XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

Gestão de custos em hospitais universitários federais: evidências da literatura

Franciel PIRES ESPINDULA (UFU) - francielpires@yahoo.com.br

Vivian Duarte Couto Fernandes (UFU) - vivian@ufu.br

Eduardo Giarola (UFU) - eduardog@ufu.br

Resumo:

Objetivo: identificar, na literatura nacional e internacional, os principais desafios e fatores críticos para a implantação e a melhoria contínua de sistemas de gestão de custos em hospitais públicos federais vinculados a universidades. Método: revisão sistemática conduzida conforme o protocolo PRISMA 2020. Foram consultadas as bases Web of Science, Scopus e SPELL, com recorte temporal de 2000 a 2026 e estudos em português, inglês e espanhol. Os critérios de elegibilidade derivaram da estratégia PICO(T), com triagem por título e resumo seguida de leitura integral. Resultados: foram incluídos 24 estudos, organizados em quatro categorias analíticas: técnica (54,2%), estrutural (16,7%), institucional (16,6%) e cultural (12,5%). As barreiras mais frequentes foram limitações financeiras, resistência organizacional, deficiências de sistemas e de informação, complexidade metodológica e capacitação insuficiente. Conclusões: a produção científica concentra-se em aspectos técnicos do custeio, ao passo que fatores culturais e institucionais, decisivos para a institucionalização e a sustentabilidade dos sistemas de custos, permanecem pouco explorados.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Hospitais universitários. Administração pública. Sistemas de custeio. Revisão sistemática.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Gestão de custos em hospitais universitários federais: evidências da literatura

RESUMO

A gestão de custos constitui instrumento relevante para a eficiência, a transparência e a sustentabilidade dos hospitais públicos universitários, embora sua implantação ainda enfrente barreiras de natureza técnica, estrutural, institucional e cultural. Este estudo teve como objetivo identificar, na literatura nacional e internacional, os principais desafios e fatores críticos para a implantação e a melhoria contínua de sistemas de gestão de custos em hospitais públicos federais vinculados a universidades. Realizou-se revisão sistemática conforme o protocolo PRISMA 2020, com buscas nas bases Web of Science, Scopus e SPELL, abrangendo estudos publicados entre 2000 e 2026, em português, inglês e espanhol. Os critérios de elegibilidade foram definidos pela estratégia PICO(T), com triagem por título e resumo seguida de leitura integral. Foram incluídos 24 estudos, organizados em quatro categorias analíticas: técnica (54,2%), estrutural (16,7%), institucional (16,6%) e cultural (12,5%). As barreiras mais frequentes foram limitações financeiras, resistência organizacional, deficiências de sistemas e informação, complexidade metodológica e capacitação insuficiente. Conclui-se que a produção científica se concentra nos aspectos técnicos do custeio, enquanto fatores culturais e institucionais, fundamentais para a institucionalização e a sustentabilidade dos sistemas de custos, permanecem pouco explorados.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades. Governança hospitalar. Eficiência operacional. Institucionalização. Administração pública.

Área Temática: 5 – Aspectos tributários e modelos de custeio aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Único de Saúde (SUS) consome parcela expressiva do gasto público brasileiro, e os hospitais respondem por parte relevante desse orçamento. Nesse contexto, a gestão de custos hospitalares ganhou espaço na agenda gerencial e acadêmica diante da necessidade de sustentabilidade financeira e transparência no uso dos recursos (Matos, Ferreira, & Pedro, 2021). A literatura nacional acompanha esse movimento, avançando dos métodos tradicionais de custeio por absorção para o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e, mais recentemente, para o Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC) (Bonacim & Araujo, 2010; Miranda, Carvalho, Martins, & Faria, 2007).

Sistemas de custos bem implantados podem qualificar a alocação de recursos e ampliar a transparência, mas sua operacionalização enfrenta obstáculos que normas, isoladamente, não resolvem (Santos, Lima, Vilela, & Martini Filho, 2023). Ineficiências de gestão também repercutem na qualidade e disponibilidade dos serviços, em um cenário no qual os repasses federais frequentemente não cobrem o custo real dos procedimentos (Cobo, Cruz, & Dick, 2021). No campo acadêmico, o descompasso entre o potencial informacional dos métodos contemporâneos e sua limitada difusão reforça a necessidade de sistematizar as evidências.

Apesar dos avanços metodológicos e institucionais, persistem dificuldades na implantação, institucionalização e melhoria contínua desses sistemas em hospitais públicos universitários (Davi & Rodrigues, 2025). A literatura é marcada pela predominância de estudos de caso e pesquisas qualitativas com amostras restritas, além da escassez de investigações longitudinais. Diante disso, pergunta-se: quais são os principais desafios, barreiras e fatores condicionantes documentados na literatura nacional e internacional para a implantação, institucionalização e melhoria contínua de sistemas de gestão de custos em hospitais públicos universitários?

O objetivo é identificar e sintetizar, por meio de revisão sistemática da literatura publicada a partir de 2000, esses desafios, barreiras e fatores condicionantes, considerando evidências nacionais e internacionais. Especificamente, busca-se: a) caracterizar os estudos e seus perfis institucionais; b) identificar as metodologias de custeio e os programas nacionais abordados; c) sistematizar evidências comparativas e fatores críticos de sucesso e fracasso; d) categorizar os desafios nas dimensões técnica, estrutural, institucional e cultural; e e) examinar a evolução da produção, identificando lacunas e perspectivas de pesquisa.

O recorte central são os hospitais universitários federais brasileiros. Estudos internacionais sobre hospitais públicos universitários e de ensino são incorporados para fins comparativos, permitindo identificar barreiras e fatores condicionantes recorrentes em diferentes sistemas públicos, sem alterar a delimitação institucional da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Os fundamentos teóricos e normativos que sustentam a revisão são: o contexto institucional dos hospitais universitários federais e o marco legal da gestão de custos no setor público (2.1) e a evolução dos métodos de custeio e sua adoção em hospitais públicos (2.2).

2.1 Hospitais universitários federais e o marco legal da gestão de custos

Os hospitais universitários federais ocupam posição singular no SUS. Vinculados às universidades federais e, em sua maioria, administrados pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh) desde 2011, articulam assistência, ensino e pesquisa em uma mesma estrutura (Andreazzi, Gomes, Pérez, Azevedo, & D'Almeida, 2021). Esse tríplice missão responde por sua relevância social, mas também por sua complexidade gerencial, alta densidade tecnológica, múltiplos níveis de atenção e grande volume de dados, de modo que implantar e manter sistemas de custos nesse ambiente é, antes de tudo, um problema institucional, que envolve cultura organizacional, capacitação e infraestrutura de informação, e não apenas escolha técnico-contábil (Oliveira, 2017).

No plano normativo, a exigência de sistemas de custos na Administração Pública tem marco na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), cujo art. 50, § 3º, determina a manutenção de sistema de custos, reforçada pela Lei nº 10.180/2001, art. 15, inciso V, que inclui a evidenciação de custos entre as finalidades do Sistema de Contabilidade Federal. Nesse esteio, o PNGC, o ApuraSUS e o OtimizaSUS buscaram disseminar práticas padronizadas de apuração no SUS; seus resultados, contudo, ainda mostram dificuldade de migrar do cumprimento formal para a institucionalização efetiva (Santos et al., 2023; Gallo et al., 2024).

2.2 Métodos de custeio e sua adoção em hospitais públicos

Há relativo consenso sobre a relevância da gestão de custos para os hospitais públicos brasileiros (Bonacim & Araujo, 2010; Miranda et al., 2007; Oliveira, Rodrigues, Haddad, Vannuchi, & Taldivo, 2012; Lee & Lima, 2025), mas não sobre os caminhos para sua implementação efetiva (Martins, Portulhak, & Voese, 2015; Major, Clegg, & Conceição, 2025; Santos et al., 2023). Nos hospitais universitários federais, mesmo com metodologias sofisticadas disponíveis há décadas, persistem barreiras estruturais, culturais, técnicas e institucionais (Mascarenhas & Marina, 2025). A trajetória dos métodos de custeio no setor, do custeio por absorção ao ABC e, mais recentemente, ao TDABC, ampliou o potencial informacional dos sistemas; ainda assim, apesar da vantagem informacional reconhecida do ABC, sua adoção pelos hospitais universitários federais permanece pouco difundida, limite atribuído à complexidade da metodologia, à escassez de pessoal qualificado e à infraestrutura disponível (Raimundini, Souza, Struett, & Botelho, 2006; Martins et al., 2015).

A produção converge, ainda, em torno de um diagnóstico recorrente: resistência cultural às mudanças, formação gerencial frágil em conceitos contábeis, fragmentação dos sistemas de informação hospitalar e baixa integração entre setores administrativos aparecem com regularidade nos estudos empíricos da última década (Gallo et al., 2024). Esse quadro de barreiras estruturais, culturais, técnicas e institucionais fundamenta a categorização analítica desenvolvida nesta revisão.

3 MÉTODO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção desenvolve-se em duas frentes: primeiro, descreve o percurso metodológico que originou o corpus da revisão (3.1), assegurando transparência e reprodutibilidade; em seguida, apresenta e discute os resultados (3.2 a 3.9), na ordem dos objetivos específicos definidos na seção 1.

3.1 Percurso metodológico da revisão sistemática

Os procedimentos seguiram as diretrizes PRISMA 2020 (Page et al., 2022), compreendendo a estratégia PICO(T), a definição das bases de dados e da estratégia de busca, os critérios de elegibilidade, o processo de seleção, a extração de dados e a avaliação da qualidade metodológica, com as limitações declaradas ao final.

3.1.1 Estratégia PICO(T) como estruturação da pergunta

A formulação do problema, dos objetivos e dos critérios apoia-se na estratégia PICO(T). Aplicada ao estudo, definiu: População (P), hospitais públicos universitários e de ensino, nacionais e internacionais; Intervenção (I), implantação, operacionalização e melhoria contínua de sistemas de gestão de custos, incluindo metodologias (absorção, ABC, TDABC, DRG) e programas institucionais; Comparação (C), hospitais em estágios distintos de implementação, metodologias entre si ou diferentes níveis de apoio institucional, quando disponível; Desfecho (O), desafios, barreiras e fatores condicionantes, nas dimensões estrutural, cultural, técnica e institucional; e Tempo (T), recorte a partir de 2000 (seção 2.1). Essa estrutura orientou a estratégia de busca e os critérios de inclusão e exclusão.

3.1.2 Bases de dados e estratégia de busca

A busca foi conduzida nas bases Web of Science e Scopus (via Portal de Periódicos da CAPES) e na Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL), em maio

de 2026. Os termos derivaram dos componentes da estratégia PICO(T), em português e inglês, combinando descritores de hospitais públicos universitários e de ensino com termos de gestão e métodos de custeio (ABC, TDABC, absorção) e programas institucionais; na SPELL, dadas as especificidades do mecanismo de recuperação, empregaram-se descritores simplificados ("gestão de custos hospitalares", "custeio hospitalar", "sistema de custos hospitalares"). Consideraram-se estudos de 2000 a 2026 em português, inglês e espanhol. As estratégias completas, com sintaxe, operadores, campos e filtros de cada base, podem ser disponibilizadas mediante solicitação.

3.1.3 Critérios de inclusão e exclusão dos estudos

Os critérios de elegibilidade derivam diretamente dos componentes da estratégia PICO(T), o que mantém o alinhamento entre a pergunta de pesquisa, os objetivos e o processo de seleção, conforme orientação das diretrizes PRISMA (Page et al., 2022). O Quadro 1 consolida os parâmetros adotados.

Parâmetro	Critérios de inclusão	Critérios de exclusão
Recorte temporal	Publicações a partir de 2000, marco da Lei Complementar nº 101/2000 e da Lei nº 10.180/2001.	Publicações anteriores a 2000.
População (P)	Hospitais públicos universitários e hospitais de ensino, nacionais e internacionais.	Hospitais exclusivamente privados, filantrópicos ou sem vínculo de ensino.
Intervenção (I)	Implantação, operação ou melhoria contínua de sistemas, metodologias ou programas de gestão de custos.	Estudos que não tratem de sistemas ou metodologias de gestão de custos.
Desfecho (O)	Desafios, barreiras ou fatores condicionantes reportados, explícita ou implicitamente.	Estudos restritos a métricas clínicas ou epidemiológicas, sem interface com a gestão de custos.
Tipo de publicação	Artigos revisados por pares, dissertações e teses stricto sensu.	Editoriais, resenhas, notas técnicas, matérias jornalísticas, manuais e cartilhas.
Idioma	Português, inglês ou espanhol.	Outros idiomas.
Alinhamento	Aderência direta à estratégia PICO(T) e ao recorte institucional.	Estudos duplicados ou que citem o tema de forma periférica.
Classificação (Qualis)	Periódicos nacionais com classificação mínima B2 na Área 27 (CAPES).	Periódicos nacionais com classificação inferior a B2 na Área 27 (CAPES).

Quadro 1. Critérios de inclusão e exclusão

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

3.1.4 Processo de seleção conforme o fluxo PRISMA

A aplicação dos critérios do Quadro 1 seguiu quatro etapas do fluxo PRISMA 2020: (1) identificação, 92 registros recuperados nas três bases, dos quais 18 duplicatas foram removidas, restando 74 únicos; (2) triagem, leitura de títulos e resumos, com exclusão de 20 fora do escopo; (3) elegibilidade, leitura integral dos 54 textos e exclusão de 30, com registro das razões; e (4) inclusão, amostra final de 24 estudos. O fluxo completo consta da Figura 1.

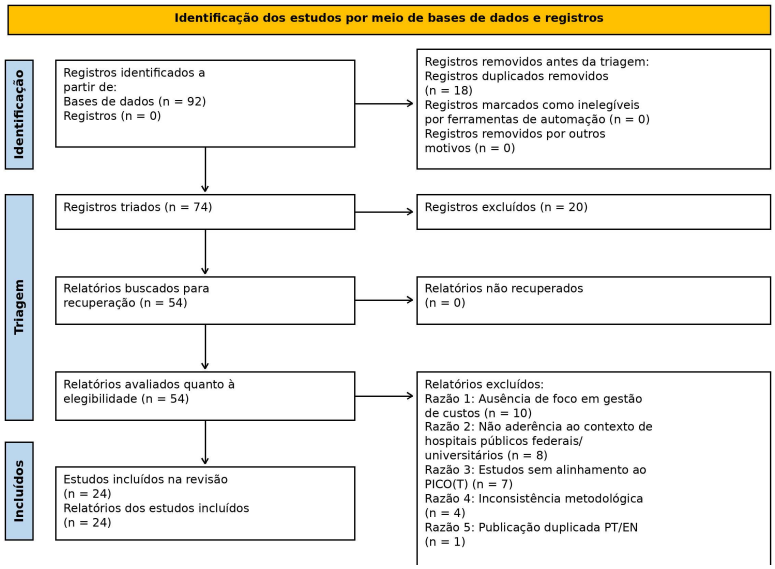


Figura 1. Fluxograma PRISMA do processo de seleção dos estudos

Fonte: elaborado pelos autores (2026), com base em Page et al. (2022).

Dos 30 relatórios excluídos após leitura completa, as principais razões foram: ausência de foco em gestão de custos hospitalares (n = 10), não aderência ao contexto de hospitais universitários e públicos (n = 8), desalinhamento à estratégia PICO(T) (n = 7), inconsistência metodológica (n = 4) e publicação duplicada em português e inglês (n = 1). Também foram excluídos estudos em periódicos com classificação inferior ao estrato mínimo da Área 27 (CAPES), sem revisão por pares ou com insuficiência de informações metodológicas. Foram priorizados periódicos classificados, no mínimo, como Qualis B2 na Área 27, mantendo-se estudos internacionais com contribuições teóricas, metodológicas e gerenciais relevantes, o que ampliou a análise comparativa e o diálogo com a literatura internacional.

3.1.5 Processo de coleta (extração) de dados

A extração dos 24 estudos foi manual, por revisor único, com formulário padronizado (tabela analítica) previamente testado em três estudos da amostra. Os dados contemplaram: a) identificação (autor, ano, país e base); b) características metodológicas (delineamento e sistema de custeio); c) conteúdo (principais desafios, barreiras e resultados); e d) classificação analítica (categoria predominante). O gerenciador Zotero organizou os registros e as notas, e dúvidas foram sanadas por releitura técnica dos trechos correspondentes.

3.1.6 Avaliação da qualidade metodológica (risco de viés)

Para a avaliação da qualidade metodológica adotou-se o Mixed Methods Appraisal Tool (MMAT, versão 2018), desenvolvido por Hong et al. (2018) para a apreciação crítica de estudos com delineamentos distintos em revisões de métodos mistos (Hong & Pluye, 2019), adequado à diversidade do corpus (estudos qualitativos, quantitativos descritivos, não randomizados e mistos). A avaliação considerou os critérios específicos de cada delineamento e as duas questões de triagem do MMAT, em caráter descritivo e sem exclusão de estudos por limitações metodológicas, subsidiando a ponderação dos achados na síntese (seção 3.8).

3.1.7 Limitações da revisão

Apesar de seguir as diretrizes PRISMA 2020 e utilizar múltiplas bases, a revisão apresenta limitações: a heterogeneidade metodológica, a predominância de pesquisas qualitativas e de caso único e a escassez de estudos longitudinais restringiram comparações quantitativas; parte da produção encontra-se em literatura cinzenta não indexada; e a triagem, a extração e a avaliação de qualidade foram conduzidas por revisor único, com protocolo não registrado (PROSPERO/OSF), circunstâncias declaradas em favor da transparência.

3.2 Correspondência com os objetivos e caracterização dos estudos

A apresentação dos resultados segue a ordem dos objetivos específicos definidos na seção 1. O Quadro 2 explicita a correspondência entre cada objetivo e a subseção em que ele é atendido, de modo a permitir a verificação direta do alcance do que foi proposto.

Objetivo específico	Seção	Achado que o evidencia
a) caracterizar a população de estudo	3.2 e Quadro 3	Perfil dos 24 estudos por país, delineamento e sistema de custeio, com 14 investigações brasileiras e 10 internacionais.
b) identificar metodologias e programas de gestão de custos	3.2 e Quadro 3	Predominância do ABC e do TDABC, ao lado do custeio por absorção e do RKW, e presença dos programas PNGC, ApuraSUS e OtimizaSUS.
c) sistematizar evidências de estudos comparativos	3.7	Síntese comparativa em três eixos: acurácia versus custo de adoção; agenda nacional versus internacional; e apoio institucional.
d) desenvolver uma categorização analítica dos fatores condicionantes	3.3 e 3.4	Quatro dimensões (técnica, estrutural, institucional e cultural), com 13, 4, 4 e 3 estudos, respectivamente.
e) examinar a evolução temporal e as lacunas da literatura	3.6 e 3.9	Concentração de publicações após 2010, escassez de estudos longitudinais e confiança na evidência avaliada como de moderada a baixa pela abordagem GRADE-CERQual.

Quadro 2. Correspondência entre objetivos específicos e resultados obtidos

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

A caracterização dos estudos incluídos evidencia a diversidade de abordagens metodológicas e contextos institucionais investigados. Entre os sistemas de custeio analisados, sobressaem o ABC e o TDABC, frequentemente associados a iniciativas de aprimoramento da eficiência gerencial, do controle dos custos e da transparência na utilização dos recursos públicos. De modo geral, os estudos convergem ao identificar desafios relacionados à capacitação gerencial, à integração dos sistemas de informação, à resistência organizacional e às limitações estruturais e financeiras. A literatura concentra maior atenção nos aspectos técnicos dos sistemas de custeio, enquanto fatores culturais e institucionais, embora reconhecidos como relevantes, ainda são menos explorados, achado que sugere que a efetividade dos sistemas depende não apenas de metodologias adequadas, mas da capacidade das organizações de promover mudanças estruturais, fortalecer competências gerenciais e consolidar uma cultura orientada ao uso das informações de custos. Os 24 estudos foram caracterizados quanto a país, delineamento, sistema de custeio e categoria analítica predominante, conforme o Quadro 3.

Estudo	País	Delineamento	Sistema de custeio	Categoria
Neriz, Núñez e Ramis (2014)	Chile	Qualitativo – estudo de caso	ABC	Técnica
Kastanioti et al. (2016)	Grécia	Quantitativo – comparativo	ABC	Técnica
Oliveira et al. (2012)	Brasil	Qualitativo – fenomenológico	Não especificado	Cultural
Tuong, Thuy e Nam (2020)	Vietnã	Métodos mistos – aplicado	Híbrido	Estrutural
Lee e Lima (2025)	Brasil	Qualitativo – estudo de caso	Não especificado	Cultural
Lobo et al. (2009)	Brasil	Quantitativo – DEA/Malmquist	Avaliação de eficiência	Institucional
Barbosa et al. (2026)	Portugal	Revisão sistemática	ABC, TDABC, DRG, Lean, BSC	Técnica
Major, Clegg e Conceição (2025)	Portugal	Qualitativo – estudo de caso	ABC	Cultural
Rowe et al. (2025)	EUA	Quantitativo – observacional	TDABC	Técnica
Alemão, Gonçalves e Ferreira (2014)	Brasil	Métodos mistos – estudo de caso	Custeio por absorção	Institucional
Machado e Kuchenbecker (2007)	Brasil	Revisão teórica – institucional	Não especificado	Estrutural
Bonacim e Araujo (2009)	Brasil	Quantitativo – estudo de caso	GBV	Técnica
Martins, Portulhak e Voese (2015)	Brasil	Quantitativo – survey	Múltiplos (ABC, TDABC, RKW)	Técnica
Luedy, Mendes e Ribeiro Júnior (2012)	Brasil	Qualitativo – estudo de caso	Contrato de gestão/indicadores	Estrutural
Miranda et al. (2007)	Brasil	Quantitativo – survey	ABC	Técnica
Bonacim e Araujo (2010)	Brasil	Qualitativo – estudo de caso	ABC	Técnica
Araújo e Leta (2014)	Brasil	Qualitativo – documental	Não especificado	Estrutural
Carvalho (2007)	Brasil	Revisão documental	SUS/assistência suplementar	Institucional
Bonacim e Araujo (2011)	Brasil	Estudo de caso	Avaliação econômico-financeira	Técnica
Cannavacciuolo et al. (2015)	Itália	Estudo de caso exploratório	ABC	Técnica
Jericó e Castilho (2010)	Brasil	Estudo de caso descritivo	ABC	Técnica
Galendi et al. (2022)	Alemanha	Microcusteio – TDABC	TDABC	Técnica
Rodosthenous e Roumeliotis (2021)	Grécia	Quantitativo – documental	DRG/KEN/Per-diem	Institucional
Cao, Toyabe e Akazawa (2006)	Japão	Metodológico comparativo	S-ABC, ABC e VBC	Técnica

Quadro 3. Caracterização analítica dos estudos incluídos na revisão sistemática

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

A caracterização revelou uma inflexão temporal: enquanto os trabalhos mais antigos se concentram na adoção de metodologias de custeio e na mensuração dos custos, os mais recentes incorporam a institucionalização, o uso gerencial das informações e as dimensões estruturais da mudança organizacional, indício de um deslocamento da gestão de custos, de instrumento contábil a componente de governança hospitalar.

3.3 Distribuição dos estudos por categoria temática

Após a caracterização, procedeu-se à análise temática dos achados. A categorização foi indutiva, a partir da predominância dos fatores em cada estudo, originando quatro categorias: a técnica (metodologias de custeio, sistemas de informação, ferramentas gerenciais e capacitação); a estrutural (infraestrutura e recursos humanos, tecnológicos e financeiros); a institucional (governança, regulamentação, apoio e institucionalização dos sistemas); e a cultural (cultura organizacional, resistência à mudança, percepção dos profissionais e uso das informações na decisão). Quanto à distribuição, a categoria técnica reúne 13 estudos (54,2%), seguida da estrutural (quatro; 16,7%), da institucional (quatro; 16,6%) e da cultural (três; 12,5%).

Embora estas categorias (técnica, estrutural, institucional e cultural) estejam apresentadas na análise de maneira separada, esta decisão tem finalidade analítica. De fato, estas categorias não aparecem de forma independente nos estudos, mas compõem o processo organizacional que envolve todos os sistemas de gestão de custos, destacando sua complexidade.

3.4 Principais barreiras encontradas

As barreiras identificadas ultrapassam as questões metodológicas, abrangendo aspectos financeiros, organizacionais, tecnológicos e de qualificação profissional. Por frequência de ocorrência, destacam-se as limitações financeiras (oito), a resistência organizacional e a falta de sistemas/informação (seis cada), a complexidade metodológica (cinco) e a capacitação insuficiente (quatro); como um mesmo estudo pode apresentar mais de uma barreira, a soma das ocorrências excede o total de estudos.

As limitações financeiras, isoladamente as mais recorrentes, convivem com dificuldades de ordem técnica, integração dos sistemas de informação, dados confiáveis, complexidade do ABC e do TDABC e carência de ferramentas adequadas, que permeiam a maior parte dos estudos, em linha com o predomínio da dimensão técnica (seção 3.3). As barreiras estruturais associaram-se a limitações orçamentárias, infraestrutura tecnológica insuficiente e escassez de recursos humanos qualificados (Miranda et al., 2007; Bonacim & Araujo, 2010; Martins et al., 2015; Rowe et al., 2025; Tuong, Thuy, & Nam, 2020; Machado & Kuchenbecker, 2007; Alemão, Gonçalves, & Ferreira, 2014).

As barreiras culturais envolveram a baixa utilização das informações de custos na decisão, a necessidade de capacitação e a resistência a novas práticas gerenciais (Oliveira et al., 2012; Lee & Lima, 2025; Major et al., 2025); as institucionais, a ausência de políticas consistentes, a descontinuidade administrativa e a baixa priorização pela alta administração, mesmo diante do PNGC, do ApuraSUS e do OtimizaSUS, muitas organizações ainda não convertem exigências normativas em práticas incorporadas à rotina. Em conjunto, as dificuldades atuam de forma interdependente: a efetividade dos sistemas depende de mudanças organizacionais,

competências gerenciais, infraestrutura tecnológica e cultura orientada ao uso das informações de custos.

3.5 Fatores críticos para o sucesso da implantação e institucionalização

Os estudos permitiram identificar fatores críticos ao sucesso da implantação e da institucionalização, cujo êxito depende de condições organizacionais favoráveis ao uso das informações geradas (Davi & Rodrigues, 2025; Bonacim & Araujo, 2010; Tuong et al., 2020; Lee & Lima, 2025). O fator mais recorrente é o apoio da alta administração: Bonacim e Araujo (2010), Miranda et al. (2007), Tuong et al. (2020), Lee e Lima (2025) e Major et al. (2025) convergem ao mostrar que o comprometimento dos gestores superiores viabiliza recursos financeiros, tecnológicos e humanos e favorece a incorporação das práticas à rotina. Miranda et al. (2007) verificaram envolvimento da alta administração em 40% dos casos de adoção do ABC, enquanto Major et al. (2025) associam sua ausência a emoções negativas e resistência.

Somam-se a disponibilidade de informações confiáveis, que sustenta a mensuração dos custos e o suporte à decisão (Miranda et al., 2007; Bonacim & Araujo, 2010; Martins et al., 2015; Rowe et al., 2025); a padronização de processos e indicadores, que reduz inconsistências e permite comparabilidade, benchmarking e identificação de ineficiências (Luedy, Mendes, & Ribeiro Júnior, 2012; Machado & Kuchenbecker, 2007; Bonacim & Araujo, 2011; Rowe et al., 2025; Galendi et al., 2022); e uma cultura organizacional orientada ao uso gerencial das informações, ainda incipiente entre os profissionais (Oliveira et al., 2012).

3.6 Lacunas da literatura e perspectivas para pesquisas futuras

A análise crítica revelou predominância de pesquisas voltadas à implantação e ao aperfeiçoamento de métodos de custeio, sobretudo ABC e TDABC, e crescente associação entre gestão de custos, eficiência operacional e sustentabilidade financeira. Persistem, contudo, lacunas relevantes: predominam estudos de caso e pesquisas qualitativas em instituições específicas, o que limita a generalização; são escassas as investigações longitudinais que acompanhem a institucionalização ao longo do tempo; e há menor atenção aos fatores culturais e comportamentais. Soma-se a limitada produção voltada especificamente aos hospitais universitários federais e às instituições vinculadas à Ebserh, apesar de seu papel estratégico no SUS. A literatura privilegia, assim, a dimensão técnica, com compreensão ainda restrita dos fatores institucionais que condicionam a mudança organizacional. Recomenda-se que pesquisas futuras ampliem abordagens comparativas e longitudinais, aprofundem os fatores organizacionais, culturais e institucionais e desenvolvam modelos analíticos integradores dessas dimensões.

3.7 Síntese comparativa das evidências

A leitura conjunta dos 24 estudos permite confrontar as evidências em três eixos. O primeiro contrapõe a acurácia dos métodos ao custo de adoção. Estudos com ABC e TDABC apontam ganhos informacionais, como maior eficiência, identificação de custos reais, atividades críticas e custos ocultos (Neriz, Núñez, & Ramis, 2014; Cannavacciuolo, Illario, Ippolito, & Ponsiglione, 2015; Jericó & Castilho, 2010; Bonacim & Araujo, 2010; Rowe et al., 2025; Galendi et al., 2022). Em contrapartida, esses métodos envolvem maior complexidade, custos de implantação e dependência de sistemas integrados (Bonacim & Araujo, 2010; Jericó & Castilho, 2010; Miranda et

al., 2007), o que ajuda a explicar sua limitada adoção nos hospitais universitários federais (Martins et al., 2015).

O segundo eixo compara as produções nacional e internacional. Nos estudos brasileiros, predominam barreiras como subfinanciamento, insuficiência dos repasses, baixa adoção de ferramentas e uso limitado das informações de custos na gestão (Carvalho, 2007; Alemão et al., 2014; Martins et al., 2015; Oliveira et al., 2012; Lee & Lima, 2025). Internacionalmente, a discussão concentra-se no aprimoramento de sistemas já existentes, incluindo mecanismos de reembolso, integração de processos, mensuração de custos ocultos e transformação digital (Rodosthenous & Roumeliotis, 2021; Rowe et al., 2025; Barbosa, Silva, Maldonado, & Gaspar, 2026). Assim, enquanto a literatura internacional avança no refinamento dos sistemas, a nacional permanece mais concentrada em sua adoção (Silva, Alcantara, Fontana, & Abbas, 2020).

O terceiro eixo evidencia o papel do apoio institucional. Suporte organizacional e infraestrutura tecnológica favorecem a adoção (Kastanioti, Mavridoglou, Karanikas, & Polyzos, 2016; Tuong et al., 2020), enquanto sua ausência amplia resistências e dificulta a institucionalização (Major et al., 2025). Mecanismos institucionais também produziram melhorias em indicadores, financiamento e eficiência (Luedy et al., 2012; Lobo, Silva, Lins, & Fiszman, 2009). Em síntese, a institucionalização depende menos da sofisticação do método que da articulação de capacidades institucionais, estruturais, técnicas e culturais, envolvendo apoio da gestão, infraestrutura, competências e incorporação das informações de custos às decisões (Santos et al., 2023; Gallo et al., 2024; Tuong et al., 2020; Miranda et al., 2007; Lee & Lima, 2025).

3.8 Avaliação da qualidade metodológica (MMAT 2018)

A avaliação da qualidade dos 24 estudos seguiu o MMAT 2018 (seção 3.1.6). Dos 22 estudos primários, 17 atenderam a 5 dos 5 critérios de seu delineamento e 5 atenderam a 4 dos 5 (Rowe et al., 2025; Luedy et al., 2012; Araújo & Leta, 2014; Carvalho, 2007; Rodosthenous & Roumeliotis, 2021), todos de alta qualidade; as perdas pontuais referem-se, em geral, a incertezas sobre a representatividade das amostras ou sobre a influência do pesquisador na coleta qualitativa. Os dois estudos de revisão (Barbosa et al., 2026; Machado & Kuchenbecker, 2007) foram classificados como não aplicáveis, mantidos no corpus por seu caráter de síntese e enquadramento teórico, sem comporem a base de evidência primária.

A concentração na faixa de alta qualidade decorre do próprio desenho de elegibilidade: os critérios do Quadro 1 restringiram o corpus a artigos revisados por pares, com Qualis mínimo B2 para os periódicos nacionais, de modo que a triagem editorial antecipa parte do julgamento do MMAT. O instrumento cumpre, assim, função de confirmação da adequação metodológica, e não de hierarquização ou exclusão. Reconhecem-se, como efeito colateral, o poder discriminante limitado do MMAT nesta revisão e a condução por revisor único, o que recomenda cautela; ademais, a qualidade dos estudos individuais não se transfere automaticamente à confiança no corpo de evidências, avaliada na seção 3.9.

3.9 Confiança na evidência qualitativa (abordagem GRADE-CERQual)

Coerentemente com a natureza da síntese, predominantemente qualitativa e voltada a barreiras e fatores condicionantes, a confiança no corpo de evidências foi avaliada pela abordagem GRADE-CERQual (Confidence in the Evidence from Reviews of Qualitative research; Lewin et al., 2018), complementar ao MMAT.

Diferentemente do MMAT, que avalia estudos individuais, o CERQual gradua a confiança em cada achado da revisão (alta, moderada, baixa ou muito baixa) a partir de quatro componentes, limitações metodológicas, coerência, adequação dos dados e relevância, conforme o Quadro 4.

Achado da revisão	Limitações metodológicas	Coerência	Adequação	Relevância	Confiança (CERQual)
Predomínio das barreiras técnicas (integração de sistemas, dados, complexidade do ABC/TDABC)	Menores	Alta	Alta	Alta	Moderada a alta
Limitações financeiras como barreira isolada mais recorrente	Menores	Alta	Moderada	Alta	Moderada
Falta de apoio institucional compromete a institucionalização	Moderadas	Alta	Moderada	Alta	Moderada
Fatores culturais limitam o uso gerencial da informação de custos	Moderadas	Moderada	Baixa	Alta	Baixa a moderada
Concentração técnica da produção e lacuna institucional/cultural	Menores	Alta	Alta	Alta	Alta

Quadro 4. Perfil de confiança na evidência qualitativa (GRADE-CERQual) dos principais achados da revisão

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

A confiança é maior para o predomínio da dimensão técnica e para a concentração temática da literatura, sustentados por muitos estudos convergentes e aderentes ao contexto; intermediária para as barreiras financeiras e o apoio institucional; e menor para os achados culturais, apoiados em apenas três estudos, fragilidade de adequação, não de coerência, pois convergem. Esse gradiente reforça a agenda da seção 3.6, sobretudo estudos longitudinais e sobre fatores institucionais e culturais. A força do corpo de evidências decorre menos da precisão estatística e mais da convergência qualitativa dos achados, que sustenta o apoio à decisão gerencial.

4 CONCLUSÃO

Esta revisão sistemática identificou os principais desafios, barreiras e fatores condicionantes da implantação e institucionalização dos sistemas de gestão de custos em hospitais públicos universitários, com base em evidências nacionais e internacionais publicadas a partir de 2000. A literatura concentra-se nos aspectos técnicos, especialmente no ABC e TDABC, associados à melhoria das informações gerenciais, à eficiência operacional e ao apoio à decisão. Contudo, sua efetividade depende da capacidade das organizações de incorporar as informações de custos aos processos decisórios, à transparência e à sustentabilidade.

A consolidação desses sistemas não depende apenas do método de custeio, mas da interação entre barreiras financeiras, organizacionais, tecnológicas e humanas. Assim, a gestão de custos hospitalares constitui um desafio multidimensional que requer capacidades técnicas, estruturais, institucionais e culturais, envolvendo metodologias adequadas, infraestrutura e sistemas de informação, apoio da alta gestão e uso efetivo dos dados.

Persistem lacunas relacionadas à predominância de estudos de caso e qualitativos, à escassez de investigações longitudinais e à limitada atenção aos fatores culturais e comportamentais, especialmente em hospitais universitários federais e instituições vinculadas à Ebserh. Entre as limitações desta revisão estão a restrição às bases e idiomas selecionados, a heterogeneidade metodológica dos estudos, a condução por revisor único e a ausência de registro prévio do protocolo.

Os resultados indicam que a institucionalização da gestão de custos exige ações que extrapolam a escolha do método. Estudos futuros devem avaliar longitudinalmente sua implantação e explorar as capacidades organizacionais e diferenças entre redes e modelos de governança.

Declarações: esta revisão não foi registrada em base de protocolos (PROSPERO ou OSF); não recebeu financiamento específico; não há conflitos de interesse a declarar; e as estratégias de busca e a planilha de extração de dados podem ser disponibilizadas mediante solicitação, preservada a avaliação anônima.

REFERÊNCIAS

Alemão, M. M., Gonçalves, M. A., & Ferreira, B. P. (2014). Risco operacional no setor saúde: financiamento pelo SUS paralelo aos gastos na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais. *Revista Gestão & Tecnologia, 14*(1), 126–150. https://doi.org/10.20397/2177-6652/2014.v14i1.532

Andreazzi, M. de F. S., Gomes, L. S., Pérez, M. de A., Azevedo, N. R. P., & D'Almeida, L. V. L. da S. (2021). Um olhar exploratório sobre hospitais universitários federais selecionados segundo modelos de gestão de 2012 a 2017. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde, 10*(3), 238–252. https://doi.org/10.5585/rgss.v10i3.17204

Araújo, K. M. de, & Leta, J. (2014). Os hospitais universitários federais e suas missões institucionais no passado e no presente. *História, Ciências, Saúde – Manguinhos, 21*(4), 1261–1281. https://doi.org/10.1590/S0104-59702014005000022

Barbosa, S. N., Silva, A. C. F., Maldonado, I., & Gaspar, P. (2026). Cost management in healthcare: A PRISMA-based systematic review of international research. *Administrative Sciences, 16*(1), 46. https://doi.org/10.3390/admsci16010046

Bonacim, C. A. G., & Araujo, A. M. P. de. (2009). Valor econômico agregado por hospitais universitários públicos. *Revista de Administração de Empresas, 49*(4), 419–433. https://doi.org/10.1590/S0034-75902009000400006

Bonacim, C. A. G., & Araujo, A. M. P. de. (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), 903–931. https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400007

Bonacim, C. A. G., & Araujo, A. M. P. de. (2011). Avaliação de desempenho econômico-financeiro dos serviços de saúde: os reflexos das políticas operacionais no setor hospitalar. *Ciência & Saúde Coletiva, 16*(Suppl. 1), 1055–1069. https://doi.org/10.1590/S1413-81232011000700038

Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras

providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Brasil. (2001). *Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm

Cannavacciuolo, L., Illario, M., Ippolito, A., & Ponsiglione, C. (2015). An activity-based costing approach for detecting inefficiencies of healthcare processes. *Business Process Management Journal, 21*(1), 55–79. https://doi.org/10.1108/BPMJ-11-2013-0144

Cao, P., Toyabe, S.-I., & Akazawa, K. (2006). Development of a practical costing method for hospitals. *The Tohoku Journal of Experimental Medicine, 208*(3), 213–224. https://doi.org/10.1620/tjem.208.213

Carvalho, D. M. T. (2007). Financiamento da assistência médico-hospitalar no Brasil. *Ciência & Saúde Coletiva, 12*(4), 879–892. https://doi.org/10.1590/S1413-81232007000400010

Cobo, B., Cruz, C., & Dick, P. C. (2021). Desigualdades de gênero e raciais no acesso e uso dos serviços de atenção primária à saúde no Brasil. *Ciência & Saúde Coletiva, 26*(9), 4021–4032. https://doi.org/10.1590/1413-81232021269.05732021

Davi, L. E. C., & Rodrigues, E. C. C. (2025). Estudo bibliométrico quantitativo e qualitativo da contabilidade de custos no setor público no século 21. *Revista Catarinense da Ciência Contábil, 24*, e3616. https://doi.org/10.16930/2237-766220253616

Galendi, J. S. C., Yeo, S. Y., Simic, D., Grüll, H., Stock, S., & Müller, D. (2022). A time-driven activity-based costing approach of magnetic resonance-guided high-intensity focused ultrasound for cancer-induced bone pain. *International Journal of Hyperthermia, 39*(1), 173–180. https://doi.org/10.1080/02656736.2021.2023768

Gallo, R. P., Alemão, M. M., Vieira, A., Silva, K. R. da, Cursino, A. M. de C., & Andrade, C. C. D. (2024). A experiência de implantação da gestão de custos em hospitais de Minas Gerais vinculados ao projeto OtimizaSUS. *Revista Contemporânea, 4*(10), e6357. https://doi.org/10.56083/RCV4N10-203

Hong, Q. N., & Pluye, P. (2019). A conceptual framework for critical appraisal in systematic mixed studies reviews. *Journal of Mixed Methods Research, 13*(4), 446–460. https://doi.org/10.1177/1558689818770058

Hong, Q. N., Pluye, P., Fàbregues, S., Bartlett, G., Boardman, F., Cargo, M., Dagenais, P., Gagnon, M.-P., Griffiths, F., Nicolau, B., O'Cathain, A., Rousseau, M.-C., & Vedel, I. (2018). *Mixed Methods Appraisal Tool (MMAT), version 2018: User guide*. McGill University. http://mixedmethodsappraisaltoolpublic.pbworks.com/w/file/fetch/127916259/MMAT_2018_criteria-manual_2018-08-01_ENG.pdf

Jericó, M. de C., & Castilho, V. (2010). Gerenciamento de custos: aplicação do método de custeio baseado em atividades em centro de material esterilizado. *Revista da Escola de Enfermagem da USP, 44*(3), 745–752. https://doi.org/10.1590/S0080-62342010000300028

Kastanioti, C., Mavridoglou, G., Karanikas, H., & Polyzos, N. (2016). ABC analysis: A tool of effectively controlling pharmaceutical expenditure in Greek NHS hospitals. *Journal of Pharmaceutical Health Services Research, 7*(3), 173–179. https://doi.org/10.1111/jphs.12137

Lee, V. J. H., & Lima, A. F. C. (2025). Hospital cost management: Meanings attributed by nursing division directors. *Acta Paulista de Enfermagem, 38*, eAPE001062. https://doi.org/10.37689/acta-ape/2025AO001062

Lewin, S., Booth, A., Glenton, C., Munthe-Kaas, H., Rashidian, A., Wainwright, M., Bohren, M. A., Tunçalp, Ö., Colvin, C. J., Garside, R., Carlsen, B., Langlois, E. V., & Noyes, J. (2018). Applying GRADE-CERQual to qualitative evidence synthesis findings: Introduction to the series. *Implementation Science, 13*(Suppl 1), 2. https://doi.org/10.1186/s13012-017-0688-3

Lobo, M. S. C., Silva, A. C. M., Lins, M. P. E., & Fiszman, R. (2009). Impacto da reforma de financiamento de hospitais de ensino no Brasil. *Revista de Saúde Pública, 43*(3), 437–445. https://doi.org/10.1590/S0034-89102009005000023

Luedy, A., Mendes, V. L. P. S., & Ribeiro Júnior, H. (2012). Gestão pública por resultados: contrato de gestão como indutor de melhorias em um hospital universitário. *Organizações & Sociedade, 19*(63), 641–659. https://doi.org/10.1590/S1984-92302012000400005

Machado, S. P., & Kuchenbecker, R. (2007). Desafios e perspectivas futuras dos hospitais universitários no Brasil. *Ciência & Saúde Coletiva, 12*(4), 871–877. https://doi.org/10.1590/S1413-81232007000400009

Major, M., Clegg, S., & Conceição, A. (2025). Issues of identity and emotions in the hybridization of NHS hospitals: The role of activity-based costing as a strategy. *Financial Accountability & Management, 41*, 651–671. https://doi.org/10.1111/faam.12437

Martins, D. B., Portulhak, H., & Voese, S. B. (2015). Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde, 12*(3), 59–75. https://doi.org/10.21450/rahis.v12i3.2461

Mascarenhas, M., & Marina, A. (2025). Implantação de sistemas de custos em organizações de saúde: uma revisão integrativa de desafios e práticas. *Saúde Coletiva (Barueri), 15*(92), 14076–14090. https://doi.org/10.36489/saudecoletiva.2024v14i92p14076-14090

Matos, R., Ferreira, D., & Pedro, M. I. (2021). Economic analysis of Portuguese public hospitals through the construction of quality, efficiency, access, and financial related composite indicators. *Social Indicators Research, 157*(1), 361–392. https://doi.org/10.1007/s11205-021-02650-6

Miranda, G. J., Carvalho, C. E. de, Martins, V. F., & Faria, A. F. de. (2007). Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças, 18*(44), 33–43. https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000200004

Neriz, L., Núñez, A., & Ramis, F. (2014). A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. *BMC Health Services Research, 14*, 542. https://doi.org/10.1186/s12913-014-0542-0

Oliveira, D. F. (2017). A implantação de um sistema de gestão de custos no hospital universitário pela Ebserh: um estudo de caso com utilização do PMBOK. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde, 13*(3), 122–139. https://doi.org/10.21450/rahis.v13i3.3172

Oliveira, W. T., Rodrigues, A. V. D., Haddad, M. C. L., Vannuchi, M. T. O., & Taldivo, M. A. (2012). Concepções de enfermeiros de um hospital universitário público sobre o relatório gerencial de custos. *Revista da Escola de Enfermagem da USP, 46*(5), 1184–1191. https://doi.org/10.1590/S0080-62342012000500021

Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., Shamseer, L., Tetzlaff, J. M., Akl, E. A., Brennan, S. E., Chou, R., Glanville, J., Grimshaw, J. M., Hróbjartsson, A., Lalu, M. M., Li, T., Loder, E. W., Mayo-Wilson, E., McDonald, S., . . . Moher, D. (2022). A declaração PRISMA 2020: diretriz atualizada para relatar revisões sistemáticas. *Revista Panamericana de Salud Pública, 46*, e112. https://doi.org/10.26633/RPSP.2022.112

Raimundini, S. L., Souza, A. A., Struett, M. A. M., & Botelho, E. M. (2006). Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. *Revista de Administração, 41*(4), 453–465. https://doi.org/10.1590/S0080-21072006000400009

Rodosthenous, M., & Roumeliotis, E. (2021). Adjusting the costing/pricing systems of public health units in times of emergency health crises: The case of Greece. *KnE Social Sciences, 5*(9), 294–307. https://doi.org/10.18502/kss.v5i9.9901

Rowe, K. A., Godage, S. K., Wang, A. A., Ahmed, S., Raymond, K. C., Xi, A. S., Kaplan, R. S., Bader, A. M., & Hepner, D. L. (2025). Leveraging time-driven activity-based costing to benchmark two distinct telehealth anesthesia preoperative evaluation processes during integration of two hospitals. *Anesthesia & Analgesia, 141*(4), 925–929. https://doi.org/10.1213/ANE.0000000000007683

Santos, I. R., Lima, M. F. S., Vilela, A. B. A., & Martini Filho, I. E. (2023). Desafios da implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos em Saúde no Brasil. *Revista Pró-UniverSUS, 14*(3), 11–16. https://doi.org/10.21727/rpu.v14i3.3652

Silva, B. N., Alcantara, C. C. V., Fontana, S. V., & Abbas, K. (2020). 16 anos de estudos sobre a gestão de custos em hospitais: realizações, lacunas e oportunidades de pesquisas futuras. *Pensar Contábil, 22*(79), 4–17.

Tuong, H. V., Thuy, L. T. T., & Nam, D. H. (2020). Determinants influencing cost system in Vietnam's public hospitals. *Accounting, 6*, 727–736. https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.6.011