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

Como Mensurar Custos na Saúde: um framework para municípios de pequeno porte

Fernanda Meiliz Abe-da-Silva (UEL) - fernanda.meiliz.abe@gmail.com

Larissa Gabriele de Carvalho Yoshida (UEL) - larissayoshida10@gmail.com

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

Cleiton Adriano Rosa Machado (UEL) - cleiton.adriano@uel.br

Resumo:

A gestão de custos na saúde municipal exige integrar dados produzidos por diferentes áreas, muitas vezes dispersos, agregados e pouco orientados ao uso gerencial. Diante disso, este estudo teve como objetivo propor um framework para a gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte. Trata-se de pesquisa qualitativa, descritiva, aplicada e propositiva, desenvolvida por meio de análise bibliográfica e documental. O framework proposto articula quatro dimensões interdependentes: informacional, de mensuração e apropriação, analítica e organizacional, integradas por um mecanismo de retroalimentação. Uma matriz exemplificativa e um fluxo de implementação complementam a proposta. Como contribuição, o framework apoia a estruturação gradual dos controles internos nos municípios de pequeno porte e a futura utilização de sistemas de gestão de custos no setor público.

Palavras-chave: *Framework; Gestão de custos; Saúde pública; Municípios de pequeno porte.*

Área temática: *Sistemas de controle gerencial e custos*

Como Mensurar Custos na Saúde: um *framework* para municípios de pequeno porte

RESUMO

A gestão de custos na saúde municipal exige integrar dados produzidos por diferentes áreas, muitas vezes dispersos, agregados e pouco orientados ao uso gerencial. Diante disso, este estudo teve como objetivo propor um *framework* para a gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte. Trata-se de pesquisa qualitativa, descritiva, aplicada e propositiva, desenvolvida por meio de análise bibliográfica e documental. O *framework* proposto articula quatro dimensões interdependentes: informacional, de mensuração e apropriação, analítica e organizacional, integradas por um mecanismo de retroalimentação. Uma matriz exemplificativa e um fluxo de implementação complementam a proposta. Como contribuição, o *framework* apoia a estruturação gradual dos controles internos nos municípios de pequeno porte e a futura utilização de sistemas de gestão de custos no setor público.

Palavras-chave: *Framework*. Gestão de custos. Saúde pública. Municípios de pequeno porte.

Área Temática: Sistemas de controle gerencial e custos.

1 INTRODUÇÃO

A prestação dos serviços públicos de saúde depende da articulação de recursos humanos, materiais, tecnológicos, financeiros e estruturais. Conhecer o consumo desses recursos permite relacioná-los às unidades, atividades e serviços prestados, subsidiando o planejamento, a alocação de recursos, o controle, a avaliação do desempenho e a tomada de decisão (Machado & Holanda, 2010; Rezende et al., 2010).

A importância dessas informações é reconhecida pelo arcabouço normativo brasileiro. A Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu a necessidade de manutenção de sistemas de custos na Administração Pública, posteriormente reforçada pela criação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal e por normas como a NBC TSP 34. Na saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos e o ApuraSUS foram instituídos para apoiar a produção e a utilização de informações de custos nas instituições públicas. Contudo, a efetivação da gestão de custos depende de etapas prévias, como a definição dos objetos e centros de custos, a identificação dos recursos consumidos, o registro da produção e a organização das fontes de dados existentes (Ministério da Saúde, 2018; CFC, 2021; Vieira, 2017).

Nos municípios brasileiros, a produção de informações permanece fortemente direcionada à execução orçamentária, aos processos licitatórios e à prestação de contas, enquanto muitos entes não dispõem de sistemas financeiros e contábeis integrados que favoreçam o uso gerencial dos registros (Elias & Vidal, 2018). Nos municípios de pequeno porte, somam-se limitações relacionadas ao acúmulo de funções, à disponibilidade de pessoal qualificado e à maturidade dos sistemas de informação (Vidor et al., 2011). Na saúde, os dados necessários à apuração dos custos podem estar dispersos entre diferentes setores, ser consolidados manualmente ou apresentar baixo nível de detalhamento, dificultando sua vinculação às unidades, aos períodos e aos serviços correspondentes (Feliciano et al., 2019; Ferri et al., 2023; Fraga & Alves, 2024; Giacheti & Vieira, 2024).

Nesse contexto, a estruturação da gestão de custos depende da capacidade

de localizar, organizar e relacionar os dados produzidos pelas diferentes áreas da administração municipal. A integração de registros orçamentários, contábeis, administrativos, de pessoal, materiais e produção dos serviços pode favorecer sua transformação em informações úteis ao gerenciamento de custos (Ferri et al., 2023; Fraga & Alves, 2024; Giacheti & Vieira, 2024). Esse processo deve considerar o nível de detalhamento e as limitações dos dados disponíveis, permitindo o aperfeiçoamento gradual da mensuração conforme os controles internos sejam aprimorados (Elias & Vidal, 2018).

Diante desse contexto, o estudo busca responder à seguinte pergunta de pesquisa: como estruturar um *framework* para a gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte? O objetivo é propor um *framework* para a gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte, capaz de orientar a integração e a sistematização de diferentes fontes de dados para a produção de informações gerenciais de custos.

Do ponto de vista teórico, espera-se contribuir ao articular, em um mesmo *framework*, os conceitos de custos, os requisitos aplicáveis ao setor público e as evidências empíricas em um processo gerencial adaptado às particularidades dos municípios de pequeno porte. Em termos práticos, pretende oferecer aos gestores uma referência para organizar os dados, formalizar os centros de custos e as responsabilidades pelos registros, reconhecer as limitações existentes e priorizar as categorias de recursos cuja vinculação aos centros ou objetos possa ser demonstrada. A proposta também pode subsidiar o aperfeiçoamento dos controles internos, a produção de indicadores gerenciais e o desenvolvimento ou a utilização de ferramentas tecnológicas voltadas à gestão de custos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico tem por objetivo apresentar uma breve contextualização dos custos na saúde pública, a importância de mensurá-los, além de discutir a gestão desses custos em municípios considerados de pequeno porte. Os conceitos apresentados constituem base para a construção do *framework* proposto.

2.1 Custos na saúde pública

A prestação dos serviços de saúde depende da combinação de diferentes recursos, como humanos, materiais, tecnológicos e estruturais. Nesse contexto, o custo representa a expressão econômica dos recursos consumidos na realização das atividades e na oferta dos serviços à população (Ministério da Saúde, 2026; Vieira, 2017).

Para compreender esse conceito, é necessário diferenciar algumas terminologias contábeis. De acordo com Martins (2003), o gasto ocorre com a obtenção de um bem ou serviço, enquanto o desembolso corresponde ao seu efetivo pagamento. Na contabilidade empresarial, a despesa refere-se ao bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. O custo, por sua vez, é reconhecido quando o recurso é consumido na produção de um bem ou na prestação de um serviço.

Na Administração Pública, a informação de custos apoia o planejamento, o controle, a avaliação da eficiência, a transparência e a prestação de contas, ao relacionar os recursos consumidos aos bens e serviços entregues à sociedade (Machado & Holanda, 2010; Mauss et al., 2008; Rezende et al., 2010). Sua apuração requer distinguir a despesa orçamentária do consumo efetivo dos recursos, pois os

registros da execução orçamentária não correspondem automaticamente aos custos dos serviços. A despesa liquidada constitui um ponto de partida para a apuração, mas demanda ajustes para identificar o consumo ocorrido no período. Medicamentos adquiridos, por exemplo, podem permanecer em estoque e ser consumidos posteriormente, sendo necessário identificar os itens utilizados e vinculá-los às unidades, atividades ou serviços correspondentes (Machado & Holanda, 2010; Rezende et al., 2010).

Essa vinculação requer distinguir os objetos dos centros de custos. Os objetos correspondem àquilo cujo custo se pretende conhecer, como um procedimento, serviço, unidade ou programa. Os centros de custos são unidades organizacionais ou funcionais nas quais os recursos consumidos são registrados e acumulados para fins de mensuração e controle (Martins, 2003). A apropriação ocorre de forma direta quando os registros permitem identificar a relação entre o recurso e seu destino. Quando essa vinculação não pode ser demonstrada, a atribuição dos valores depende de critérios indiretos e de informações suficientemente detalhadas e confiáveis. A qualidade da mensuração está, portanto, associada à rastreabilidade dos registros e à transparência dos critérios adotados (Abbas et al., 2016; Martins, 2003).

A importância da informação de custos foi reconhecida pela Lei Complementar nº 101, de 2000, que determinou a manutenção de um sistema capaz de permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. No âmbito federal, essa exigência resultou na estruturação do Sistema de Custos do Governo Federal e do Sistema de Informações de Custos, que articula dados relacionados à execução orçamentária e financeira, ao planejamento, à gestão de pessoas e à estrutura organizacional (Vieira, 2017).

Na saúde pública, a produção dessas informações é especialmente relevante devido à amplitude e à diversidade dos serviços prestados pelo Sistema Único de Saúde. Regulamentado pela Lei nº 8.080, de 1990, o SUS articula ações em diferentes níveis de complexidade e depende de recursos provenientes das três esferas de governo. Sua gestão não se restringe à execução orçamentária, mas envolve o conhecimento dos recursos consumidos pelos programas, unidades e serviços (Lei nº 8.080, 1990; Ministério da Saúde, 2026).

Nesse contexto, a Portaria GM/MS nº 55, de 2018, instituiu o Programa Nacional de Gestão de Custos e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS. O PNGC busca apoiar as instituições públicas de saúde na produção e na utilização de informações de custos e promover maior padronização dos procedimentos. Vinculado ao programa, o ApuraSUS permite organizar dados sobre os recursos consumidos e os serviços produzidos, gerando informações e relatórios para o acompanhamento gerencial de diferentes instituições, desde UBS até hospitais públicos (Ministério da Saúde, 2018; IPTSP, 2023).

Apesar de gratuito e disponível nacionalmente, o ApuraSUS ainda apresenta adesão limitada. Entre as dificuldades para sua implantação está a captação e a organização dos dados, uma vez que sua utilização requer etapas prévias, como a definição dos centros de custos, a identificação dos recursos consumidos e o registro da produção mensal dos estabelecimentos (IPTSP, 2023; Cartilha ApuraSUS, 2025).

Esse cenário evidencia a dificuldade de padronizar dados na saúde sem desconsiderar as características das instituições participantes (Brandão, 2022). Nos municípios de pequeno porte, a estruturação das informações de custos depende da organização dos registros sobre os recursos consumidos e os serviços produzidos. Como muitas unidades ainda não dispõem de sistemas próprios de apuração, torna-se necessário compreender como a gestão de custos pode ser estruturada de forma

compatível com as condições desses municípios (Vieira, 2017).

2.2 Gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte

A gestão de custos pode subsidiar a avaliação do desempenho e da eficiência dos serviços públicos ao relacionar os resultados alcançados aos recursos consumidos. No setor público, sua finalidade não se concentra na apuração de lucros, mas na produção de informações para o planejamento, a alocação de recursos e a tomada de decisão (Alonso, 2022; Machado & Holanda, 2010).

Esse caráter gerencial é reforçado pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34),que relaciona a informação de custos ao planejamento, à tomada de decisão, ao monitoramento, à prestação de contas, à transparência e à avaliação de desempenho. A norma também reconhece o papel dos gestores na adoção e na utilização dos modelos de gerenciamento de custos e estabelece que as informações produzidas devem apresentar relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade (CFC, 2021). Sua utilidade depende, portanto, da adequação dos registros às necessidades dos usuários e às decisões que se pretende subsidiar (Ribeiro Filho, 2005).

A transformação dos registros em informação de custos requer a definição do que se pretende custear e de critérios que permitam relacionar os recursos consumidos aos respectivos objetos. Dados sobre pessoal, materiais, contratos e produção dos serviços tornam-se úteis quando permitem identificar os recursos consumidos, o período e a unidade, o processo ou o serviço correspondente. Como esses dados são produzidos em diferentes áreas, sua apuração exige a articulação de bases contábeis e não contábeis, que podem demandar tratamento e conciliação para assegurar sua rastreabilidade até as fontes de origem (Machado & Holanda, 2010; CFC, 2021).

Essa articulação é observada na aplicação de Ferri et al. (2023), que reuniu dados de pessoal, materiais, farmácia, despesas administrativas e produção extraídos de diferentes setores e sistemas municipais. A experiência demonstra que a apuração por unidade depende da localização e da organização de registros mantidos por diferentes áreas da administração.

Nos municípios de pequeno porte, esse processo enfrenta limitações relacionadas à disponibilidade de pessoal qualificado, à maturidade dos sistemas de informação e ao acúmulo de funções. Vidor et al. (2011) verificaram que os responsáveis pelos sistemas frequentemente desempenhavam outras atividades e encontravam dificuldades para analisar os dados e incorporá-los ao planejamento. Fraga e Alves (2024) também identificaram controles setoriais consolidados manualmente, ausência de periodicidade, concentração da atividade em um único trabalhador e dificuldades para distinguir os materiais adquiridos daqueles efetivamente consumidos.

As limitações também se manifestam no detalhamento dos registros. Feliciano et al. (2019) identificaram maior dificuldade na produção de informações desagregadas sobre as despesas da atenção básica, especialmente nos municípios de pequeno porte. Giacheti e Vieira (2024), por sua vez, encontraram custos administrativos e materiais disponíveis apenas em valores totais, o que levou à sua distribuição entre as UBS pelo número de estabelecimentos. O caso evidencia que a existência de valores agregados não assegura a identificação das unidades que consumiram os recursos.

Diante dessas restrições, Elias e Vidal (2018) defendem que a produção da

informação de custos pode ser iniciada com os dados disponíveis nos sistemas existentes e ampliada conforme os controles sejam aperfeiçoados. Essa orientação pressupõe uma estrutura flexível e gradual, adaptada às características organizacionais e operacionais do ente e aos instrumentos administrativos e tecnológicos disponíveis.

Essa lógica é compatível com a experiência de Loureiro e Vieira (2022), que apuraram os custos diretos das UBS a partir de informações sobre pessoal, despesas administrativas, medicamentos, materiais, equipamentos e produção dos serviços. A depreciação não foi incorporada devido às limitações dos registros patrimoniais, e os custos indiretos não foram distribuídos. Ferri et al. (2023) adotaram delimitação semelhante ao manter os custos gerais da Secretaria Municipal de Saúde fora da apuração das UBS diante da ausência de parâmetros objetivos para sua distribuição. Essas evidências indicam que a abrangência da apuração deve acompanhar a possibilidade de vinculação dos recursos aos centros e objetos selecionados, permitindo sua ampliação conforme os registros e as capacidades municipais sejam aperfeiçoados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de abordagem qualitativa, finalidade descritiva, natureza aplicada e caráter propositivo. A abordagem qualitativa justifica-se pela análise e interpretação de fontes bibliográficas e documentais, visando compreender os processos, conceitos e relações que estruturam a gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte (Creswell, 2009). A finalidade descritiva decorre da identificação e sistematização desses elementos, enquanto a natureza aplicada relaciona-se à busca de uma solução para um problema prático de gestão, materializada na proposição de um *framework* (Cooper & Schindler, 2016).

O *framework* foi desenvolvido a partir da análise da literatura sobre contabilidade de custos, administração pública e gestão da saúde pública. Os materiais foram selecionados conforme sua relevância teórica e aderência ao tema, abrangendo obras de referência, normas técnicas aplicáveis ao setor público, documentos institucionais relacionados ao Sistema Único de Saúde e ao Programa Nacional de Gestão de Custos e estudos empíricos sobre custos da saúde em municípios de pequeno porte.

Foi desenvolvida uma matriz exemplificativa, subsidiada por Ferri et al. (2023) e Giacheti e Vieira (2024), que contribuíram para a identificação das categorias de recursos, dos dados utilizados e das limitações da apuração municipal. Esses elementos foram reorganizados conforme as dimensões do *framework*. Por fim, o encadeamento das dimensões subsidiou a elaboração do fluxograma de implementação.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

Este tópico apresenta e discute o *framework* proposto, suas dimensões, a matriz exemplificativa e o fluxo de implementação para sua operacionalização no contexto municipal.

4.1 *Framework* para a gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte

A Figura 1 apresenta o *framework* proposto para a gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte. Sua estrutura articula os dados existentes nos sistemas e nas bases municipais, as dimensões responsáveis pelo processamento desses registros, as condições organizacionais necessárias ao seu funcionamento e a informação gerencial de custos produzida. A retroalimentação permite revisar indicadores, critérios e objetos, além de incorporar gradualmente novas fontes e categorias.



Figura 1. *Framework* para a gestão de custos da saúde em municípios de pequeno porte
Fonte: Elaborado pelos autores (2026).

O ponto de partida do *framework* (Figura 1) corresponde aos dados de recursos já produzidos pelos municípios. Esses registros encontram-se distribuídos entre os sistemas financeiro e contábil, de recursos humanos, de controle de materiais, de controle de estoques e de controle de produção em saúde. Embora sejam utilizados na execução da despesa, no controle e na prestação de contas, nem sempre estão organizados para demonstrar como os recursos são efetivamente consumidos pelas unidades, pelos serviços e pelas atividades de saúde.

A existência desses registros, contudo, não assegura sua utilização no gerenciamento cotidiano. Por exemplo, o valor pago por determinado material não permite identificar, necessariamente, onde ele foi efetivamente consumido. Da mesma forma, a folha de pagamento apresenta informações sobre cargos, vínculos e remunerações, mas pode não indicar os locais de atuação dos servidores.

O *framework* atua como uma camada de articulação entre esses sistemas e controles. Sua finalidade não é substituir os sistemas municipais, mas selecionar, organizar, conciliar e integrar os registros necessários para transformá-los em informações voltadas ao gerenciamento dos custos. Dessa forma, aproxima os dados produzidos para controle e prestação de contas das necessidades de planejamento, monitoramento e avaliação da aplicação dos recursos. Essa proposta pode dialogar com as dificuldades de adesão ao ApuraSUS já discutidas, associadas sobretudo à

etapa prévia de organização dos dados (IPTSP, 2023), ao propor uma camada de articulação anterior à alimentação de sistemas de apuração de custos.

O processamento ilustrado (Figura 1) compreende as dimensões informacional, de mensuração e apropriação dos custos e analítica. No fluxo de produção, os registros existentes são organizados pela dimensão informacional, submetidos aos critérios de mensuração e apropriação e convertidos em indicadores. No fluxo de concepção, o movimento ocorre no sentido inverso. As necessidades da gestão definem o que se pretende conhecer, orientam o cálculo e determinam quais dados devem ser localizados ou aperfeiçoados.

As relações entre as dimensões são bidirecionais porque as necessidades gerenciais e as condições dos registros se influenciam mutuamente. O indicador pretendido orienta a busca pelos dados e a definição dos critérios. Ao mesmo tempo, a disponibilidade, o detalhamento e a confiabilidade dos registros podem exigir ajustes no objeto, no cálculo ou no nível de desagregação inicialmente pretendido.

A articulação entre os registros também pressupõe a identificação das unidades organizacionais ou funcionais em que os recursos são consumidos. Para isso, os centros de custos devem possuir identificação padronizada nos sistemas e controles municipais, permitindo relacionar os dados de recursos e de produção às estruturas correspondentes.

A dimensão organizacional sustenta o fluxo principal do *framework* ao viabilizar as condições sob as quais o processamento ocorre. A transformação dos dados em informação gerenciável depende da definição de responsáveis, fluxos, competências, periodicidade, procedimentos de validação e formas de utilização dos resultados. A retroalimentação representa o retorno das necessidades identificadas ao processamento e às fontes de dados, permitindo seu aperfeiçoamento progressivo.

O Quadro 1 apresenta uma matriz exemplificativa, na qual os elementos não constituem uma relação obrigatória ou exaustiva. Sua finalidade é demonstrar como dados municipais podem ser relacionados à operacionalização do *framework*. As duas primeiras colunas correspondem à dimensão informacional, a terceira à mensuração e apropriação, a quarta à dimensão analítica e a última às condições organizacionais e limitações.

Dados requeridos	Relação com o consumo e objetos	Mensuração e apropriação	Informações gerenciais	Condições organizacionais e limitações
Estrutura e contexto. Município, período, população, unidades, serviços, equipes e identificação dos centros de custos.	Delimita o contexto, o período e os objetos relacionados aos custos.	Definição da abrangência, objetos, período e centros considerados na apuração.	Nº de unidades e centros por tipo, trabalhadores por 10 mil habitantes, atendimentos per capita, custo per capita no escopo apurado e comparação entre centros.	Conceitos, períodos, objetos e centros de custos precisam ser padronizados e validados.
Pessoal. Identificador, cargo, vínculo, remuneração, equipe, centro de atuação efetiva e período.	Identifica o custo do trabalho e o centro ou objeto beneficiado.	Apropriação direta ao centro de atuação efetiva, à equipe ou ao serviço.	Total de trabalhadores, custo de pessoal por cargo ou vínculo, custo médio por trabalhador e participação no custo apurado.	Os setores de pessoal e as unidades devem validar a atuação efetiva.
Produção. Evento, quantidade de atendimentos, responsáveis, serviço, centro de custos e período.	Relaciona os recursos utilizados ao volume de serviços produzidos.	Compatibilização entre os custos e a produção do mesmo centro, objeto e período.	Total de atendimentos, produção por centro ou serviço, atendimentos per capita e custo por atendimento no escopo.	A ausência do centro, do objeto ou do período restringe a análise ao nível agregado.

Materiais de consumo, medicamentos e insumos. Item, quantidade, valor, movimentação, centro destinatário e período.	Identifica os recursos utilizados no funcionamento e na prestação dos serviços.	Apropriação direta ao centro destinatário com base nos registros de requisição, saída ou consumo.	Custo por categoria, centro ou serviço e participação no custo apurado.	Os registros de movimentação e consumo devem ser validados pelos setores responsáveis.
Despesas administrativas. Tipo de despesa (como água, energia), valor, período, medição individual e centro beneficiado.	Identifica os recursos necessários à manutenção e ao funcionamento das estruturas.	Apropriação direta ao centro beneficiado quando a despesa for exclusiva ou de medição individual.	Custo administrativo apurado, custo por centro diretamente identificado e participação no custo apurado.	A ausência de medição individual impede a apropriação às unidades beneficiadas.
Serviços terceirizados. Empresa, objeto contratado, valor, período, medição e centros atendidos.	Identifica os serviços adquiridos de empresas e os objetos beneficiados.	Apropriação direta ao centro identificado no contrato ou na medição.	Custo terceirizado, custo por contrato, centro ou serviço e participação no custo apurado.	Deve-se evitar duplicidade entre o valor contratual e os custos de pessoal já registrados.

Quadro 1. Matriz exemplificativa de articulação das dimensões do *framework*
Fonte: Elaborado pelos autores com base em Ferri et al. (2023) e Giacheti e Vieira (2024).

4.1.1 Dimensão informacional

A dimensão informacional constitui o primeiro componente do fluxo de produção. Sua função é identificar quais dados são necessários, em quais sistemas e controles municipais estão disponíveis e em que nível de detalhamento e confiabilidade podem ser utilizados.

A produção da informação de custos exige a articulação de registros provenientes dos sistemas financeiro e contábil, de recursos humanos, de controle de materiais, de controle de estoques e de controle de produção em saúde. Embora gerados para diferentes finalidades, esses registros podem ser selecionados, padronizados, conciliados e integrados, desde que sua rastreabilidade seja preservada (Machado & Holanda, 2010; CFC, 2021). Ferri et al. (2023) exemplificam essa dispersão ao reunirem informações mantidas por diferentes setores e registros de produção em saúde para a apuração dos custos.

A controlabilidade de um processo de gestão pressupõe a adoção de um modelo de identificação capaz de assegurar o adequado reconhecimento, a classificação e o registro das transações. O reconhecimento consiste na identificação do momento em que a transação deve ser evidenciada. Na etapa de classificação, as transações são organizadas de acordo com os eventos que as originam, as entidades responsáveis e sua natureza contábil (ativos, despesas e custos), possibilitando a geração de informações relevantes para o processo de tomada de decisão. Por fim, o registro corresponde à escrituração sistemática das transações previamente reconhecidas e classificadas, assegurando sua adequada representação contábil e a produção de informações confiáveis para o controle e a tomada de decisão (Ribeiro Filho, 2005).

O desafio central consiste em identificar não apenas o valor adquirido ou pago, mas também o consumo do recurso e a estrutura beneficiada. Para isso, os registros devem permitir a identificação dos centros de custos correspondentes. Com base na classificação adotada pelo Programa Nacional de Gestão de Custos, propõe-se uma organização simplificada em centros assistenciais ou finalísticos, como UBS e CAPS, centros de apoio, como farmácia e almoxarifado, e centros administrativos, como a

sede da Secretaria Municipal de Saúde e suas áreas de gestão (Ministério da Saúde, 2006). A padronização dessa identificação permite integrar os registros de recursos e produção referentes à mesma estrutura.

Essa vinculação depende de campos que identifiquem o centro, o objeto e o período a que cada registro se refere. Na folha de pagamento, por exemplo, é necessário identificar o local de atuação efetiva do trabalhador. Nos registros de materiais, medicamentos e insumos, a aquisição deve ser diferenciada da destinação e do consumo, pois o valor adquirido em determinado período não corresponde necessariamente ao recurso consumido no mesmo intervalo (Rezende et al., 2010). Os registros de produção também precisam corresponder ao mesmo centro, objeto e período dos recursos analisados.

O nível de detalhamento deve ser definido de acordo com as necessidades gerenciais, mas também deve considerar a qualidade dos registros disponíveis (Cardoso & Rodrigues, 2024).

No fluxo de concepção (Figura 1), a informação pretendida pela gestão orienta os dados e os campos que precisam ser localizados. No fluxo de produção, a disponibilidade, o detalhamento e a confiabilidade dos registros determinam o nível em que a informação pode ser produzida com segurança. Quando os registros não permitem identificar o centro, o objeto ou o período, a análise permanece limitada ao nível agregado. Essas limitações também podem orientar o aperfeiçoamento gradual dos controles municipais.

4.1.2 Dimensão de mensuração e apropriação dos custos

A dimensão de mensuração e apropriação define como os registros organizados pela dimensão informacional são transformados em informações gerenciais de custos. Nela são delimitados o período, o escopo da apuração, os objetos de custo, os centros considerados, as categorias de recursos e os critérios de cálculo.

O município pode apurar os custos do conjunto da saúde ou selecionar unidades, serviços, equipes, programas e atividades, de acordo com suas necessidades gerenciais e com o detalhamento dos registros disponíveis. Quando a apuração ocorrer por unidade, cada estrutura deve ser identificada como um centro de custos próprio, de modo que os registros de recursos e produção se refiram ao mesmo centro, objeto e período. Essa separação preserva a identidade das unidades e permite, posteriormente, comparações entre centros de mesma natureza.

Por possuir finalidade essencialmente gerencial, o *framework* não se propõe a constituir um sistema contábil completo nem a adotar formalmente um método de custeio. Em sua configuração inicial, utiliza a apropriação direta como princípio operacional. Assim, somente são incorporados ao respectivo centro ou objeto os valores cuja vinculação possa ser demonstrada pelos registros municipais.

A apropriação direta pode ser sustentada, por exemplo, pela identificação do local de atuação dos trabalhadores, pelas requisições ou saídas de materiais destinadas a determinada unidade, pela medição individual de despesas e pelos contratos ou medições que indiquem os centros beneficiados. Nos casos de profissionais que atuam em mais de um centro, escalas ou registros de carga horária podem permitir a identificação do valor correspondente a cada local de atuação.

Quando os registros não permitirem vincular o recurso com segurança, o valor deve permanecer no centro administrativo ou de apoio em que foi registrado, ou no nível agregado da apuração. Esses valores não são distribuídos entre as unidades por área física, número de estabelecimentos ou outros direcionadores genéricos. Essa

escolha reduz o emprego de rateios arbitrários, preserva a rastreabilidade dos valores e torna a apuração mais exequível para os municípios de pequeno porte.

A NBC TSP 34 estabelece que a definição dos objetos e dos critérios de apropriação deve considerar as necessidades dos usuários e a forma como os recursos são consumidos (CFC, 2021). Na saúde municipal, Ferri et al. (2023) adotaram solução semelhante ao manter os custos gerais da Secretaria Municipal de Saúde separados dos custos das UBS diante da ausência de parâmetros objetivos para sua distribuição.

Em uma configuração inicial, a apuração pode concentrar-se nas categorias com maior disponibilidade e possibilidade de identificação, como pessoal, materiais, medicamentos e insumos, despesas administrativas e serviços terceirizados. O custo apurado corresponde, portanto, às categorias diretamente incorporadas ao escopo selecionado e não representa, necessariamente, a totalidade dos recursos consumidos pela saúde municipal.

A apresentação dos resultados deve informar o período, os objetos, os centros e as categorias abrangidas, além dos valores que permaneceram agregados. Também devem ser evitadas duplicidades, como o registro de um trabalhador terceirizado na base de pessoal e no valor do contrato ou a inclusão do mesmo item em mais de uma categoria.

4.1.3 Dimensão analítica e informação gerencial de custos

A dimensão analítica define as questões que a informação de custos deverá responder e transforma os valores apurados em indicadores. Embora corresponda à etapa final do fluxo de produção, ela inicia o fluxo de concepção, pois as necessidades da gestão determinam o que se pretende conhecer e orientam as demais dimensões do *framework*.

A articulação dos dados apresentados no Quadro 1 permite desenvolver indicadores de estrutura organizacional, como número de unidades, trabalhadores por 10 mil habitantes, custo de pessoal, custo médio por trabalhador, custo por vínculo, custo per capita e participação de cada categoria no custo apurado. Também permite produzir indicadores de processo, como atendimentos per capita e custo por atendimento, que relacionam os recursos aplicados ao volume de serviços prestados. Esses indicadores podem ser associados aos de resultado, que refletem as medidas implementadas na saúde, proporcionando uma visão sistêmica da alocação dos recursos e do desempenho organizacional (Ribeiro Filho, 2005).

A organização dos dados em centros de custos separados permite comparar unidades de mesma natureza e identificar assimetrias entre os recursos utilizados e a produção registrada. Diferenças no custo por atendimento, na composição dos custos, no número de trabalhadores ou no volume de serviços podem sinalizar distintos padrões de utilização dos recursos, incluindo possíveis situações de subutilização ou sobrecarga. Essas diferenças, entretanto, não representam isoladamente evidências de ineficiência, pois podem decorrer da localização, da estrutura, da composição das equipes, do perfil dos serviços, da demanda atendida ou da qualidade dos registros.

As experiências analisadas reforçam essa cautela. Ferri et al. (2023) não incluíram no cálculo do custo por atendimento alguns profissionais cujos registros de produção poderiam gerar viés e contabilizaram separadamente as unidades que possuíam pronto atendimento anexo. Giacheti e Vieira (2024), por sua vez, identificaram custos elevados por atendimento associados à baixa quantidade de produção registrada. Esses casos demonstram que os valores utilizados no numerador e no denominador devem corresponder ao mesmo centro, objeto, período

e escopo, pois inconsistências na produção registrada podem distorcer os indicadores.

A informação gerencial de custos constitui o produto do *framework* e se expressa por meio dos indicadores gerados. Ao evidenciarem diferenças entre centros comparáveis e entre os recursos utilizados e os serviços produzidos, esses indicadores podem orientar a investigação das causas, o aperfeiçoamento dos controles e a otimização da utilização dos recursos disponíveis.

O *framework* não produz automaticamente decisões, mas oferece uma base informacional para o planejamento, o monitoramento e a avaliação da aplicação dos recursos. Essa finalidade está alinhada à NBC TSP 34, que relaciona a informação de custos ao planejamento, à avaliação de desempenho e ao processo decisório (CFC, 2021). A utilidade dos indicadores depende de sua correspondência com as necessidades gerenciais, da transparência dos critérios e da possibilidade de verificar os dados utilizados.

4.1.4 Dimensão organizacional

A dimensão organizacional sustenta o fluxo principal do *framework*, pois a existência de dados e critérios de cálculo não assegura, por si só, a produção contínua da informação gerencial de custos. Seu funcionamento depende da definição dos responsáveis, dos fluxos entre os setores, das competências, da periodicidade, dos procedimentos de validação e das formas de utilização dos indicadores.

As condições organizacionais também abrangem a formalização dos centros de custos. Cada centro deve possuir identificação padronizada, classificação e responsável pela validação dos registros, os quais devem indicar o período de referência. Sempre que possível, a mesma identificação deve ser utilizada nos diferentes sistemas, planilhas e controles municipais. Essa organização institucionaliza os centros como unidades de registro e análise e favorece a continuidade da apuração diante de mudanças nas equipes.

A operacionalização depende da articulação entre os setores responsáveis pelos sistemas financeiro e contábil, de recursos humanos, de controle de materiais, de controle de estoques e de controle de produção em saúde. Nos municípios de pequeno porte, essa articulação pode ocorrer por meio das rotinas e dos controles já existentes, sem exigir a criação de uma nova estrutura administrativa ou uma separação rígida de funções. O aspecto central é identificar quem mantém, fornece e confirma cada registro, ainda que uma mesma pessoa desempenhe diferentes atividades.

Vidor et al. (2011) identificaram que os responsáveis pelos sistemas de informação em municípios pequenos frequentemente acumulavam atribuições e encontravam dificuldades para utilizar os registros no planejamento. Fraga e Alves (2024) também observaram consolidação manual de dados, ausência de periodicidade e concentração da atividade em um único responsável.

Ferri et al. (2023) evidenciam a importância dessa articulação ao identificarem profissionais lotados em uma UBS que também atuavam em outras unidades. No *framework*, nessas situações, os registros disponíveis podem ser confrontados para verificar o local efetivo de atuação, conforme os controles disponíveis no município.

A utilização de planilhas e controles complementares é compatível com o *framework.* O aspecto central é que as informações precisam ser fidedignas. Martins (2003) salienta que é preferível trabalhar com um conjunto mais restrito de informações quando isso permite maior segurança quanto à sua confiabilidade. A informação gerencial produzida retorna à dimensão organizacional e subsidia a

avaliação dos gestores. Por isso, é indispensável que os registros utilizados sejam verificáveis, tenham origem conhecida e possuam responsáveis identificados, reduzindo o risco de interpretações equivocadas.

4.1.5 Retroalimentação e ampliação gradual do escopo

A retroalimentação representa o retorno das necessidades identificadas durante o uso dos indicadores às dimensões do *framework* e aos sistemas e controles municipais. Esse processo pode indicar a necessidade de revisar os objetos, os campos dos registros, o nível de detalhamento, os critérios de cálculo, os fluxos, as responsabilidades ou a periodicidade da apuração.

O *framework* não pretende mensurar imediatamente a totalidade dos custos da saúde municipal. Em sua aplicação inicial, algumas categorias podem permanecer fora do escopo quando os registros não permitirem sua identificação com segurança. A depreciação exemplifica essa limitação, pois seu cálculo depende de informações atualizadas sobre os bens, seus valores, datas de aquisição, localização, vida útil e unidade usuária. Quando esses registros são incompletos, sua inclusão pode produzir uma precisão apenas aparente. A exclusão temporária não indica irrelevância, mas a ausência das condições necessárias para uma mensuração confiável.

A implementação gradual é compatível com o estágio de desenvolvimento dos sistemas de custos no setor público apontado por Elias e Vidal (2018). Loureiro e Vieira (2022), por exemplo, não incorporaram a depreciação em razão das limitações dos registros patrimoniais e não distribuíram os custos indiretos entre as UBS. Essas experiências reforçam a pertinência de iniciar a apuração pelas categorias cuja vinculação aos centros e objetos possa ser demonstrada.

À medida que os controles sejam aperfeiçoados, novas categorias podem ser incorporadas, desde que os registros permitam identificar seu consumo e sua vinculação aos respectivos centros ou objetos. A retroalimentação pode resultar, por exemplo, na inclusão de campos sobre destinação dos recursos, carga horária, consumo de materiais, medição de contratos ou localização patrimonial. Essa ampliação deve evitar o uso de rateios arbitrários ou de estimativas genéricas para suprir lacunas nos registros.

Cada alteração no escopo deve ser explicitada na apresentação dos indicadores, pois a inclusão de novas categorias modifica o custo apurado e pode afetar sua comparação com períodos anteriores. Dessa forma, a retroalimentação permite ampliar gradualmente a abrangência e a confiabilidade das informações sem comprometer a exequibilidade e a rastreabilidade do *framework*.

4.1.6 Implicações gerenciais e fluxo de implementação

A Figura 2 sintetiza o fluxo de implementação do *framework*, desde a definição da necessidade gerencial e do escopo da apuração até a produção e a utilização dos indicadores, incluindo a retroalimentação dos registros e controles municipais.

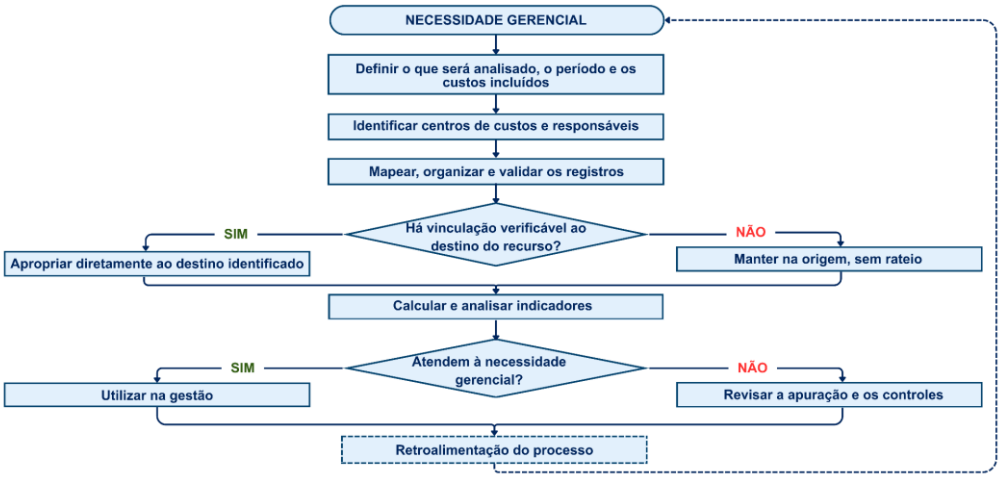


Figura 2. Fluxo de implementação do *framework* para a gestão de custos da saúde
Fonte: Elaborado pelos autores (2026).

Conforme sintetizado na Figura 2, a implementação parte de uma necessidade da gestão, como conhecer o custo da saúde municipal, de uma unidade, de uma equipe, de um serviço ou de um programa. A partir disso, definem-se o objeto, o período e o escopo da apuração, identificam-se os centros de custos e os responsáveis pelos registros e localizam-se os dados financeiros e contábeis e os registros de pessoal, materiais, estoques e produção. O processo pode ser iniciado com os controles disponíveis, sem exigir uma nova estrutura administrativa ou um sistema contábil completo. Os registros são organizados por centro e período, e os valores cuja vinculação possa ser verificada são apropriados diretamente aos respectivos centros ou objetos. Os demais permanecem no centro de origem ou no nível agregado, com a explicitação dessa limitação.

Por exemplo, se a gestão pretender comparar os custos das UBS, cada unidade pode ser definida como um centro de custos próprio. Isso permite calcular, para cada UBS, o custo apurado, sua composição entre pessoal, materiais e despesas administrativas, o custo médio por trabalhador e o custo por atendimento. A comparação entre unidades de mesma natureza pode revelar UBS com volumes de produção semelhantes e custos distintos ou com custos próximos e diferenças expressivas na produção registrada. Esses resultados podem orientar a investigação da composição das equipes, da lotação dos profissionais, do consumo de materiais, do perfil da demanda e da qualidade dos registros. Embora não constituam, isoladamente, medidas de eficiência, podem subsidiar o planejamento e o acompanhamento da utilização dos recursos.

A análise dos indicadores também pode revelar a necessidade de corrigir registros, aperfeiçoar controles ou incorporar novas categorias. O escopo pode ser ampliado à medida que novos dados permitam identificar o consumo dos recursos e sua vinculação aos centros ou objetos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo propor um *framework* para a gestão de custos da saúde considerando contextos de municípios de pequeno porte. A pergunta de pesquisa foi respondida pela articulação da literatura de contabilidade de custos, das normas aplicáveis ao setor público e de estudos empíricos sobre a gestão de custos da saúde municipal. Como resultado, foi elaborado um *framework* composto por quatro dimensões interdependentes, sendo elas, a informacional, de mensuração e

apropriação, a analítica e a organizacional.

Do ponto de vista teórico, o estudo contribui ao abordar os custos sob uma perspectiva gerencial, orientada à produção e à utilização de informações para o planejamento, o monitoramento e o processo decisório. A proposta articula os conceitos da contabilidade de custos, os requisitos da NBC TSP 34 e as evidências empíricas sobre a apuração de custos na saúde municipal. Essa articulação fundamenta uma lógica de apuração baseada na identificação dos centros de custos, na apropriação direta dos valores cuja vinculação possa ser verificada e na manutenção dos demais valores em seus centros de origem, sem o emprego de rateios arbitrários. O framework também reconhece que o custo apurado corresponde às categorias efetivamente incorporadas ao escopo e não representa, necessariamente, a totalidade dos recursos consumidos.

Do ponto de vista prático, o framework oferece aos gestores municipais uma referência gerencial para utilizar os registros existentes na produção de informações de custos. A proposta orienta a identificação dos dados disponíveis, a formalização dos centros de custos e dos responsáveis pelos registros, o reconhecimento das limitações existentes e a priorização das categorias cuja vinculação aos centros ou objetos possa ser demonstrada. Essa estrutura pode contribuir para o aperfeiçoamento dos controles internos, para a produção de indicadores gerenciais e para a futura utilização de ferramentas tecnológicas que sistematizem esse processo.

REFERÊNCIAS

Abbas, K., Grejo, L. M., Pavão, J. A., & Veloso, C. N. (2016). Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) em Organizações Hospitalares: Uma Análise Descritiva da Literatura Nacional e Internacional. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 5(2), 24–38. https://doi.org/10.5585/rgss.v5i2.250

Alonso, M. (2022). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*,73,127-152. https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7481

Brandão, I. de F. (2022). Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. *Revista Pensar Contábil*, 24(84), 41-50.

Brasil. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Planalto.gov.br. *[S.l.: S.n.]*.

Cardoso, G. P., & Rodrigues, E. C. C. (2024). Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *Brazilian Business Review*, 21(1). https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt

Cartilha ApuraSUS. (2025). Cartilha APURASUS. *Fundação Saúde do Estado do Rio de Janeiro*.

CFC. (2021). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, 18 nov. 2021. Custos no Setor Público. Conselho Federal de Contabilidade. https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/

Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de Pesquisa em Administração*— 12a Edição. McGraw Hill Brasil.

Creswell, John. W. (2009). *RESEARCH DESIGN* (3o ed.). SAGE Publications Ltd.

Elias, L. M., & Vidal, J. P. (2018). Sistemas de informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 18(34), 105–132.

Feliciano, M., Medeiros, K. R. de, Damázio, S. L., Alencar, F. L., & Bezerra, A. F. B. (2019). Avaliação da cobertura e completitude de variáveis de Sistemas de Informação sobre orçamentos públicos em saúde. *Saúde em Debate*, 43, 341–353. https://doi.org/https://doi.org/10.1590/0103-1104201912104

Ferri, C. M., Vieira, S. F. A., Santos, E. M. dos, Loureiro, S., & Negreiros, L. F. de. (2023). Custos e saúde pública: Um estudo comparativo dos custos em Unidades Básicas de Saúde no município de Londrina/PR. *Revista de Gestão e Secretariado*, 14(7), 10924–10944. https://doi.org/10.7769/gesec.v14i7.2454

Fraga, A. A. C., & Alves, J. L. (2024). Políticas públicas municipais em saúde: Relação da informação de custos com o processo decisório. *Peer Review*, (11), 311–325. https://doi.org/10.53660/PRW-256-4205

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

IPTSP. (2023). ApuraSUS: Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS melhora a gestão pública e a governança da saúde.

Loureiro, S., & Vieira, S. F. A. (2022). Custos Diretos em Saúde Pública: Uma análise da eficiência de Unidades Básicas de Saúde em um Município Paranaense. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4970

Machado, N., & Holanda, V. B. D. (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. (2003). *Contabilidade de custos* (9o ed.). Editora Atlas S.A.

Mauss, C. V., Souza, M. A. de, Bleil, C., & Diehl, C. A. (2008). A gestão pública por resultados aplicada no Brasil. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*. https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/1214

Ministério da Saúde. (2026). Sistema Único de Saúde—SUS. Ministério da Saúde.

Ministério da Saúde. (2018). Portaria nº 55, de 10 de janeiro de 2018. Diário Oficial da União.

Ministério da Saúde (2006). Programa Nacional de Gestão de Custos: Manual técnico de custos: Conceitos e metodologia. Editora do Ministério da Saúde.

Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: Lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44, 959–992. https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400009

Ribeiro Filho, J. F. *Controladoria Hospitalar*. São Paulo: Atlas, 2005.

Vidor, A. C., Fisher, P. D., & Bordin, R. (2011). Utilização dos sistemas de informação em saúde em municípios gaúchos de pequeno porte. *Revista de Saúde Pública*, 45, 24–30. https://doi.org/10.1590/S0034-89102011000100003

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 (Texto para Discussão No. 2314). *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).* https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8027