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

A construção de um sistema de apuração gerencial de custos para as Unidades Básicas de Saúde do município de Ibiporã – PR

Anuar Ancioto Issa (UEL) - anuar.ancioto.issa@uel.br

Saulo Fabiano Amancio Vieira (UEL) - saulofav@gmail.com

Eduardo Augusto do Rosário Contani (UEL) - contani@uel.br

Federico Natalio Madkur (UEL) - federico.madkur@uel.br

Rafaela Maria Stochi Rocha (Uel) - rafaela.stochi.rocha@uel.br

Resumo:

O presente trabalho busca apresentar uma proposta para construção de um sistema de apuração gerencial de custos para as 9 (nove) Unidades Básicas de Saúde (UBS) do município de Ibiporã - PR, tendo como base os dados apurados no período janeiro a junho de 2026. Para o presente estudo entende-se como sistema o conjunto de ações desenvolvidos para mensuração dos referidos custos. A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, de natureza aplicada e descritiva, com participação direta na construção do sistema junto à Secretaria de Saúde do município. Para alcançar o objetivo, foram realizadas reuniões com a gestora da pasta e com servidores que compõem o corpo administrativo, foram identificados 14 (quatorze) custos passíveis de mensuração, dos quais oito foi possível a realização da apuração adequada. Para o cálculo do custo das UBS, adotou-se o método de custeio direto, principalmente por sua objetividade e por sua aderência ao caso em questão. Por sua vez, o referencial teórico apresenta a evolução dos estudos sobre custos no setor público brasileiro. Ademais, também foi relatado no presente trabalho o início do desenvolvimento de um sistema informatizado, que permitirá ao gestor uma melhor visualização dos dados das UBS do município. O sistema ainda está em desenvolvimento, por isso o cálculo e a obtenção dos resultados foram realizados no sistema Excel. Em síntese os resultados apontam para um custo médio de R$ 37,39 por atendimento nas UBS do município, sendo possível perceber razoável similaridade entre as unidades que fazem parte da rede.

Palavras-chave: *Custos em saúde pública. Sistema de informação de custos. Unidades Básicas de Saúde. Custeio direto.*

Área temática: *Sistemas de controle gerencial e custos*

A construção de um sistema de apuração gerencial de custos para as Unidades Básicas de Saúde do município de Ibiporã – PR

RESUMO

O presente trabalho busca apresentar uma proposta para construção de um sistema de apuração gerencial de custos para as 9 (nove) Unidades Básicas de Saúde (UBS) do município de Ibiporã - PR, tendo como base os dados apurados no período janeiro a junho de 2026. Para o presente estudo entende-se como sistema o conjunto de ações desenvolvidos para mensuração dos referidos custos. A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, de natureza aplicada e descritiva, com participação direta na construção do sistema junto à Secretaria de Saúde do município. Para alcançar o objetivo, foram realizadas reuniões com a gestora da pasta e com servidores que compõem o corpo administrativo, foram identificados 14 (quatorze) custos passíveis de mensuração, dos quais oito foi possível a realização da apuração adequada. Para o cálculo do custo das UBS, adotou-se o método de custeio direto, principalmente por sua objetividade e por sua aderência ao caso em questão. Por sua vez, o referencial teórico apresenta a evolução dos estudos sobre custos no setor público brasileiro. Ademais, também foi relatado no presente trabalho o início do desenvolvimento de um sistema informatizado, que permitirá ao gestor uma melhor visualização dos dados das UBS do município. O sistema ainda está em desenvolvimento, por isso o cálculo e a obtenção dos resultados foram realizados no sistema Excel. Em síntese os resultados apontam para um custo médio de R$ 37,39 por atendimento nas UBS do município, sendo possível perceber razoável similaridade entre as unidades que fazem parte da rede.

Palavras-chave: Custos em saúde pública. Sistema de informação de custos. Unidades Básicas de Saúde. Custeio direto.

Área Temática: Sistemas de Controle Gerencial e Custos

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Único de Saúde (SUS) desde a sua criação vem trabalhando com restrições de financiamento, as quais impõem diversos desafios aos gestores municipais, especialmente no âmbito da Atenção Primária à Saúde (Massuda, 2020). Mesmo com essa dificuldade orçamentária, e apesar da Lei nº 8.080/1990 (Lei de Criação do SUS) prever, desde sua promulgação, a necessidade de “estabelecimento de padrões de qualidade e parâmetros de custos, que caracterizam a assistência à saúde” (Brasil, 1990), a maior parte dos municípios brasileiros ainda não dispõe de sistemas estruturados de apuração de custos em suas UBS, o que dificulta decisões gerenciais orientadas por evidências (Castro, 2011).

Complementarmente a isso, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), prevê que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Brasil, 2000). Porém, em que pese todo esse avanço legislativo, a implementação efetiva de sistemas de custos no setor público brasileiro não avançou no ritmo esperado. O próprio Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, previsto desde meados da década de 1960, foi instituído, de fato,

somente em 2011 (Holanda, Lattman-Weltman & Guimarães, 2010). Já no âmbito das secretarias municipais esse descompasso costuma ser ainda mais evidente, visto que a apuração de custos exige uma estruturação e integração bem estabelecidas (Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010).

Diante desse cenário, o presente artigo objetiva apresentar o processo de construção de um sistema de apuração gerencial de custos no âmbito da Secretaria de Saúde do município de Ibiporã – PR, aplicado às 09 (nove) UBS que compõem a rede municipal de atenção primária. Especificamente, busca-se estruturar a apuração dos custos mensais de operação de cada uma delas, bem como estimar o custo por atendimento realizado em cada unidade, com base nos dados apurados no período de janeiro a junho de 2026.

A importância da proposta é latente. Primeiramente ela atende a uma exigência legal ainda pouco operacionalizada nos municípios brasileiros. Em segundo lugar, oferece aos gestores, especialmente aqueles que atuam “na ponta”, um instrumento gerencial capaz de subsidiar decisões sobre alocação de recursos, bem como a identificação de disparidades entre as unidades. Por fim, o trabalho dá continuidade a uma linha de pesquisa crescente ao longo dos últimos anos, da qual são exemplos os estudos de Ferri (2018) e Loureiro (2022), ampliando os estudos dessa temática.

Além da presente introdução, o artigo está estruturado em mais quatro seções: a segunda apresenta o referencial teórico sobre a temática de custos no setor público, especialmente na Atenção Primária à Saúde; a terceira descreve os procedimentos metodológicos adotados na construção do sistema; a quarta apresenta os resultados obtidos; e a quinta traz as considerações finais do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evolução histórica e a distinção entre gasto, custo e despesa

Até a Revolução Industrial, no século XVIII, praticamente só existia a Contabilidade Financeira, estruturada para atender às empresas comerciais que apenas compravam e revendiam mercadorias (Martins, 1998). Entretanto, com o advento da industrialização, a apuração do valor dos bens e serviços produzidos passou a ser mais abrangente, buscando auxiliar o controle e a tomada de decisões pelos gestores, fornecendo dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão (Martins, 2003). Já no setor público, esse mesmo entendimento vem sendo gradualmente incorporado, especialmente a partir da segunda metade do século XX, com a promulgação da Lei nº 4.320/1964 e do Decreto-Lei nº 200/1967, que determinava que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (Brasil, 1967, citado por Holanda, Lattman-Weltman & Guimarães, 2010).

A literatura de custos estabelece distinção entre os termos gasto, custo e despesa. Segundo Martins (2003), gasto diz respeito a compra de um produto, ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade. Por sua vez, conforme abordado por Alonso (1999) os custos tem relação aos gastos incorridos na elaboração de um bem ou no fornecimento de um serviço. Especificamente no âmbito do setor público, o mesmo autor esclarece que, enquanto a despesa corresponde ao desembolso financeiro decorrente de atos de gestão do ente público, o custo mede o

consumo de recursos na produção de um bem ou serviço. Aplicada ao objeto deste artigo, essa distinção é importante: a remuneração de profissionais que atuam diretamente nas UBS caracteriza-se como custo, já os gastos administrativos da Secretaria de Saúde, por exemplo, não diretamente vinculados à prestação do serviço, caracterizam-se como despesa (Loureiro, 2022).

2.2 Sistemas e métodos de custeio

O sistema de custeio pode ser compreendido como o modelo de atribuição dos custos, relacionado ao processo de identificação do custo ao elemento a ser custeado (Mauss & Souza, 2008). A literatura consolidou, essencialmente, cinco métodos de custeio: i) o custeio por absorção, que atribui todos os custos de produção, fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, exclusivamente aos produtos ou serviços (Martins, 2003); ii) o custeio variável, que aloca aos objetos de custo apenas os custos variáveis, tratando os fixos como despesas do período; iii) o custeio pleno ou RKW, que aloca a todos os objetos de custo, além dos custos de produção, também as despesas administrativas, comerciais e financeiras da organização (Machado, 2002); iv) o custeio baseado em atividades (ABC), que parte da premissa de que são as atividades — e não os produtos — que consomem recursos e geram custos, utilizando direcionadores para rastrear os custos dos recursos até as atividades e destas até os objetos de custo (Conselho Federal de Contabilidade - CFC, 2012); e, por fim, o v) custeio direto, que aloca todos os custos — fixos e variáveis — diretamente aos objetos de custo, sem qualquer tipo de rateio ou apropriação (Machado, 2002), que será utilizado no desenvolvimento do presente trabalho.

A escolha do método de custeio não deve ser meramente aleatória. Segundo Kaplan e Cooper (1998), um sistema de custos bem desenhado deve estar alinhado àquilo que se pretende gerenciar, e à estrutura existente para isso, e não somente à exatidão contábil da alocação. Ou seja, é necessário analisar qual método é o mais adequado à situação como um todo. No setor público brasileiro, Machado e Holanda (2010) argumentam que o custeio direto reúne três vantagens especialmente relevantes para a administração pública: i) maior objetividade e menor distorção decorrente de critérios de rateio; ii) alinhamento direto ao processo orçamentário, cujas dotações também são discriminadas por elemento de despesa; e iii) melhor relação custo-benefício de implantação, por exigir estruturas de controle e treinamento menos complexas do que as demandadas pelo custeio por absorção ou pelo ABC.

2.3 Sistemas de informação de custos no setor público brasileiro

A construção de sistemas de informação de custos no setor público brasileiro é um processo antigo, cuja implementação tem sido lenta. Embora a Lei nº 4.320/1964 e o Decreto-Lei nº 200/1967 já determinassem a apuração de custos dos serviços públicos, o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) somente foi formalmente instituído pela Portaria STN nº 157/2011, quase meio século depois. Esse atraso, segundo (Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães, 2010), pode ser atribuído a diversos fatores de natureza histórica, política, econômica e cultural. Já no plano normativo contábil, algumas normativas como a NBC T 16.11 (CFC, 2012) estabelece que o sistema de informação de custos do setor público deve mensurar e evidenciar os custos de produtos e serviços, apoiar a avaliação de desempenho e de resultados, subsidiar decisões típicas de “comprar ou produzir” e de terceirização,

além de apoiar o planejamento e o processo orçamentário, e direcionar programas de redução de custos.

Para que isso alcance êxito, os mesmos Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) destacam que as informações de custos devem reunir alguns atributos de qualidade como a tempestividade, comparabilidade, granularidade e confiabilidade. A comparabilidade é particularmente relevante para o objeto deste estudo, pois permite contrastar o desempenho de custos entre diferentes UBS de um mesmo município, apoiando o gestor na identificação de disparidades e oportunidades para o aprimoramento da gestão. Sem essa informação, seria extremamente difícil saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado, como advertem Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010). No caso específico da saúde, os autores destacam a necessidade de se conhecer o valor dos materiais efetivamente utilizados na prestação dos serviços, além dos custos de pessoal e encargos envolvidos.

2.4 Custos na Atenção Primária à Saúde: estudos aplicados a Unidades Básicas de Saúde

O financiamento da Atenção Primária à Saúde no Brasil passou por mudanças relevantes nos últimos anos, com reflexos diretos sobre a necessidade de informações de custos em nível municipal (Massuda, 2020) e (Brasil - Ministério da Saúde, 2021).

Nesse sentido, estudos empíricos sobre a apuração de custos em UBS brasileiras permanecem relativamente escassos. Castro (2011), abordou esse aspecto e apontou a carência de estudos sistemáticos sobre aferição de custos nesse nível de atenção. Por sua vez, Rocha Filho e Silva (2009) analisaram os custos com pessoal e a produtividade de equipes do Programa de Saúde da Família em Fortaleza (CE), relacionando gastos com recursos humanos à produção de serviços. Mais recentemente, algumas pesquisas conduzidas no âmbito do Programa de Pós Graduação em Administração da Universidade Estadual de Londrina (PPGA/UEL) aprofundou a apuração de custos relacionados ao setor de Saúde, como Giacheti (2025) e Loureiro (2022).

Eles compartilham uma característica metodológica comum, que é a decomposição do custo direto de cada UBS em grandes categorias: custos com pessoal, custos administrativos/estruturais e custos com materiais e insumos, apuradas a partir de dados secundários fornecidos pelas respectivas secretarias. É esse mesmo desenho metodológico que orienta a construção do sistema de apuração de custos ora proposto para as UBS de Ibiporã - PR, conforme detalhamento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Caracterização da pesquisa

O presente trabalho classifica-se como uma pesquisa aplicada, de natureza descritiva, estruturada como um estudo de caso único na estrutura da Secretaria de Saúde do município de Ibiporã - PR. A abordagem combina elementos qualitativos, na etapa de levantamento das informações e de definição do desenho do sistema de custos, com elementos quantitativos, na etapa de apuração dos valores monetários envolvidos.

3.2 Caracterização do objeto de estudo

O objeto empírico deste estudo é a rede de Atenção Básica composta pelas nove Unidades Básicas de Saúde existentes no município, distribuídas nos diferentes bairros do município, conforme apresentado no quadro abaixo:

Quadro 1. Unidades Básicas de Saúde do município de Ibiporã – PR

Nome oficial	Endereço
UBS Orlando Pelisson	Rua Ângelo Zanin, n. 99, Jd. Bom Pastor
UBS Dr. Eugenio Dal Molin	Rua Padre Vitoriano Valente, n. 475, Centro
UBS Olemário Mendes Borges	Rua Brasil, s/n°, Jd. John Kennedy
UBS La Fontaine Corrêa da Costa	Av. Ibrahim Prudente da Silva, n. 2380, Conj. Agenor Barduco
UBS José Silva Sá	Rua João Barreto, n. 543, Jd. Pérola
UBS Dr. Mauro Feu Filgueiras	Rua Apucarana, n. 280, Jd. San Rafael
UBS Dr. Antonio Carlos Gomes	Rua Rio de Janeiro, n. 215, Conj. Henrique Alves Pereira
UBS Prefeito Mauro José Pierro	Rua Léa, s/n°, Vila Taquara do Reino
UBS Dr. Wilson Costa Funfas	Av. Ibrahim Prudente da Silva, n. 1245, Vila Esperança

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados da Secretaria Municipal de Saúde de Ibiporã (2026).

3.3 Procedimentos de coleta de dados

Ao longo do primeiro semestre de 2026 foram realizadas algumas reuniões com membros do corpo administrativo da Secretaria Municipal de Saúde, responsáveis por áreas com informações capazes de subsidiar o sistema de apuração de custos a ser desenvolvido. Neste processo, foram levantadas as categorias de despesas passíveis de mensuração (as quais estão detalhadas na próxima seção), bem como definido um fluxo de repasse de informações.

O controle da maior parte dessas informações é realizado por meio de planilhas próprias da Secretaria Municipal de Saúde. Para viabilizar o acesso dos pesquisadores a esses dados, os servidores responsáveis criaram uma planilha eletrônica compartilhada (Google Planilhas), a qual era alimentada periodicamente pela própria equipe da Secretaria. Complementarmente, em articulação com a área de auditoria da Secretaria de Saúde, foram levantados os números de atendimentos realizados mensalmente por cada UBS, informação indispensável para o cálculo do custo por atendimento. Para o recebimento periódico dessa informação, também foi montado uma rotina de alimentação de planilha eletrônica compartilhada.

3.4 Definição das categorias de custo

Durante este processo, foram elencadas 14 (quatorze) custos das UBS, que seriam passíveis de mensuração, cada uma associada a um setor ou contato responsável pelo fornecimento periódico das informações. Desses custos, 08 (oito) deles tiveram o seu levantamento realizado de modo adequado, o que permitiu que eles fossem utilizados no cálculo dos custos totais das UBS, assim como no cálculo

dos custos por atendimento. O quadro a seguir sintetiza essas categorias, seus respectivos responsáveis e a situação da apuração até o mês de junho de 2026:

Quadro 2. Categorias de custo levantadas, responsáveis e situação da apuração

Categoria de custo	Responsável	Situação (até jun./2026)
Pessoal – Celetistas/Estatutários	Portal da Transparência / Secretaria de Gestão de Pessoas	Apurado
Pessoal – Terceirizados	Secretaria de Gestão de Pessoas	Não apurado
Pessoal – Estagiários	Secretaria de Gestão de Pessoas	Não apurado
Energia elétrica	Setor Administrativo – Secretaria de Saúde	Apurado
Manutenção predial	Setor Administrativo – Secretaria de Saúde	Não apurado
Manutenção de equipamentos médicos	Setor Administrativo – Secretaria de Saúde	Apurado
Serviços de lavanderia	Setor Administrativo – Secretaria de Saúde	Apurado
Concessão de vale-transporte	Setor Administrativo – Secretaria de Saúde	Apurado
Oxigênio medicinal	Setor Administrativo – Secretaria de Saúde	Apurado
Sistema de informática	Setor Administrativo – Secretaria de Saúde	Apurado
Manutenção de veículos (frota)	Setor Administrativo – Secretaria de Saúde	Apurado parcialmente / não utilizado
Medicamentos	Central de Abastecimento Farmacêutico	Apurado
Material médico-hospitalar	Almoxarifado Central	Apurado parcialmente / não utilizado
Material de expediente	Almoxarifado Central	Apurado parcialmente / não utilizado

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de levantamento junto à Secretaria Municipal de Saúde de Ibiporã (2026).

Para fins de apresentação, essas quatorze categorias podem ser organizadas em três grandes grupos, seguindo a mesma lógica adotada nos estudos precedentes sobre custos em UBS, como bem demonstrou o trabalho de Ferri (2018). Assim, temos: (i) custos com pessoal (celetistas/estatutários, terceirizados e estagiários); (ii) custos administrativos e estruturais (energia elétrica, manutenção predial, manutenção de equipamentos médicos, lavanderia, vale-transporte, sistema de informática e manutenção de frota); e (iii) custos com materiais e insumos (oxigênio medicinal, medicamentos, material médico-hospitalar e material de expediente).

3.5 Método de custeio e tratamento dos dados

Desta feita, de forma similar aos estudos de Ferri (2018), Loureiro (2022) e Giacheti e Vieira (2024), adotou-se o custeio direto como método de apuração para o sistema aqui proposto. A escolha justifica-se pelos três argumentos já mencionados anteriormente: i) objetividade, ii) alinhamento ao processo orçamentário e melhor relação custo-benefício para implantação.

Assim, como já relatado, dos quatorze itens de custo levantados, oito puderam ser efetivamente apurados, mês a mês, ao longo de todo o período de janeiro a junho de 2026: i) pessoal celetista/estatutário, ii) energia elétrica, iii) manutenção de equipamentos médicos, iv) serviços de lavanderia, v) vale-transporte, vi) oxigênio medicinal, vii) sistema de informática e viii) medicamentos. Os demais seis itens não

puderam ser integralmente apurados no período, o que inviabilizou sua utilização. Em relação a três deles: manutenção de veículos (frota), material médico-hospitalar e material de expediente, a impossibilidade decorreu da substituição do sistema de gestão utilizado pela Prefeitura Municipal, ocorrida em abril de 2026, o que impediu o registro correto das informações correspondentes. Por esse motivo, optou-se por não utilizá-los na composição do cálculo de custos nesta etapa do trabalho. Os três itens restantes: pessoal terceirizado, pessoal estagiário e manutenção predial permanecem em processo de consolidação junto à Secretaria de Gestão de Pessoas e ao Setor Administrativo da Secretaria de Saúde, respectivamente, e poderão ser incorporados em versões futuras do sistema.

Uma vez consolidados os dados das categorias apuradas, o custo mensal de operação de cada UBS será calculado pela soma dos custos diretamente identificados ou rateados por unidade nas oito categorias descritas, para cada um dos seis meses do período de referência. Já o custo por atendimento de cada UBS será obtido pela razão entre o custo mensal apurado para a unidade e o número de atendimentos realizados nela no mesmo mês, conforme dados levantados junto à área de auditoria da Secretaria de Saúde. Esse desenho de cálculo replica, com as adaptações necessárias ao contexto de Ibiporã, o procedimento adotado por Ferri (2018), Loureiro (2022) e Giacheti e Vieira (2024) em seus respectivos municípios de estudo.

3.6 Nota sobre o sistema informatizado de monitoramento de custos

De modo a tornar a apresentação dos dados mais confortável em termos visual e fidedigna em termos consolidação dos dados, a pesquisa está desenvolvendo um sistema próprio, que permitirá aos servidores da secretaria a alimentação das informações referentes aos custos e aos atendimentos realizados. A ideia é que o sistema apresente um *dashboard* dos dados, tornando o trabalho de análise dos gestores mais prática e confiável.

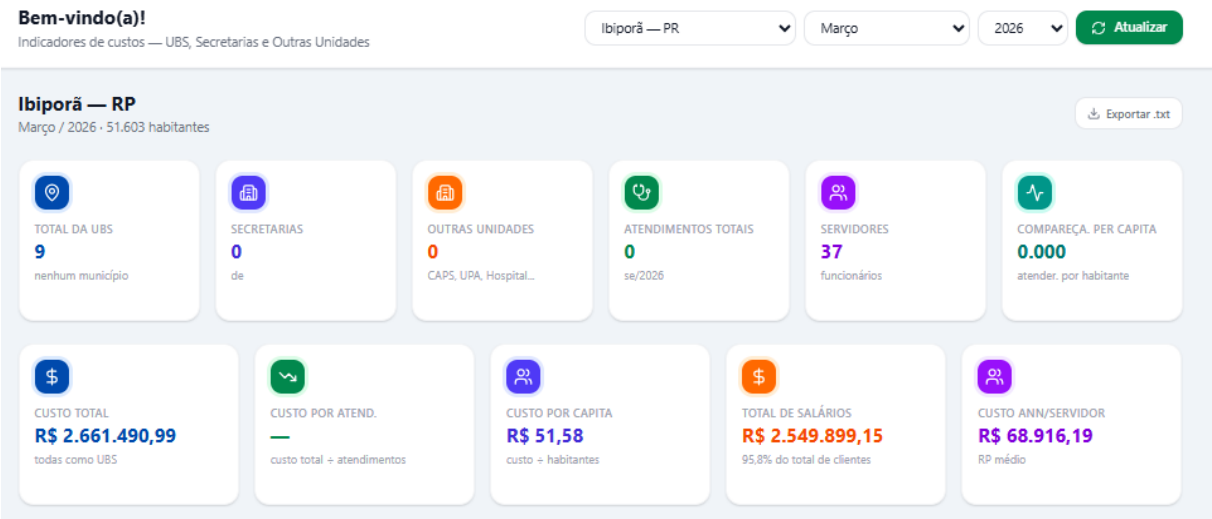
O sistema ainda está em desenvolvimento, por esse motivo, o cálculo e a obtenção dos resultados para o presente trabalho foram realizados em Excel. De toda sorte, com o objetivo de apresentar uma amostra do que está sendo desenvolvido, apresentamos algumas imagens, conformo exposto a seguir:

Figura 1. Tela inicial do sistema informatizado de monitoramento de custos (protótipo em desenvolvimento)



Fonte: Sistema de monitoramento de custos em desenvolvimento – SICM Saúde

Figura 2. Tela de indicadores por Unidade Básica de Saúde do sistema informatizado de monitoramento de custos (protótipo em desenvolvimento)



Fonte: Sistema de monitoramento de custos em desenvolvimento – SICM Saúde

4 RESULTADOS

A partir de agora, o artigo se concentrará na exposição da apuração dos custos das 09 (nove) Unidades Básicas de Saúde do Município de Ibiporã para o período janeiro a junho de 2026 com base nas oito categorias de custos mencionadas anteriormente.

4.1 Custo mensal de operação por Unidade Básica de Saúde

Abaixo apresentamos a Tabela 01, que expõe, por meio do custo direto mensal, o custo total (em R$) de cada uma das UBS que fazem parte da rede de saúde do município, levando em consideração os custos de pessoal (celetista/estatutário), energia elétrica, manutenção de equipamentos médicos, serviços de lavanderia, vale-transporte, oxigênio medicinal, sistema de informática e medicamentos.

Tabela 01 – Custo Mensal de Operação por UBS

UBS	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total 6m	%
UBS Dr. Eugenio Dal Molin	846.801,47	867.545,31	897.613,54	887.411,12	875.519,52	863.854,98	5.238.745,94	33,74%
UBS Dr. Mauro Feu Filgueiras	321.117,59	321.679,26	345.285,85	334.305,39	354.469,38	330.136,31	2.006.993,78	12,92%
UBS La Fontaine Corrêa da Costa	298.151,31	299.640,83	341.315,55	329.339,03	330.708,54	322.923,63	1.922.078,89	12,38%
UBS José Silva Sá	221.714,30	231.075,53	252.812,71	354.554,24	268.504,57	217.949,89	1.546.611,24	9,96%
UBS Orlando Pelisson	218.984,81	219.704,14	226.081,32	252.263,99	224.862,38	246.760,11	1.388.656,75	8,94%
UBS Dr. Antonio Carlos Gomes	208.064,70	206.154,00	239.132,34	239.830,84	244.449,47	216.791,07	1.354.422,42	8,72%
UBS Dr. Wilson Costa Funfas	129.479,62	140.615,20	142.589,09	133.583,68	147.947,17	138.391,07	832.605,83	5,36%
UBS Olemário Mendes Borges	127.226,78	129.875,38	135.096,36	137.570,22	137.574,12	123.121,08	790.463,94	5,09%
UBS Prefeito Mauro José Pierro	70.288,94	66.380,27	71.283,18	72.860,45	74.656,29	92.894,46	448.363,59	2,89%
TOTAL DA REDE	**2.441.829,52**	**2.482.669,92**	**2.651.209,94**	**2.741.718,96**	**2.658.691,44**	**2.552.822,60**	**15.528.942,38**	**100,00%**

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das planilhas de custos fornecidas pela Secretaria Municipal de Saúde de Ibiporã (2026).

Através da observação da tabela, é possível perceber que UBS Dr. Eugênio da Molin é a que possui o maior custo de operação, respondendo por cerca de 1/3 do valor total das UBS. Observa-se, também, que as UBS Dr. Antonio Carlos Gomes, Olemário Mendes Borges e Prefeito Mauro José Pierro possuem custo total bastante inferior em relação às demais.

4.2 Apuração do número de atendimentos

A seguir apresentamos a Tabela 02, que discrimina e consolida o número de atendimentos realizados cada UBS (em unidade). Como salientado anteriormente, foram considerados nessa apuração os atendimentos realizados nas próprias UBS (consultas, coletas de exames e atendimentos farmacêuticos e odontológicos), bem como as visitas realizadas pelos agentes comunitários de saúde nas residências que fazem parte da área de atuação da UBS.

Tabela 02 – Número de Atendimentos por UBS

UBS	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total 6m	%
UBS Dr. Eugenio Dal Molin	18.000	19.017	23.965	21.318	23.522	27.085	132.907	32,00%
UBS Dr. Mauro Feu Filgueiras	11.969	10.094	13.004	11.291	14.367	15.085	75.810	18,25%
UBS La Fontaine Corrêa da Costa	6.275	6.820	9.072	8.138	7.582	9.329	47.216	11,37%
UBS José Silva Sá	6.209	5.875	8.265	6.523	7.381	7.097	41.350	9,95%
UBS Dr. Antonio Carlos Gomes	6.630	5.719	7.377	7.539	5.904	7.773	40.942	9,86%
UBS Orlando Pelisson	3.205	3.282	5.374	4.218	4.534	4.438	25.051	6,03%
UBS Dr. Wilson Costa Funfas	4.127	4.501	3.601	3.189	3.689	3.946	23.053	5,55%
UBS Olemário Mendes Borges	2.469	2.354	3.086	2.809	3.235	3.272	17.225	4,15%
UBS Prefeito Mauro José Pierro	1.892	1.738	2.100	2.435	1.636	2.015	11.816	2,84%
TOTAL DA REDE	**60.776**	**59.400**	**75.844**	**67.460**	**71.850**	**80.040**	**415.370**	**100,00%**

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das planilhas de atendimento fornecidas pela Secretaria Municipal de Saúde de Ibiporã (2026).

A partir da leitura dos dados, nota-se bastante similaridade entre os custos de operação e o número de atendimentos, visto que o ranking se mantém praticamente igual. O fato da UBS Dr. Eugênio Dal Molin ser a de maior custo operacional e realizar o maior número de atendimentos, e da UBS Prefeito Mauro José Pierro ser exatamente o oposto, mostra-se condizente com a localização geográfica de cada uma delas, pois a primeira encontra-se na região central dia cidade, enquanto a outra em uma região bastante afastada.

4.3 Análises e comparativos realizados

A partir da consolidação dos dados coletados foi possível realizar uma série comparativos e constatações. Nesse sentido, observou-se que cerca de 90% dos custos de operação das UBS se concentram na remuneração de servidores. Na sequência, aparece os custos com medicamentos, que representam em torno de 6,5% do total. Já os demais custos somados não chegam a 2%.

Tabela 03 – Participação relativa de cada custo

Categoria de custo	Total apurado (R$)	% do total
Pessoal – Celetistas/Estatutários	14.221.714,42	91,58%
Medicamentos	1.020.476,10	6,57%
Energia elétrica	132.759,58	0,85%
Manutenção de equipamentos médicos	62.006,80	0,40%
Concessão de vale-transporte	50.436,90	0,32%
Serviços de lavanderia	19.566,89	0,13%
Sistema de informática	19.119,78	0,12%
Oxigênio medicinal	2.861,91	0,02%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das planilhas de custos fornecidas pela Secretaria Municipal de Saúde de Ibiporã (2026)

Ademais, no tocante aos atendimentos realizados, percebe-se que as visitas dos Agentes Comunitários de Saúde (ACS) correspondem a cerca de 45% dos atendimentos realizados. Por outro lado, dentre os tipos de consulta que ocorrem dentro da própria UBS, as consultas com clínico geral são a maioria, e representam por volta de 9,25% do total de atendimentos, conforme exposto na Tabela 04:

Tabela 04 – Participação relativa de cada tipo de atendimento

Tipo de atendimento	Total (6m)	% do total
Agentes Comunitários de Saúde (visitas)	187.443	45,13%
Atendimento de farmácia	144.900	34,88%
Consultas com clínico geral	38.410	9,25%
Coleta de exames laboratoriais	17.068	4,11%
Atendimento odontológico (todos os profissionais)	9.500	2,29%
Consultas com pediatra	6.810	1,64%
Consultas com ginecologista	3.318	0,80%
Visita domiciliar – técnico de enfermagem	2.650	0,64%
Coleta de citologia oncótica	1.482	0,36%
Exame teste rápido	1.451	0,35%
Visita domiciliar – médico	1.425	0,34%
Visita domiciliar – enfermeiro	789	0,19%
Consultas farmacêuticas	124	0,03%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das planilhas de atendimento fornecidas pela Secretaria Municipal de Saúde de Ibiporã (2026).

4.4 Apuração do custo médio de atendimento

A partir dos dados constantes nos tópicos 4.1 e 4.2, foi realizado o cálculo para apuração do custo médio por atendimento em cada um dos estabelecimentos de saúde mencionados no decorrer do trabalho:

Tabela 05 – Custo por atendimento em cada UBS

UBS	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Média/atend.
UBS Orlando Pelisson	68,33	66,94	42,07	59,81	49,59	55,60	55,43
UBS Olemário Mendes Borges	51,53	55,17	43,78	48,97	42,53	37,63	45,89
UBS La Fontaine Corrêa da Costa	47,51	43,94	37,62	40,47	43,62	34,62	40,71
UBS Dr. Eugenio Dal Molin	47,04	45,62	37,46	41,63	37,22	31,89	39,42
UBS Prefeito Mauro José Pierro	37,15	38,19	33,94	29,92	45,63	46,10	37,95
UBS José Silva Sá	35,71	39,33	30,59	54,35	36,38	30,71	37,40
UBS Dr. Wilson Costa Funfas	31,37	31,24	39,60	41,89	40,10	35,07	36,12
UBS Dr. Antonio Carlos Gomes	31,38	31,87	32,42	31,81	41,40	27,89	33,08
UBS Dr. Mauro Feu Filgueiras	26,83	31,87	26,55	29,61	24,67	21,89	26,47
MÉDIA DA REDE	**40,18**	**41,80**	**34,96**	**40,64**	**37,00**	**31,89**	**37,39**

Fonte: Elaborado pelos autores a partir do confrontamento dos dados constantes nas planilhas de atendimento e de apuração de custos, ambas fornecidas pela Secretaria Municipal de Saúde de Ibiporã (2026).

Desta feita, a leitura dos dados demonstra que o custo médio por atendimento da rede de saúde no período analisado foi de R$ 37,39, com razoável nível de equivalência entre as unidades, visto que 06 das 09 unidades apresentando custo médio de atendimento na faixa de R$ 30,00. Por outro lado, a diferença entre a de menor custo (R$ 26,47 na UBS Dr. Mauro Feu Filgueiras – Jd. San Rafael) e a de maior custo (R$ 55,43 na UBS Orlando Pelisson – Jd. Bom Pastor), chama atenção e merece ser analisada pelos gestores competentes. Por outro lado, chama atenção que a UBS Dr. Eugenio Dal Molin, apesar de concentrar o maior custo absoluto da rede, apresenta custo por atendimento de R$ 39,42, próximo à média da rede, e inferior ao de três das outras oito UBS, abrindo margem para discussões envolvendo os ganhos de escala.

A comparação entre as nove UBS, a princípio, apresenta dois padrões relevantes. Em primeiro lugar, o custo direto absoluto está fortemente associado ao porte da unidade: a UBS Dr. Eugenio Dal Molin, localizada na região central do município e com o maior número de profissionais alocados, concentra tanto o maior custo (33,7% do total da rede) quanto o maior volume de atendimentos (132.907 no semestre, também cerca de um terço do total da rede), evidenciando proporcionalidade entre estrutura instalada, pessoal e produção de serviços.

Em segundo lugar, o custo por atendimento não acompanha necessariamente o porte da unidade, sugerindo diferenças de eficiência relativa entre UBS de perfil semelhante. A UBS Dr. Mauro Feu Filgueiras, por exemplo, tem porte intermediário (75.810 atendimentos, segundo maior da rede) mas o menor custo por atendimento entre todas as unidades (R$ 26,47), ao passo que a UBS Orlando Pelisson, com volume de atendimentos inferior à média da rede (25.051), apresenta o maior custo

por atendimento (R$ 55,43). Esses resultados chamam a atenção e merecem ser melhor destrinchados para apurar as causas dessa situação.

Por fim, salientamos que os resultados aqui apresentados consideram apenas os oito custos que foram devidamente consolidados para todo o semestre, a incorporação dos outros seis custos levantados inicialmente (pessoal terceirizado, pessoal estagiário, manutenção predial, manutenção de veículos, material médico-hospitalar e material de expediente) deverá elevar o custo direto total e poderá alterar a posição relativa de alguma UBS no ranking de custo por atendimento

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou apresentar uma proposta, bem como os procedimentos operacionais para construção de um sistema de apuração gerencial de custos para as nove Unidades Básicas de Saúde do município de Ibiporã – PR. A partir de reuniões realizadas com servidores da Secretaria Municipal de Saúde, envolvidos na estrutura administrativa da secretaria, foram identificados quatorze custos passíveis de mensuração, dos quais oito foram devidamente apurados para o período de janeiro a junho de 2026. Assim, adotando-se o custeio direto como método de apuração, em linha com estudos anteriores sobre custos no setor público, buscou-se calcular o custo total de operação das UBS, bem como o custo médio por atendimento realizado.

Os resultados numéricos da apuração indicam que o custo médio de atendimento das UBS do município no período analisado foi de R$ 37,39. Observou-se que o principal custo para as unidades é o custo com pessoal, e que as visitas dos agentes comunitários de saúde e os atendimentos realizados nas farmácias das UBS representam cerca de 80% do total de atendimentos realizados. A UBS Dr. Eugênio Dal Molin, até por ser a UBS localizada na área central, é a que possui o maior custo total de operação, bem como a que realiza o maior número de atendimentos, embora apresente um custo médio de atendimento em linha com as demais unidades.

Desta forma, a pesquisa demonstra como os municípios ainda precisam aprimorar seus controles operacionais, de modo a melhorar a aplicação dos recursos, e, consequentemente, avançar na prestação de serviços em saúde. Ao demonstrar como é possível calcular o custo de operação de uma UBS, bem como o custo por atendimento realizado, o presente trabalho colabora nesse sentido, havendo, ainda, margem para realização de pesquisas futuras, que esmiúcem outras temáticas relacionadas, como, por exemplo, os custos com pessoal e medicamentos, que se apresentam como os mais relevantes para operacionalização das UBS.

Como principais limitações do trabalho, destaca-se a impossibilidade de apuração de seis dos catorze custos originalmente levantados, o que acaba por restringir o custo total apurado. Ademais, o fato da maioria dos controles ainda serem realizados de forma manual pela Secretaria é um limitador, visto que aumentam as chances de um lançamento errôneo, prejudicando os cálculos realizados. Por fim, soma-se a isso o recorte temporal, relativamente curto, de apenas seis meses

Diante disso, consideramos que a presente pesquisa alcançou aquilo que inicialmente se pretendia, qual seja: i) iniciar o cumprimento de uma exigência legal

existente há muito tempo, mas pouco operacionalizada nos municípios brasileiros, ii) a criação de um sistema gerencial de apoio à decisão para o gestor municipal, e iii) apurar (ainda que não em sua totalidade) os custos de operação e o custo médio por atendimento de cada uma das Unidades Básicas de Saúde do município de Ibiporã.

REFERÊNCIAS

Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público, 50*(1), 37-63.

Brasil. (1964). *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.* Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Brasil. (1967). *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.* Dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa.

Brasil. (1990). *Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.* Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde e a organização dos serviços correspondentes.

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

Brasil. Conselho Federal de Contabilidade. (2012). *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público (NBCs T 16.1 a 16.11).* Brasília: CFC.

Brasil. Ministério da Saúde. (2021). *Manual instrutivo: financiamento da Atenção Primária à Saúde.* Brasília: Ministério da Saúde.

Castro, P. de S. (2011). *Aferição de custos em unidades básicas de saúde: revisão integrativa da literatura* [Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo].

Ferri, C. M. (2018). *Análise da relação de custos e eficiência de Unidades Básicas de Saúde: um estudo no município de Londrina* [Dissertação de mestrado, Universidade Estadual de Londrina].

Ferri, C. M.; Vieira, . S.F.A, Santos, E. M.; Negreiros, L. F. (2024). *Custos Diretos em Saúde Pública: Uma análise da eficiência de Unidades Básicas de Saúde no Município de Londrina-PR*. ABCustos - Revista da Associação Brasileira de Custos, v. 19, p. 136-160, 2024.

Giacheti, G. G. S., & Vieira, S. F. A. (2024). Custos na administração pública: uma nova agenda de pesquisa. *Caderno Pedagógico, 21*(10), e9697. https://doi.org/10.54033/cadpedv21n10-313

Giacheti, G. G. S., & Vieira, S. F. A. (2025). *Custos e eficiência: uma análise do setor de saúde* [Dissertação de mestrado, Universidade Estadual de Londrina].

Holanda, V. B., Lattman-Weltman, F., & Guimarães, F. C. (Orgs.). (2010). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado.* Rio de Janeiro: FGV.

Kaplan, R., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.* São Paulo: Futura.

Loureiro, S.; Vieira, S.F.A, Santos (2022). *Custos diretos em saúde pública: uma análise da eficiência das Unidades Básicas de Saúde em um município paranaense*. In: Congresso Brasileiro De Custos - CBC, 2022, João Pessoa - PB. Anais do Congresso Brasileiro De Custos - CBC, 2022. v. 1. p. 1-15.

Machado, N. (2002). *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental* [Tese de doutorado, Universidade de São Paulo].

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. https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003

Martins, E. (1998). *Contabilidade de custos* (6a ed.). São Paulo: Atlas.

Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos.* São Paulo: Atlas.

Massuda, A. (2020). Mudanças no financiamento da Atenção Primária à Saúde no Sistema de Saúde Brasileiro: avanço ou retrocesso? *Ciência & Saúde Coletiva, 25*, 1181-1188.

Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2008). *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental.* São Paulo: Atlas.

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. https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400009

Rocha Filho, F. dos S., & Silva, M. G. C. da. (2009). Análise de custos com pessoal e produtividade de equipes do Programa de Saúde da Família em Fortaleza, Ceará. *Ciência & Saúde Coletiva, 14*(3), 919-928