais adequada para a saúde que possui grande volume de custos indiretos (*overheads*), podendo levar à tratamentos arbitrários e distorções nas informações devido ao rateio dos custos. Nesse sentido, Maria e Oliveira (2015) criticam a metodologia pela fragilidade em fornecer a evolução dos custos e de suas causas de maneira explícita.

Reforça-se, então, a importância de destituir o estigma da gestão de custos apenas como uma forma de cortar recursos e de sensibilizar os níveis organizacionais estratégico, tático e operacional, para as vantagens de um sistema de gestão de custos potente, eliminando análises superficiais (Jaques *et al.*, 2017; Gonçalves *et al.*, 2016). A fragilidade das informações sobre custos nos serviços de saúde ainda é muito incipiente, o que dificulta a implantação de um sistema de gestão de custos na área (Jaques *et al.*, 2017).

Outra metodologia analisada foi Plano-Sequência, utilizado apenas por Santos, Vasconcelos, Fraga, & Yoshitake, (2006). Segundo os autores, ele possui a finalidade de controle gerencial e trata-se de um plano descritivo da unidade. Para tal, Santos *et al.* (2006), em sua revisão bibliográfica associada ao estudo de caso de um laboratório clínico demonstra que os recursos precisam ser organizados, tais como: mão de obra direta (MOD), materiais diretos (MD), serviços diretamente relacionados às sequências (SD) e custos operacionais (CO), este último englobando os custos relacionados à depreciação, manutenções gerais, aluguéis, serviços de terceiros,

pessoal indireto e etc. A partir dessa organização sequencial, os custos são levantados seguindo a ordem: 1) levantamento do material consumido em cada sequência; 2) levantamento do tempo gasto em cada sequência da pré-análise; 3) identificação dos demais recursos consumidos em cada operação; 4) alocação dos custos aos procedimentos laboratoriais, de acordo com o volume de exame por sequência.

A vantagem da implantação da metodologia do plano-sequência na área da saúde está na criação de indicadores de desempenho e nas simulações de resultados possíveis, alterando as sequências. Santos *et al.* (2006) afirmam que a implantação desse método em um laboratório é adequada, pois o processo engloba uma sequência de tarefas. O rateio no sistema de custos tradicional pode gerar distorções devido ao compartilhamento de recursos para diferentes exames (sequência) e, por permitir o controle das diferentes etapas do processo, assim, como avaliar os custos.

Percebe-se pela análise dos demais artigos que o método Plano-Sequência apresentado por Santos *et al.* (2006) como um sistema de gestão de custos, embora tenha seu detalhamento e etapas, está alinhado com o método de Custeio Baseado por Atividade (ABC). Isto porque o conjunto de sequências, que é a base estruturante do método apresentado, se assemelha às atividades do método ABC.

Por fim, uma metodologia interna própria de gestão de custos foi apresentada por Marques, Souza & Moreira (2009). Trata-se do Sistema Estadual de Monitoramento do Centros Viva Vida, componente secundário da Rede de Atenção à Saúde Materno Infantil. Os autores detalham que o sistema interno funciona mediante dois formulários de coleta de dados que alimentam o sistema, chamados de ferramentas, são eles: o Informe de Produção Assistencial, que fornece informação sobre a produção por município de referência e procedimento realizado e o Demonstrativo Mensal Contábil Operacional (DMCO) que acompanha a contabilidade financeira. Alegam, ainda, que o sistema de monitoramento interno, criado pela Secretária Estadual, tem a potencialidade de gerar informações sobre a política pública. Contudo, ressaltam que o desafio está no fato de isto acontecer apenas nas áreas que já possuem indicadores, não acompanhando toda a produção assistencial.

Independentemente da metodologia escolhida para a implantação da gestão de custos na área da saúde, os artigos destacaram a relevância desse gerenciamento para a sustentabilidade das instituições. Observou-se que três artigos (Almeida & Borba, 2006, Almeida & Alberton, 2005; Reis & Pires, 2005) centraram as suas produções em discutir a relevância do Sistema de Gestão de Custos sob diferentes perspectivas sem abordar uma metodologia.

Almeida & Borba (2006) abordam em seu artigo a importância da informação na gestão de custos para a Secretária Municipal de Saúde para o acompanhamento, monitoramento e avaliação dos serviços prestados. Os autores entendem que a secretaria já utiliza índices de qualidades que podem ser a base para a organização e implantação do sistema de gestão de custos, entre eles foram citados: a satisfação da população, a redução do índice de doenças no município, a qualidade no atendimento e a resolução dos casos de doenças.

Embora a gestão de custos seja obrigatoriedade nos serviços de saúde, de 20 Secretárias Municipais de Saúde avaliadas, apenas duas possuíam o processo avançado (Almeida & Borba, 2006). As informações de custos que possuem são adquiridas esporadicamente ou utilizam apenas informações financeiras como orçamento, saldo e contas a pagar. A esse respeito, afirmam que essa situação se deve ao desconhecimento da lei de responsabilidade fiscal e a fragilidade na fiscalização por parte do governo federal.

Almeida e Alberton (2005), em seu artigo de reflexão, entendem que as informações de custo auxiliam os gestores nas tomadas de decisão e no controle dos processos internos potencializando ações e evitando desperdícios. Para isso, é importante que os gestores se impliquem com a temática e valorizem o conceito de custos dentro de suas organizações, entendendo o papel dos custos nas atividades, programas e projetos que empenhem no que diz respeito aos efeitos econômicos, financeiros e políticos, repercutindo diretamente na vida dos cidadãos que consomem os serviços. Salientam para o fato de o serviço público não vislumbrar o lucro, dessa forma, implantar a gestão de custos nos serviços de saúde significa melhorar a aplicação dos recursos e avaliar o seu uso, comparando com os retornos que o sistema dá à população. Outro aspecto sobre o sistema de saúde relaciona-se com a lógica da Rede de Atenção à Saúde, em virtude do SUS se orientar com base na Atenção Primária à Saúde, isto, por ser a porta preferencial de entrada do usuário ao sistema, tendo como uma das justificativas de que os custos com prevenção são menores do que os de tratamento e reabilitação. Os serviços que adotam um Sistema de Gestão de Custos efetivo são capazes de provar com precisão o quanto esses custos impactam na organização do SUS (Almeida & Alberton, 2005).

Em contrapartida às potencialidades discutidas pelos autores, reforçam que os gestores na saúde, muitas vezes, enfocam a transparência do que fizeram e não dão ênfase no custo de tais ações. Nesse sentido, Alemão *et al.* (2010) reforçam a importância da transparência dos dados referentes aos custos dos serviços de saúde.

Reis & Pires (2005) abordam a Gestão da qualidade na perspectiva do custo. Revelam que a Gestão da qualidade permite diferentes óticas, sendo a gestão de custos uma delas, por possibilitar a otimização dos resultados a partir dos subsídios que geram para a decisão dos gestores. Entretanto, as instituições de saúde ainda enfrentam o desafio de manter e fomentar indicadores monetários e de gerar evidências de desempenho para os clientes.

#### 4 CONCLUSÃO

Foi possível perceber com este estudo que as publicações a respeito da implantação da gestão de custos na área da saúde são escassas, fragilizando o compartilhamento de experiências entre as organizações e a produção do conhecimento.

Para as duas principais metodologias utilizadas na saúde pode-se destacar seus desafios e potencialidades. No Custeio por Absorção a abordagem é *top-down*, isto é, todos os custos são absorvidos pelos produtos/serviços (Ministério da Saúde, 2013b). A implantação desta metodologia exige o envolvimento em todos os níveis da organização – estratégico, tático e operacional, exigindo a mudança cultural na organização e sistematização para geração de informações dos diversos setores ou centros de custos de forma periódica, normalmente mensal. São apresentados como vantagens a mudança cultural com relação à gestão de custos, ao permitir a integração, diálogo e conhecimento entre diversas áreas na organização. Além disso, permite a geração de uma base de conhecimentos de custos compreendida como metainformação.

No Custeio ABC a abordagem é *bottom-up*, onde os custos são consumidos pelas atividades (Ministério da Saúde, 2013b). Foram apresentadas como potencialidades a possibilidade de identificação dos custos de serviços específicos, o consumo dos recursos por atividades, permitindo a análise do processo operacional e identificação de atividades que não agregam valor. Além disso, permite a identificação do custo de procedimentos em paralelo aos valores pagos pelo SUS. Como desafios

foram identificados o delineamento das atividades e direcionadores de custos e a definição de uma metodologia de implantação e utilização nas instituições.

A utilização das duas abordagens, de forma complementar, reduz a limitações e ampliam as potencialidades da utilização de metodologia única. Deve-se compreender que distintas metodologias apresentam resultados diferentes e estes devem ser alinhados aos objetivos estratégicos de cada organização. Portanto, a escolha da metodologia de custeio visa obtenção dos resultados que melhor alinhem a seus propósitos.

Conclui-se que, independente das metodologias utilizadas, a gestão de custos gera ganhos para as organizações. A alocação de custos apresenta informações que possibilitam decisões estratégicas e operacionais, geram necessidade de entendimento da abordagem do “melhor uso dos recursos” e não do “cortar custos” em saúde.

Neste entendimento, pode-se compreender que a gestão de custos em saúde visa a compreensão do gerenciamento dos recursos da saúde, pretendendo reduzir questões críticas de gestão, especialmente no setor hospitalar, mas comum a todas as organizações que são: necessidade de controle, estudo de ineficiências técnicas e alocativas e ampliação da qualidade dos serviços.

Desta forma, o conhecimento das potencialidades e desafios na implantação da gestão de custos na área da saúde são fundamentais nas buscas de alternativas que possibilitem a sua qualificação e fortalecimento, permitindo sua utilização como ferramenta de gestão na fundamentação de políticas públicas, nos estudos sobre o financiamento da saúde e redução de incertezas, além de maior transparência no uso dos recursos.

## REFERÊNCIAS

Alemão, M. M., Chaves, J. G., Drumond, H. A., & Valente, D. C. M. (2010).

Implantação do sistema de custos na maior rede hospitalar da América Latina: o caso da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG). *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 17.

Almeida, A. G., & Alberton, L. (2005). Gestão de custos na administração pública: aplicação em secretarias municipais de saúde. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Florianópolis, SC, Brasil, 12.

Almeida, A. G., & Borba, J. A. (2006). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 13.

Banco Mundial. (2007). *Brasil. Governança no Sistema Único de Saúde (SUS) do Brasil: melhorando a qualidade do gasto público e gestão de recursos*. Banco Mundial.

Cavalcanti, R. A. P., Silva, A. P. F., Falk, J. A., & Miranda, L. C. (2011). Aplicação do método de custeamento baseado em atividade em uma clínica de radiologia odontológica: um estudo de caso. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 18.

- Clements, B., Coady, D., & Gupta, S. (2012). *The economics of public health care reform in advanced and emerging economies*. Washington: International Monetary Fund.
- Dallora, M. E. L. V., Bonacim, C. A. C., Tanaka, C. S. F., & Silva, L. (2004). *Gestão De Custos Aplicada Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Porto Seguro, BA, Brasil, 11.
- Dowell, M. C. M., Ferreira, S. N., & Fritscher, A. M. (2021, 12 de abril). *O Sistema de custos: uma ferramenta para melhorar a qualidade do gasto público - Gestão fiscal*. BID Melhorando Vidas. Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/o-sistema-de-custos-uma-ferramenta-para-melhorar-a-qualidade-do-gasto-publico/> . Acesso em: 10 ago. 2021.
- Fama, R., & Habib, C. V. (1999). *Implantação do sistema do custeio abc em empresa prestadora de serviços de saúde: vantagens e limitações. Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, São Paulo, SP, Brasil, 6.
- Gonçalves, M. A., Fe, B. P., Alemão, M. M., Cunha, Y. F. F., & Braga, L. C. (2016). *O financiamento da saúde e a relevância das informações de custos no setor saúde pública: estudo da base de conhecimento de custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais - FHEMIG. Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Porto de Galinhas, PE, Brasil, 23.
- Jaques, N. D., Simoes, G. L., & Santos, M. S. (2017). *Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da FIOCRUZ. Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Florianópolis, SC, Brasil, 24.
- Kriptka R. M. L., Scheller, M., & Bonotto, D. L. (2015). *Pesquisa documental: considerações sobre conceitos e características na Pesquisa Qualitativa. Atas: Investigação Qualitativa em Educação*, 2: 243-247.
- La Forgia, G. M., & Couttolenc, B. F. (2009). *Desempenho hospitalar no Brasil: em busca da excelência*. São Paulo: Singular.
- Lei n. 8080*. (1990, 19 de setembro). *Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências*. Brasília: Diário Oficial da União.
- Maria, C. J., & Oliveira, J. A. L. (2015). *Custos no setor público: aplicação da contabilidade de custos nos serviços públicos de saúde municipais. Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 22.
- Marques, A. M. F., Souza, H. F., & Moreira, L. M. C. (2009). *O sistema estadual de monitoramento dos Centros Viva Vida e as bases para a implantação dos sistemas de custos na atenção secundária à saúde em Minas Gerais. Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Fortaleza, CE, Brasil, 16.
- Ministério da Saúde. (2013a). *Financiamento público de saúde*. Brasília: Organização Pan-Americana da Saúde. (Série ECOS. Economia da Saúde para a Gestão do SUS Eixo 1. Volume 1)

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

Organisation for Economic Cooperation and Development. (2010). *Value for money in health spending*. Paris: OECD Health Policy Studies.

Raimundini, S. L., Souza, A. A., Botelho, E. M., & Struett, M. A. M. (2003). Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Guarapari, ES, Brasil, 10.

Reis, L. G., & Pires, E. A. (2005). Sistemas de Gestão de Qualidade: Custos inerentes e o problema da descontinuidade. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Florianópolis, SC, Brasil, 12.

Santos, M. A., Vasconcelos, Y. L., Fraga, M. S., & Yoshitake, M. (2006). Gestão de custos em laboratório clínico. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 13.

Souza, A. A., Guerra, M., & Avelar, E. A. Proposta de metodologia para a implantação do sistema de custeio baseado em atividades para organizações hospitalares. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Fortaleza, CE, Brasil, 16.

Tribunal de Contas da União. (2009). *Critérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. Brasília: Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos.