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

Design de sistemas de custeio: evidências em um hospital universitário público brasileiro

Samuel Souza de Araújo (UFSC) - samuel.souza@ufsc.br

Mayara Moretti (UFSC) - mayara.moretti@uel.br

Valdirene Gasparetto (UFSC) - valdirenegasparetto@gmail.com

Resumo:

Este estudo objetiva analisar a sofisticação e a funcionalidade do sistema de custeio de um hospital universitário federal. Realizou-se pesquisa qualitativa, de caráter descritivo, por meio de estudo de caso no Hospital Universitário Professor Polydoro Ernani de São Thiago, da Universidade Federal de Santa Catarina (HU-UFSC). A investigação fundamenta-se em análise documental orientada por categorias relacionadas aos agrupamentos de custos, critérios de alocação, direcionadores, atribuição dos custos indiretos, objetos de custo, detalhamento, classificação, frequência e análise de variações. Os resultados evidenciam que o sistema apresenta maior refinamento nas etapas de acumulação e atribuição dos custos, caracterizado pela desagregação dos agrupamentos, utilização de diferentes bases de alocação e alocação recíproca dos custos indiretos. Entretanto, parte desse refinamento torna-se limitada quando os custos convergem para itens de produção relativamente agregados. Quanto à funcionalidade, o sistema possibilita desagregação por natureza dos recursos, centros de custos e unidades de produção, mas apresenta menor diferenciação no nível de procedimentos específicos, enquanto frequência e análise de variações não puderam ser integralmente caracterizadas a partir do corpus documental. Os achados contribuem para a compreensão dos sistemas de custeio no setor público ao evidenciar que sofisticação e funcionalidade devem ser examinadas em seus componentes específicos, uma vez que maior refinamento estrutural não se converte necessariamente em maior capacidade informacional em todas as dimensões.

Palavras-chave: *Sofisticação do sistema de custeio. Custos hospitalares. Funcionalidade do sistema de custeio*

Área temática: *Sistemas de controle gerencial e custos*

Design de sistemas de custeio: evidências em um hospital universitário público brasileiro

RESUMO

Este estudo objetiva analisar a sofisticação e a funcionalidade do sistema de custeio de um hospital universitário federal. Realizou-se pesquisa qualitativa, de caráter descritivo, por meio de estudo de caso no Hospital Universitário Professor Polydoro Ernani de São Thiago, da Universidade Federal de Santa Catarina (HU-UFSC). A investigação fundamenta-se em análise documental orientada por categorias relacionadas aos agrupamentos de custos, critérios de alocação, direcionadores, atribuição dos custos indiretos, objetos de custo, detalhamento, classificação, frequência e análise de variações. Os resultados evidenciam que o sistema apresenta maior refinamento nas etapas de acumulação e atribuição dos custos, caracterizado pela desagregação dos agrupamentos, utilização de diferentes bases de alocação e alocação recíproca dos custos indiretos. Entretanto, parte desse refinamento torna-se limitada quando os custos convergem para itens de produção relativamente agregados. Quanto à funcionalidade, o sistema possibilita desagregação por natureza dos recursos, centros de custos e unidades de produção, mas apresenta menor diferenciação no nível de procedimentos específicos, enquanto frequência e análise de variações não puderam ser integralmente caracterizadas a partir do corpus documental. Os achados contribuem para a compreensão dos sistemas de custeio no setor público ao evidenciar que sofisticação e funcionalidade devem ser examinadas em seus componentes específicos, uma vez que maior refinamento estrutural não se converte necessariamente em maior capacidade informacional em todas as dimensões.

Palavras-chave: Sofisticação do sistema de custeio. Custos hospitalares. Funcionalidade do sistema de custeio.

Área Temática: Sistemas de controle gerencial e custos.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos vêm sendo desenvolvidos diversos estudos sobre os determinantes do *design* de sistemas de custeio. Esses estudos iniciaram com Abernethy et al. (2001) e ultrapassam as análises sobre a adoção ou não de sistemas de custeio. Em vez disso, essa literatura está interessada na estrutura dos sistemas de custeio, em termos de sofisticação (ou complexidade) (Schoute, 2009) e a sua funcionalidade (Pizzini, 2006). A sofisticação não deve ser inferida apenas pela denominação do método adotado, mas pelo conteúdo efetivo de seu *design*, incluindo o número e a natureza dos centros ou pools de custos, a diversidade das bases de alocação e dos direcionadores, o grau de rastreamento dos custos indiretos e o nível de detalhamento dos objetos de custo (Daowadueng et al., 2023; Drury & Tayles, 2005; Hadid & Hamdan, 2022). A funcionalidade refere-se à capacidade do sistema de produzir informações úteis aos usuários, envolvendo atributos como detalhamento, classificação dos custos, frequência de reporte e análise de variações (Cohen & Kaimenaki, 2011; Pizzini, 2006).

Nos hospitais universitários federais do Brasil, os quais combinam a prestação de serviços assistenciais com atividades de ensino, pesquisa, extensão e formação profissional, a natureza multiproduto amplia a diversidade dos processos e dos recursos mobilizados e torna mais complexas a mensuração dos custos e a gestão dessas organizações em comparação com hospitais exclusivamente assistenciais (Bonacim & Araujo, 2010). No plano da gestão dos hospitais universitários, a Lei nº 12.550/2011 atribui à Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh) a administração dessas unidades, seu papel é gerir a infraestrutura e dar suporte às atividades acadêmicas, formativas e de pesquisa (Brasil, 2011). Em, 2012, após a Ebserh se tornar responsável por gerir os recursos financeiros para a reestruturação dos hospitais universitários, a adesão voluntária dos hospitais universitários ocorre a partir de 2013 com os primeiros contratos de gestão assinados com as universidades federais de Brasília, Maranhão e Triângulo Mineiro. Em Santa Catarina, o contrato é assinado em 2016, após ampla discussão e forte resistência à adesão por parte da comunidade universitária. Em 2024, o último contrato de gestão foi assinado no Rio de Janeiro. Essa multiplicidade de finalidades amplia os objetos de custo e os usuários potenciais da informação, requerendo sistemas capazes de representar adequadamente o consumo de recursos e subsidiar diferentes necessidades de gestão (Beuren & Schlindwein, 2008; Bonacim & Araujo, 2010).

Nesse contexto, a informação de custos ultrapassa o registro de gastos e o controle da execução financeira, podendo subsidiar o planejamento, a elaboração orçamentária, o controle, a alocação de recursos e a avaliação de processos e desempenho, desde que atenda às necessidades informacionais dos gestores (Daowadueng et al., 2023; Kludacz-Alessandri, 2020). Entretanto, maior sofisticação do sistema de custeio não implica, necessariamente, maior funcionalidade gerencial, uma vez que configurações mais complexas podem não produzir informações mais adequadas ao contexto organizacional ou efetivamente utilizadas na tomada de decisão (Abernethy et al., 2001; Pizzini, 2006).

No setor público de saúde brasileiro, a preocupação com a institucionalização da gestão de custos antecede a implantação do Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS). Idealizado pelo Ministério da Saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) toma forma por meio da publicação do Manual Técnico publicado em 2006 e foi concebido para disseminar metodologias de apuração e estimular o uso da informação de custos no planejamento, na definição orçamentária, na avaliação do desempenho, na identificação de ineficiências e na prestação de contas (Brasil, Ministério da Saúde, 2006). Em 2018, a Portaria nº 55/2018 institucionalizou o PNGC e o APURASUS, associando-os à promoção da eficiência no uso dos recursos, ao desenvolvimento de capacidade técnica e à geração de informações para a tomada de decisão (Brasil, 2018). O APURASUS fundamenta-se no custeio por absorção e utiliza alocação recíproca entre centros de custos administrativos, intermediários e finais, possibilitando a apuração de custos de unidades, setores e procedimentos (Brasil, 2018; Jaques et al., 2017).

APURASUS é um *software* desenvolvido para prestar suporte a apuração que permita integrar os dados e torná-los públicos utilizando metodologia do PNGC que contempla segmentação em centros de custos, diferentes critérios de alocação e relações recíprocas entre unidades prestadoras de serviços, enquanto a arquitetura de custos desenvolvida no âmbito da Ebserh incorpora centro de responsabilidade e centros de atividades. A adoção do custeio por absorção, um método de custeio

apontado nos estudos sobre *design* de sistemas de custeio como normalmente de baixa sofisticação (Fisher & Krumwiede, 2015), não permite concluir, por si só, que o sistema apresenta baixa sofisticação, pois a avaliação do sistema requer examinar como essas possibilidades são efetivamente configuradas e operacionalizadas, quais dados as sustentam e que informações são disponibilizadas aos gestores, em vez de classificá-lo exclusivamente a partir do método formal adotado.

O Hospital Universitário Professor Polydoro Ernani de São Thiago, da Universidade Federal de Santa Catarina (HU-UFSC), constitui um campo relevante para essa análise por apresentar uma trajetória de estudos sobre mensuração e gestão de custos. Mattos (1998) apresentou o sistema de custeio utilizado pelo HU-UFSC à época chamado de Rateio por Redução Escalar que apresenta algumas semelhanças ao utilizado pelo APURASUS, exceto quanto ao método de alocação recíproca. Abbas et al. (2002) aplicaram o Custeio Baseado por Atividades (ABC) no serviço de processamentos de roupas. Silva et al. (2009) desenvolveram uma aplicação conjunta do ABC e do Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP) para o custeamento de procedimentos relacionados ao evento parto, enquanto Santos et al. (2017) analisaram a relação entre custos hospitalares e mecanismos de reembolso do SUS. Apesar desses esforços, os estudos anteriores concentraram-se em aplicações metodológicas direcionadas a procedimentos específicos ou na relação entre custos e financiamento. Permanece pouco compreendido como o sistema atualmente utilizado no HU-UFSC se configura em termos de sofisticação do *design* e funcionalidade informacional e em que medida as informações geradas são incorporadas ao uso gerencial e às relações com outros atores do sistema público de saúde.

Diante desse contexto, este estudo objetiva analisar a sofisticação do sistema de custeio do HU-UFSC, a partir do seu *design* e funcionalidade.

Teoricamente, busca contribuir ao tratar a sofisticação como uma característica multidimensional do sistema, evitando sua associação automática à adoção de determinado método de custeio. No âmbito da gestão pública, amplia a análise para o uso da informação nas decisões internas, nas relações de financiamento e na *accountability*, reconhecendo que a utilidade dos custos em uma organização pública não se encerra na eficiência interna, mas deve também contribuir para a gestão dos recursos destinados à prestação de serviços à sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A literatura desenvolveu alternativas destinadas a representar com maior precisão a forma como os serviços prestados consomem recursos (Cannavacciuolo et al., 2015). O sistema de custeio por absorção faz apropriação integral de todos os custos aos serviços finais, é reconhecidamente o único método de custeio aceito pela legislação brasileira, porém apresenta problemas quanto a obscuridade na apropriação dos custos fixos e variáveis aos serviços (Brasil, Ministério da Saúde, 2006). O custeio baseado em atividades ampliou a visibilidade sobre atividades, processos e direcionadores, favorecendo a identificação dos recursos consumidos ao longo dos processos assistenciais e de oportunidades de reestruturação desses processos (Cannavacciuolo et al., 2015). Posteriormente, Kaplan e Anderson (2004) propuseram o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), que simplifica parte da operacionalização do ABC convencional mediante a estimação da taxa de custo da capacidade e do tempo necessário à execução das atividades, permitindo também evidenciar a capacidade não utilizada.

Essas abordagens ilustram diferentes possibilidades de refinamento da mensuração dos custos, mas a adoção de determinado método, isoladamente, não permite caracterizar o grau de sofisticação do sistema, uma vez que sistemas classificados sob a mesma denominação podem apresentar configurações distintas. No *design* dos sistemas de custeio, a complexidade pode variar conforme as escolhas realizadas na estrutura de atribuição dos custos, entre elas a quantidade de agrupamentos e a diversidade e a natureza dos direcionadores empregados (Drury & Tayles, 2005). Quando produtos ou serviços apresentam padrões distintos de consumo de recursos, maior desagregação pode ampliar a capacidade do sistema de captar essas diferenças

A configuração adequada desse *design*, entretanto, depende do contexto organizacional. Abernethy et al. (2001) evidenciam que a diversidade dos produtos e serviços está associada às escolhas relativas ao *design* dos sistemas de custeio, indicando que diferenças na complexidade operacional podem requerer configurações distintas para representar o consumo dos recursos. Drury e Tayles (2005) aprofundam a discussão acerca da complexidade dos sistemas de custeio, especialmente em relação aos procedimentos empregados para a atribuição dos custos indiretos. Os autores distinguem direcionadores de transação, duração e intensidade e destacam o papel das relações de causa e efeito entre consumo de recursos e atribuição dos custos.

Nessa perspectiva, maior complexidade estrutural não equivale automaticamente a maior precisão, pois uma configuração relativamente simples pode ser adequada quando os objetos de custo consomem recursos de forma semelhante (Drury & Tayles, 2005). Al-Omiri e Drury (2007) ampliam a operacionalização da sofisticação ao considerarem características da configuração efetiva do sistema, como o número de agrupamentos de custos, as bases de alocação e a atribuição dos custos indiretos aos objetos de custo. Entretanto, a discussão não permanece restrita à quantidade de componentes presentes na estrutura de alocação. Brierley (2008) propõe uma compreensão mais abrangente da sofisticação ao considerar dimensões relacionadas à complexidade, à inclusividade e à compreensibilidade do sistema. Essa ampliação evidencia que o acréscimo de agrupamentos, bases de alocação ou direcionadores não constitui, isoladamente, superioridade.

O refinamento precisa ser compreendido em relação à capacidade de o sistema representar os fenômenos econômicos que se pretende mensurar e produzir informações compatíveis com o contexto em que serão utilizadas. Paralelamente à discussão sobre sofisticação, Pizzini (2006) examina a funcionalidade do sistema de custeio a partir das capacidades informacionais proporcionadas aos usuários. A autora operacionaliza a funcionalidade por meio de quatro atributos: nível de detalhamento das informações, capacidade de classificação dos custos segundo seu comportamento, frequência de disponibilização das informações de custos e tipo e quantidade de variações calculadas. Essa perspectiva permite distinguir o refinamento da estrutura de mensuração das capacidades que o sistema oferece para produzir e disponibilizar informação.

Os estudos posteriores mantiveram essa compreensão multidimensional. Schoute e Budding (2017) distinguem mudanças no *design* do sistema de alterações em sua intensidade de utilização, enquanto Daowadueng et al. (2023) analisam escolhas de *design* associadas à complexidade e à diversidade e mostram que essas dimensões podem exercer papéis distintos no uso da informação de custos para decisão e controle. Pavlatos e Ioakimidis (2024), articulam dimensões de complexidade, inclusividade e funcionalidade, evidenciando a continuidade da

expansão conceitual do constructo. A Figura 1 sintetiza essa evolução e evidencia que a literatura não converge para uma única característica capaz de representar a sofisticação e a funcionalidade do *design* de sistemas de custeio.

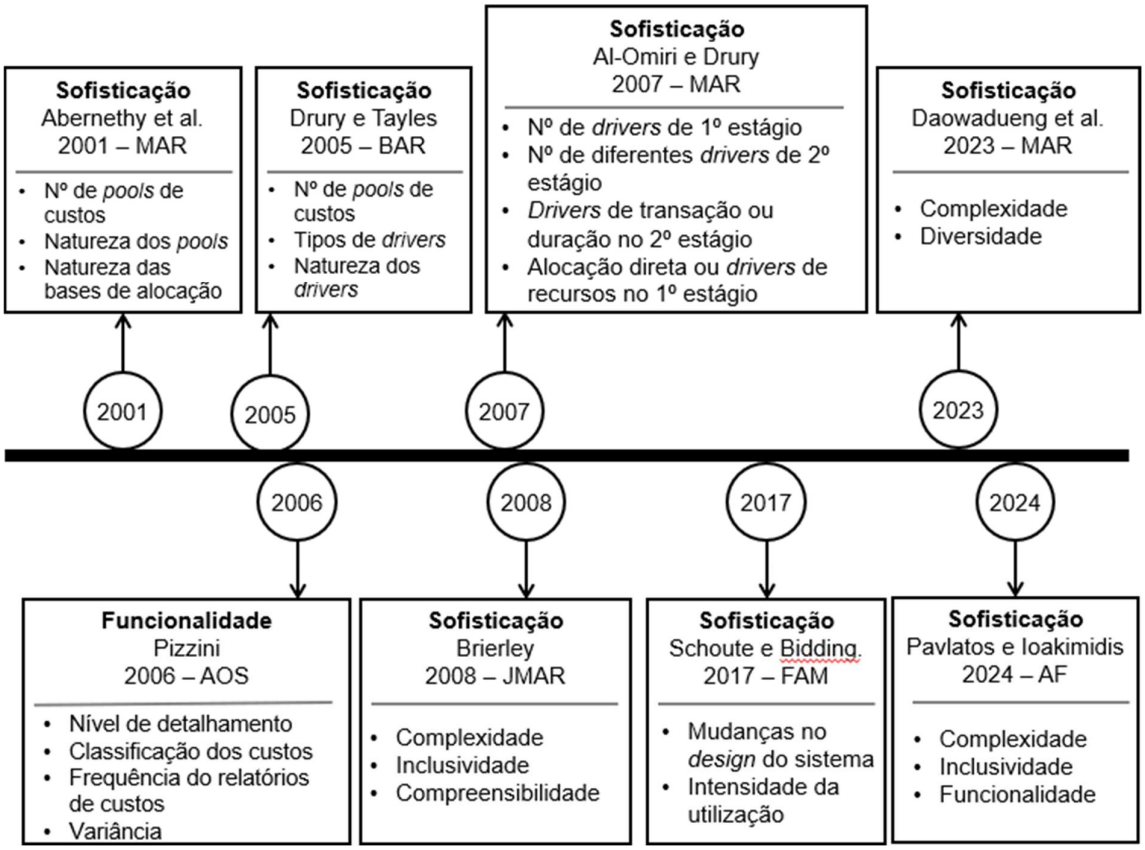


Figura 1: Evolução da literatura sobre *design* de sistemas de custeio
Fonte: Elaborada pelos autores

A literatura aponta que os termos sofisticação e complexidade por vezes são tratados como sinônimos (Brierley, 2008; Diavastis, 2025). Brierley (2008) apontou que Drury e Tayles (2005) optaram por usar o termo complexidade por conta de uma recomendação de um editor do artigo, tanto que Al-Omiri e Drury (2007) voltam a utilizar o termo sofisticação do sistema de custeio. Para resolver essa questão na literatura, Brierley (2008) busca definir o que seria o que seria a sofisticação do sistema de custos sob o ponto de vista dos gestores, e a definição passa por categorizar as características de *design* do sistema de custos em complexidade, inclusividade e compreensibilidade (Brierley, 2008; Schoute & Budding, 2017). Pizzini (2006) aborda a questão sob a perspectiva da funcionalidade do *design* do sistema de custeio, avaliada pelos seguintes elementos individuais: nível de detalhes, classificação dos custos, frequência do relatório de custos e variância.

Para fins deste estudo, a sofisticação refere-se ao grau de refinamento incorporado à configuração técnica e à mensuração dos custos, enquanto a funcionalidade corresponde às capacidades do sistema para produzir e disponibilizar informações em diferentes níveis de detalhamento. A qualidade informacional constitui dimensão relacionada, porém distinta, associada às propriedades da informação gerada (Cohen & Kaimenaki, 2011; Pizzini, 2006). Essa distinção permite considerar que maior complexidade estrutural não assegura, por si só, maior funcionalidade ou

utilidade da informação produzida. O acréscimo de atributos ao sistema somente se traduz em benefícios informacionais quando contribui para atender às necessidades de informação associadas às finalidades para as quais os custos são utilizados (Cohen & Kaimenaki, 2011; Pizzini, 2006).

Assim, o refinamento técnico torna-se relevante quando a configuração adotada consegue representar adequadamente o consumo de recursos (Drury & Tayles, 2005) e produzir informações compatíveis com as finalidades para as quais o sistema é utilizado (Cohen & Kaimenaki, 2011). Essa relação assume características particulares no ambiente hospitalar, em razão da heterogeneidade dos serviços prestados e dos padrões de consumo de recursos envolvidos (Cardinaels et al., 2004), bem como das diferentes necessidades informacionais associadas à gestão e à atividade clínica (Pizzini, 2006).

Cardinaels et al. (2004) mostram que o desenvolvimento dos sistemas de custeio hospitalares é influenciado tanto por fatores relacionados ao refinamento da mensuração quanto por características específicas dessas organizações, entre elas a percepção sobre limitações do sistema existente e o apoio dos profissionais médicos à utilização das informações de custos. A funcionalidade assume, nesse contexto, um papel pertinente. Pizzini (2006), em um estudo realizado com hospitais, evidencia diferenças na capacidade dos sistemas de acumular custos em distintos níveis de detalhe, classificá-los segundo seu comportamento, disponibilizar informações com maior frequência e calcular diferentes tipos de variações. Kludacz-Alessandri (2020) reforça essa compreensão ao analisar a funcionalidade dos sistemas hospitalares a partir do detalhamento, da precisão e da classificação dos custos, incluindo a possibilidade de produzir informações para objetos como pacientes, grupos diagnósticos e procedimentos.

Nos hospitais universitários (HU), essas dificuldades são ampliadas pela coexistência de atividades assistenciais, ensino, pesquisa e formação profissional. Essa natureza multipropósito aumenta a diversidade dos processos e dos recursos utilizados e introduz objetos de custo que não se restringem aos serviços assistenciais (Bonacim & Araujo, 2010). No setor público brasileiro, essa característica se combina às demandas de gestão dos recursos, transparência e *accountability*, considerando que as informações produzidas pelas entidades públicas devem subsidiar a tomada de decisão e a *accountability* quanto à utilização dos recursos e à prestação dos serviços à sociedade (Conselho Federal de Contabilidade, 2026; Jaques et al., 2017).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa adota abordagem qualitativa, de caráter descritivo, e utiliza o estudo de caso como estratégia de investigação. A unidade de análise é a configuração técnico-metodológica do sistema de custeio aplicável ao Hospital Universitário Professor Polydoro Ernani de São Thiago, da Universidade Federal de Santa Catarina (HU-UFSC), no âmbito da Rede Ebserh. A seleção do caso justifica-se pela trajetória (*ex.* Abbas, 2001; Mattos, 1998; Santos et al., 2017; Silva et al., 2009), e permite examinar, em um mesmo contexto organizacional, o refinamento incorporado ao *design* do sistema e as capacidades informacionais (funcionalidade) proporcionadas por essa configuração.

A coleta de dados foi realizada mediante análise de documentos institucionais, técnico-metodológicos e operacionais relacionados à estruturação, implantação e operacionalização da gestão de custos no âmbito do SUS, da Rede Ebserh e do HU-UFSC, entre 2006 e 2025, especificados na Tabela 1:

Tabela 1.
Corpus documental da pesquisa

Documento	Natureza e escopo	Contribuição para a análise
PNGC: manual técnico de custos (2006)	Documento técnico-metodológico do PNGC	Estabelece conceitos, método de custeio, estrutura dos centros de custos e procedimentos de alocação dos gastos, incluindo a alocação recíproca.
Introdução à Gestão de Custos em Saúde (2013)	Manual técnico voltado à gestão de custos em organizações de saúde	Detalha centros e itens de custos, unidades de produção, critérios de alocação, coleta de dados, procedimentos de alocação e produção de relatórios.
Manual do Módulo de Custos de Material e Medicamentos – Pré-requisitos e Implantação Operacional (2022)	Documento técnico-operacional aplicável aos hospitais da Rede Ebserh	Constitui a principal referência para a arquitetura aplicável aos hospitais universitários federais, contemplando Centros de Responsabilidade, Centros de Atividades, macroprocessos, Plano de Entidades, serviços produzidos, outputs, clientes, AGHU e articulação com o APURASUS.
Procedimento operacional de atualização das planilhas de apuração dos custos de força de trabalho	Documento técnico-operacional da Rede Ebserh	Procedimentos da rede acerca de apuração e apropriação dos custos de pessoal por centro
Plano Interno de Gestão de Custos	Operacional HU-UFSC	Organização e operacionalização local da gestão de custos

Fonte: Elaborada pelos autores

Entre os documentos analisados, o Manual do Módulo de Custos de Material e Medicamentos da Ebserh (2022) assume centralidade por estabelecer a arquitetura técnico-metodológica aplicável aos hospitais universitários federais brasileiros da Rede. Os documentos do Ministério da Saúde de 2006 e 2013 fornecem a base conceitual e metodológica do PNGC. Foram examinados, também, documentos internos relacionados à operacionalização da gestão de custos no HU-UFSC, entre eles procedimentos operacionais padrão referentes à apuração dos custos de força de trabalho por centro de custos e o Plano Interno de Gestão de Custos (Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, 2024a; 2024b).

A análise documental foi orientada por categorias a *priori* derivadas do referencial teórico e organizadas em duas dimensões. A primeira, de sofisticação do *design*, refere-se ao refinamento incorporado à configuração técnico-metodológica da mensuração e da atribuição dos custos. Sua análise compreendeu os agrupamentos ou centros de custos, as bases e os critérios de alocação, a natureza e a diversidade dos direcionadores, os mecanismos de atribuição dos custos indiretos e os objetos de custo contemplados pela configuração analisada (Abernethy et al., 2001; Drury & Tayles, 2005). A segunda dimensão, de funcionalidade, corresponde às capacidades informacionais proporcionadas por essa configuração e foi examinada a partir do nível de detalhamento, das possibilidades de classificação ou desagregação dos custos, da frequência de geração e disponibilização das informações e das possibilidades de cálculo e análise de variações (Pizzini, 2006).

A Tabela 2 apresenta as categorias analíticas, os elementos examinados nos documentos e sua respectiva fundamentação teórica.

Tabela 2.
Categorias e critérios

Dimensão	Categoria	Documentos observados	Base teórica
Sofisticação	Agrupamentos/ centros de custos	Quantidade, natureza e nível de desagregação dos agrupamentos utilizados.	Abernethy et al. (2001); Drury & Tayles (2005)
Sofisticação	Bases e critérios de alocação	Critérios empregados na distribuição dos custos e etapas do processo de alocação.	Drury & Tayles (2005); Al-Omiri & Drury (2007)
Sofisticação	Direcionadores	Quantidade, natureza, diversidade e relações utilizadas para atribuição dos custos.	Drury & Tayles (2005)
Sofisticação	Custos indiretos	Formas de rastreamento, distribuição, rateio e/ou alocação recíproca.	Drury & Tayles (2005)
Sofisticação	Objetos de custo	Níveis e objetos para os quais o sistema acumula ou disponibiliza custos.	Brierley (2008)
Funcionalidade	Detalhamento	Níveis em que as informações de custos podem ser geradas e consultadas.	Pizzini (2006)
Funcionalidade	Classificação/ desagregação	Possibilidades de classificação e decomposição dos custos segundo diferentes critérios.	Pizzini (2006)
Funcionalidade	Frequência	Periodicidade de geração e disponibilização das informações.	Pizzini (2006)
Funcionalidade	Análise de variações	Existência e possibilidades de comparação, cálculo e análise de variações.	Pizzini (2006)

Fonte: Elaborada pelos autores

A análise não parte de uma classificação prévia do sistema como sofisticado ou não sofisticado em razão do método de custeio formalmente adotado (Hadid & Hamdan, 2022). Em consonância com o referencial teórico, o refinamento é examinado nos componentes específicos do desenho técnico-metodológico, permitindo identificar em quais aspectos a configuração incorpora maior ou menor diferenciação (Drury & Tayles, 2005; Hadid & Hamdan, 2022). De modo semelhante, a funcionalidade é caracterizada a partir das capacidades informacionais previstas nos documentos analisados (Cohen & Kaimenaki, 2011; Pizzini, 2006), sem pressupor que maior complexidade estrutural resulte necessariamente em maior funcionalidade ou utilidade da informação.

Em consonância à Portaria CNPq nº 2.664/2026, ferramentas de inteligência artificial generativa foram utilizadas neste estudo, como apoio à elaboração gráfica das figuras e à revisão gramatical do manuscrito.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise documental evidencia que a configuração de custos aplicável ao HU-UFSC combina diferentes níveis de refinamento ao longo do processo de acumulação e atribuição dos custos previstos na sistemática do PNGC. O sistema institucionalizado utiliza o *software* APURASUS para o processamento e apuração dos custos por meio da metodologia de custeio por absorção com alocação recíproca.

A estrutura primária de acumulação contempla 80 centros de custos, conforme sintetizado na Figura 2.

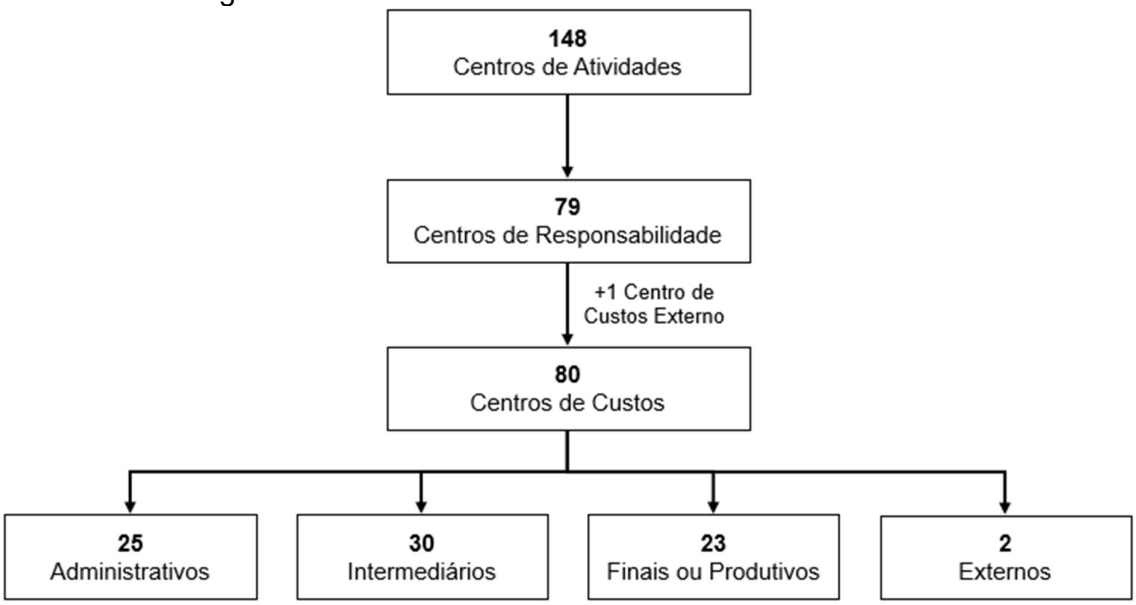


Figura 2: Estrutura de desagregação do sistema de custeio
Fonte: Elaborada pelos autores

A presença desses níveis de agrupamento evidencia diferenciação na estrutura utilizada para acumulação dos custos. Os centros de atividades constituem um nível analítico associado aos centros de responsabilidade, que estão vinculados ao organograma do HU-UFSC. No escopo normativo da arquitetura do APURASUS, os centros de custos distinguem hierarquicamente as unidades em administrativas, intermediárias, finais (produtivas) e externas. A quantidade, a natureza e o nível de desagregação dos agrupamentos integram as escolhas relacionadas ao *design* dos sistemas de custeio (Al-Omiri & Drury, 2007; Drury & Tayles, 2005). Sua análise, contudo, precisa ser combinada às bases utilizadas para alocação, aos direcionadores, ao tratamento dos custos indiretos e aos objetos para os quais os custos são posteriormente atribuídos.

No processo de apuração, inicialmente os itens de custos (que são as expressões monetárias dos recursos consumidos e são agrupados em elementos como pessoal, materiais de consumo e serviços de terceiros), são apropriados aos respectivos centros de custos que os originaram. Enquanto, os itens de custos não diretamente identificáveis são distribuídos mediante a aplicação de critérios de alocação. Entre os exemplos empíricos mapeados nos documentos internos, verifica-se que os itens de custos relacionados aos contratos terceirizados de limpeza utiliza como critério de alocação a área física (metragem quadrada) ponderada pela criticidade de infecção do ambiente. Já itens de custos atrelados ao consumo de água adota como critério os pontos físicos de utilização de água mapeados. A parametrização utiliza de critérios de alocação distintos e aderentes à natureza de cada centro de custo.

O modelo de tratamento conferido aos custos acumulados acrescenta outro componente à configuração. O APURASUS processa a alocação recíproca matricial para espelhar as relações de prestação e recebimento de serviços entre os centros de custos. Nesse processo, os itens de custos totais alocados aos centros administrativos e intermediários são redistribuídos por meio de equações de absorção

dentro do sistema até sua completa transferência aos centros de custos finais ou produtivos. A alocação recíproca incorpora, portanto, as interdependências previstas entre centros prestadores de serviços ao processo de atribuição dos custos indiretos (Brasil, 2018; Jaques et al., 2017).

A análise dos objetos de custos finais para os quais os custos são alocados revela, entretanto, configuração distinta daquela observada nas etapas anteriores. Os 80 centros de custos estão associados a 20 tipos de itens de produção. Na metodologia do APURASUS, os itens de produção expressam as quantidades que cada centro de custo produziu no período de análise, entre os quais, a título de exemplo, cirurgia, exame, atendimento, procedimento, paciente/dia, refeição, pesquisa e aluno/mês. Esses itens de produção permitem apurar custos médios por unidade de produção, como o custo por cirurgia no Centro Cirúrgico e o custo por pesquisa na Gestão da Pesquisa. Alguns itens, contudo, permanecem definidos em níveis relativamente agregados. A Figura 3, representa o fluxo de alocação do sistema analisado.

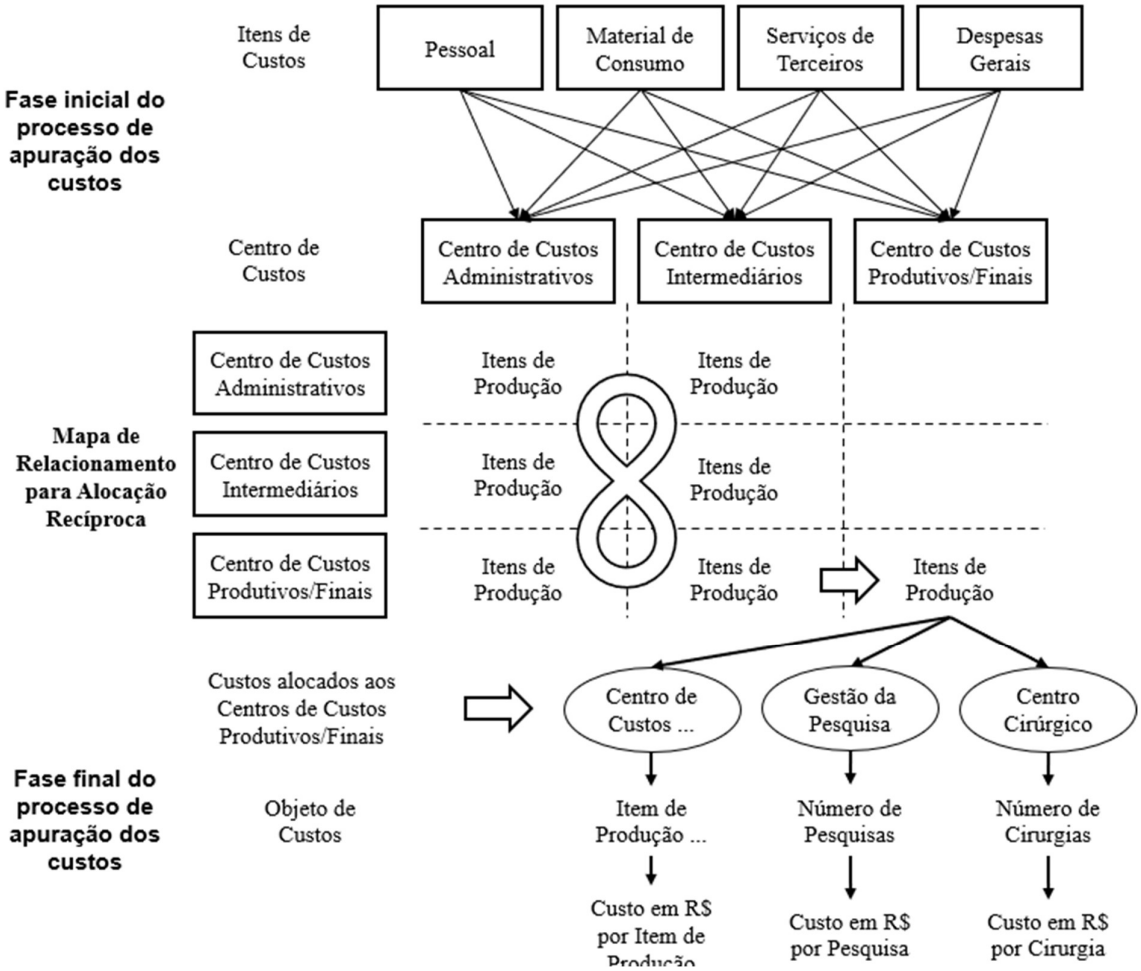


Figura 3: Fluxo de acumulação e alocação dos custos no sistema analisado
Fonte: Elaborada pelos autores

No Centro Cirúrgico, por exemplo, “cirurgia” constitui o item de produção (na fase de alocação recíproca) e o objeto de custo quando utilizado para a apuração. Dessa forma, a unidade não diferencia, por si só, procedimentos que possam apresentar distintos tempos de realização e diferentes consumos de recursos.

Situação semelhante ocorre em centros de custos cujos itens de produção são definidos como “exame”, “atendimento” ou “procedimento”. Assim, a diferenciação existente na estrutura de centros e nas etapas de distribuição dos custos é parcialmente reduzida quando a mensuração converge para determinados objetos de custos finais.

Esse resultado reforça a necessidade de examinar a sofisticação nos componentes específicos do *design*. A configuração analisada apresenta maior diferenciação em aspectos como a estrutura de agrupamentos, a utilização de critérios distintos de alocação e o tratamento recíproco dos custos indiretos, enquanto apresenta menor diferenciação em alguns objetos de custo finais. Portanto, não se mostra adequado caracterizar o sistema de forma global como sofisticado ou não sofisticado. Essa percepção é consistente com Brierley (2008), o qual indicou que a sofisticação deve ser compreendida de maneira multidimensional, e com Drury e Tayles (2005), os quais observaram que maior sofisticação estrutural não assegura, isoladamente, maior precisão na representação do consumo de recursos.

O sistema de custeio analisado possibilita identificar a composição dos custos em diferentes unidades organizacionais e produzir medidas de custo associadas às unidades de produção estabelecidas para os centros de custos. O nível de detalhamento dessas informações, entretanto, é condicionado pelos objetos de custos utilizados na etapa final da apuração. Quando o item de produção do objeto de custo corresponde a categorias amplas, como cirurgia, exame ou atendimento, a informação produzida permanece nesse nível de agregação. Os documentos analisados, portanto, evidenciam maior detalhamento da informação por natureza do custo e estrutura organizacional do que entre procedimentos específicos pertencentes a uma mesma categoria de produção. Essa constatação é coerente com Pizzini (2006), o qual considera o nível de detalhe uma das capacidades que caracterizam a funcionalidade dos sistemas de custeio.

A desagregação proporcionada pelos 148 centros de atividades reforça essa diferença entre a estrutura de mensuração e a informação resultante. Embora esses centros de atividades permitam representar de maneira mais diferenciada atividades vinculadas aos centros de responsabilidade, a apuração converge posteriormente para os centros de custos e seus respectivos itens de produção. Assim, o detalhamento existente nas estruturas intermediárias não é necessariamente preservado no mesmo nível na informação final. Esse resultado converge com Cohen e Kaimenaki (2011), ao evidenciarem que características estruturais do sistema de custeio e propriedades da informação produzida constituem dimensões relacionadas, mas não equivalentes.

Quanto às demais categorias de funcionalidade, o *corpus* documental impõe limites à caracterização. Não foram encontradas evidências suficientes para identificar de maneira conclusiva a capacidade do sistema de custeio de classificar os custos segundo diferentes comportamentos, nem para estabelecer a periodicidade efetiva de disponibilização dos diferentes produtos informacionais ou a existência sistemática de mecanismos de cálculo e análise de variações. A ausência dessas evidências não permite concluir pela inexistência dessas funcionalidades, mas impede de atribuí-las ao sistema com base nos documentos examinados. A configuração observada também deve ser compreendida no contexto da Rede Ebserh. O Manual do Módulo de Custos de Material e Medicamentos estabelece elementos como Centros de Responsabilidade, Centros de Atividades, serviços produzidos (objeto de custo final) e sua articulação com o APURASUS, enquanto os documentos internos analisados

disciplinam aspectos de operacionalização no HU-UFSC. As evidências indicam, portanto, que a configuração local combina elementos definidos em âmbito da rede com procedimentos de operacionalização adotados no hospital. O desenho documental da pesquisa, contudo, não permite inferir a intensidade de utilização das informações produzidas nem seus efeitos sobre as decisões gerenciais.

5 CONCLUSÕES

Este estudo analisou a sofisticação e a funcionalidade da configuração do sistema de custeio do HU-UFSC, a partir do seu *design* e funcionalidade. Considerando que essas características não podem ser inferidas exclusivamente a partir do método de custeio formalmente adotado, o custeio por absorção. Os resultados evidenciam que a utilização do custeio por absorção convive com elementos relevantes de refinamento técnico-metodológico. A configuração contempla quantidade expressiva de centros de atividades, de responsabilidade e de custos, empregados e para a operacionalização do método, grande número de itens de custos, diferentes critérios de alocação e mecanismo de alocação recíproca. Esses elementos permitem representar de forma diferenciada parte das relações existentes entre o consumo de recursos e a estrutura organizacional hospitalar.

O refinamento, entretanto, não ocorre de forma homogênea em todas as etapas do sistema de custeio. Embora a acumulação e a distribuição inicial apresentem considerável desagregação, os objetos de custo finais, permanecem definidos, em diversos centros de custos, por itens de produção relativamente amplas, como cirurgia, exame, atendimento e procedimento, que não permitem apurar com o nível de detalhamento adequado o objeto de custo. Como consequência, diferenças no consumo de recursos entre serviços pertencentes a uma mesma categoria podem não ser preservadas na informação final disponibilizada.

Em relação à funcionalidade, a configuração oferece possibilidades de desagregação por natureza do custo, centro de custo e objeto de custo final, favorecendo a visibilidade sobre a distribuição dos recursos. Entretanto, sua capacidade de apoiar necessidades que demandem custos de procedimentos específicos ou outros objetos de custo mais detalhados é condicionada pelo nível em que os itens de produção são definidos enquanto objeto de custo final.

Os achados contribuem para a literatura ao evidenciar empiricamente que a sofisticação dos sistemas de custeio deve ser examinada em seus diferentes componentes, e não tratada como atributo único decorrente da adoção de determinado método. Um mesmo sistema de custeio pode incorporar maior refinamento na estrutura de centros de custos e nos critérios de alocação e, simultaneamente, apresentar menor diferenciação nos objetos de custo finais.

Para a gestão hospitalar pública, os resultados indicam o amadurecimento do sistema do método de custeio de absorção validado pelo PNGC. Todavia, as limitações já conhecidas do método de custeio de absorção impedem ao longo do processo de mensuração, o detalhamento já existente em suas estruturas intermediárias. É preciso compreender se ampliar a correspondência entre os objetos de custo finais produzidos e as necessidades informacionais dos diferentes usuários fornecerá, de fato, dados qualificados para a tomada de decisão.

Como limitação, o estudo fundamenta-se predominantemente na configuração prevista nos documentos técnico-metodológicos e institucionais analisados. Dessa forma, os resultados caracterizam as capacidades previstas e os procedimentos formalizados, não permitindo inferir automaticamente a intensidade de utilização das

informações pelos gestores ou sua percepção de utilidade. Estudos futuros podem complementar a análise documental com evidências sobre o uso efetivo das informações de custos e examinar em que medida diferentes níveis de refinamento do sistema de custeio permitem examinar a informação percebida como relevante para decisões assistenciais, administrativas e de financiamento.

6 REFERÊNCIAS

Abbas, K., Lezana, Á. G. R., & Menezes, E. A. (2002). Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. *Revista da FAE*, 5(2).

Abernethy, M. A., Lillis, A. M., Brownell, P., & Carter, P. (2001). Product diversity and costing system design choice: Field study evidence. *Management Accounting Research,* 12(3), 261–279. https://doi.org/10.1006/mare.2001.0168

Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18, 399–424. https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.002

Beuren, I. M., & Schlindwein, N. F. (2008). Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. *ABCustos*, 3(2), 27–54. https://doi.org/10.47179/abcustos.v3i2.41

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

Brasil. (2011). Lei nº 12.550, de 15 de dezembro de 2011. Autoriza o Poder Executivo a criar a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – Ebserh e dá outras providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12550.htm

Brasil. Ministério da Saúde. (2006). *Programa Nacional de Gestão de Custos: Manual Técnico de Custos – Conceitos e Metodologia.* Brasília, DF.

Brasil. Ministério da Saúde. (2013). *Introdução à Gestão de Custos em Saúde*. Brasília, DF.

Brasil. Ministério da Saúde. (2018). Portaria nº 55, de 10 de janeiro de 2018. Institui, no âmbito do Ministério da Saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS). *Diário Oficial da União*, (9, Seção 1), 37-38. https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-55-de-10-de-janeiro-de-2018-1775054

Brierley, J. A. (2008). Toward an understanding of the sophistication of product costing systems. *Journal of Management Accounting Research*, 20(s1), 61–78. https://doi.org/10.2308/jmar.2008.20.s-1.61

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.

Cardinaels, E., Roodhooft, F., & van Herck, G. (2004). Drivers of cost system development in hospitals: Results of a survey. *Health Policy*, 69, 239–252. https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2004.04.009

Cohen, S., & Kaimenaki, E. (2011). Cost accounting systems structure and information quality properties: An empirical analysis. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(1), 5–25. https://doi.org/10.1108/09675421111130586

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2026). NBC TSP Estrutura Conceitual (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/

Daowadueng, P., Hoozée, S., Jorissen, A., & Maussen, S. (2023). Do costing system design choices mediate the link between strategic orientation and cost information usage for decision making and control? *Management Accounting Research*, 61, 100854. https://doi.org/10.1016/j.mar.2023.100854

Diavastis, I. E. (2025). What drives cost system sophistication? Empirical evidence from the Greek hotel industry. *Journal of Risk and Financial Management*, *18*(7), 401.

Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review*, 37(1), 47–84. https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.08.003

Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares. (2022). *Manual: Módulo de Custos de Material e Medicamentos: Parte I – Pré-requisitos, Parte II – Implantação Operacional.* Diretoria de Orçamento e Finanças.

Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares. (2024a). *Operacionalização e Atualização das Planilhas de Apuração do Custos de Força de Trabalho por Centro de Custos - APURASUS.* Núcleo de Gestão de Custos.

Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares. (2024b). *Plano Interno de Gestão de Custos.* Hospital Universitário de Santa Catarina.

Fisher, J. G., & Krumwiede, K. (2015). Product costing systems: finding the right approach. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, *26*(4), 13-21.

Hadid, W., & Hamdan, M. (2022). Firm size and cost system sophistication: The role of firm age. *The British Accounting Review*, *54*(2), 101037. https://doi.org/10.1016/j.bar.2021.101037

Jaques, N. D., Simoes, G. L., & Santos, M. da S. (2017). Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da Fiocruz. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4321.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131–138.

Kludacz-Alessandri, M. (2020). The relationship between cost system functionality, management accounting practices, and hospital performance. *Foundations of Management*, *12*(1), 223-236.

Mattos, J. G. (1998). *Sistema de apropriação de custos do Hospital Universitário da UFSC, um diagnóstico da situação atual* [Monografia de especialização, Universidade Federal de Santa Catarina]. Repositório Institucional da UFSC. https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/104939

Pavlatos, O., & Ioakimidis, M. (2024). Management accountants with a growth mindset and changes in the design of costing systems: The role of organisational culture. *Accounting & Finance*, *64*(2), 2085-2110.

Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: An empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179–210. https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.001

Santos, R. V., Borgert, A., & Borgert, E. A. (2017). Relação entre os custos de um hospital universitário e o reembolso do Sistema Único de Saúde – SUS. *Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos.* https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4381

Schoute, M. (2009). The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *The British Accounting Review*, *41*(4), 208-226.

Schoute, M., & Budding, T. (2017). Changes in cost system design and intensity of use in times of crisis: Evidence from Dutch local government. *Advances in Management Accounting*, 29, 1–31. https://doi.org/10.1108/S1474-787120170000029004

Silva, M. Z. da, Borgert, A., & Schultz, C. A. (2009). Sistematização de um método de custeio híbrido para o custeamento de procedimentos médicos: uma aplicação conjunta das metodologias ABC e UEP. *Revista de Ciências da Administração,* 11(23), 217–244. https://doi.org/10.5007/2175-8077.2009v11n23p217