

O Uso das Informações de Custo em Serviços Públicos de Urgência e Emergência

The Use of Cost Information in Public Services of Urgency and Emergency

El Uso de la Información de Costos en los Servicios Públicos de Urgencia y de Emergencia

Fernanda Esthefane Garrides Oliveira¹, Aline de Sousa Santos², Fátima Ferreira Roquete³

Resumo: A gestão de custos em serviços de saúde visa promover a efetiva utilização de informações de custos como subsídio para tomada de decisões. O objetivo deste trabalho é de identificar o uso das informações de custos em uma fundação hospitalar. É uma pesquisa de campo analisada pelo método de estudo de caso. Os gestores entrevistados recebem suporte de uma equipe central que monitora o cumprimento de metas e alcance de resultados. Por meio do módulo de Custos no Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH), são lançados dados dos centros de custos, pautados nas metodologias de Custeio por Absorção

e ABC (*Activity Based Costing*). O uso do Custeio por Absorção dá-se pela apuração dos custos diretos e indiretos e o da metodologia ABC restringe-se aos custeios de procedimentos. O lançamento dos dados de custos favorece a visão holística do hospital e gera relatórios que sustentam a tomada de decisão. Destaca-se, dentre eles, a Conta Paciente: iniciativa de prestação de contas ao usuário que apresenta os custos hospitalares envolvidos na assistência, caracterizando-se como instrumento de *accountability*. Objetivando promover a cultura de gestão de custos, os gestores realizam encontros mensais com outros profissionais dos hospitais. Conclui-se que o modelo de gestão de custos da fundação sob estudo destaca-se frente aos serviços públicos de saúde.

Descritores: Custos e Análise de Custo. Administração de Serviços de Saúde. Saúde Pública.

Abstract: The cost management in health services aims to promote the

¹ Mestranda em Saúde Pública com ênfase em Epidemiologia na Faculdade de Medicina da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Bacharel em Gestão de Serviços de Saúde pela Escola de Enfermagem da UFMG. Email: fernanda_garrides@hotmail.com

² Possui graduação em Enfermagem pela Universidade do Estado de Minas Gerais (2007) e em Gestão de Serviços de Saúde pela Universidade Federal de Minas Gerais (2017). Email: asanttos18@gmail.com

³ Doutora em Ciências da Saúde / Enfermagem. Departamento de Enfermagem Aplicada, Curso de Gestão de Serviços de Saúde/Universidade Federal de Minas Gerais. Núcleo Gestão e Saúde (NUGES). Email: fatimaroquete@gmail.com

effective use of cost information as for decision making. The objective of this work is to identify the use of cost information by a hospital foundation. It is a field research analyzed by means of a case study method. The managers interviewed receive the support of a core team that monitors the achievement of goals and results. Cost center data are released by means of the cost module of the Integrated Hospital Management System (SIGH), and are guided by the methodologies of Absorption Costing and ABC (Activity Based Costing). The use of Absorption Costing is done by the calculation of direct and indirect costs, while the ABC methodology is restricted to the costing of procedures. Cost data releasing favors a holistic vision of the hospital generating reports that subsidize the decision making. Among these reports, the Patient Account should be highlighted as an initiative of account rendering to the user that discloses the hospital costs involved in the assistance, which may be characterized as an instrument of accountability. Aiming at promoting cost management culture, monthly meetings are made between managers and other professionals in hospitals. We conclude affirming that the cost management model of the foundation is considerably important

when public health services are concerned.

Key words: Costs and Cost Analysis. Health Services Administration. Public Health.

Resumen: La gestión de costes en los servicios de salud busca promover efectiva utilización de informaciones de costes como subsidio para toma de decisiones. Este trabajo, investigación de campo con método de estudio de caso, busca identificar el uso de las informaciones de costes en una fundación hospitalaria. Los gestores entrevistados reciben soporte de un equipo que monitorea el saludo de metas y alcance de resultados. Los datos de los centros de costes son lanzados en el módulo de Costes en el Sistema Integrado de Gestión Hospitalaria, pautados en las metodologías de Costeo por Absorción y ABC (*Activity Based Costing*). El uso de la primera se da por cálculo de los costes directos y indirectos; la segunda por coste de los procedimientos. El lanzamiento de los datos favorece una visión holística del hospital y genera informes que sostienen la toma de decisión. Se destaca la Cuenta Paciente: que presenta al usuario los costes hospitalarios envueltos en la asistencia, caracterizándose como instrumento de

accountability. Buscando promover la cultura de gestión de costes, los gestores realizan encuentros con otros profesionales de los hospitales. Concluye: el modelo de gestión de costes de la fundación se destaca frente a los servicios públicos de salud.

Descriptor: Costos y Análisis de Costo. Administración de los Servicios de Salud. Salud Pública.

1 Introdução

A área da saúde tem sido foco de atenção nos últimos anos em função do crescimento do setor, do desenvolvimento tecnológico e por desempenhar papel estratégico na sociedade⁽¹⁾. O mercado nessa área tem características particulares, pois, apesar de o avanço tecnológico impactar positivamente na qualidade dos serviços de saúde e na assistência direta ao paciente, possibilita aos profissionais da área realizar procedimentos mais resolutivos e menos invasivos, deixando, porém, os cuidados de saúde cada vez mais caros⁽²⁾. Além disso, outro fator que tem influenciado fortemente o crescimento dos gastos com saúde é a transição demográfica e epidemiológica.

A transição demográfica é caracterizada pela mudança de altos

para baixos níveis de mortalidade e natalidade, que, aliada ao aumento da expectativa de vida, resulta no envelhecimento populacional. Por sua vez, a transição epidemiológica é caracterizada pelas mudanças nos padrões de mortalidade, morbidade e invalidez que incidem sobre uma população específica e que, geralmente, ocorrem juntamente com outras transformações demográficas, sociais e econômicas⁽³⁾. As três mudanças básicas que ocorrem na transição epidemiológica são: (1) a substituição das doenças transmissíveis pelas não transmissíveis e por causas externas; (2) o deslocamento da carga de morbimortalidade dos grupos mais jovens para os grupos mais idosos; (3) a mudança do predomínio de uma situação de mortalidade para o domínio da morbidade⁽⁴⁾.

O perfil de saúde da população, de prevalência das doenças crônicas e causas externas, causa impacto no padrão de utilização dos serviços de saúde, elevando, conseqüentemente, gastos com emergência, assistência e reabilitação, incorrendo em custos mais elevados do que muitos procedimentos médicos⁽⁴⁻⁵⁾. Nesse contexto, configuram-se os três problemas que desafiam a competência dos profissionais responsáveis pela

tomada de decisão, política e gestão da saúde: a acessibilidade, a qualidade e os custos⁽¹⁾.

A gestão de custos é definida como a ação de gerir recursos e aprimorar processos com a finalidade de utilizar informações sobre custos para subsidiar a alocação de recursos e o processo decisório⁽⁶⁾. Na área de serviços, como é o caso da saúde, custos são todos os fatores associados à prestação do serviço e tudo o mais que estiver relacionado aos procedimentos realizados no âmbito da organização⁽⁷⁾. Por essa razão, a obtenção de custos que reflitam a realidade do serviço tem como objetivo a geração de informações para o conhecimento e o mapeamento dos processos, tendo como propósito o apoio à tomada de decisões gerenciais⁽⁸⁾. Dessa forma, as organizações de saúde precisam, cada vez mais, de gestores eficientes que emprestem aos serviços maior operacionalidade, não podendo dispensar o auxílio de uma gestão de custos bem estruturada no emprego de modernas técnicas administrativas⁽⁹⁾.

Partindo-se do exposto e com o propósito de ampliar o conhecimento na área, a abordagem neste trabalho analisa os aspectos qualitativos da gestão de custos. Não objetiva a aferição e comparação dos

valores dos custeios. Parte do fato que a gestão de custos não se fundamenta simplesmente no 'cortar' custos ou reduzir gastos. A proposta deste estudo é a de identificar o uso das informações de custos em serviços públicos de urgência e emergência segundo a visão de gestores de custos.

2 Referencial teórico

É possível perceber a preocupação com a gestão dos custos no setor saúde em vários lugares do mundo, visto que a gestão de custos é parte integrante da gestão dos serviços de saúde. A partir do emprego das informações de custos hospitalares no planejamento, na organização e no controle, é possível a apuração de resultados, a determinação de metas, as decisões de investimentos, a expansão de instalações, volumes de estoques de materiais e medicamentos⁽¹⁰⁾.

A gestão de custos, além de ser uma necessidade contábil, é uma necessidade administrativa, pois, sem conhecer custos, diferentes decisões são tomadas de forma intuitiva pelos gestores em vez de se basearem em evidências. Para efetivar a gestão de custos, entretanto, é necessária a estruturação de um sistema de custos que empregue a Contabilidade de Custos⁽¹¹⁾.

2.1 Contabilidade de Custos no Setor Público

A Contabilidade de Custos é um tema tratado como novidade na administração pública brasileira⁽¹²⁾. O cenário macroeconômico vivido pelo Brasil no início de 1970 auxiliou para que, nesse contexto, não houvesse grande incentivo para discutir custos na área pública⁽¹³⁾.

O período inflacionário de 1980 também não foi favorável para as discussões na área de custos, porque, nos períodos de alta inflação, as aplicações financeiras rendiam de maneira satisfatória e os empresários aprendiam a gerar resultado positivo por meio do resultado financeiro e não por meio do resultado operacional. Dessa forma, o faturamento acabou tendo importância principal como indicador de controle pelas empresas⁽²⁾. Esse cenário só começou a ser alterado a partir da intensificação da crise fiscal do Estado e maior participação da economia nacional à competição internacional⁽¹²⁾.

A preocupação com a Contabilidade de Custos na administração pública teve como marco inicial a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e

controle dos orçamentos e balanços dos entes federados, apesar de a fundamentação legal não ter sido suficiente para a efetivação da Lei por parte dos órgãos públicos⁽¹²⁾.

As funções da Contabilidade de Custos se tornaram mais abrangentes para atender à legislação do imposto de renda de pessoas jurídicas, pois o fisco passou a exigir, com base no Decreto-Lei de nº 1.598/77, que toda organização mantivesse sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, o que exigia a formalização da Contabilidade de Custos nos seguintes aspectos: (a) sistemática de análise dos gastos; (b) classificação e contabilização; e (c) geração de relatórios e informações sobre os custos de produção. Dessa maneira, a ideia fundamental de se manter um sistema formal de contabilização dos custos decorreu, basicamente, das necessidades (a) gerencial e (b) fiscal e societária⁽¹⁴⁾.

Considerar custos nos serviços públicos é fundamental para atingir alocação eficiente de recursos, sendo seu desconhecimento um indicador de ineficiência no provimento desses serviços. A partir disso, um sistema de custos deve estar voltado a estabelecer medidas de desempenho

capazes de combater o desperdício, melhorar a *accountability*, aumentar a transparência da gestão pública e fortalecer o controle social dos atos públicos, de maneira que os recursos sejam alocados da melhor forma⁽¹³⁾.

Visando contribuir com o equilíbrio fiscal, a transparência e a qualidade dos gastos públicos, insere-se no contexto da saúde o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), do Ministério da Saúde, que é um conjunto de ações que buscam promover a gestão de custos no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) por meio da produção, difusão e aperfeiçoamento de informações relevantes e pertinentes a custos. Informações estas que devem ser utilizadas como subsídio para a otimização do desempenho de serviços de saúde de modo geral, regiões e redes de atenção em saúde do SUS⁽¹²⁾.

2.2 Custos na Saúde Pública

Na área da saúde pública, em especial, a gestão de custos pode oferecer soluções para conciliar a escassez de recursos com a demanda crescente pelos serviços. Nessa área, conhecer e gerir custos torna-se fundamental para alocação mais eficiente de recursos e melhoria na qualidade dos serviços prestados⁽¹⁵⁾.

A seleção das melhores alternativas para alocar os recursos, desde que não comprometa a funcionalidade e a qualidade dos produtos e serviços, será um objetivo constante nas organizações que almejam excelência⁽¹⁶⁾, inclusive nas de assistência à saúde. Essa otimização diz respeito à eficiência e eficácia gerencial que, por sua vez, envolvem a questão do custo, pois excelência no serviço de saúde exige eficácia em custos, aliada à qualidade do serviço prestado e à consequente satisfação do paciente⁽¹⁷⁾.

No contexto do SUS, associar iniciativas de apuração e gestão de custos às políticas vigentes significa promover a qualificação da gestão, o que leva a melhor uso dos recursos públicos⁽¹²⁾.

A gestão de custos tem sua fundamentação legal para a área da saúde, especialmente para o SUS, na Lei Orgânica da Saúde, Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, que dispõe sobre as condições de promoção, proteção e recuperação da saúde, organização e funcionamento dos serviços e dá outras providências e introduziu a ideia de gestão de custos no âmbito do setor saúde. Essa Lei, no Capítulo IV, definiu as competências e atribuições das esferas do governo, atribuindo aos entes federados (Art. 15,

inciso V) a “elaboração de normas técnicas e estabelecimento de padrões de qualidade e parâmetros de custos que caracterizam a assistência à saúde”⁽¹⁸⁾.

Introduzida a ideia de custos no contexto dos serviços de saúde e com o advento da progressiva complexidade das organizações de saúde integradas ao SUS, a gestão de custos passou a ser promovida e utilizada em alguns serviços como técnica gerencial. Assim, as informações de custos passaram a ser utilizadas para auxiliar a tomada de decisão, tornando-se uma vantagem competitiva e fazendo parte das ações estratégicas dos serviços de saúde⁽¹⁶⁾.

A Lei Complementar nº 101, de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e outras providências, reafirmou o compromisso, principalmente das organizações públicas, de concretizar a gestão de custos. Isso, porque estabeleceu, no terceiro parágrafo do Art. 50, que a Administração Pública deverá manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial⁽¹⁹⁾.

Posteriormente, o segundo Princípio da Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde reafirmou o compromisso do SUS com a gestão de custos ao assegurar ao cidadão “o tratamento adequado e efetivo para seu problema”, pretendendo “melhorar a qualidade prestada”, sendo que o paciente deve ter garantido, além de informações sobre o seu estado de saúde, informações sobre o custo das intervenções das quais foi beneficiado⁽²⁰⁾.

A partir do exposto, a gestão de custos no SUS:

visa estabelecer os processos e os consumos adequados de recursos que privilegiem a qualidade, construindo padrões de referência que possibilitem remuneração mais apropriada das ações e serviços públicos de saúde, bem como informação para subsidiar as discussões sobre o financiamento do sistema^(12, p. 15).

Dessa maneira, ela se consolida como um horizonte factível na área da saúde. Destaca-se, assim, a necessidade de especial atenção para os esforços que precisarão ser empregados na assistência pública com vistas a garantir o cumprimento da Lei e reafirmar o compromisso com o Sistema de Saúde.

3 Metodologia da pesquisa

Este estudo é produto parcial de um Projeto de Pesquisa intitulado “Estratégia, custo e competência profissional: um estudo com gestores de hospitais públicos de urgência e emergência de Minas Gerais”, apreciado e aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) em 25.02.2015 (Parecer n. 964.891)

3.1 Tipo de Pesquisa e Método da Pesquisa

O estudo trata-se de uma pesquisa de campo com abordagem predominantemente qualitativa, sendo, ainda, descritiva e exploratória. Quase sempre, a pesquisa exploratória assume a forma de estudo de caso⁽²¹⁾. Por isso, o método desta pesquisa pauta-se no estudo de caso, por ser essa modalidade uma das mais frequentes para a análise das experiências dos serviços, uma vez que se pode observar diretamente o fenômeno de interesse⁽²¹⁻²²⁾. Entretanto, parte-se da premissa que estudar as relações de um serviço de saúde não quer dizer que seja possível captar ali todo o conjunto das relações do Sistema de Saúde, mas que esse tipo de pesquisa volta a atenção para a possibilidade de se construir o conhecimento a partir da

singularidade das relações de um serviço de saúde, permitindo dialogar com a lógica do Sistema de Saúde da qual faz parte⁽²²⁾.

3.2 Cenário, Participantes e Aspectos Éticos da Pesquisa

Escolheu-se para cenário da pesquisa uma fundação hospitalar que se destaca por ser uma grande rede de hospitais públicos, com unidades assistenciais localizadas na Região Metropolitana de Belo Horizonte (RMBH) e em municípios do interior do Estado de Minas Gerais.

O foco de atuação da Fundação é em atenção secundária e terciária, sendo esta última constituída por hospitais gerais especializados, que demandam e concentram serviços de alta complexidade. Nesse contexto, inserem-se as unidades assistenciais do complexo de urgência e emergência da Fundação, que foram escolhidas como objeto de pesquisa, pois, ao se considerarem as relações entre serviço de saúde e pesquisa, o serviço pode ser visto como o próprio objeto de pesquisa, como instituição a ser investigada⁽²²⁾, sendo o eixo da pesquisa a organização interna da gestão de custos e as lógicas que sustentam as práticas dos gestores de custos.

A escolha pelos hospitais do complexo de urgência e emergência deve-se ao fato de esses serviços concentrarem procedimentos de alta tecnologia e alto custo e também por questões de acessibilidade, pois todas as unidades estão situadas na RMBH.

Para atender aos objetivos propostos neste trabalho, foi necessário contar com a colaboração de oito gestores de custos dos cinco hospitais do complexo de urgência e emergência da Fundação para analisar a visão desses gestores quanto ao uso das informações de custo na gestão dos serviços de saúde. As entrevistas foram realizadas durante o mês de maio de 2015.

3.3 Instrumentos para a Coleta de Dados

A pesquisa com os participantes iniciou-se com a assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE, obedecendo à Resolução n. 466, de 12 de dezembro de 2012, do Conselho Nacional de Saúde (CNS).

Inicialmente, solicitou-se aos gestores que respondessem a um formulário estruturado, a fim de caracterizar o perfil sociodemográfico e ocupacional dos participantes da pesquisa. Em seguida, foram realizadas

entrevistas com roteiro semiestruturado com todos os gestores de custos. Solicitou-se aos participantes da pesquisa que as entrevistas fossem gravadas, a fim de serem transcritas na íntegra.

3.4 Técnicas para Análise dos Dados

O material empírico coletado por meio das entrevistas foi submetido à análise de conteúdo. “A análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações”^(23, p. 33), um instrumento caracterizado pela paridade de formas e que possui um vasto campo de aplicação, ou seja, o das comunicações.

De forma a compreender as reflexões acerca do uso das informações de custos, a análise de conteúdo eleita para esta pesquisa foi a Análise Temática, porque é transversal e permite a divisão do texto em alguns temas principais⁽²³⁾.

Para fins de apresentação e discussão dos resultados que se seguem, os participantes da pesquisa serão identificados como E1 a E8.

4 Resultados

4.1 Perfil dos Gestores de Custos

A amostra de gestores de custos dos hospitais do complexo de urgência e emergência da Fundação foi

constituída por oito gestores, sendo dois homens (25% da amostra) e seis mulheres (75% da amostra). Quanto à idade, quatro (50%) dos participantes da pesquisa têm entre 36 e 45 anos. Quanto à escolaridade, cinco (63%) afirmaram possuir curso superior completo, dois (25%) possuem curso Técnico em Contabilidade e apenas um participante (13%) afirmou possuir até o ensino médio completo. Dentre aqueles que têm curso superior completo, as formações são nos cursos de Administração de Empresas, Administração Pública, Enfermagem, Fonoaudiologia e Pedagogia.

Dentre os entrevistados que são formados na graduação (cinco), quatro concluíram curso de pós-graduação *Lato Sensu*. As especializações são na área assistencial de Audiologia Clínica, Fonoaudiologia Hospitalar e Enfermagem do Trabalho e na área de gestão – Gestão Hospitalar e MBA em Saúde e Gestão Hospitalar. Os participantes da pesquisa informaram não ter realizado curso de pós-graduação *Stricto Sensu*, apenas um participante está com curso de mestrado em andamento na área de Saúde Pública.

Além dos cursos de pós-graduação *Lato Sensu* e *Stricto Sensu*, cinco (62,5%) dos entrevistados

informaram que já realizaram curso de formação gerencial, a maioria em formação gerencial na área de gestão hospitalar. Vale destacar que apenas um respondente afirmou ter cursado formação gerencial na área de gestão de custos.

Quanto ao tempo de trabalho dos entrevistados na Fundação, cerca de cinco (62,5%) atuam há menos de cinco anos e três (37,5%), há mais de 20 anos. Quanto ao tempo na função de gestor de custos, pode-se afirmar que grande parte dos entrevistados está há pouco tempo na função: 62% dos entrevistados está há menos de dois anos, 13%, entre dois e cinco anos e 25%, entre 17 e 20 anos.

Dois participantes da pesquisa declararam que têm jornada de trabalho de seis horas e, de forma convergente, declararam que também possuem outro vínculo empregatício: ambos exercem cargos de assistência nas áreas de enfermagem de fonoaudiologia.

Conhecido o perfil dos gestores de custos que participaram da pesquisa, seguem na próxima subseção as informações levantadas a partir das entrevistas.

4.2 A Gestão de Custos nos Serviços Públicos de Urgência e Emergência

A fundação hospitalar escolhida como cenário de pesquisa possui, além das unidades assistenciais, uma Administração Central (ADC) que consiste no nível institucional da Fundação, onde ficam localizadas a Presidência e as Diretorias Assistencial, de Desenvolvimento Estratégico, de Gestão de Pessoas e de Planejamento, Gestão e Finanças.

A ADC, portanto, é responsável pelas diretrizes de gestão para as demais unidades, atuando na pactuação de metas e no monitoramento de resultados. Existe, nessa unidade da Fundação, uma equipe de gestão de custos inserida na Diretoria de Desenvolvimento Estratégico, que é responsável, de acordo com a fala dos gestores entrevistados, por transmitir informações, definir metas, monitorar o cumprimento das metas e o alcance dos resultados, ofertar treinamentos na área de custos e auxiliar a gestão de custos em todas as unidades assistenciais da Fundação. Essas atribuições da equipe da ADC foram consideradas pelos respondentes da pesquisa como favoráveis à qualificação da gestão de custos nos hospitais, principalmente por causa dos treinamentos e materiais ofertados. A equipe da ADC também é

a referência para a utilização do sistema informatizado de gestão de custos.

4.2.1 Sistema Integrado de Gestão Hospitalar - SIGH

Com o objetivo de atender às necessidades das unidades assistenciais e levando em consideração a realidade onde elas estão inseridas, a Fundação desenvolveu sua própria ferramenta informatizada de gestão hospitalar: o Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH).

O sistema é um software integrado ao ambiente web formado por módulos independentes, mas centralizados em base única, que reúne informações de todos os hospitais. De maneira a informatizar os custos hospitalares e facilitar o trabalho de gestão de custos na fundação, desenvolveu-se o módulo SIGH-Custos.

A relevância do sistema de custos foi observada no trabalho de campo. Apesar de não existir nenhuma pergunta direcionada ao SIGH no roteiro semiestruturado de entrevista, constatou-se que todos os entrevistados utilizam de forma concreta a ferramenta, evidenciando a relevância do SIGH para a gestão de custos pelos gestores, como, por exemplo, do gestor E4:

“ele não tem só a informação de valor, ele tem informação de tudo, tudo o que acontece no hospital: de pessoas, de quantidade e leitos utilizados... a gente tem controle de saber se eu tenho 20 leitos numa ala, eu tenho condições de saber por quanto tempo esses 20 leitos foram ocupados durante um mês, durante um ano. Então, a gente tem como ter todas essas informações detalhadas no sistema” [E4].

O módulo SIGH-Custos realiza, pautado nas metodologias de Custeio por Absorção e ABC, os cálculos necessários para a apuração de custos.

4.2.2 Metodologias de Custeio

Todos os gestores entrevistados afirmaram que adotam duas metodologias de custeio nos serviços de saúde onde atuam: (1) Custeio por Absorção e (2) ABC. A fala dos entrevistados evidenciou que os hospitais da Fundação adotam a divisão por centros de custos, classificados como produtivos, auxiliares e administrativos.

O uso do Custeio por Absorção pelos gestores de custos dá-se rotineiramente por meio de estatísticas e da apuração dos custos diretos e indiretos dos centros de custos. Nesse caso, a identificação e apropriação dos

custos de produção se dá por meio dos rateios. Já o uso da metodologia ABC, segundo os entrevistados, fica restrito aos estudos para custeamento de procedimentos. Esses estudos, usualmente, são realizados em atendimento às demandas da Diretoria do serviço de saúde e da ADC.

4.2.3 Dados e Informações na Gestão de Custos

Nesta pesquisa, foi possível perceber que, nos hospitais, os gestores de custos trabalham com uma diversidade de dados. Na fala de alguns gestores:

“então, nós temos medidas de tudo [...] tudo o que é utilizado no hospital, a gente tem, a gente tem controle [...]”. [E4]

“todos os dados que a gente consegue captar do hospital” [E6].

O levantamento dos dados acontece mensalmente. As gerências dos centros de custos e do serviço de Estatística dos hospitais encaminham para os gestores de custos planilhas com dados sobre “aquilo que produziu ou aquilo que gastou ou aquilo que utilizou” [E4].

Basicamente, segundo os gestores, trabalha-se com dados de produção dos centros de custos. Como exemplo, foram enunciados nas falas: os contratos administrativos e serviços de

terceiros, as horas cirúrgicas, a quantidade de paciente/dia informada pelo Serviço de Prontuário do Paciente (SPP), o número de atendimentos realizados de acordo com a especialidade assistencial, o número de materiais esterilizados pela Central de Materiais e Esterilização (CME), os quilos de roupas higienizadas, o número de exames feitos pelo laboratório, o número de medicamentos e materiais médicos dispensados pelas farmácias, o número de refeições liberadas pelo Serviço de Nutrição e Dietética (SND), minutos trabalhados da manutenção e da informática.

Alguns dados são centralizados na ADC da fundação hospitalar e também são repassados mensalmente aos gestores de custos. Citaram-se como exemplo os custos indiretos de consumo de água e energia, os recursos humanos por centro de custos, as despesas liquidadas, as solicitações de materiais por meio do Sistema Administrativo (SIAD) e alguns contratos centralizados.

Dos dados encaminhados pela ADC, ficou evidenciado que o relatório do Sistema de Apuração de Ponto (SAPT) é uma fonte de dados essencial para a gestão de custos, pois permite verificar a alocação dos funcionários por centro de custos,

alocação essa que influencia diretamente a folha de pagamento e, conseqüentemente, os custos de cada centro de custos.

De acordo com o entrevistado E5, as gerências lançam alguns dados de produção diretamente no módulo correspondente ao seu serviço no SIGH (SIGH-Farmácia e SIGH-Assistência, por exemplo), sendo os demais dados lançados pelos gestores de custos no módulo SIGH-Custos ao receberem as planilhas mensais dos centros de custos.

As planilhas trabalhadas na gestão de custos nos hospitais do Complexo de Urgência e Emergência estão todas em arquivo compatível com Excel e são armazenadas mensalmente, mesmo após lançamento dos dados no SIGH. Por meio dessas planilhas, são criados “gráficos de diagnósticos” [E4] de cada centro de custos, sendo possível identificar “tudo o que se utiliza para manter aquela unidade viva” [E4].

A base de algumas planilhas é repassada pela ADC, mas outras são desenvolvidas, testadas e aprimoradas pelas equipes de custos dos hospitais de maneira que possam ter as respostas que os gestores precisam para solucionar os problemas que surgem no serviço.

Os gestores de custos recebem e processam os dados e, a

partir das planilhas, são gerados os relatórios que carregam as informações de custos, “das rotinas do hospital inteiro” [E7].

Nos hospitais objeto de pesquisa, a apuração de custos tem uma importância considerável por causa da política de transparência pública que a Fundação adota por meio da Prestação de Contas ao Paciente.

4.2.4 A Conta Paciente

Os gestores entrevistados citaram o papel da gestão de custos na Conta Paciente, que é uma iniciativa de prestação de contas ao usuário com o objetivo de informá-lo sobre os custos hospitalares envolvidos na assistência prestada, não se constituindo uma cobrança, mas uma forma de promover a transparência dos gastos públicos na área da saúde.

O projeto de entrega da Conta Paciente é sustentado pela base informatizada do SIGH e o acompanhamento da entrega é feito pelo gestor de custos.

A Conta Paciente é a “finalização do trabalho de todos da unidade” [E5]. Torna-se necessário que todos os centros de custos relacionados à assistência ao paciente, bem como os profissionais envolvidos na assistência direta, façam os devidos lançamentos no

SIGH. Tudo o que o paciente ‘consumiu’ no hospital deverá constar na Conta (diárias, medicamentos, exames, cirurgias etc.).

Os gestores confrontam os custos discriminados na Conta Paciente com o prontuário e, quando os custos relacionados não convergem, a posição é rever os processos de trabalho junto às gerências, pois a Conta Paciente é um espelho do que foi lançado no SIGH. Se alguma prescrição médica, por exemplo, não é lançada no sistema, mas somente no prontuário físico, então ela não aparecerá na Conta.

A Conta Paciente é, conforme os entrevistados, um dos relatórios gerados a partir da gestão de custos.

4.2.5 Observatórios de Custos

Os Observatórios de Custos, segundo os entrevistados, são encontros onde as gerências apresentam os processos de trabalho e os custos envolvidos nos centros de custos dos quais são responsáveis.

“cada centro de custos apresenta as atividades desenvolvidas e os custos relacionados ao centro de custos” [E1].

“a cadeia cliente-fornecedor desse centro de custos, para quem ele trabalha, de quem ele recebe serviço, onde ele está

localizado no organograma. [...] Quantos funcionários ele tem, se aquele tanto de funcionários está adequado” [E5].

Nesses encontros, são comuns as discussões e análises sobre as informações dos custos do serviço de saúde, constituindo-se o Observatório de Custos como:

“um momento para ajudar as gerências dos centros de custos em suas dúvidas e estudar o porquê dos custos” [E8].

“[...] um momento de questionar ou pedir algum esclarecimento; apesar de trabalharem com custos frequentemente, existem pessoas que não sabem alguma coisa, é o momento em que eles também tiram dúvidas. [...] quando acontece, o Observatório de Custos é um momento muito rico de informações. Acontecem coisas no centro de custos que a gente não conhece, aí, essas questões geram uma demanda posterior” [E7].

No geral, há uma agenda com a escala de apresentações dos centros de custos dos hospitais e todas as gerências e funcionários do hospital podem participar do encontro. Em um hospital, porém, optou-se por modificar a forma do Observatório de Custos. Nesse caso, é o próprio gestor de custos quem faz a apresentação sobre

determinado centro de custos, e conta com a participação da gerência e dos funcionários do referido centro de custos. A apresentação é direcionada de acordo com a demanda da gerência, possibilitando a articulação da realidade vivenciada pelos profissionais e os custos envolvidos nos centros de custos.

O objetivo geral dos Observatórios é subsidiar as discussões sobre custos no hospital, de maneira que os profissionais possam compreender como os centros de custos estão articulados na prestação dos serviços e possam, também, apropriar-se das informações de custos para a tomada de decisão.

4.2.6 Tomada de decisão

No geral, os entrevistados afirmaram que as informações de custos são utilizadas para a tomada de decisão nos hospitais por ser um “espelho do que realmente tem gasto” [E4], bem como “o que aconteceu no hospital e o que ele pode melhorar ou não melhorar” [E4], mas “o alcance talvez não seja o desejado” [E5], sendo as informações de custos mais bem empregadas na solução de questões emergenciais, tais como reduzir diárias dos pacientes trabalhando a desospitalização.

A tomada de decisão a partir das informações de custos acontece no

nível das gerências dos centros de custos, dos gestores administrativos e assistenciais e das diretorias dos hospitais, mas a fala dos entrevistados convergiu para um aspecto em especial: o perfil do grupo gestor do hospital é o que determina um baixo ou alto nível de utilização das informações de custos. Quando os profissionais que ocupam os principais cargos de gestão valorizam as informações de custos, o serviço de gestão de custos é mais solicitado e reconhecido.

A justificativa para o nível de utilização das informações incorre na existência ou não de uma visão holística, que remete à abordagem sistêmica:

“o gestor que tem a visão macro, maior, já está acompanhando isso há mais tempo, tem condições de comparar uma coisa com outra e tomar decisão, decisões, sim, de melhoria em algumas áreas [...] a gente tem informações que são suficientes para as decisões serem tomadas cada vez mais rápidas” [E4].

“depende de quem está pedindo a informação [...] Tem que conseguir ver o hospital como um todo. Se não tiver essa visão...” [E5].

4.2.7 Benefícios da gestão de custos nos hospitais

A gestão de custos foi reconhecida pelos entrevistados como um recurso de gestão que traz benefícios ao hospital. Isso, porque fornece informações que fundamentam as discussões e análises que visam à melhoria da assistência com o melhor uso dos recursos possíveis:

“a gente não trabalha direto com o paciente, mas tudo vai refletir no bem do paciente” [E3].

“a gente, passando essas informações, a gestão hospitalar, o gestor do hospital pode tomar decisões de acordo com aquilo que ele achar que está fora de padrão” [E4].

“através da gestão de custos você consegue visualizar o que está tendo problema, então você consegue, às vezes, focar se o problema é no processo, se o problema está no gerenciamento, se o problema está na entrada desses pacientes” [E1].

Em síntese, na visão dos entrevistados, os benefícios para as diretorias dos hospitais estão em:

- possibilidade de analisar informações que abordam o hospital como um todo, composto por várias áreas que estão interligadas na gestão de custos;

- conhecimento da realidade e dos problemas dos centros de custos;
- melhor aproveitamento dos recursos humanos, economia de insumos e otimização do tempo;
- possibilidade de conhecer, analisar e aplicar melhorias para os processos de trabalho.

Os entrevistados também revelaram que os benefícios da gestão de custos para a própria vida profissional e pessoal estariam nos conhecimentos adquiridos, na necessidade de interação com todos os profissionais do hospital, no entendimento amplo do hospital, das rotinas, das particularidades de cada processo de trabalho e de cada centro de custos, obtendo informações de qualquer área:

“o gestor de custos está envolvido em tudo no hospital” [E6].

“outras pessoas que trabalham no hospital não têm a visão do hospital num todo. Vê só a sua área, olha só a área e esquece que você depende de um conjunto de informações para poder tudo produzir, tudo funcionar” [E4].

Nesse sentido, alguns gestores indicaram que a missão do

trabalho de gestor de custos consiste em levar informações para os demais profissionais do hospital e para o paciente:

“ele não tem a menor noção do quanto custa o tratamento dele. E, às vezes, a falta de retorno, de reconhecimento por aquilo que está sendo feito para ele é exatamente por esse desconhecimento do custo” [E1].

5 Discussão dos resultados

Implantar um sistema de custos em uma instituição pública de saúde é um processo complexo de estruturação, análise e organização, razão pela qual a informatização das informações de custos faz-se necessária e mesmo imprescindível⁽¹²⁾. Na medida em que reúne diversificadas informações, um Sistema Integrado de Gestão é um aplicativo que modela e automatiza muitos processos⁽²⁴⁾. Tem-se aqui a relevância do SIGH da Fundação para a gestão de custos.

Quanto às metodologias de custeio empregadas, o Custeio por Absorção é o mais tradicionalmente utilizado em hospitais, sendo uma realidade em outros serviços de saúde do País⁽²⁵⁾. Um estudo de caso sobre a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP na gestão de custos

indica, ao analisar a situação do seu sistema de custos, a utilização do Custeio por Absorção, bem como a criação, classificação e identificação dos centros de custos para o sistema de apuração dos custos hospitalares⁽¹⁷⁾.

O uso do ABC pelos gestores de custos converge para os resultados encontrados em pesquisa desenvolvida sobre os métodos de custeio e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. Seus autores não localizaram nenhum trabalho na literatura que incorra na aplicação do ABC no hospital como um todo, pois, normalmente, as aplicações do método se restringem a uma área do hospital ou a um determinado tipo de procedimento⁽²⁶⁾.

Por outro lado, o uso do ABC pelos gestores adota o que é preconizado pelo Ministério da Saúde para o desenvolvimento do custeio de procedimentos pelo ABC⁽¹²⁾, que pode ser descrito em etapas de trabalho:

- 1) O levantamento dos procedimentos a serem custeados, que deve ter como fundamentação a necessidade gerencial de conhecimento de determinado procedimento

com maior nível de detalhamento;

- 2) O mapeamento dos processos, que permite que os profissionais sejam entrevistados para descreverem os processos;
- 3) A identificação e definição dos subprocessos;
- 4) A definição das atividades constitutivas, que implica a identificação e levantamento dos recursos consumidos pelas atividades, bem como dos direcionadores de recursos, que são objeto de estudos relativos aos recursos envolvidos no processo;
- 5) A medição dos recursos e custos das atividades constitutivas para auxiliar a tomada de decisão, que demanda que os dados sejam apurados quanto ao mínimo e ao máximo possível de consumo;
- 6) O painel de especialistas por meio do grupo de foco, que aproveita profissionais que acumulam conhecimento suficiente para validar o mapeamento do processo;

7) A análise das informações criadas pelo mapeamento dos processos usando o ABC.

Essa convergência pode ser percebida, por exemplo, na fala do entrevistado E1:

“Então, a gente vai ao setor e vê, faz uma entrevista com os profissionais do setor e aí identifica tudo o que eles utilizam para fazer esse procedimento. Os materiais que são gastos, quantas pessoas realizam o procedimento, o tempo que cada profissional gasta e quais são os profissionais que estão envolvidos na atividade e que tipo de material ele precisa para poder fazer o procedimento. [...] a partir dessa entrevista a gente constrói um fluxograma [...]. Eu lanço os profissionais envolvidos, o tempo desses profissionais, os materiais que são gastos e o tipo de procedimento que está sendo realizado. [...] quando eu termino de fazer todos os lançamentos, o sistema calcula para mim o custo mínimo e o máximo para esse procedimento” [E1].

Sobre a aplicabilidade da metodologia, o ABC é capaz tanto de levantar os custos de determinados processos no hospital como de

identificar problemas que ocorrem em toda a estrutura de gestão, uma vez que envolve todo o desenho de processos internos⁽²⁷⁾ críticos. De forma consoante, os entrevistados assinalaram o uso do ABC para redefinir processos de trabalho após identificação de problemas.

De forma a exemplificar o uso da metodologia em questão, alguns gestores citaram a aplicabilidade do ABC no hospital onde atuam:

- Custeamento do procedimento de transfusão do concentrado de hemácias (E1);
- Estudo de comparação dos custos incorridos na compra de gases esterilizadas e na esterilização das gases no próprio hospital (E3);
- Custeamento do tratamento de algumas doenças, como meningite, varicela e asma (E5);
- Estudo sobre antibioticoterapia e permanência do paciente no hospital (E6);
- Estudo sobre o custo da hora cirúrgica associado ao cancelamento de cirurgias do bloco cirúrgico (E6);

- Custeamento do procedimento de realização de curativo (E8);
- Estudo sobre desospitalização de pacientes que podem receber assistência em casa (E8).

Além do exposto, a apuração de custos permite à gestão do hospital a comparação entre os custos dos serviços oferecidos pelo serviço e os valores pagos pelo SUS. Sem a apuração dos custos, a gestão fica sem informações sobre se a remuneração pelos serviços prestados está cobrindo ou não as despesas geradas⁽²⁸⁾. Nesse sentido, alguns gestores referenciaram o uso do ABC para fins de comparação dos custos envolvidos nos procedimentos com a remuneração praticada no contexto do SUS:

“Então a gente consegue fazer uma análise comparativa usando o ABC com esse procedimento que a gente mapeou, mais o SIGTAP que é a referência daquilo que o SUS paga” [E1].

“[...] buscar a remuneração [...] precisa do custo ABC para você ter um custo mais real” [E4].

O SIGTAP é o Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos, Órteses, Próteses e Materiais Especiais do SUS.

Por meio da Autorização de Internação Hospitalar (AIH), os hospitais realizam o faturamento da produção, que é apurada de acordo com o valor e o código da Tabela de Procedimentos, Medicamentos, Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPM) do SUS, compondo os valores que serão recebidos pelos procedimentos realizados⁽²⁹⁾.

No SIGTAP, é possível consultar todos os procedimentos realizados pelo SUS nos diversificados tipos de serviços de saúde. Esse Sistema é uma ferramenta de gestão que possibilita o acompanhamento sistemático das alterações realizadas em cada período de competência, detalhando os atributos de cada procedimento, compatibilidade e relacionamentos. Permite a geração de relatórios de acordo com a necessidade do gestor de serviços de saúde e disponibiliza um informe mensal que registra as principais alterações realizadas na Tabela, incluindo as portarias correspondentes publicadas pelo Diário Oficial da União (DOU). É uma ferramenta direcionada às Secretarias Estaduais de Saúde (SES), às Secretarias Municipais de Saúde (SMS), aos prestadores e fornecedores públicos, filantrópicos e privados de

serviço e aos demais usuários ligados direta ou indiretamente à Rede SUS⁽³⁰⁾.

Nesse contexto, a informação de custo serve como comparativo ao parâmetro de remuneração, verificando-se em que casos há relação adequada e em quais é necessário medidas de melhoria em nível de eficiência interna.

O uso do ABC pelos gestores para comparação do custeamento dos procedimentos com o valor da tabela do SUS converge para um dos objetivos da gestão de custos no SUS, que é a construção de padrões de referência que possibilitem remuneração mais apropriada das ações e serviços públicos de saúde⁽¹²⁾. Vale destacar, porém, que os serviços de saúde recebem repasse não apenas dos valores da tabela do SUS como também de programas de incentivos e definição de metas na área da saúde.

O projeto da Conta Paciente, que está sendo implantado gradativamente em todas as unidades assistenciais da Fundação, é um projeto que atende ao direito do usuário da saúde de receber informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou, conforme orientação da Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde⁽²⁰⁾.

Receber informações sobre custos contribui para a redução na assimetria de informação e conduz o cidadão a novos compromissos com o SUS, na medida em que envolve o usuário no controle social.

O regime democrático trouxe consigo novas responsabilidades para a sociedade, que se viu impelida a responder pela obrigação dos cidadãos de manter estreita vigilância sobre o uso do poder concedido aos seus representantes e dos governantes, de prestar contas de suas ações aos cidadãos que os designaram. Com isso, um dos desafios desse regime consiste em desenvolver formas e instrumentos de *accountability*, que são processos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos, de modo a permitir que os cidadãos possam controlar o exercício do poder concedido aos seus representantes⁽³¹⁾. A Conta Paciente, nesse sentido, é um instrumento de *accountability*, porque permite que os pacientes do SUS sejam fiscais do gasto público.

Em suma, a razão principal do sistema de custos é a de servir de subsídio para a tomada de decisões. Dessa forma, a classificação dos centros de custos, o acompanhamento mensal das despesas, os procedimentos de rateio e de cálculos de custos e a

emissão de relatórios têm o fim precípua de informar aos gestores dos diferentes níveis da organização a respeito do respectivo desempenho sob o ponto de vista econômico, financeiro e produtivo⁽³²⁾.

7 Conclusões

De modo geral, percebe-se que a prática da gestão de custos nos hospitais do complexo de urgência e emergência da fundação hospitalar eleita como cenário de pesquisa aproxima-se das orientações que existem sobre custos na saúde pública, o que destaca os hospitais da Fundação frente aos demais hospitais públicos.

Percebe-se com este trabalho que a apuração de custos é uma atividade geradora de informações de custos para alguém que tem a função de fazer a gestão dessas informações, as quais, se bem aplicadas, podem facilitar todo o processo de gestão de serviços de saúde.

Como sugestões, indica-se que sejam realizadas outras pesquisas na área, com gestores de custos de diversificados serviços de saúde, além daqueles dos serviços de urgência e emergência e dos serviços públicos. Sugere-se, também, o desenvolvimento de pesquisas com outros profissionais dos mesmos serviços que permitam

analisar sua visão sobre a gestão de custos na organização.

Por fim, considera-se que, apesar das limitações, esse trabalho contribui para compreender algumas dimensões da gestão de custos nos hospitais e a favorável relação dos custos com a gestão em saúde.

Referências

01. Damázio L, Gonçalves CA. Desafios da gestão estratégica em serviços de saúde: caminhos e perspectivas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
02. Coura B, Pinto AAG, Salgado FF, Dantas MB. Gestão de custos em saúde. Coleção Gestão em Saúde – FGV Management. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. 160 p.
03. Omram AR. The epidemiologic transition: A theory of the epidemiology of population change. *The Milbank Memorial Fund Quartel*, Bethesda, 1971; 4(49): 509-538.
04. Schramm JMA, Oliveira AF, Leite IC, Valente JG, Gadelha AMJ, Portela MC, Campos MR. Transição epidemiológica e o estudo de carga de doença no Brasil. *Revista de Ciência e Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, 2004; 4(9): 897-908.
05. Brasil. Ministério da Saúde. Secretaria de Vigilância em Saúde. Impacto da violência na saúde dos brasileiros. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2005. 304 p.
06. Brasil. Ministério da Saúde. Secretaria-Executiva. Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento. Glossário Temático: Economia da Saúde. 3 ed. Brasília: Ministério da Saúde, 2012. 92p.
07. Coura B, Zuffo PK. Gestão de custos em saúde. In: _____. *Gestão Estratégica de Clínicas e Hospitais*. São Paulo: Editora Atheneu, 2010: 29-42.
08. Gonçalves MA, Carvalho PV, Rezende BM. Teoria e prática na implementação do método de custeio ABC na produção: um estudo de caso em uma grande empresa metalúrgica de Minas

Gerais. In: Simpósio de Engenharia de Produção – SIMPEP, 13., Bauru. Anais... Belo Horizonte, nov. 2006 [citado 2014 set. 22]. Disponível em: <http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais_13/artigos/580.pdf>. Acesso em: 22 set. 2014.

09. Leone GSG. Custos: um enfoque administrativo. 9 ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1987.

10. Schultz CA. Gestão de custos de serviços públicos de alta complexidade hospitalar. 2007. 157 f. [dissertação na internet]. Florianópolis: Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina; [citado 2015 jan. 02]. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/90224/242819.pdf?sequence=1>>.

11. Basic MJ, Megliorini E, Oliveira ECM, Yomura N. Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos nas pequenas e médias empresas. São Paulo: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. 2010 [citado 2015 mai. 03]. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/manuais_pmes/conteudo/m04.pdf>.

12. Brasil. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde. Introdução à Gestão de Custos em Saúde. Brasília: Ministério da Saúde, 2013. 149p.

13. Alonso M. Custo no serviço público. Revista do Serviço Público, Brasília, Ano 50, n. 1, jan./mar. 1999. [citado 2015 mar. 15] Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2708> .

14. Perez Júnior JH, Oliveira LM, Costa RG. Gestão estratégica de custos: textos e testes com as respostas. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

15. Gonçalves MA, Alemão MM, Drumond HA. Prestação de contas ao paciente – uso da informação de custos como ferramenta gerencial da transparência do gasto público. In: Congresso internacional, governo, gestão e profissionalização em âmbito local frente aos grandes desafios de nosso tempo. Anais... Belo Horizonte, out. 2013 [citado 2015 jun. 14]. Disponível em: <<http://www.fjp.mg.gov.br/index.php/docman/ventos-1/40-congressointernacional/eixo-8/479-8-6-format-prestacao-de-contas-ao-paciente-uso-da-informacao-decustos/file>>

16. Brasil. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. Programa Nacional de Gestão de Custos: manual técnico de custos – conceitos e metodologia. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006. 74 p. [citado 2014 ago. 15] Disponível em: <<http://portal.anvisa.gov.br/wps/wcm/connect/2cc0550047457fc48b83df3fbc4c6735/Programa+Nacional+de+Gestao+de+Custos.pdf?MOD=AJPERES>>.

17. Bonacim CAG, Araújo AMP. 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. Rio de Janeiro, 2010; 44(4): 903-931 [citado 2014 ago. 17] Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewFile/6953/5520>>.

18. Brasil. Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 20 set. 1990, p. 018055.

19. Brasil. Lei n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 05 mai. 2000. Seção 01, p. 1.

20. Brasil. Ministério da Saúde. Carta dos direitos dos usuários da saúde. 2 ed. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2007. 9 p. [citado 2014 jul. 12] Disponível em: <http://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/carta_direito_usuarios_2ed2007.pdf>

21. Gil AC. Como elaborar projeto de pesquisa. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

22. Deslandes SF, Gomes R. A pesquisa qualitativa nos serviços de saúde: notas teóricas. Páginas 99-120. In: Bosi MLM, Mercado-Martinez F, organizadores. Pesquisa qualitativa de serviços de saúde. 2 ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2007.

23. Bardin L. Análise de conteúdo. 4 ed. Lisboa: Edições 70, 2008. 286p.

24. Marques CLM.; Raj PP. Sistemas Integrados de Gestão. In: André AM, organizador. Gestão Estratégica de Clínicas e Hospitais. São Paulo: Editora Atheneu, 2010: 99-112.

25. Dallora MEL, Forster AC. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino – considerações teóricas. *Revista de Medicina, Ribeirão Preto*, 2008; 41(2): 135-142 [citado 2015 jun. 04]. Disponível em: <http://www.hmtj.org.br/arquivos.hmtj/art_05.pdf>.

26. Abbas K, Gonçalves MN, Leoncine M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Revista Contexto (online)*, Porto Alegre, 2012; 12(22): 145-159 [citado 2015 mai. 15]. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/33487>>.

27. Gonçalves MA, Chaves JG, Alemão MM, Teixeira MR, Drumond HA, Valente DCM. Observatório de custos em saúde: a implantação do sistema de gerenciamento dos custos hospitalares e o uso da meta-informação custo. *Revista Médica de Minas Gerais, Belo Horizonte*, 2010; 20(3) supl. 4: 76-88.

28. Oliveira MTN, Giusti ACC. Sistema de programação financeira de curto e médio prazos – programação de caixa (cash flow). In: Gonçalves EL (organizador). *Gestão hospitalar: administrando o hospital moderno*. São Paulo: Editora Saraiva, 2006: 255-320.

29. Cintra RF, Vieira SFA, Hall RJ, Fernandes CR. A informação do setor de faturamento como suporte à tomada de decisão: um estudo de caso no Hospital Universitário da UFGD. *Revista de Ciência & Saúde Coletiva, Rio de Janeiro*, 2013; 18(10): 3043-3053 [citado 2014 mar. 8]. Disponível em: <<http://www.scielo.org/pdf/csc/v18n10/v18n10a29.pdf>>.

30. Brasil. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde. Departamento de Regulação, Avaliação e Controle. Coordenação Geral de Sistemas de Informação. Manual Técnico Operacional do Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS – SIGTAP versão WEB. Brasília: Ministério da Saúde, 2011. v. 61. [citado 2014 mar. 5]. Disponível em: <ftp://ftp2.datasus.gov.br/pub/sistemas/tup/downloads/manual/sigtap_web_manual.pdf>.

31. Rocha AC. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e abordagens. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*. Brasília, 2011; 14(2): 82-97. [citado 2015 jun.

8]. Disponível em: <<http://www.ibam-concursos.org.br/documento/accountability.pdf>>.

32. Ching HY. Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividade (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

Recebido: 07.11.2016

Revisado: 30.12.2016

Aprovado: 30.01.2017