



XXXII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2025
-Campo Grande / MS -



Uso de direcionadores de custos na melhoria do processo de custeio em hospitais públicos

Tágliã Nara Medeiros Bezerra de Souza (UFRN) - taglianara@gmail.com

Alexandre Alves de Souza (UFRN) - alexandre.eeccam@gmail.com

Maria Luiza Cesário de Oliveira (UFRN) - contato.luizacesario@gmail.com

Isadora Mariz de Medeiros (UFRN) - isadora.mariz2002@gmail.com

Denise Pereira Teixeira (UFRN) - denise.teixeira.126@ufrn.edu.br

Sócrates Dantas Lopes (UFRN) - sdlcaico@gmail.com

Resumo:

O estudo analisou a aplicação de direcionadores de custos para aprimorar o processo de custeio em hospitais públicos. Utilizando uma abordagem qualitativa, descritiva e estudo de caso, a pesquisa incluiu levantamentos bibliográficos, visitas in loco e análise de documentos da instituição hospitalar. A metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi aplicada para alocar custos de maneira mais precisa, reduzindo distorções dos métodos tradicionais e identificando áreas para otimização de recursos. A análise permitiu calcular custos unitários por departamento, evidenciando setores de maior consumo e oportunidades de eficiência. Os resultados apontaram que o custo com Pessoal é o principal item de custo na instituição, representando 75,35% dos custos totais. Apesar de limitações no acesso a dados detalhados, o estudo reforça a relevância do uso de direcionadores de custos para decisões estratégicas e sustentabilidade financeira em instituições hospitalares. Conclui-se que o uso de direcionadores de custos associados ao método de custeio ABC é uma ferramenta essencial para melhorar a gestão de custos no setor público, promovendo maior qualidade e eficiência na alocação dos custos indiretos além de proporcionar um maior volume de custos indiretos identificados aos setores, reduzindo a ocorrência de distorções nos resultados dos custos.

Palavras-chave: Direcionadores de Custos. Custeio ABC. Hospitais Públicos.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Uso de direcionadores de custos na melhoria do processo de custeio em hospitais públicos

RESUMO

O estudo analisou a aplicação de direcionadores de custos para aprimorar o processo de custeio em hospitais públicos. Utilizando uma abordagem qualitativa, descritiva e estudo de caso, a pesquisa incluiu levantamentos bibliográficos, visitas in loco e análise de documentos da instituição hospitalar. A metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi aplicada para alocar custos de maneira mais precisa, reduzindo distorções dos métodos tradicionais e identificando áreas para otimização de recursos. A análise permitiu calcular custos unitários por departamento, evidenciando setores de maior consumo e oportunidades de eficiência. Os resultados apontaram que o custo com Pessoal é o principal item de custo na instituição, representando 75,35% dos custos totais. Apesar de limitações no acesso a dados detalhados, o estudo reforça a relevância do uso de direcionadores de custos para decisões estratégicas e sustentabilidade financeira em instituições hospitalares. Conclui-se que o uso de direcionadores de custos associados ao método de custeio ABC é uma ferramenta essencial para melhorar a gestão de custos no setor público, promovendo maior qualidade e eficiência na alocação dos custos indiretos além de proporcionar um maior volume de custos indiretos identificados aos setores, reduzindo a ocorrência de distorções nos resultados dos custos.

Palavras-chave: Direcionadores de Custos. Custeio ABC. Hospitais Públicos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

As instituições hospitalares públicas enfrentam desafios significativos para gerenciar os recursos disponíveis, se agravando diante da necessidade de melhorar o processo de eficiência dos gastos públicos, esse cenário reforça a necessidade do uso de instrumentos gerenciais que possibilitem aos gestores administrar de forma eficaz e eficiente os recursos empregados na realização das atividades, para garantir o cumprimento de suas obrigações (Blanski, Silva & Oliveira, 2015).

Considerando as desvantagens dos modelos tradicionais de custeio, que utilizam métodos de rateios baseados no volume de material direto (Berliner & Brimson, 1988) ou no custo com mão de obra direta (Miller & Vollmann, 1985; Collins & Werner, 1990) que podem gerar distorções e comprometer a tomada de decisão, a gestão dos recursos em instituições de saúde, por ser algo complexo, demanda processos de alocação de custos cada vez mais precisos e adequados, com uso de direcionadores que possam alocar com mais segurança os custos indiretos.

Nesse contexto, o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi projetado para fornecer informações mais precisas para suportar o processo de tomada de decisões dos gestores, e conforme o framework de Kaplan e Cooper (1988a), e passou a utilizar *cost drivers* não unitários, conhecidos na literatura brasileira como direcionadores de custos (Banker & Johnston, 2007; Cooper & Kaplan, 1988a; Kaplan & Cooper, 1998b), tornando-se especialmente relevante para setores como o hospitalar, cuja atividade demanda uma série de serviços de apoio às

atividades fins, onde a gestão eficiente dos recursos é crucial para a melhoria da tomada de decisão e da realização do gasto público (Allain & Laurin, 2018).

Essa abordagem está diretamente alinhada com as diretrizes do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), instituído pela Portaria nº 55 de 10 de janeiro de 2018. Essa política pública do Ministério da Saúde visa aprimorar a gestão de custos no Sistema Único de Saúde (SUS), promovendo o uso eficiente dos recursos disponíveis. O PNGC reconhece a importância de informações precisas sobre os custos das atividades realizadas, reforçando a necessidade de ferramentas gerenciais, como o custeio baseado em atividades, para subsidiar os gestores de saúde na tomada de decisões.

Conforme estabelecido na Portaria nº 55/2018, o objetivo central do PNGC é "gerar e incentivar a efetiva utilização da informação de custos pelos gestores de saúde, no intuito de otimizar o desempenho do SUS". Para alcançar esse propósito, o programa define diretrizes que incluem a implantação de metodologias padronizadas para apuração de custos, a formação de capacidades técnicas em gestão financeira e a promoção de uma cultura de custos no SUS. Essas diretrizes visam assegurar uma gestão mais eficiente e sustentável, alinhada aos desafios de utilização responsável dos recursos públicos.

Nesse contexto, a análise realizada no presente estudo dialoga diretamente com os objetivos do PNGC, oferecendo contribuições práticas e estratégicas. Ademais, o estudo transcende a aplicação prática ao ampliar o conhecimento acadêmico sobre gestão de custos em hospitais, conectando as áreas de contabilidade, administração e economia da saúde. Essa abordagem não apenas criará uma base sólida para futuras pesquisas, mas também servirá como estudo de caso prático para o ensino de gestão de custos hospitalares, contribuindo para a formação de profissionais mais capacitados para enfrentar os desafios do setor.

A problemática central da pesquisa, que envolve a identificação e o uso de direcionadores de custos, será abordada por meio de uma análise detalhada das atividades realizadas em uma instituição hospitalar para responder a seguinte questão de pesquisa: o uso de direcionadores de custos melhora o processo de custeio em hospitais públicos?

O objetivo deste estudo é demonstrar como o uso de direcionadores de custos melhora o processo de custeio em hospitais públicos e torna-se importante pois os estudos miram nos custos de pacientes e/ou procedimentos (Keel et al., 2017), não adentrando em aspectos voltados a inserção desse ferramental nos sistemas de informações organizacionais. Essa abordagem investigará o detalhamento dos setores de apoio e operacional, atividades geradoras de itens de custos, direcionadores de custos e a aplicação dos direcionadores no processo de alocação dos custos indiretos aos setores produtivos finais, como ferramenta para determinação dos custos totais e unitários. Espera-se proporcionar insights sobre como otimizar processos e melhorar a eficiência na alocação de recursos.

A estrutura do trabalho reflete essa preocupação ao discutir, inicialmente, o comportamento dos custos em hospitais, seguido por uma análise dos fundamentos do custeio baseado em atividades e no uso dos direcionadores de custos enquanto metodologia para alocar de forma eficiente os custos envolvidos. Assim, o estudo não apenas se alinha aos objetivos do PNGC, mas também contribui com a construção de uma cultura de gestão de custos no setor hospitalar, promovendo avanços práticos e acadêmicos que fortalecem tanto a instituição analisada quanto o sistema de saúde como um todo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Comportamento dos Custos Hospitalares

Souza Arruda et al. (2019) afirmam que as entidades hospitalares são organizações complexas pela diversidade de atividades que são desenvolvidas, compreendendo os serviços de saúde com setores de apoio administrativo, intermediário, setores de apoio à pesquisa e as atividades fins. Em geral, o foco é a prestação de serviços inerentes a diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem de pacientes (Gulati et al, 2018). Com o intuito de prestar serviços de qualidade, estas entidades demandam por investimentos em ativos fixos e tecnológicos, bem como trabalho de profissionais oriundos de diversas áreas e um expressivo aparato de outras atividades que viabilizam a atividade fim do hospital (Mercier & Naro, 2014; Moons, Waeyenbergh & Pintelon, 2019), demandando o uso de ferramentas que possam alocar os custos dos setores de apoio e intermediários às atividades fins (Anderson et. al., 2020).

Conceitualmente, custos hospitalares são entendidos “como os gastos relativos a materiais e serviços utilizados na produção médica do hospital”. São exemplos desses: o consumo de material médico e medicamentos, a utilização dos gêneros alimentícios nas refeições dos pacientes. Ao final, esses custos devem orientar a formulação de preços, a negociação com clientes em potencial, além de servir como indicador da eficiência da produção médica e da utilização dos recursos pelos gestores (Martins, 2000).

Semelhante a outras empresas que produzem bens e serviços, Lopes (2013) considera “o hospital – seja ele prestador de serviço de saúde pública ou privada - uma entidade transformadora de recursos.” Pois segundo ele, o hospital utiliza os recursos físicos, humanos e tecnológicos de que dispõe para fornecer serviços saúde à população. Lopes (2013) afirma ainda que esses recursos possuem um custo, mesmo que a instituição que os utilize não realize nenhum gasto direto por eles, sendo esse custo compensado quando da entrega do serviço, por meio de pagamento direto pelo usuário, no caso de planos de saúde ou pelo SUS.

A tomada de decisão, além da necessidade da otimização do gasto em virtude do forte incremento mundial, deve ser norteadada pela qualidade dos serviços prestados no ambiente hospitalar (Xu et al, 2019). Para além de eficientes, os cuidados de saúde têm que entregar valor para seus usuários, o que não acontece sem uma compreensão dos custos envolvidos (Akhavan et al., 2016). Dentre as abordagens existentes na avaliação de custos em hospitais, são comumente estudadas na literatura a análise de custos associados aos procedimentos e/ou pacientes; e uma voltada para o mapeamento das etapas do processo e dos custos decorrentes (Gulati et al., 2018; Chagas, 2019; Etges et al., 2019).

Segundo Ahmadi, Msel & Hostetler (2019) outra abordagem apontada na literatura para investigar o tema abrange a eficiência das operações hospitalares em suas logísticas internas que englobam a gestão de suprimentos e insumos, setor que apresenta uma alta complexidade e na gestão dos custos hospitalares com foco na geração de valor dos serviços (Moons et al., 2019), para isso, é necessário a criação de centros de custos que identifiquem os processos, setores e recursos interligados. A maneira de apropriar o custo por centros de custos implica na identificação de unidades de serviços produzidos e consumidores de recursos em cada um dos centros de custos definidos para o hospital através direcionadores de custos e de sistemas de gestão.

2.2 Direcionadores de Custos

Martins (2010) define o direcionador como o fator que determina ou influencia a forma como os produtos utilizam as atividades, sendo a base para atribuir os custos das atividades aos produtos. Nesse contexto, os direcionadores de custo não funcionam como meros dispositivos de alocação, mas representam a demanda que as saídas exercem sobre cada atividade. Em outras palavras, eles atuam como um fator de associação entre os recursos empregados e as atividades realizadas (Cooper & Kaplan, 1992).

Segundo Santos, Catânio e Abbas (2020) na literatura internacional o termo “direcionadores” é apresentado como *cost drivers*. Blocher, Stout e Cokins (2010) e Amorim-Melo et al. (2014) definem direcionadores como qualquer fator que possui um efeito de mudança no comportamento dos custos porque sugere um detalhamento do total dos custos. Nesse contexto os direcionadores de custos podem ser um evento, uma atividade, um processo, um indicador, entre outros, que causam alterações nos custos (Amorim-Melo et al., 2014; Toompuu & Põlajeva, 2014), sendo um elemento importante para a compreensão do comportamento dos custos de uma organização (Cokins e Gary, 2002; Cokins e Căpușneanu, 2010; Berliner e Brimson, 1988).

Em seu estudo Santos, Catânio e Abbas (2020) afirmam que as pesquisas indicam a possibilidade de uma complexa interação de um conjunto de direcionadores de custos, que auxiliam na compreensão do efeito destes sobre o comportamento dos custos, que podem ser entendidos como efeito mudança (Shank, 1989; Shank & Govindarajan, 1993) de forma que estes (os comportamentos) podem ser compreendidos a partir de uma relação entre o total dos custos e seu conjunto de direcionadores (Sheng, 2009).

A relação entre o total dos custos e seu conjunto de indicadores podem afetar os mecanismos de saídas de recursos (outputs) (Hansen & Mowen, 2007). O efeito mudança nos outputs está intimamente relacionado com o princípio da causa e efeito. Esta relação ocorre a partir de direcionadores, que representam variáveis, para os custos que são incorridos pelas atividades (Berliner & Brimson, 1988; Bokor, 2010; Horngren, Datar, & Rajan, 2014). Por isso, há uma relação de causa e efeito entre fator de custo e montante de custos. Tal relação refere-se aos *cost drivers*, pois causam mudanças nos custos e impactam nas atividades (Cokins, 2002; El Kelety, 2006; Hansen & Mowen, 2007; Horngren et al., 2014), os quais guardam uma relação de homogeneidade de custos (Chea, 2011). As oscilações que ocorrem nas atividades são observadas através de eventos (Cokins, 2002), e, com base nos parágrafos anteriores, é possível inferir que estas oscilações são observadas a partir das variações nos montantes de custos. A Figura 1 exibe a definição genérica de *cost driver* a partir dos conceitos expostos por Santos, Catânio e Abbas (2020).

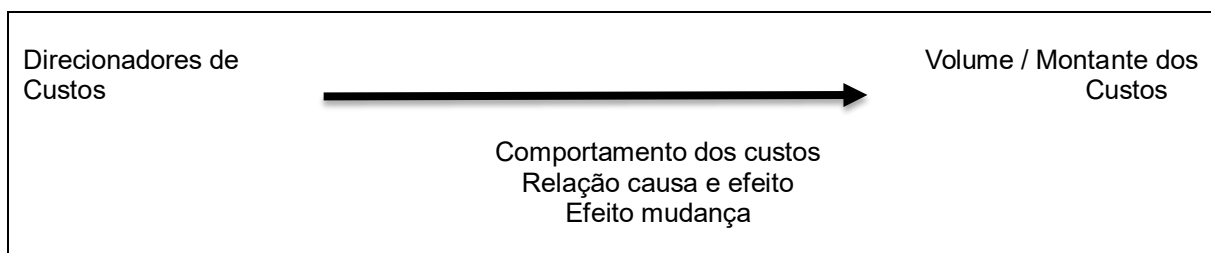


Figura 1 – Representação da definição genérica de *cost driver*

Fonte: Santos, Catânio e Abbas, 2020

A sistematização da pesquisa de Santos, Catânio e Abbas (2020) representa uma síntese de definições que esclarecem a diferença entre os termos direcionadores de atividades e direcionadores de custos, quando afirma por meio de outros estudos internacionais como os de Cokins (2002), El Kelety (2006), Hansen e Mowen (2007), Sheng (2009) e Horngren et al. (2014), que explicam o comportamento dos custos através dos *cost drivers*, o qual relacionam estes com os montantes de custos e com as atividades, admitindo diversas possibilidades de escolhas de *cost drivers* por meio das variáveis A, B, C e D, onde A refere-se aos determinantes dos custos, B refere-se de aos recursos, C refere-se aos custos das atividades e D refere-se aos objetos de custos ou produtos/serviços que são relativos as saídas (Figura 2).

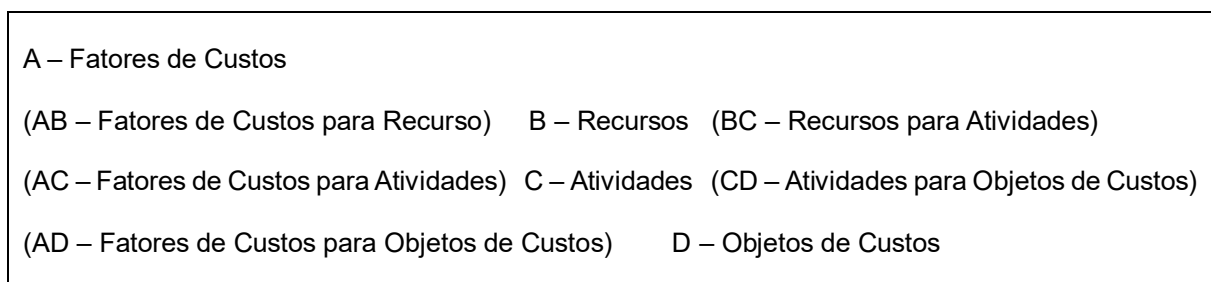


Figura 2 – Representação da definição genérica de *cost drivers*

Fonte: Santos, Catânio e Abbas, 2020

De acordo com Slavov e Takahashi (2010) compreendemos que os determinantes de custos são diferentes de direcionadores de custos. Os determinantes são compreendidos como os fatores que são responsáveis pela geração, existência ou ausência de um elemento de custos de uma entidade, enquanto que os direcionadores de custos são fatores que relacionam o consumo de recursos às atividades e relacionam os recursos consumido pelas atividades aos objetos de custos (produtos), gerando o custo do produto (Santos, Catânio e Abbas, 2020).

Os direcionadores de custos são classificados por Cokins (2002) como *resource drivers* (custos dos recursos às atividades), *activity drivers* (custos das atividades aos objetos de custos) e *cost object drivers* (custos de objetos para outros objetos de custos), esses representam a relação BC e CD da figura 2.

A maneira como os produtos/serviços consomem atividades e servem para custear os objetos de custos, indica a relação entre a atividade e os objetos de custos (Martins, 2003). A quantidade ou percentual de cada direcionador de atividade é denominado fator de consumo de atividade. Para Nakagawa (1994), o direcionador de custos de atividade é o mecanismo utilizado para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Com relação à quantidade de direcionadores de custos, Nakagawa (1994, p. 75) destaca que eles variam conforme os seguintes aspectos:

- Objetivos (precificação, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria da qualidade, flexibilidade, tempo de entrega, etc.) e o nível de precisão que se deseja alcançar através do ABC que está sendo desenvolvido;
- Participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas em relação ao custo de conversão, considerando o número de itens (contas) e seus valores;
- Complexidade operacional da empresa, em termos de produtos

(diversidade de volumes, materiais utilizados, tamanhos, mix de produtos, número de componentes, tecnologias, etc.) e da diversidade de clientes, mercados atendidos, número de itens vendidos, sistemas, canais de distribuição, etc.;

- d) Disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura, etc.).

O autor observa, ainda, que há uma ampla variedade de direcionadores que podem servir como base para a alocação de custos aos produtos. Já no custeio tradicional, os direcionadores vinculados ao volume são bastante limitados, comprometendo significativamente a eficácia das informações obtidas dessas avaliações.

Segundo Nakagawa (1994), três fatores são levados em consideração ao escolher os direcionadores:

- a) Facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos direcionadores de custos;
- b) Grau de correlação com o consumo de recursos (determinação estatística);
- c) Efeitos comportamentais que podem oferecer os maiores riscos na escolha dos direcionadores de custos, já que esses serão utilizados na avaliação do desempenho das atividades e consequentemente, dos funcionários.

Martins et al. (2012) e Slavov e Takahashi (2010) explicam que os direcionadores de custos superam o conceito tradicional de custos fixos e variáveis, permitindo uma análise mais detalhada de fatores que vão além do volume de produção. Por exemplo, na área de compras, o custo da atividade de aquisição pode variar conforme o número de pedidos negociados com fornecedores, mas permanecer fixo em relação à quantidade de produtos fabricados. Assim, os direcionadores de custos são identificados como os fatores que determinam ou influenciam o custo de cada grupo de recursos, vinculados a uma atividade específica.

Além disso, Fritzsche (1997) destaca que os direcionadores de custo são atribuídos de forma subjetiva, dependendo do nível de detalhamento das atividades e do controle exercido. Esses fatores devem ser aprimorados para garantir a confiabilidade das informações geradas pelo sistema de custeio, especialmente no médio prazo.

3 METODOLOGIA

A partir da necessidade de observação dos processos para a implementação do método de custeio ABC em hospitais, tomando como ponto inicial a identificação dos direcionadores de custos que compõem a cadeia de valor de um hospital público, capazes de medir os níveis de consumo dos recursos, este trabalho se caracteriza como pesquisa de campo desenvolvida através de estudo de caso, modalidade de pesquisa que é aplicada em estudos que se deseja compreender situações específicas e que objetivam aprofundar determinados assuntos (Yin, 2001).

Quanto aos objetivos do estudo, este trabalho classifica-se como pesquisa descritiva, (Gil, 2002), com problema de abordagem do problema, aplicada a estudos que buscam analisar com maior profundidade as questões teóricas a partir das relações, processos e fenômenos identificados no campo (Minayo, 2001). A pesquisa foi realizada em um hospital de referência em urgência, emergência, trauma e UTI 24 horas, localizado na cidade de Caicó-RN, que atende cidades da região do Seridó Potiguar e do Sertão da Paraíba. Com uma equipe composta por 664 pessoas, 507 servidores lotados na Secretaria de Saúde do Estado, 72 servidores cedidos pela

Secretaria Estadual de Saúde, 51 pela Associação dos Municípios do Seridó e 34 profissionais terceirizados que atuam na segurança, vigilância e limpeza. O hospital realiza cerca de dois mil atendimentos mensais, dentre eles, em média 250 internações mensais. A estrutura conta com 77 leitos, sendo 42 leitos com enfermaria de adulto, destinados para a Clínica Cirúrgica, Clínica Médica, 2 para Psiquiatria e 1 para isolamento, além de uma UTI com 10 leitos e 25 leitos para o setor de urgência e emergência. O hospital também dispõe de atendimento ambulatorial em Ortopedia, reforçando seu papel essencial na assistência à saúde da Região.

Os procedimentos técnicos de coleta de dados seguiram um percurso metodológico caracterizado como triangulação de dados e dividido em três fases distintas: pesquisa bibliográfica com o objetivo de abordar os conceitos teóricos necessários para identificar as variáveis que embasaram o processo de coleta de dados e suas análises. A visita *in loco* que objetivou coletar dados e informações referentes aos custos da instituição do mês de dezembro de 2024, os documentos coletados foram as planilhas com o detalhamento dos valores dos custos por setor, centros de custos, itens de custos, atividades e direcionadores utilizados, disponíveis no Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) que compõem o Plano Nacional de Saúde (PNS) do Ministério da Saúde. Foram realizadas três visitas junto ao setor de Recursos Humanos do hospital, que nos forneceu informações para detalhamento da estrutura do hospital, quanto aos seus setores, departamentos, serviços, pessoal, porte e capacidade.

A análises foram realizadas com base na proposta metodologia de Santos, Catânia e Abbas (2020), que descreve um percurso a partir do custeio ABC e do uso de direcionadores de custos, que propôs identificar: A – os fatores de custos para indicar os determinantes ou setores em que os custos são gerados, B – os recursos, C – as atividades e D – os objetos de custos.

Na primeira análise realizada permitiu elaborar um detalhamento do fluxo dos custos dos determinantes de custos (atividades que são geradoras de custos), dos direcionadores e quantidades aplicados em cada atividade existentes na estrutura do hospital. A segunda análise foi realizada para relacionar os itens de custos por atividades e setores, demonstrando a estrutura de custos existente no hospital e como os recursos são alocados às atividades. A última análise foi realizada a partir dos departamentos, os custos foram direcionados através de direcionadores e das atividades de cada setor/departamento permitindo transferir os custos dos setores de apoio para os setores produtivos, para então calcular os custos totais e unitários dos serviços prestados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Análise dos itens de custos, atividades e direcionadores de custos

O Quadro 1 categoriza as atividades hospitalares em três níveis – administrativa, intermediária e final, nessa etapa foram descritos os determinantes dos custos, ou seja, atividades geradoras dos custos nos setores de apoio e fins do hospital, é nessa etapa que ocorre a identificação dos custos diretos a cada setor (Quadro 1).

Baseado na metodologia proposta por Santos, Catânio e Abbas (2020) citamos como exemplo o Almoxarifado, que é o setor responsável por armazenar e distribuir materiais necessários para a execução de atividades em diferentes setores, a alocação dos custos do almoxarifado para os setores que recebem apoio dele é

realizada através do direcionador itens atendidos. É importante mencionar que o custo dos itens repassados do almoxarifado para os demais setores é identificado a partir das especificações do material destinado, logo esse custo passa a ser um custo indireto identificado ao setor que está recebendo, além disso, é repassado também o custo do próprio almoxarifado, alocado a partir do direcionador e da quantidade levantada no período para cada setor que recebeu apoio.

Centros de Custos	Direcionadores	Quantidade
Determinantes de Custos – Setor Administrativo		
Almoxarifado	Item atendido	2.005
Central de Abastecimento Farmacêutico – CAF	Item Dispensado	194.448
Compras	Processos de Compras	3
Farmácia Hospitalar	Item Dispensado	134.991
Faturamento	Prontuários Faturados	328
Informática	Ordem de Serviço Atendida	83
Manutenção	Ordem de Serviço Atendida	52
Necrotério	Liberação de Cadáver	47
NIR	Paciente Regulado	511
Núcleo de Educação Permanente	Funcionário Capacitado	27
Ouvidoria	Atendimento	9
Recepção	Prontuário	6.133
Determinantes de Custos – Setor Intermediários		
CME	Pacote Esterilizado	4.570
Laboratório de Análises Clínicas	Exame	8.365
Maqueiro	Atendimento	1.262
Núcleo de Segurança do Paciente	Atendimento	5
Radiologia	Exame	1.281
Residência Médica	Aluno/Mês	6
Sala de Gesso	Procedimento	220
SAME	Prontuário	63
Serviço de Fisioterapia	Atendimento	2.920
Serviço de Nutrição Dietética	Refeição	14.794
Serviço de Nutrição Enteral	Refeição	559
Serviço de Odontologia	Atendimento	112
Serviço de Psicologia	Atendimento	313
Serviço de Vigilância Epidemiológica	Notificação	300
Serviço Social	Atendimento	4.002
Tomografia Computadorizada	Exame	652
Transporte de Pacientes	Km Rodado	1.324
Ultrassonografia (Geral e de Especialidades)	Exame	19
Determinantes de Custos – Setor Final		
Ambulatório de Ortopedia e Traumatologia	Atendimento	575
Centro Cirúrgico	Cirurgia	103
Pronto-Socorro	Atendimento	5.328
Clínica Cirúrgica	Paciente/Dia	153
Clínica Médica	Paciente/Dia	628
UTI	Paciente/Dia	230

Quadro 1 – Detalhamento dos centros de custos e direcionadores

Fonte: Elaborado pela autora (Dezembro/2024)

Nesta etapa da pesquisa foi possível destacar a complexidade e a relação entre os setores, evidenciando uma grande quantidade de direcionadores de custos utilizados para receber e repassar os recursos entre os setores, com detino final nos objetos de custo. Esse percurso aponta para a necessidade de maior integração no

controle para permitir o desenvolvimento de análises e melhoria no processo de gestão dos custos.

Itens de Custos e Valor dos Recursos Consumidos em Dezembro/2024	Valor R\$	(%)
Pessoal	3.496.441,26	75,35
Custo Total com Recursos Humanos	2.755.409,02	59,38
Remuneração a Pessoal Estatutário – Municipal	646.787,24	13,94
Serviços Médicos	94.245,00	2,03
Material de Consumo	376.784,85	8,12
Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	4.329,93	0,9
Gases Medicinais	6.477,25	0,14
Gás Engarrafado GLP	7.329,60	0,16
Gêneros de Alimentação	111.002,75	2,36
Material de Cama, Mesa e Banho	399,40	0,01
Material de Copa e Cozinha	5.554,50	0,12
Material de Expediente	1.514,16	0,03
Material de Limpeza	15.586,51	0,34
Material Elétrico e Elétrico	64,15	0,01
Material Laboratorial	13.270,98	0,29
Material Médico-Hospitalar	53.276,99	1,15
Material para Reabilitação (OPME)	35.899,42	0,77
Material Radiológico	396,00	0,01
Medicamentos	82.682,31	1,78
Nutrição Enteral	9.737,46	0,21
Outros Materiais de Consumo	357,46	0,01
Peças e Acessórios para Equipamentos e Materiais Permanentes	4.241,98	0,09
Produtos de Lavanderia	24.664,00	0,52
Serviços de Terceiros	692.231,41	14,91
Aluguel de Veículos	19.810,80	0,43
Locação de Equipamento de Laboratório	21.506,49	0,46
Serviços de Coleta de Resíduos de Serviços de Saúde	9.610,51	0,21
Serviços de Dosimetria	411,66	0,01
Serviços de Lavanderia	17.031,68	0,37
Serviços de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	43.942,18	0,95
Serviços de Manutenção - Gases Medicinais	1.558,50	0,03
Serviços de Manutenção e Conservação de Bens Móveis	17.913,41	0,39
Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos	30.000,00	0,65
Serviços de Maqueiro/Padoleiro	32.145,05	0,69
Serviços de Transporte	5.217,05	0,11
Serviços de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	108.706,60	2,34
Serviços de Controle de Vetores e Pragas Urbanas	450,06	0,01
Serviços de Limpeza e Conservação	171.503,26	3,70
Serviços de Vigilância e/ou Segurança	59.629,24	1,28
Serviços Médico-Hospitalares	152.794,92	3,29
Despesas Gerais	75.088,62	1,62
Serviços de água e Esgoto	1.543,80	0,03
Serviços de Energia Elétrica	73.544,82	1,58
Total dos Custos em Dezembro de 2024	4.640.546,14	100%

Quadro 2 – Itens de Custos e Valor dos Recursos Consumidos em Dezembro/2024

Fonte: Elaborado pela autora (Dezembro/2024)

O Quadro 2 apresenta os itens de custos, o valor dos custos dos recursos consumidos no período em cada um e o percentual de cada item em relação ao total dos custos do período. Os custos totais do hospital em dezembro de 2024 somaram R\$ 4.640.546,14 e se originaram de 39 itens de custos diferentes, sendo o Item Pessoal o principal custo do hospital, representando 75,35% do total dos custos, seguido pelos itens de Serviços de Terceiros com 14,91% do total, Material de Consumo com 8,12% e Despesas Gerais com 1,62% do total dos custos.

Os recursos consumidos pelos itens de custos apresentados no Quadro 2 representam os custos diretos e indiretos do hospital. Com base na metodologia proposta por Santos, Catânio e Abbas (2020) nesta etapa os recursos são alocados dos setores de apoio através do direcionadores de custos para os itens de custos que são consumidos nos demais setores, esse processo visa identificar o consumo dos custos indiretos (recursos) em cada atividade, transformando um custo indireto em custo indireto identificado.

Quanto aos custos diretos, a exemplo do item do gasto com pessoal, é importante mencionar que esse recurso é um Custo Direto porque dentro da estrutura organizacional do hospital é possível identificar a quantidade de pessoas que trabalhando em cada atividade e em cada setor, logo o custo é direcionado de forma direta, dispensando a necessidade de alocação de outros setores.

O quadro 3 apresenta o resultado da alocação dos recursos das atividades de apoio para os objetos de custos, que são os serviços prestados aos pacientes. Segundo Santos, Catânio e Abbas (2020) é nessa fase que se mensuram os valores de saídas, ou seja, o custo unitário por paciente. Dessa forma, o quadro apresenta o custo total por atividades fim, que recebeu custos diretos e os custos indiretos identificados de outros setores (de apoio), evidenciando a distribuição de custos totais e o custo unitário por atendimento/paciente em cada setor do hospital.

Itens de Custos	Ambulatório Ortopedia	Centro Cirúrgico	Pronto Socorro	Clínica Cirúrgica	Clínica Médica	UTI
Custo Total Com RH	97.125,53	641.799,04	816.771,55	416.281,02	491.174,15	292.257,73
Estatutários	115.357,14	93.757,14	243.007,14	12.357,14	86.014,28	96.294,40
Serviços Médicos	0,00	0,00	0,00	0,00	94.245,00	0,00
Material de Consumo	3.626,79	41.922,80	56.299,98	93.200,87	90.654,22	91.080,19
Serviços de Terceiros	873,68	201.894,02	146.808,05	92.214,15	97.682,36	152.759,15
Despesas Gerais	5.294,37	15.327,51	16.752,56	12.468,53	14.253,21	10.992,44
Custo Total	222.277,51	994.700,51	1.279.639,28	626.521,71	874.023,22	643.383,91
Quantidade	575	103	5.328	153	628	230
Custo Unitário	386,57	9.657,29	240,17	4.094,91	1.391,76	2.797,32

Quadro 3 – Custos Total e Unitário das Atividades Finais

Fonte: Elaborado pela autora (dezembro/2024)

Destacando as variações no custo unitário, o Centro Cirúrgico e a Clínica Cirúrgica possuem os maiores custos unitários (R\$ 9.657,29 e R\$ 4.094,91), enquanto o Pronto Socorro, com maior volume de atendimentos (5.328), apresentou um elevado volume de custo total (R\$ 1.279.639,28), no entanto, quando calculado de forma unitária apresenta o menor custo unitário (R\$ 240,17) dentre todos os setores.

4.2 Discussão dos Resultados

Este estudo tinha o objetivo de analisar se o uso de direcionadores de custos como ferramenta para melhorar o processo de alocação dos custos, os resultados desta pesquisa estão de acordo com os resultados de Dwivedi e Chakraborty (2015), a utilização de direcionadores de custos e atividades contribuiu significativamente para o processo de custeamento, especialmente em um ambiente complexo como o do hospital analisado, permitindo maior precisão na alocação de custos indiretos às atividades e, conseqüentemente, aos serviços. O uso dessa abordagem permite reduzir distorções comuns nos métodos tradicionais e facilitar a identificação de processos mais onerosos e potenciais desperdícios. Dessa forma, os gestores podem utilizar essas informações para otimizar os recursos disponíveis, definir valores mais justos e priorizar áreas críticas para cortes ou investimentos.

Além disso, o uso dos direcionadores de custos contribuiu significativamente para o planejamento estratégico, ao evidenciar como variáveis como número de atendimentos, tempo de internação e uso de insumos influenciam o custo total. Essa visão detalhada permitiu alinhar os custos às demandas institucionais, promovendo maior sustentabilidade financeira e qualidade nos serviços prestados. Essa abordagem não só otimizou a gestão financeira, mas também criou subsídios estratégicos para decisões mais assertivas e alinhadas aos objetivos do hospital.

A análise dos resultados revelou que o custo total do hospital no mês de dezembro de 2024 somou R\$ 4.640.546,14, sendo o Item de Pessoal o responsável por 75,35% do total (R\$ 2.904.686,07). Esse dado evidencia a relevância dos custos com pessoal em um ambiente hospitalar, destacando a necessidade de estratégias que otimizem a gestão de recursos humanos. Outras categorias significativas incluíram serviços de terceiros (R\$ 69.231,41 ou 14,91%) e materiais de consumo (R\$ 376.784,85, ou 8,12%), refletindo a complexidade e a demanda por insumos essenciais para o atendimento hospitalar.

A utilização do método de direcionadores com base na metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) mostrou-se essencial para o processo de custeamento, contribuindo para maior precisão na alocação dos custos. A metodologia permitiu identificar áreas mais onerosas e potenciais desperdícios, subsidiando gestores na tomada de decisões estratégicas, como a definição de valores mais justos e a priorização de cortes ou investimentos em áreas críticas. Por exemplo, o custo unitário da UTI foi de R\$ 2.797,32 por paciente, enquanto na clínica cirúrgica atingiu R\$ 9.657,29, evidenciando a alta intensidade de recursos exigidos nessas áreas.

Além de melhorar a alocação de custos indiretos, o uso de direcionadores chamou a atenção para a necessidade da análise detalhada do comportamento de variáveis como número de atendimentos, tempo de internação e uso de insumos, indicando que outros estudos podem ser realizados para aprofundar a discussão e o uso de outras metodologias, como é o caso do TDABC. Essas informações foram fundamentais para alinhar os custos às demandas institucionais, promovendo maior sustentabilidade financeira e qualidade no atendimento. Custos operacionais, como serviços de apoio à administração (R\$ 108.706,60) e serviços de limpeza e conservação (R\$ 171.503,26), também foram identificados como áreas que podem ser otimizadas.

Por outro lado, algumas limitações no acesso a dados dificultaram a análise mais aprofundada de determinados custos. Apesar dessas restrições, foi realizada uma avaliação com as informações disponíveis, o que evidenciou fragilidades na

estrutura de sistema em uso no hospital. A ausência de dados mais detalhados, como o custo do paciente, do leito e do atendimento por hora, compromete a capacidade de aprimorar o acompanhamento e a gestão dos recursos. Essa limitação representa um desafio para a tomada de decisões estratégicas, pois impede uma alocação mais eficiente dos recursos e dificulta a identificação de pontos críticos que poderiam ser ajustados para melhorar a eficiência operacional e a qualidade dos serviços prestados.

A necessidade de melhorar a estrutura de direcionadores de custos é evidente, especialmente considerando que esses direcionadores fazem parte da sistemática estabelecida pelo Governo Federal por meio do programa Apura SUS. No entanto, a dificuldade no acesso aos dados se deve, em grande parte, ao fato de que esse processo ainda está em fase de implantação, o que limita a capacidade das instituições de aplicarem plenamente as diretrizes propostas.

Nesse cenário, o presente trabalho demonstrou a relevância e o potencial dos direcionadores de custos para alcançar um resultado final mais eficiente e transparente, especialmente quando todos os custos e atividades forem devidamente controlados e alocados. Além disso, reforça que o uso de direcionadores é uma metodologia altamente eficaz, capaz de proporcionar maior precisão na análise de custos, subsidiando decisões estratégicas e promovendo uma gestão financeira mais sustentável e alinhada às necessidades do sistema de saúde.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar o uso dos direcionadores de custos em um hospital público com metodologia para melhorar o processo de gestão dos custos, analisando as atividades realizadas e propondo melhorias na alocação de recursos. Por meio de um estudo de caso com abordagem qualitativa e descritiva, foram realizados levantamentos bibliográficos, visitas in loco e análise da estrutura organizacional do hospital, buscando uma compreensão aprofundada sobre os custos e suas relações com as atividades desempenhadas.

Os resultados evidenciaram que a maior parte dos custos está concentrada na categoria "Pessoal", que representa 75,35% do total, seguida pelos custos com materiais médico-hospitalares e medicamentos. Essa predominância reforça a importância de estratégias mais eficazes para a gestão de recursos humanos, além de apontar para a relevância de monitorar outras categorias significativas. O estudo demonstrou que o uso de direcionadores de custos e a aplicação do método de custeio baseado em atividades (ABC) foram fundamentais para proporcionar uma visão detalhada da distribuição dos custos, identificando ineficiências e áreas com potencial para otimização, além de auxiliar no processo de implementação do PNGC na instituição.

Com base nesses achados, conclui-se que os direcionadores de custos são ferramentas indispensáveis para a gestão eficiente em ambientes hospitalares, especialmente ao oferecer maior precisão na alocação de custos indiretos e ao subsidiar decisões estratégicas com informações mais confiáveis. A utilização do método ABC demonstrou ser uma alternativa eficaz para superar as limitações dos sistemas de custeio tradicionais, contribuindo para a sustentabilidade financeira e a melhoria da qualidade dos serviços prestados.

Apesar disso, algumas limitações foram identificadas. A ausência de dados mais detalhados, restringiu o aprofundamento da análise e dificultou a identificação de pontos críticos. Além disso, o processo de implementação do método ABC ainda

está em fase inicial, o que limitou o pleno aproveitamento de seus benefícios. Essas barreiras ressaltam a necessidade de aprimoramento nos sistemas de coleta e análise de dados nas instituições de saúde. Considerando os resultados obtidos, pesquisas futuras podem explorar a aplicação mais ampla do método TDABC em diferentes tipos de instituições hospitalares, considerando o tempo como direcionador, buscando comparar métodos distintas. Além disso, o desenvolvimento de sistemas mais robustos de coleta e análise de dados pode contribuir para reduzir as limitações enfrentadas, fortalecendo o uso dos direcionadores de custos como ferramenta estratégica para uma gestão hospitalar mais eficiente e sustentável.

REFERÊNCIAS

- Alastico, G. P. & Toledo, J. C. (2012). Desempenho hospitalar: revisão bibliográfica sobre perspectivas e gestão. *Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, v. 32.
- Allain, E. & Laurin, C. (2018). Explaining implementation difficulties associated with activity-based costing through system uses. *Journal of Applied Accounting Research*, v. 19, n. 1, p. 181-198.
- Amorim-Melo, P., Shehab, E., Kirkwood, L., & Baguley, P. (2014). Cost Drivers of Integrated Maintenance in High-value Systems. *Procedia CIRP*, 22, 152–156
- Anand, M. A (2004). review of research on the theory and practice of const management. *South Asian Journal of Management*, Hyderabad, v. 11, n. 1, p. 59-95, jan./mar.
- Andreasen, S. E., Holm, H. B., Jørgensen, M., Gromov, K., Kjærsgaard-Andersen, P., & Husted, H. (2017). Time-driven activity-based cost of fast-track total hip and knee arthroplasty. *The Journal of arthroplasty*, 32(6), 1747-1755.
- Banker, R. D., & Johnston, H. H. (2007). Cost and profit driver research. In *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 2, pp. 531–556). Oxford: Elsevier.
- Berliner, C., & Brimson, J. A. (1988). *Cost management for today's advanced manufacturing: the CAM-I conceptual desing*. Boston: Harvard Business School Press.
- Blanski, M. B. S.; Silva, C. L. & Oliveira, A. G. (2015). *Sistemas de custeio na gestão hospitalar*. Curitiba: Ed. UTFPR, 2015. 158 p.
- Blocher, E. J., Stout, D. E., & Cokins, G. (2010). *Cost Management: A Strategic Emphasis* (5. ed.). New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Bokor, Z. (2010). Cost drivers in transport and logistics. *Periodica Polytechnica Transportation Engineering*, 38(1), 13–17.
- Chea, A. (2011). Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness. *International Journal of Business and Management*.

- Cokins, G., & Căpușneanu, S. (2010). Cost Drivers. Evolution and Benefits. *Theoretical and Applied Economics*, 8(549), 7–16.
- Cokins, Gary. (2002). Activity-based cost management: an executive's guide (Vol. 10). John Wiley & Sons, Inc.
- Collins, F., & Werner, M. L. (1990). Improving Performance with Cost Drivers. *Journal of Accountancy*, 169(6), 131.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988a). How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs. *Management Accounting*, 69(10), 20–27.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988b). Measure Costs Right: Make the Right Decision. *Harvard Business Review*, 66(5), 96–103.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69, 130–135.
- Costa, S. A & Carneiro, D. M (2014). Determinantes de Custos: uma proposta de taxonomia e agrupamento. In: anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Cotton, WDJ, Jackman, SM e Brown, RA (2003), “Nota sobre uma replicação na Nova Zelândia do Innes et al. Pesquisa de custos baseada em atividades do Reino Unido”, *Management Accounting Research*, Vol. 14 Nº 1, pp. 67-72.
- Dwivedi, R. & Chakraborty, S. (2015). Development of an activity based costing model for a government hospital. *Uncertain Supply Chain Management*, v. 3, n. 1, p. 27-42.
- El Kelety, I. A. E. M. A. (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management - The concept , objectives , and instruments -. Complexity.
- Etges, A. P. B. S., Polanczyk, C. A., & Urman, R. D. (2020). A standardized framework to evaluate the quality of studies using TDABC in healthcare: The TDABC in healthcare consortium consensus statement. *BMC Health Services Research*, 20(1), 1-15. <https://doi.org/10.1186/s12913-020-05869-0>
- Fritzsche, R. B. (1997). Activity-based costing and the theory of constraints: using time horizons to resolve two alternative concepts of product costs. *Journal of Applied Business Research*, v. 14, n. 1, p. 83-89.
- Gil, Antônio Carlos (2002). Como elaborar projeto de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Guimarães, VM; Costa, MA (2005). Fixação de padrões na atividade hospitalar. *Revista de Administração*, 4, (2), 1-14.
- Gulati S., During D., Mainland J., Wong A.M.F. (2018). Using the Time-Driven Activity-Based Costing Model in the Eye Clinic at The Hospital for Sick Children: A Case Study and Lessons Learned. *Healthcare Quarterly* 20(4): 48–53. 10.12927/hcq.2018.25423
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2007). *Managerial Accounting* (8th ed.). South-Western College Pub.

- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2014). Cost accounting: a managerial emphasis (15th ed.). Pearson Education.
- KAPLAN, R. S. One cost system is not enough. *Harvard Business Review*, Boston, p. 61-66, jan./feb.1988.
- Keel, G., Savage, C., Rafiq, M., & Mazzocato, P. (2017). Time-driven activity-based costing in health care: A systematic review of the literature. *Health Policy*, 121, 755-763. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2017.04.013>
- Lopes, S. D. (2013). Gestão de custos hospitalares: os principais sistemas de custos utilizados em instituições de saúde. *Maiêutica-Estudos Contemporâneos em Gestão Organizacional*, v. 1, n. 1.
- Martins, C. et al. (2012). Comissões hospitalares: a produção de indicadores de gestão hospitalar. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, v. 1, n. 1, p. 97-107.
- Mercier, G., & Naro, G. (2014). Costing hospital surgery services: The method matters. *Plos One*, 9(5), 1-7. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0097290>
- Minayo, M. C. S. (2001). Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social. In: Minayo, Maria. C. S. (Org.). *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. Petrópolis, RJ: Vozes.
- Moons, K., Waeyenbergh, G., & Pintelon, L. (2019). Measuring the logistics performance of internal hospital supply chains – A literature study. *Omega*, 82, 205-217. <https://doi.org/10.1016/j.omega.2018.01.007>
- Nakagawa, M. (2000) *Gestão Estratégica de Custos, Conceito, Sistemas e Implementação JIT/TQC*. São Paulo: Atlas.
- Sheng, Y. . (2009). Research on selection methods of cost driver. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 47–49.
- Slavkov, T. N. B., & Takahashi, M. (2014). Além do direcionamento de custos: a visão dos determinantes de custos-cost. Drivers - na gestão estratégica de custos.
- Souza Arruda, L., Callado, A. A. C., Callado, A. L. C., & de Sá, C. B. (2019). Relações entre direcionadores de custos e a intensidade do uso de recursos humanos a partir do custeio ABC no contexto de um hospital público universitário. *Anais do CBC*.
- Xu, K., Soucat, A., Kutzin, J., Siroka, A., Garcia, M. A., Dupuy, J., Eigo, N., Li, D., Indikadahena, C., Touré, H., Barroy, H., & Flores, G. (2019). Global spending on health: A world in transition. World Health Organization. <https://bityli.com/gfxQHe>