



**XXIX Congresso Brasileiro de Custos**  
16 a 18 de novembro de 2022  
- João Pessoa / PB -



## **Proposta de mapeamento e alocação de custos em uma Unidade Saúde Escola**

**Bruna Angelica Casonato Ribeiro** (Ufscar) - brunacasonato2@gmail.com

**Andrei Aparecido de Albuquerque** (UFSCar) - andrei@dep.ufscar.br

### **Resumo:**

*Frente ao atual cenário da saúde pública observa-se um crescimento dos custos com saúde, consequência em sua grande parte, do aumento da expectativa de vida e do avanço da tecnologia, contrastando com recursos muitas vezes insuficientes e limitados. Diante dessa realidade, estimar com precisão os custos e alocá-los em centros de custo são de grande relevância aos gestores, pois permitem uma visão mais clara da realidade financeira, o que permite o reconhecimento de debilidades e a previsão da sistematização dos serviços a serem executados. Este estudo teve como objetivo mapear e alocar os custos da Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, conforme orientação do Ministério da Saúde, de janeiro de 2018 a dezembro de 2019. O estudo pode ser classificado como exploratório na forma de estudo de caso. Verificou-se que o custo com maior representatividade em termos percentuais foi o de pessoal, representando 80% em 2018 e 79% em 2019 dos custos totais. O centro de custo produtivo obteve o maior custo nos anos de 2018 e de 2019, sendo de 58% e 56%, respectivamente. Quanto aos centros de custo produtivos finais, o com o maior custo foi o de Fisioterapia. O modelo desenvolvido se mostrou relevante em termos de informações disponibilizadas aos gestores da USE/UFSCar que podem auxiliar no seu processo de tomada de decisão e por indicar elementos que ainda podem ser demandados e incluídos no processo de gestão.*

**Palavras-chave:** Custos na Saúde. Centros de Custos. Unidade Saúde Escola

**Área temática:** Custos aplicados ao setor público

## **Proposta de mapeamento e alocação de custos em uma Unidade Saúde Escola**

### **RESUMO**

Frente ao atual cenário da saúde pública observa-se um crescimento dos custos com saúde, consequência em sua grande parte, do aumento da expectativa de vida e do avanço da tecnologia, contrastando com recursos muitas vezes insuficientes e limitados. Diante dessa realidade, estimar com precisão os custos e alocá-los em centros de custo são de grande relevância aos gestores, pois permitem uma visão mais clara da realidade financeira, o que permite o reconhecimento de debilidades e a previsão da sistematização dos serviços a serem executados. Este estudo teve como objetivo mapear e alocar os custos da Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, conforme orientação do Ministério da Saúde, de janeiro de 2018 a dezembro de 2019. O estudo pode ser classificado como exploratório na forma de estudo de caso. Verificou-se que o custo com maior representatividade em termos percentuais foi o de pessoal, representando 80% em 2018 e 79% em 2019 dos custos totais. O centro de custo produtivo obteve o maior custo nos anos de 2018 e de 2019, sendo de 58% e 56%, respectivamente. Quanto aos centros de custo produtivos finais, o com o maior custo foi o de Fisioterapia. O modelo desenvolvido se mostrou relevante em termos de informações disponibilizadas aos gestores da USE/UFSCar que podem auxiliar no seu processo de tomada de decisão e por indicar elementos que ainda podem ser demandados e incluídos no processo de gestão.

Palavras-chave: Custos na Saúde. Centros de Custos. Unidade Saúde Escola.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

### **1 INTRODUÇÃO**

Há uma tendência crescente em se gastar mais com cuidados em saúde. O envelhecimento da população e o desenvolvimento de novos tratamentos podem explicar esse aumento (Bonacim & Araujo, 2010; Kaplan & Porter, 2011; Borges, Custódio, Cavalgante, Pereira, & Carregaro, 2022). Existe uma baixa compreensão do quanto custa prestar assistência ao paciente e de como os resultados alcançados se comparam aos gastos. As atuais iniciativas de reforma dos serviços de saúde acabam deixando de abordar o problema de valor fundamental, que é o de como obter melhores resultados a um custo total mais baixo, ou seja não só gastar menos, mas principalmente gastar melhor (Porter, 2010; Almeida, Borba, & Flores, 2009).

A mensuração precisa dos custos nos serviços em saúde é um grande desafio devido à sua complexidade e a heterogeneidade dos atendimentos, mas possibilita ao administrador uma visão mais acurada e ampla da realidade financeira possibilitando a geração de políticas de saúde mais direcionadas (Kaplan & Porter, 2011; Raulinajtys-Grzybek, 2014). Para Pöhlmann, Norrbacka, Boye, Valentine e Sapin (2020) as informações de custos são dados-chave para as avaliações econômicas em saúde. Observa-se que os países não possuem referências padronizadas de custos. Raghavan, Demircioglu e Taeihagh (2021) ainda acrescentam que a padronização

dos dados em saúde em grande escala, possibilitam melhores práticas internacionais, tornando o atendimento mais ágil e resultando em melhores resultados aos pacientes. Isso depende da alocação de recursos pelos governos de forma a abordar as complexidades inerentes do campo médico.

Para Mercier e Naro (2014) os hospitais possuem recursos limitados e estimar com precisão os custos dos serviços é importante na busca de eficiência e transparência. Shrank et al. (2021) acrescentam que a realidade atual mundial, em meio à pandemia de COVID-19 depositou ainda mais pressão sobre os formuladores de políticas públicas. Lidar com recursos limitados exigem prioridades, além do aceite do progresso incremental, cujas decisões devem ser baseadas em evidências que apoiem um sistema de saúde mais eficaz. Além disso, como apontam Ai, Zhong e Zhou (2022), a pandemia de COVID-19 causou fortes flutuações na economia. Assim há uma tendência de que mais pessoas tendam a usar serviços públicos de saúde em função dos custos econômicos provocados pela pandemia.

Raulinajtys-Grzybek (2014) afirma que a obtenção de informações a nível de centro de custo permite que todos os envolvidos na realização de um procedimento a um paciente entendam onde os custos do atendimento se acumulam. Além disso, a compreensão de quais serviços se enquadram em cada centro de custo, auxiliam ainda mais a organização a buscar a eficiência com valores reduzidos. Para Porter (2010) a responsabilidade pelo valor deve ser compartilhada entre os envolvidos, visto que os atendimentos em saúde não são restritos a “fábricas isoladas”, mas é necessária uma série de unidades de práticas integradas que se responsabilizem pelo cuidado total do paciente em suas intervenções e possíveis complicações.

Uma pesquisa inicial realizada por Ataíde (2018) na Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos, possibilitou o levantamento dos custos por um semestre do ano de 2018, sendo utilizado para isso sistemas estruturantes desenvolvidos pela universidade, sistemas de consulta pública, além de planilhas e cálculos manuais. Demonstrou-se que o número de procedimentos realizados foi variável e com custos fixos elevados.

Por ainda não existir um modelo de alocação dos custos aos seus respectivos centros de custo, o objetivo deste estudo foi de mapear e alocar os custos da USE/UFSCar aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, conforme orientação do Ministério da Saúde, visando possibilitar aos gestores uma visão mais clara das destinações dos custos, sendo, portanto, o objeto de estudo a Unidade Saúde Escola (USE) localizada no campus São Carlos da Universidade Federal de São Carlos (UFSCar), que foi construída e equipada com recursos do Ministério da Saúde.

Ataíde (2018) afirma que além dos servidores e estagiários, também atuam na USE, pesquisadores, docentes, preceptores, técnicos voluntários, discentes de graduação e pós-graduação da UFSCar e de outras instituições e funcionários terceirizados, superando o número de 500 pessoas cadastradas ao ano, envolvidas com as atividades de ensino, pesquisa e extensão. Bittar (2002) ressalta a importância dos Hospitais de Ensino no que diz respeito a saúde pública, uma vez que são eles os responsáveis pela formação dos profissionais de saúde, assemelhando-se, nesse caso, à USE/UFSCar.

A pesquisa se concentrou em um tempo específico, de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, onde foram levantados os itens que compõem os custos totais da USE/UFSCar, além da alocação dos mesmos aos respectivos centros de custo. Os dados foram apresentados mensalmente em tabelas e gráficos.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 O Sistema Único de Saúde – SUS**

O modelo de saúde brasileiro, antes da consolidação do SUS, se apresentava de uma maneira altamente fragmentada e segmentada, pois excluía a população mais pobre, que não estava inserida no mercado formal de trabalho e que, portanto, não tinha acesso aos serviços assistenciais públicos. O SUS passou a ser uma obrigação legal, com as Leis 8.080 e 8.142, de 1990 e começou na prática nos anos 70, com os movimentos políticos e sociais contra a ditadura, pelas Liberdades Democráticas e Democratização do Estado, que possibilitaram o alcance de uma sociedade solidária e justa e um novo Estado com políticas públicas voltadas a direitos humanos básicos e universais. Este movimento libertário foi fortalecido pela Reforma Sanitarista, que antecipou o que anos depois viria a ser a igualdade, universalidade e participação da comunidade. A Constituição brasileira de 1988 reconheceu a saúde como um dever do Estado e um direito do cidadão, conforme consta em seu artigo 196, estabelecendo o alicerce para a criação do SUS, sendo reconhecido como a principal política de inclusão social da história brasileira (Santos, 2013; Silva, 2009; Paim, Travassos, Almeida, Bahia, & Macinko, J. 2011).

Para Mendes (2013) o SUS rompeu a divisão iníqua entre aqueles considerados indigentes na atenção hospitalar, dos que possuíam uma assistência curativa razoável. O SUS cobre indistintamente todos os brasileiros desde serviços de vigilância sanitária, até transplante de órgãos, realizando diversos serviços. Santos (2018) acrescenta que são inquestionáveis os avanços do SUS na conquista dos direitos da população e atendimento das suas necessidades. No âmbito da atenção básica em saúde, ocorreu um aumento da integração de ações promotoras de saúde apoiadas em diagnósticos sociais, epidemiológicos e processos de trabalho em equipe.

### **2.2 Legislação contábil aplicada ao setor público**

A obrigatoriedade de apuração de custos iniciou-se com a Lei nº 4.320/64, sendo ampliado o campo de apuração da sistemática de custos com o Decreto-Lei 200 de 1967, em 1986 o Decreto nº 93.872 regulamentou a obrigatoriedade da apuração em âmbito federal. Em 2000 a LRF reforçou essa exigência em âmbito nacional. Já em 2001, a Lei nº 10.180 trouxe a obrigatoriedade de o sistema de contabilidade federal registrar e evidenciar custos a nível federal. Em 2009 o Decreto nº 6.976 regulamentou a Lei nº 10.180. No ano de 2011 a Resolução nº 1.366 do CFC, estabeleceu critérios de mensuração de custos no setor público a nível nacional, sendo criada também a Portaria MF-STN (Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional) nº 157 referente ao Sistema de Custos do Governo Federal. Em 2018 foi aprovado o Manual de Informações de Custos (MIC) do Governo Federal através da Portaria STN nº 518, que apresenta as características e critérios para a apuração dos custos com uso de um Sistema de Informações de Custos (SIC). A criação de uma Sistema de Custos na administração pública é um fato recente do Governo Federal e data do ano de 2010, as mensurações anteriores a esta data, eram feitas de maneira isolada e restritas (Santos & Voese, 2019).

Pautados em uma visão gerencial, os órgãos públicos de diversos países têm procurado implementar metodologias de custeio, visando a obtenção de informações sobre custos dos serviços públicos. No Brasil, essa ideia materializou-se no SIC (Sistema de Informação de Custos), que se trata de uma ferramenta que se propõe a

cumprir um papel dinâmico na mudança cultural necessária à sua implementação e uso (Borges, Mario, & Carneiro, 2013). A utilização dos Sistemas de Informações Gerenciais em hospitais possibilita o acompanhamento e controle dos procedimentos, agilizando a tomada de decisão. Além disso, é possível obter o custo total dos procedimentos, utilizando, para isso, rotinas simples (Sugahara, Souza, & Viseli, 2009).

### **2.3 Custos na saúde e no serviço público**

Para Cardinaels (2008) o conhecimento da contabilidade de custos é um componente administrativo importante que deve ser observado quando a organização apresenta relatórios de custos aos tomadores de decisão. Vieira (2017) acrescenta que a gestão de custos é definida como a aplicação de métodos e técnicas de monitoramento, planejamento e avaliação à gestão dos estabelecimentos de saúde, do sistema nacional de saúde e das unidades administrativas, visando melhorar seu desempenho utilizando para isso informações sobre o uso de recursos e sobre os custos dos bens e serviços ofertados à população.

São utilizados um número amplo de parâmetros econômicos para analisar o custo do atendimento de um paciente hospitalizado, o custo direto advém do consumo que é resultado da admissão do paciente, sendo variáveis e dependentes do volume e da complexidade das admissões, já os custos indiretos são fixos e referem-se ao uso de recursos independentes da quantidade de pacientes, esses custos são relativamente estáveis ao longo do tempo (Clair, Gray, O'hara, & Ouriel, 2000; Borges et al., 2022).

García e Val Pardo (2004) destacam a importância do gerenciamento estratégico no ambiente hospitalar, este que advém do levantamento e da alocação de custos, os hospitais precisam observar as demandas futuras e presentes, visando configurar sua oferta de serviços à sociedade, que deve estar acompanhada da qualidade dos serviços em saúde, que englobam elementos tangíveis e intangíveis. Normalmente 2/3 do orçamento são reservados a gastos com pessoal, por isso, a gestão de recursos humanos é um dos componentes-chave no planejamento, dada a importância de atribuir funções e tarefas e de trabalhar com a demanda e a capacidade de manipulação de recursos.

Altos custos unitários na prestação de serviços podem indicar a subutilização do sistema de atenção primária à saúde ou mesmo ineficiências associadas à organização e prestação de serviços em saúde. Ressalta-se a importância de manter registros e sistemas de dados que permitam obter e apresentar dados precisos e replicá-los em estudos futuros (Agarwal, Mann, Abdella, Mitiku, Alebachew, & Berman, 2020).

### **2.4 Métodos de custeio e centro de custo**

Segundo Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) foram adotadas mudanças nos métodos de aferição de custos no setor público nas últimas décadas, como resposta a exigências de preservação da responsabilidade fiscal, das pressões da sociedade por transparência no uso dos recursos orçamentários e melhoria da qualidade dos bens dispostos e serviços prestados à população. Os setores públicos se voltaram à adoção de sistemas contábeis utilizados na iniciativa privada, visto que as informações geradas pela contabilidade orçamentária tradicional se mostraram inadequadas para mensuração real de custos que impossibilitam a comparação com resultados obtidos.

Os métodos de custeio referem-se a forma de alocar os custos, os principais são os métodos direto, variável, por absorção, por atividade e pleno (Gnisci, 2010; Conselho Federal de Contabilidade, 2011). Segundo Machado e Holanda (2010) a escolha do método de custeio a ser utilizado no setor público não é uma tarefa simples, visto que há defensores para todos os métodos, podendo ser adotado qualquer um dos cinco métodos citados pela NBC T 16.11, já no setor público há uma limitação legal quanto a escolha do método.

Para implantar um sistema de custo utilizando o método de custeio por absorção em uma organização de saúde, deve-se entender que os centros de custo são unidades de negócios, prestadora e compartilhadora de serviços. Assim, a implantação de um sistema de gestão de custos em um órgão público, deve-se basear na distribuição de custos entre seus centros de custo, sendo esperado que os custos criados sejam repassados ao centro de custo final, seguindo rateios pré-definidos. Nas organizações de saúde o procedimento médico e/ou o paciente são entendidos como o produto final, portanto, assumem todos os custos da organização. Inicialmente identifica-se os custos diretamente ligados aos procedimentos, sendo denominado centro de custo produtivo, que absorve os custos dos centros de custo administrativos e auxiliares, não tendo seus custos repassados a outros centros de custo, mas ao procedimento. Os custos dos centros de custo administrativos e intermediários devem ser repassados aos centros de custo produtivos, podendo ser utilizados como critério de rateio a quantidade relacionada a produção, por exemplo, número de funcionários (BRASIL, 2013).

Martins (2018) afirma que em geral um departamento é um centro de custo, onde são acumulados os custos indiretos para alocação posterior ao produto ou serviço e a outros departamentos, podendo existir também diversos centros de custo em um mesmo departamento. Para ser caracterizado como um centro de custo necessita ter um arranjo de custos homogêneo, estar reunido no mesmo local e oferecer condições para coletar os dados relativos aos custos. Já Marinho et al. (2011) afirmam que a criação dos centros de custo possibilita a contabilização dos recursos que foram de fato usados em cada área de assistência dos serviços, permitindo então aferir o valor real dos procedimentos. Quando bem implantados geram uma visão integral dos recursos utilizados, e a inexistência dos centros de custo indica uma maior chance de ineficiência nos processos.

Segundo Conteh e Walker (2004) para que os custos sejam alocados corretamente faz-se necessário identificar uma série de centros de custo. Há vantagens em possuir centros de custo que correspondam a estrutura da organização, existentes nos métodos de contabilidade de saúde, pois permitem uma coleta, análise e apresentação de dados mais simplificada. Os centros de custo indiretos referem-se a administração, transportes, lavanderia, refeições, limpeza e manutenção. Nos centros de custo intermediários estão por exemplo o de farmácia e o de laboratório.

Os centros de custo podem ser classificados em produtivos, que atendem diretamente o paciente, intermediários, que trabalham para os centros de custo produtivos, administrativos que se relacionam com as atividades administrativas, prestando serviços também a outros centros de custo, como os intermediários e produtivos e operacionais que não estão relacionados diretamente ao objetivo final, podendo ser não operacionais ou externos (Brasil, 2013; Raulinajtys-Grzybek, 2014). Há três tipos de alocações dos custos o primeiro é a alocação direta, em que o total dos custos dos centros administrativos e intermediários sejam alocados diretamente ao produtivo, entendendo que os serviços produzidos utilizam de maneira semelhante os recursos da organização. O segundo é o de alocação sequencial ou

hierarquização, em que os custos que estão em mais alto nível hierárquico vão repassando a níveis mais inferiores, até que sejam repassados aos produtos finais. O terceiro é a alocação recíproca, em que são consideradas as participações ou trocas de recursos entre os custos-meio, antes de levá-los ao centro de custo final (Brasil, 2013).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Do ponto de vista da abordagem do problema foi realizada pesquisa qualitativa utilizando métodos de custeio com técnicas de coleta de dados com a aplicação de entrevistas e análise documental. A pesquisa pode ser caracterizada como estudo de caso, que segundo Yin (2015) é uma investigação empírica que analisa um fenômeno contemporâneo em profundidade em um contexto real, além disso, a investigação do estudo de caso passa por uma situação técnica diferenciada, pois possui mais variáveis de interesse do que pontos de dados, contando com variadas fontes de evidências, beneficiando-se delas para orientar a coleta e análise de dados.

A pesquisa contou com seis etapas. Inicialmente os custos foram apurados de janeiro de 2018 a dezembro de 2019. Posteriormente os dados foram apresentados por item de custo semestralmente. Já com os custos calculados, os mesmos foram alocados nos centros de custo propostos pelo Ministério da Saúde, administrativo, produtivo e intermediário.

Avançando na pesquisa, o total de custos foi alocado aos “centros de custo produtivos finais”, denominação não encontrada na literatura, mas que durante a pesquisa foi criada, visando dar um nome ao destino final dos custos, de acordo com a especialidade em que o procedimento foi realizado.

Por fim, foram feitos comentários sobre os valores obtidos. As etapas estão descritas a seguir:

- **Etapa 1:** Visando conhecer as atividades ambulatoriais realizadas na USE/UFSCar e sua estrutura, foi realizada uma visita a Unidade e entrevista com a administradora financeira da USE.
- **Etapa 2:** Nessa etapa foram reconhecidos os custos de cada atividade da USE. Os itens de custos com pessoal, custos com serviços de terceiros e de pessoa jurídica, custos com material de consumo e depreciação foram levantados e registrados em planilhas para melhor identificação. Os dados foram coletados de relatórios manuais da USE, no caso dos materiais de consumo, de relatórios oficiais da Pró Reitoria de Administração de Pessoas no caso dos custos com pessoal e de relatórios manuais do Setor de Contabilidade dos demais custos (terceiros e pessoa jurídica e depreciação).

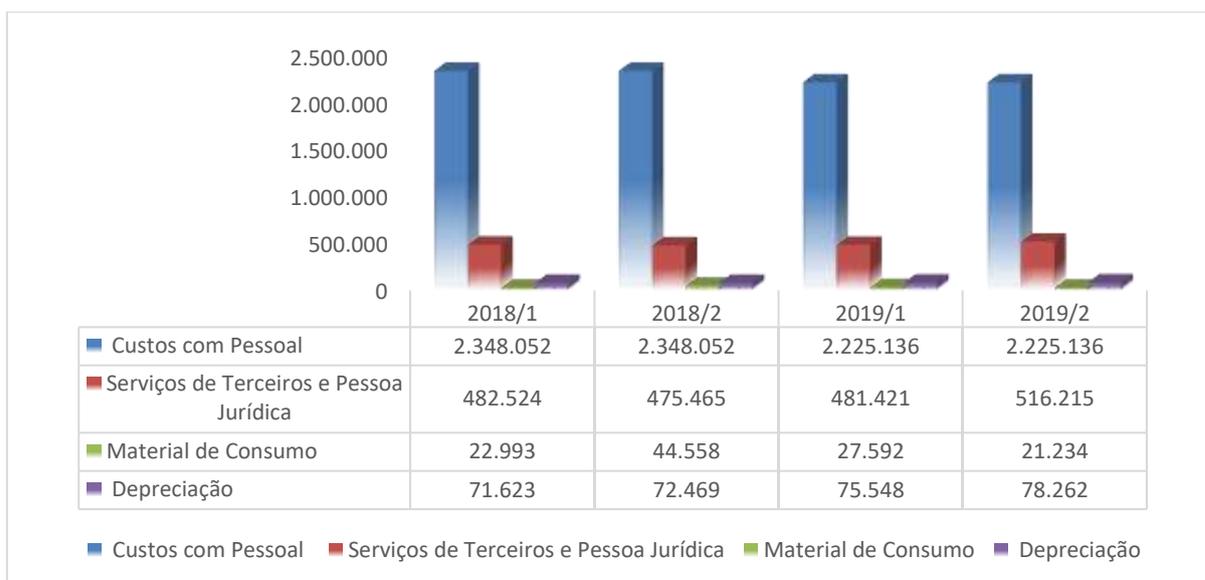
A semelhança da pesquisa de Rajabi e Dabiri (2012), onde o hospital analisado foi dividido em três centros de custo, com alocação dos custos administrativos ao centro de custo produtivo, as ações constantes nas etapas 3, 4, 5 e 6 contemplam a determinação e alocação dos custos aos centros de custo, além da análise de suas variações, conforme segue:

- **Etapa 3:** Determinação dos centros de custo da USE. Nessa etapa foram determinados os centros de custo produtivos finais da Unidade por meio de entrevistas com a administradora financeira, o critério de rateio utilizado foi o de número de atendimentos, com alocação direta.

- **Etapa 4:** Alocação aos centros de custo. Nessa etapa os custos foram alocados aos centros de custo produtivo, intermediário e administrativo, conforme orientação do Ministério da Saúde. Posteriormente, os custos foram alocados aos centros de custo produtivos finais da unidade.
- **Etapa 5:** Análise consolidada dos custos. Foi realizada uma análise consolidada dos custos, com apontamentos sobre variações mensais, semestrais e anuais, além de breve discussão sobre os custos por procedimento.
- **Etapa 6:** Análise consolidada dos centros de custo. Baseado nos dados obtidos por centro de custo, esta etapa contemplou uma breve análise dos centros de custo administrativo, produtivo e intermediário, além dos centros de custo produtivos finais.

#### 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Foi possível obter, com a coleta de dados, os resultados descritos a seguir. A Figura 1, apresenta os custos consolidados:



**Figura 1. Custos consolidados**

Fonte: Elaborado pelos autores

Os custos com pessoal, que envolvem a remuneração direta, 13º salário, férias, patronal e estagiários corresponde a 80% dos custos totais da Unidade em 2018, e em 2019 representam 79% sendo, portanto, o maior custo da unidade. Esses resultados assemelham-se com as observações de García e Val Pardo (2004), de que normalmente 2/3 do orçamento são reservados a gastos com pessoal. No caso desta pesquisa essa porcentagem mostrou-se ainda maior, o que confirma a necessidade de uma gestão de recursos humanos adequada, sendo, portanto, um componente-chave do planejamento.

Constata-se que os custos com pessoal são fixos, com poucas variações, e envolvem servidores públicos federais com estabilidade legal, o que corrobora com a pesquisa de Xavier (2016), em que os custos, em sua maioria absoluta, foram fixos em um ambulatório de média complexidade, semelhante a USE.

Os custos com serviços de terceiros e pessoa jurídica em 2018 representam 16%, e no ano de 2019, 18% do total dos custos na Unidade, sendo o segundo item de custo que mais absorve recursos na USE. São custos fixos e de caráter continuado, não podendo, portanto, ser evitados. As variações estão relacionadas à reajustes contratuais.

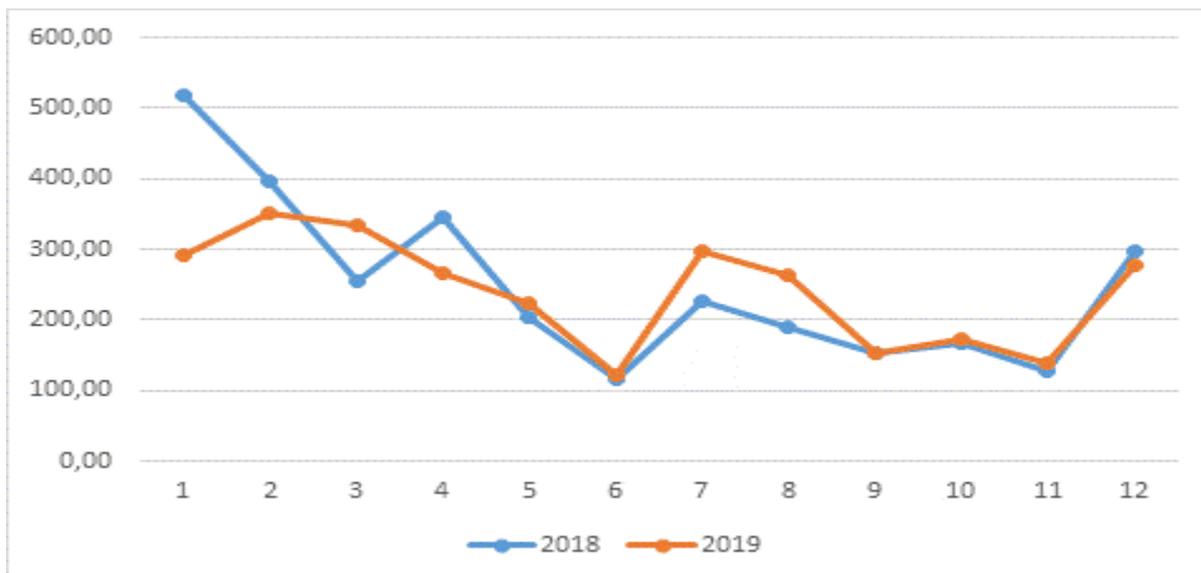
Os custos com material de consumo, que contemplam os custos com limpeza e geral, hospitalares e papelaria representam 1,15% em 2018 e 0,86% em 2019 dos custos totais da unidade, possuindo, portanto, pouca representatividade em termos percentuais nas análises. Apesar da unidade não possuir um sistema para registro dos custos, a manutenção da planilha de entradas e saídas de estoque pode ser otimizada observando alguns itens, como na determinação do centro de custo destino do recebimento do material.

As planilhas fornecidas para levantamento dos custos foram manuais, o que afeta diretamente sua confiabilidade, além de demandar um maior tempo de análise, o que reforça a afirmação de alguns autores como Sugahara, Souza e Viseli (2009) e Agarwal et al. (2020) de que os Sistemas de Informações Gerenciais possibilitam o acompanhamento e controle dos procedimentos, agilizando a tomada de decisão e permitindo a reaplicação dos dados em estudos futuros.

As variações mensais demonstraram que o material de consumo é um custo variável e observando a variação, concluiu-se que não há tendências e os valores não seguem a sazonalidade e o número de atendimentos da unidade. A variação entre os anos de 2018 e 2019 foi de uma queda de 28%, podendo ser justificada pela queda do número total de atendimentos entre os anos. Apesar do baixo valor do custo com material de consumo, destaca-se que em algumas compras, há um contato direto com o fornecedor, o que permite uma melhor gestão dos gastos. Ressalta-se a importância da devida identificação das destinações no controle de estoque, aos centros de custo produtivos ou linhas de cuidado, o que possibilitará melhores informações aos tomadores de decisão.

Quanto a depreciação no ano de 2018 este item correspondeu a 2% e em 2019 3% do valor total com custos da unidade, tendo pouca representatividade em termos percentuais. No caso dos bens imóveis há uma equipe técnica, composta por profissionais de engenharia da universidade, que realizam os cálculos estimados seguindo elementos técnicos referenciados em metodologia específica. Ressalta-se que não há qualquer forma de gerenciar o custo com depreciação, uma vez que ele resulta do tempo de uso do bem permanente.

A Figura 2 apresenta os valores e variações nos anos de 2018 e 2019 do custo por atendimento geral, o que envolveu todos os atendimentos realizados na USE, independentemente do tipo ou complexidade, que foram obtidos pela divisão do custo total mensal pelo número de atendimentos realizados. Ressalta-se que, pela Unidade não possuir uma classificação dos custos por centro de custo de acordo com suas linhas de cuidado ou por área, não é possível obter o valor por procedimento detalhado.



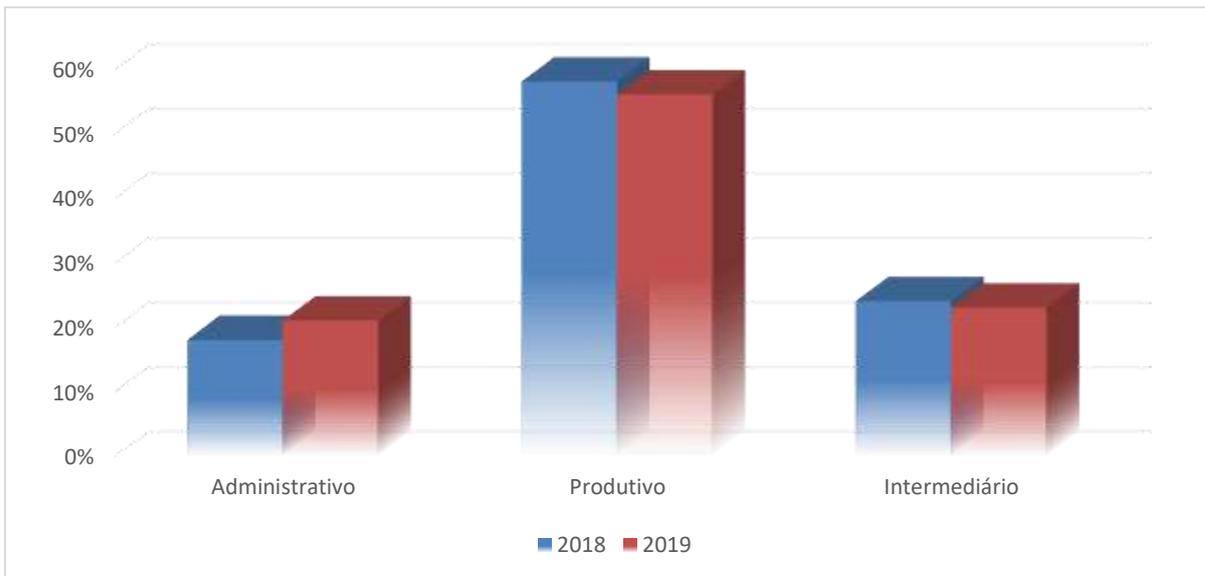
**Figura 2 - Custo por atendimento**

Fonte: Elaborado pelos autores

Além disso é possível identificar tendências entre os anos de 2018 e 2019, observa-se que os custos começam altos em janeiro sendo de 519,69 em 2018 e de 292,28 em 2019, sofrendo quedas significativas, até junho, onde chega no menor valor por procedimento, sendo de 116,75 para 2018 e 123,36 para 2019. Posteriormente em julho os custos sofrem um aumento, seguido de quedas até o mês de setembro, com um aumento acentuado em outubro, sofrendo queda em novembro e aumentando em dezembro, chegando a 297,54 em 2018 e a 277,08 em 2019. Os resultados obtidos assemelham-se a pesquisa de Ataíde (2018), com número de atendimentos bastante variáveis, seguindo a sazonalidade da Unidade.

Os meses com menor valor correspondem aos meses com maior atendimento, como é o caso de junho com 4.257 atendimentos em 2018 e 3.784 atendimentos em 2019. Já, os maiores custos correspondem aos meses com menor número de atendimentos. Há uma observação nesse sentido levantada por Agarwal et al. (2020) de que altos custos unitários podem indicar a subutilização do sistema de atenção primária em saúde, necessitando de uma análise mais apurada quanto a capacidade de atendimento nos meses em que esses números são reduzidos, levando a um aumento dos custos.

A Figura 3 representa as porcentagens de custos alocados por centro de custo nos anos de 2018 e 2019:

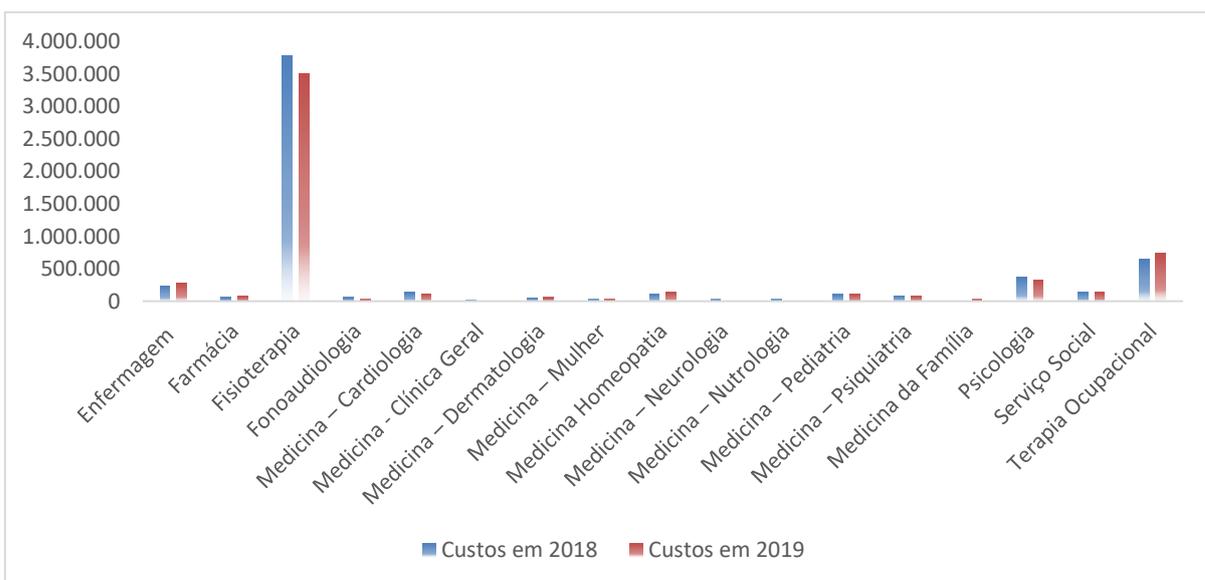


**Figura 3 - Custos por centro de custo na USE em 2018**

Fonte: Elaborado pelos autores

Através da Figura 3 é possível verificar que dentre os centros de custo propostos pelo Ministério da Saúde, o predominante é o produtivo, que corresponde a 58% em 2018 e 56% em 2019, seguido dos centros de custo intermediário, com uma representatividade em termos percentuais de 24% em 2018 e 23% em 2019. Por fim, o centro de custo administrativo representa 18% dos custos em 2018 e 21% em 2019. Essa representação corrobora com o afirmado por Marinho et al. (2011) de que as implantações dos centros de custos geram uma visão na íntegra dos recursos utilizados.

Já a Figura 4 apresentou os dados consolidados dos custos por centros de custo produtivos finais da unidade, nos anos de 2018 e 2019, com o critério de rateio do número de atendimentos realizados em cada centro de custo:



**Figura 4 - Consolidado dos centros de custo produtivos finais da USE**

Fonte: Elaborado pelos autores

A maior porcentagem de custos está alocada na Fisioterapia, sendo de 64,5% em 2018 e 62,1% em 2019, sendo, portanto, o centro de custo que possui o maior número de atendimentos. O segundo maior centro de custo é o de Terapia Ocupacional representando 10,9% dos custos em 2018 e 13,1% dos custos em 2019. Os demais centros de custo apresentam pouca representatividade em termos percentuais.

Destacou-se em 2018 a Medicina da Família com 0,2% e a Medicina Clínica Geral representando 0,1% dos custos da unidade em 2019. A Medicina da Família foi o centro de custo que sofreu o maior aumento entre os anos de 2018 para 2019, de 145%. Já a Medicina Clínica Geral sofre uma queda de 59%. Esses dados corroboram com o afirmado por Stey et al. (2015), de que as informações obtidas a nível de centro de custo possibilitam a compreensão dos usuários de onde os custos se acumulam, auxiliando a organização a tomar decisões estratégicas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo geral desta pesquisa foi o de mapear e alocar os custos da USE/UFSCar aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, conforme orientação do Ministério da Saúde. Para isso foi realizado o levantamento dos custos da Unidade no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, sendo alocados posteriormente aos três centros de custo. Pela pesquisa foi possível identificar as áreas em que os atendimentos são realizados, que foram denominados “centros de custo produtivos finais”. Os custos totais da Unidade foram alocados aos centros de custo finais produtivos de acordo com o número de atendimentos realizados.

Dos dados apurados verificou-se que o total de custos sofreu uma queda de 4% nos custos do ano de 2018 para 2019. Essa informação não representa necessariamente um dado positivo de economia de recursos, uma vez que em saúde pública, não basta a diminuição dos gastos, mas o gerenciamento das políticas de saúde públicas adotadas. Já o item de custo com o valor mais elevado foi o de pessoal, o que reforça a necessidade de uma boa gestão de recursos humanos, uma vez que, a estabilidade do servidor é definida por lei, porém a sua gestão é livre, reforçando a necessidade de se incentivar o pessoal envolvido nos atendimentos a oferecer o trabalho com excelência para a população, além de incentivar projetos de inovação e ações de melhoria de processos, estimulando a motivação dos servidores.

Quanto a distribuição dos custos por centro de custo, verificou-se que a maioria dos custos se mostrou diretamente ligados às atividades produtivas da Unidade, ou seja, aos seus atendimentos. Já a distribuição por centros de custo produtivos finais da unidade permitiu a visualização em valores da representatividade dos atendimentos e de suas especialidades, sendo relevantes aos gestores, conforme afirmado por Stey et al. (2015), que ressalta a importância do conhecimento a nível de centro de custo.

Esta pesquisa possibilitou a identificação, mapeamento e a classificação dos custos aos centros de custo produtivo, administrativo e intermediário, sendo reconhecidos também os centros de custo produtivos finais da Unidade. Foi criada uma memória de cálculo que permite comparações entre unidades, além de análises em pesquisas futuras. A sistemática de apuração dos custos e alocação aos centros de custo utilizada proporcionou informações importantes que não estavam disponíveis aos gestores da Unidade.

Já quanto aos controles dos itens de custos feitos manualmente, verificou-se a importância da implantação de um sistema de custo, que propiciaria não só a gestão

de custos, mas também a análise dos resultados de maneira simples e automática, sendo necessário para isso a sua estruturação. Ressalta-se nesse sentido, que as informações advindas de sistemas demonstram uma alta confiabilidade e qualidade, trazendo eficiência às organizações.

Porém, os resultados aqui mencionados por si só, têm amplas implicações não só para a apresentação dos custos aos gestores, mas também no que diz respeito a complexidade do seu levantamento e alocação. Os resultados reforçam afirmações encontradas na literatura quanto a importância do levantamento e reconhecimento dos custos, além da sua alocação em centros de custo e da sua relevância no que diz respeito a gestão pública. A análise dos dados sugere que a classificação dos custos proposta pelo Ministério da Saúde em centros de custos é satisfatória, uma vez que detalha com clareza os passos da obtenção dos mesmos.

Pode-se afirmar que o modelo desenvolvido se mostrou relevante em termos de informações disponibilizadas aos gestores da USE/UFSCar que tem potencial de auxiliar no seu processo de tomada de decisão e, ainda, por indicar elementos que ainda podem ser demandados e incluídos no processo de gestão. Assim, espera-se que os resultados desta pesquisa sirvam de base aos tomadores de decisão, permitindo uma visão mais clara da realidade financeira da Unidade, sendo utilizadas pelos gestores nas discussões relacionadas ao orçamento da Universidade e em negociações relacionadas ao Convênio com a Secretaria Municipal de Saúde. Ressalta-se a necessidade de não simplesmente diminuir os custos, mas de gastar melhor, com a geração de políticas públicas de saúde mais direcionadas. Além disso, as informações podem ser utilizadas como um instrumento de transparência à sociedade. A atual realidade mundial, em meio à pandemia COVID-19 reforça a necessidade de um maior conhecimento sobre os custos em saúde, uma vez que recursos limitados têm exigido prioridades.

A pesquisa sofreu algumas limitações na coleta de dados, especialmente devido ao recebimento de informações não detalhadas, como foi o caso dos custos com pessoal. Constatou-se que as fontes de informações de custos, fornecidas como base para a coleta de dados são predominantemente manuais, não sendo utilizados sistemas estruturantes para gerá-las, o que prejudica a qualidade e a confiabilidade das informações. Além disso, não é possível mensurar os custos referentes a prestação de trabalho por parte dos discentes lembrando que este existe por se tratar de uma Unidade Saúde Escola. O custeio por absorção utilizado na pesquisa tem potencial de ser arbitrário, visto que os rateios podem penalizar atividades ou centros de custo em detrimento da escolha do critério.

Com o objetivo de contribuir para o avanço de pesquisas nesta área, sugere-se que futuros estudos busquem atuar na elaboração e implementação de sistemas de custos para o setor público possibilitando o levantamento das informações e geração de relatórios de forma rápida e automatizada que ofereçam subsídios para a tomada de decisão e gerem maior transparência das atividades desenvolvidas. Sugere-se também pesquisas voltadas para a aplicação do custeio ABC visando verificar quais tarefas e atividades estão consumindo maior volume de recursos, objetivando conhecer também o custo efetivo dos procedimentos e/ou centros produtivos finais.

## REFERÊNCIAS

Ai, H., Zhong, T., & Zhou, Z. (2022). The real economic costs of COVID-19: Insights from electricity consumption data in Hunan Province, China. *Energy Economics*, 105, 105747.

- Almeida, A., Borba, J. A., & Flores, L. C. S. (2009). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 43(3), 579-607.
- Agarwal, A., Mann, C., Abdella, E., Mitiku, W., Alebachew, A., & Berman, P. (2020). Recurrent costs in primary health care in Ethiopia: facility and disease specific unit costs and their components in government primary hospitals and health centers. *BMC health services research*, 20, 1-12.
- Ataide, V. M. (2018). *Informação de custos na Unidade Saúde Escola da universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar): um mapeamento baseado nos sistemas e controles existentes*. São Carlos, SP. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de São Carlos - UFSCar, 115 p.
- Bittar, O. J. N.V. (2002). Instrumentos gerenciais para tornar eficiente o financiamento dos Hospitais de Ensino. *Revista de Administração em Saúde*, 5(17), 9-18.
- Bonacim, C. A. G., & Araujo, A. M. P. (2010). Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 903-93.
- Borges, M. M., Custódio, L. A., Cavalcante, D. F. B., Pereira, A. C., & Carregaro, R.L. (2022). Custo direto de internações hospitalares por doenças crônicas não transmissíveis sensíveis à atenção primária em idosos. *Ciência & Saúde Coletiva*, [periódico na internet]. Recuperado em: <http://cienciaesaudecoletiva.com.br/artigos/custo-direto-de-internacoes-hospitalares-por-doencas-cronicas-nao-transmissiveis-sensiveis-a-atencao-primaria-em-idosos/18436>.
- Borges, T. B., Mario, P. C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469-492.
- Brasil. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde. (2013). *Introdução à Gestão de Custos em Saúde*. Brasília, DF: Editora do Ministério da Saúde.
- Cardinaels, E. (2008). The interplay between cost accounting knowledge and presentation formats in cost-based decision-making. *Accounting, Organizations and Society*, 33(6), 582-602.
- Clair, D. G., Gray, B., O'hara, P. J., & Ouriel, K. (2000). An evaluation of the costs to health care institutions of endovascular aortic aneurysm repair. *Journal of vascular surgery*, 32(1), 148-152.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2011). *Resolução n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11-sistema de informação de custos do setor público*. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade.

- Conteh, L., & Walker, D. (2004). Cost and unit cost calculations using setp-down accounting. *Health policy and planning*, 19(2), 127-135.
- García, C. M., Val Pardo, I. (2004). Strategies and performance in hospitals. *Health policy*, 67(1), 1-13.
- Gnisci, E. F. S. (2010). *A implementação do sistema de informação de custos do setor público: o caso do governo federal*. Dissertação de mestrado. Rio de Janeiro, RJ. Fundação Getúlio Vargas - FGV, 81 p.
- Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 89(9), 46-52.
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Marinho, M. G. S., Cesse, E. A. P., Bezerra, A. F. B., Sousa, I. M. C., Fontbonne, A., & Carvalho, E. F. (2011). Analysis of health care costs of patients with diabetes mellitus and hypertension in a public health reference unit in Recife-Brazil. *Arquivos Brasileiros de Endocrinologia & Metabologia*, 55(6), 406-411.
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos* (11a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Mendes, E. V. (2013). 25 anos do Sistema Único de Saúde: resultados e desafios. *Estudos avançados*, 27(78), 37-34.
- Mercier, G.; Naro, G. (2014). Costing hospital surgery services: the method matters. *PloS one*, 9(5), e97290.
- Paim, J., Travassos, C., Almeida, C., Bahia, L., & Macinko, J. (2011). The Brazilian health system: history, advances, and challenges. *The Lancet*, 377(9779), 1778-1797.
- Pöhlmann, J., Norrbacka, K., Boye, K. S., Valentine, W. J., & Sapin, H. (2020). Costs and where to find them: identifying unit costs for health economic evaluations of diabetes in France, Germany and Italy. *The European Journal of Health Economics*, p. 1-18.
- Porter, M. E. (2010). What is value in health care? *New England Journal of Medicine*, 363(26), 2477-2481.
- Raghavan, A., Demircioglu, M. A., & Taeihagh, A. (2021). Public Health Innovation through Cloud Adoption: A Comparative Analysis of Drivers and Barriers in Japan, South Korea, and Singapore. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 18(1), 334.
- Rajabi, A., & Dabiri, A. (2012). Applying activity based costing (ABC) method to calculate cost price in hospital and remedy services. *Iranian journal of public health*, 41(4), 100-107.

- Raulinajtys-Grzybek, M. (2014). Cost accounting models used for price-setting of health services: an international review. *Health Policy*, v. 118, n. 3, p. 341-353.
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959-992.
- Santos, N. R. (2013). The Brazilian Unified Health System (SUS), State Public Policy: Its institutionalized and future development and the search for solutions. *Ciência & Saúde Coletiva*, 18(1), 273-280.
- Santos, N. R. (2018). 30 years of SUS: the beginning, the pathway and the target. *Ciência & Saúde Coletiva*, 23(6), 1729-1736.
- Santos, M. R.; Voese, S. B. (2019). Gestão de custos no governo federal brasileiro. Trabalho apresentado no *XXVI Congresso Brasileiro de Custos*. Curitiba-PR.
- Shrank, W. H., DeParle, N., Gottlieb, S., Jain, S. H., Orszag, P., Powers, B. W., & Wilensky, G. R. (2021). Health costs and Financing: Challenges and strategies for a new administration. *Health Affairs*, 40(2), 235-242.
- Silva, S. F. (2009). Sistema Único de Saúde 20 anos: avanços e dilemas de um processo em construção. *Saúde em Debate*, 33(81), 38-46.
- Stey, A. M., Brook, R. H., Needleman, J., Hall, B. L.; Zingmond, D. S., Lawson, E. H., & Clifford, Y. K. (2015). Hospital costs by cost center of inpatient hospitalization for medicare patients undergoing major abdominal surgery. *Journal of the American College of Surgeons*, 220(2), 207-217.
- Sugahara, C. R., Souza, J. H., & Viseli, J. (2009). A informação dos sistemas de informação gerenciais como elemento determinante no apoio à tomada de decisão em hospitais. *Transinformação*, 21(2), 117-122.
- Vieira, F. S. (2017). Produção de informação de custos para a tomada de decisão no sistema único de saúde: uma questão para a política pública. Rio de Janeiro, RJ: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada-IPEA. Recuperado de: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7972/1/td\\_2314.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7972/1/td_2314.pdf)
- Xavier, I. A. L. N. (2016). *Análise de custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa—um estudo de caso*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, 80 p.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (5a ed.). Porto Alegre, RS: Bookman.