

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM PLANEJAMENTO E GOVERNANÇA PÚBLICA

MÁRCIA BEATRIZ SCHNEIDER BLANSKI

GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO
DE GOVERNANÇA PÚBLICA: UM MODELO DE CUSTEIO
PARA OS HOSPITAIS PÚBLICOS DO PARANÁ

DISSERTAÇÃO

CURITIBA

2015

MÁRCIA BEATRIZ SCHNEIDER BLANSKI

**GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO
DE GOVERNANÇA PÚBLICA: UM MODELO DE CUSTEIO
PARA OS HOSPITAIS PÚBLICOS DO PARANÁ**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Planejamento e Governança Pública, do Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Christian Luiz da Silva

Coorientador: Prof. Dr. Antonio Gonçalves
de Oliveira

CURITIBA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

B643g Blanski, Márcia Beatriz Schneider
2015 Gestão de custos como instrumento de governança pública :
um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná /
Márcia Beatriz Schneider Blanski.-- 2015.
149 f.: il.; 30 cm

Texto em português, com resumo em inglês.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Tecnológica
Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Planejamento
e Governança Pública, Curitiba, 2015.
Bibliografia : f. 139-146.

1. Hospitais públicos - Paraná. 2. Planejamento estratégico.
3. Controle de custo. 4. Custeio baseado em atividades.
5. Saúde pública - Administração. 6. Pesquisa-ação.
7. Política pública. 8. Administração pública - Dissertações. I. Silva,
Christian Luiz da, orient. II. Oliveira, Antonio Gonçalves de,
coorient. III. Universidade Tecnológica Federal do Paraná -
Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública.
IV. Título.

CDD 22 -- 351

Biblioteca Central da UTFPR, Câmpus Curitiba



Ministério da Educação

Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Diretoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Programa de Mestrado em Planejamento e Governança Pública



UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ

TERMO DE APROVAÇÃO

Título da Dissertação

**GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO
DE GOVERNANÇA PÚBLICA: UM MODELO DE CUSTEIO
PARA OS HOSPITAIS PÚBLICOS DO PARANÁ**

Por

MÁRCIA BEATRIZ SCHNEIDER BLANSKI

Esta dissertação foi apresentada às 8h30 do dia 13 de março de 2015 como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE EM PLANEJAMENTO E GOVERNANÇA PÚBLICA, Área de Concentração – Planejamento Público e Desenvolvimento, do Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho:

- (x) Aprovado
- () Aprovado com restrições
- () Reprovado

Prof. Dr. Christian Luiz da Silva
(PPGPGP-UTFPR)

Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira
(PPGPGP-UTFPR)

Prof. Dr. Weimar Freire da Rocha Junior
(UNIOESTE)

Visto da Coordenação

Prof. Dr. Sérgio Tadeu Gonçalves Muniz
Coordenador PPGPGP (UTFPR)



UTFPR - CT Av. Sete de Setembro, 3165
CEP: 80230-901 - Curitiba-PR - Brasil
Tel.: (41) 3310-4611

Segundo as Normas da Instrução Normativa Conjunta 01/2011, "A Folha de Aprovação assinada encontra-se na Coordenação do Curso (ou Programa)".

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por sua infinita proteção e fortalecimento em todos os caminhos percorridos para chegar até aqui, e aos meus pais Edemar e Iane (*in memoriam*), pelo amor, incentivo e direcionamento para a estrada da vida.

Um agradecimento especial ao meu esposo Eduardo, pelo amor, companheirismo e apoio na realização deste trabalho, e aos meus filhos Nicolle e Felipe, razão de ser de nossa família, pelo amor e compreensão nos momentos que não pude estar tão presente como gostaríamos.

Ao orientador Professor Doutor Christian Luiz da Silva, por dividir seu conhecimento na busca incessante pelo aprimoramento e pela compreensão nas limitações que porventura existiram.

Ao Professor Doutor Antonio Gonçalves de Oliveira, cujo exemplo de dedicação incondicional como co-orientador e como coordenador da pesquisa-ação junto aos hospitais me motivou em todas as etapas deste trabalho, transmitindo o conhecimento e fazendo as cobranças necessárias com apoio e amizade.

Ao Professor Doutor Weimar Freire da Rocha Junior, da UNIOESTE, por suas valiosas contribuições no exame de qualificação, e aos professores do Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da UTFPR, pela incansável dedicação.

Aos colegas de classe da Turma do PPGPGP 2013, por todos os momentos de união e companheirismo.

Ao Charles London e à equipe da Superintendência de Unidades Hospitalares Próprias da Secretaria Estadual de Saúde, pelo apoio, e ao Grupo de Pesquisa do Hospital do Trabalhador e do Hospital Infantil Waldemar Monastier, na valiosa colaboração para os resultados desta pesquisa-ação, bem como o auxílio dos bolsistas, alunos da UTFPR.

Ao PPSUS, pelo apoio financeiro, e à equipe de pesquisa.

Agradeço a Melissa e a Laura, pelas revisões realizadas. Enfim, sou grata a todos que de alguma forma colaboraram ou influenciaram na construção deste trabalho.

A felicidade é a certeza de que a nossa vida não está se passando inutilmente. (ERICO VERISSIMO)

RESUMO

BLANSKI, Márcia Beatriz Schneider. **Gestão de custos como instrumento de governança pública**: um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná. 2015. 149f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Curitiba, 2015.

A gestão de custos, em qualquer organização, proporciona uma série de benefícios, como a segurança na boa administração dos recursos, porém é pouco utilizada na área hospitalar pública, o que se configura como um paradoxo, frente à complexidade da organização hospitalar e à situação de subfinanciamento da saúde. Sendo assim, a questão de pesquisa que norteia este estudo é: Qual a contribuição de um modelo de custeio para a governança pública nas unidades hospitalares próprias do Estado do Paraná? Este estudo tem como objetivo propor um modelo de custeio para a gestão de custos em hospitais públicos administrados diretamente pelo Estado, como proposta de aprimoramento para controle, transparência, orçamentação e planejamento das ações estratégicas de saúde. Tal estudo mostra-se relevante, uma vez que a área hospitalar é bastante complexa, tornando-se ferramenta útil para tomada de decisão sobre investimentos, alterações de perfil de atendimento, utilização de capacidade ociosa, ampliações de serviços, entre outros. O sistema de saúde público brasileiro necessita de máxima eficiência, tendo em vista os direitos universais garantidos pela Constituição Federal. Assim, justifica-se pela complexidade hospitalar, um cenário de elevada evolução de custos, seja pela mudança do perfil demográfico e epidemiológico, como o envelhecimento da população brasileira e o crescente número de doenças crônicas, bem como pela crescente evolução tecnológica e seu incremento acelerado. Trata-se de uma pesquisa-ação com base no levantamento de resultados de pesquisas similares para análise da aplicação do modelo de custeio para organizações hospitalares, bem como a análise empírica das informações existentes em dois hospitais selecionados. Com base nos conceitos teóricos e empíricos da aplicação da metodologia de custo por absorção, gera elementos para melhor compreensão do problema para desenvolver o modelo de custeio. A avaliação dos resultados se constitui em importante instrumento de gestão dos hospitais e da Secretaria de Estado da Saúde, pois permite aos dirigentes maior segurança diante das dificuldades e desafios impostos nesse segmento, caso contrário há uma restrição ainda maior na gestão, no financiamento e operacionalização dos hospitais públicos.

Palavras-chave: Financiamento da saúde. Custos hospitalares. Planejamento. Governança pública.

ABSTRACT

BLANSKI, Márcia Beatriz Schneider. **Cost management used as public governance tool**: costing model for public hospital in the State of Paraná. 2014. 149f. Dissertation (Planning and Public Governance Master's Degree) – Planning and Public Governance Post-graduation Program. Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR (State of Paraná Federal Technological University). Curitiba, 2015.

Cost management brings about several benefits to any type of organization, such as the certainty that resources are well managed, but it is not much used by the public hospital sector, what is a paradox seeing that hospital management is complex and public health faces an under-financing situation. Based on the aforementioned facts, the present study aims at answering the following question: What is the contribution of costing models to public governance in the State of Paraná public hospitals? So, the study objective is to propose a costing management model addressed to improve health strategy control, transparency, budget and planning actions in public hospitals directly managed by the State of Paraná. Since the hospital sector is complex, our study is highly relevant as a helping tool to: investment decision-making processes, changes of healthcare profile, use of spare capacity and service improvement, among others. Considering the universal rights ensured by the Brazilian Federal Constitution, the country public health system needs to show maximum efficiency. In addition to hospital complexity, the sector increased costs are justified by the change of demographic and epidemiological profiles, Brazilian population aging, chronic disease growth, increased technological evolution and development. The research/action is based on the results of similar researches addressed to analyze the application of costing models addressed to hospital organization, as well as on the empiric analysis of data existing in two hospitals selected by the study. By applying the theoretical and empiric costing absorption methodology, our study provides elements to help understanding the problems involved in the costing model development. Result assessment is an important tool which permits Hospital and the State Health Department managers to deal with the sector challenges and difficulties more easily, since it helps lessen the restrictions imposed to public hospital management, financing and operation.

Key-words: Health financing. Hospital costs. Planning. Public governance.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - FASES DO CICLO POLÍTICO	40
FIGURA 2 - POPULAÇÃO BRASILEIRA EM RELAÇÃO AOS BENEFICIÁRIOS DO SUS E DA SAÚDE SUPLEMENTAR.....	47
FIGURA 3 - POPULAÇÃO PARANAENSE EM RELAÇÃO AOS BENEFICIÁRIOS DO SUS E DA SAÚDE SUPLEMENTAR.....	48
FIGURA 4 - COMPARAÇÃO ENTRE OS DOIS RAMOS DA CONTABILIDADE.....	62
FIGURA 5 - ESQUEMA BÁSICO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	66
FIGURA 6 - EXEMPLOS DE CENTROS DE CUSTOS PRODUTIVOS, AUXILIARES E ADMINISTRATIVOS EM HOSPITAL GERAL.....	68
FIGURA 7 - FASES PARA UTILIZAÇÃO DA METODOLOGIA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO PLENO	69
FIGURA 8 - FLUXO PROPOSITIVO PARA METODOLOGIA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO PLENO.....	81
FIGURA 9 - RESUMO DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS.....	82
FIGURA 10 - MAPA ESTRATÉGICO DA SESA.....	84
FIGURA 11 - HOSPITAIS ESTADUAIS - DISTRIBUIÇÃO GEOGRÁFICA.....	86
FIGURA 12 - ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA SUP.....	89
FIGURA 13 - ORGANOGRAMA HOSPITAL PORTE I.....	90

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - CARACTERÍSTICAS DE ÓRGÃOS, SERVIÇOS E AGENTES PÚBLICOS.....	28
QUADRO 2 - CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	29
QUADRO 3 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	32
QUADRO 4 - FASES DO CICLO POLÍTICO	39
QUADRO 5 - CENÁRIOS DA SAÚDE E IMPACTOS NO SISTEMA HOSPITALAR	55
QUADRO 6 - MARCO REGULATÓRIO SOBRE CUSTOS NOS SERVIÇOS PÚBLICOS	58
QUADRO 7 - PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS APLICÁVEIS À CONTABILIDADE DE CUSTOS ...	59
QUADRO 8 - TERMINOLOGIAS UTILIZADAS EM CUSTOS	62
QUADRO 9 - CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS	63
QUADRO 10 - CONCEITOS APLICADOS AO CUSTEIO ABC	72
QUADRO 11 - RESUMO DAS CARACTERÍSTICAS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO	73
QUADRO 12 - FASE DO PLANEJAMENTO DA PESQUISA-AÇÃO	78
QUADRO 13 - FASE DA CRIAÇÃO DO MAPA DE CUSTOS E RELATÓRIOS DE COLETA DE DADOS.....	80
QUADRO 14 - HOSPITAIS ESTADUAIS.....	85
QUADRO 15 - HOSPITAIS ESTADUAIS POR PORTE	90
QUADRO 16 - HT - DIVISÃO DOS LEITOS ATIVOS POR CLÍNICA.....	93
QUADRO 17 - HT - SERVIÇOS AMBULATORIAIS E SADT	93
QUADRO 18 - HT - INDICADORES ASSISTENCIAIS/MÉDIA MENSAL 2014.....	94
QUADRO 19 - HIWM - DIVISÃO DOS LEITOS ATIVOS POR CLÍNICA	96
QUADRO 20 - HIWM - SERVIÇOS AMBULATORIAIS E SADT	96
QUADRO 21 - HIWM - INDICADORES ASSISTENCIAIS/MÉDIA MENSAL 2014	97
QUADRO 22 - ESTRUTURAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS	101
QUADRO 23 - RELACIONAMENTO ENTRE OS CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS ...	102
QUADRO 24 - RELACIONAMENTO ENTRE OS CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS E AUXILIARES	103
QUADRO 25 - RELACIONAMENTO ENTRE OS CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS E PRODUTIVOS	104
QUADRO 26 - RELACIONAMENTO ENTRE OS CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES.....	105
QUADRO 27 - RELACIONAMENTO ENTRE OS CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES E ADMINISTRATIVOS.....	106

QUADRO 28 - RELACIONAMENTO ENTRE OS CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES E PRODUTIVOS	108
QUADRO 29 - CRITÉRIOS DE RATEIO DOS CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES E PRODUTIVOS	111
QUADRO 30 - CRITÉRIOS PARA O CÁLCULO DOS CUSTOS DIRETOS E RATEIO DE CUSTOS INDIRETOS.....	113
QUADRO 31 - ESTRUTURA DE CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS	114
QUADRO 32 - RELATÓRIO DE COLETA DO ALMOXARIFADO.....	117
QUADRO 33 - RELATÓRIO DE COLETA DA AMBULÂNCIA.....	118
QUADRO 34 - RELATÓRIO DE COLETA DA ENGENHARIA CLÍNICA.....	119
QUADRO 35 - RELATÓRIO DE COLETA DA FARMÁCIA	119
QUADRO 36 - RELATÓRIO DE COLETA DO LACTÁRIO.....	120
QUADRO 37 - EQUIVALÊNCIA POR TIPO DE MAMADEIRA.....	120
QUADRO 38 - RELATÓRIO DE COLETA DA LAVANDERIA	121
QUADRO 39 - RELATÓRIO DE COLETA DO RECURSOS HUMANOS.....	122
QUADRO 40 - RELATÓRIO DE COLETA DO MORGUE	122
QUADRO 41 - RELATÓRIO DE COLETA DA MANUTENÇÃO	123
QUADRO 42 - RELATÓRIO DE COLETA DO SAME	123
QUADRO 43 - RELATÓRIO DE COLETA DO SND – GERAL.....	124
QUADRO 44 - EQUIVALÊNCIA DE CUSTO POR TIPO DE REFEIÇÃO	124
QUADRO 45 - RELATÓRIO DE COLETA DO SND – COPAS	125
QUADRO 46 - EQUIVALÊNCIA DE CUSTO POR TIPO DE LIMPEZA	126
QUADRO 47 - MAPA DE CUSTOS - CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS.....	129
QUADRO 48 - MAPA DE CUSTOS - CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES.....	131
QUADRO 49 - MAPA DE CUSTOS – CENTROS DE CUSTOS PRODUTIVOS	133

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - DESPESA TOTAL COM SAÚDE POR ESFERA DE GOVERNO – APÓS A LC 141/2012.....	45
TABELA 2 - PERCENTUAL DE GASTOS DO SUS POR BLOCOS DE FINANCIAMENTO DA UNIÃO E PARANÁ EM 2014	48
TABELA 3 - VALOR TOTAL E MÉDIA ANUAL DE INTERNAÇÕES POR REGIÃO - 2014	49
TABELA 4 - VALOR MÉDIO ANUAL DE INTERNAÇÕES POR ESTADOS - 2014.....	49
TABELA 5 - DESPESA COM PESSOAL EM RELAÇÃO À DESPESA TOTAL DA SAÚDE - 2009-2013.....	50

LISTA DE SIGLAS

ABC	Activity-Based Costing
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
CONASS	Conselho Nacional de Secretários de Saúde
COREN	Conselho Regional de Enfermagem
DECIT	Departamento de Ciência e Tecnologia
EC	Emenda Constitucional
FAPs	Fundações de Amparo à Pesquisa
FUNPAR	Fundação da Universidade Federal do Paraná
HIV	Human Immunodeficiency Virus (vírus da imunodeficiência humana)
HT	Hospital do Trabalhador
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MAC	Média e Alta Complexidade
MS	Ministério da Saúde
NBCT	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NCIH	Núcleo de Controle de Infecção Hospitalar
NOAS	Norma Operacional de Assistência à Saúde
NPM	New Public Management
NUIAS	Núcleo de Informação e Análise da Situação
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONA	Organização Nacional de Acreditação
PA	Pronto-Atendimento
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PPGGP	Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública
PPSUS	Programa de Pesquisa para o Sistema Único de Saúde
PS	Pronto-Socorro

RCB	Receitas Correntes Brutas
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
RSB	Reforma Sanitária Brasileira
SADT	Serviços Auxiliares de Diagnose e Terapia
SAME	Serviço de Arquivo Médico
SAMU	Serviço de Atendimento Móvel de Urgência
SAREH	Serviço de Atendimento à Rede de Escolarização Hospitalar
SECOP	Serviço de Controle de Órteses e Próteses
SES	Secretarias Estaduais de Saúde
SESA	Secretaria Estadual de Saúde
SESMT	Serviço de Engenharia de Segurança e Medicina do Trabalho
SHP	Sistema Hospitalar Público
SIATE	Serviço Integrado de Atendimento ao Trauma em Emergência
SIG	Sistema de Informações Gerenciais
SIOPS	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde
SND	Serviço de Nutrição e Dietética
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUP	Superintendência de Unidades Hospitalares Próprias
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União
UCI	Unidade de Cuidados Intensivos
UCIN	Unidade de Cuidados Intensivos
UNIOESTE	Universidade Estadual do Oeste do Paraná
USI	Unidade de Tratamento Semi-Intensivo
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná
UTI	Unidade de Tratamento Intensivo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	18
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	23
1.3 OBJETIVOS	24
1.3.1 Objetivo Geral.....	24
1.3.2 Objetivos Específicos	24
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	25
1.5 PRESSUPOSTOS E RESULTADOS ESPERADOS	25
2 MARCO TEÓRICO-EMPÍRICO	27
2.1 ADMINISTRAÇÃO E GOVERNANÇA PÚBLICA	27
2.1.1 Administração Direta e Indireta	28
2.1.2 Princípios que Regem a Administração Pública	31
2.1.3 Governança Pública	32
2.2 O CONTROLE NA EXECUÇÃO DAS AÇÕES E SERVIÇOS	35
2.3 POLÍTICAS PÚBLICAS	37
2.4 O DIREITO À SAÚDE NO BRASIL	41
2.5 O FINANCIAMENTO DA SAÚDE NO FEDERALISMO BRASILEIRO	43
2.6 A ORGANIZAÇÃO DO SUS E O SISTEMA HOSPITALAR	51
2.7 A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA HOSPITALAR PÚBLICO PARA O BRASIL.....	54
2.8 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	57
2.9 TERMINOLOGIA E MÉTODOS DE CUSTEIO APLICADOS	60
2.9.1 Terminologia Aplicada a Custos	61
2.9.2 Metodologias de Custeio	66
2.9.2.1 Custeio por absorção.....	67
2.9.2.2 Custeio direto ou variável	70
2.9.2.3 Custeio baseado em atividades.....	71
2.9.2.4 Consolidações teóricas.....	73
3 METODOLOGIA	75

3.1	PROCEDIMENTOS, CRITÉRIOS E DELIMITAÇÕES	75
3.2	PLANEJAMENTO DA PESQUISA	77
3.3	DEFINIÇÃO DA METODOLOGIA E DO TRATAMENTO DOS DADOS.....	79
3.4	VISÃO GRÁFICA DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS.....	81
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	83
4.1	IDENTIFICAÇÃO DO SISTEMA HOSPITALAR PÚBLICO ESTADUAL.....	83
4.2	MÉTODOS DE CUSTEIO NO SISTEMA HOSPITALAR PÚBLICO ESTADUAL.....	86
4.3	CARACTERÍSTICAS DAS ORGANIZAÇÕES OBJETO DA PESQUISA/MODELO.....	89
4.3.1	Hospital do Trabalhador	91
4.3.1.1	Características assistenciais	92
4.3.2	Hospital Infantil Waldemar Monastier	95
4.3.2.1	Características assistenciais	95
4.4	REPRESENTAÇÃO DAS ÁREAS ORGANIZACIONAIS NO GRUPO DE PESQUISA	98
4.5	DEFINIÇÃO DA ESTRUTURA DE CENTROS DE CUSTOS.....	98
4.6	DEFINIÇÃO DE RELACIONAMENTO ENTRE OS CENTROS DE CUSTOS	101
4.7	DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE RATEIO	109
4.8	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	112
4.9	RELATÓRIOS DE COLETA.....	115
4.9.1	Coleta Almoxarifado	115
4.9.2	Coleta Ambulância	118
4.9.3	Coleta Engenharia Clínica.....	118
4.9.4	Coleta Farmácia	119
4.9.5	Coleta Lactário	120
4.9.6	Coleta Lavanderia	121
4.9.7	Coleta Recursos Humanos.....	121
4.9.8	Coleta Morgue.....	122
4.9.9	Coleta Manutenção	123

4.9.10 Coleta Same.....	123
4.9.11 Coleta SND – Geral.....	124
4.9.12 Coleta SND – Copas	125
4.9.13 Higienização	125
4.10 CENTROS DE CUSTOS COM CRITÉRIOS DE RATEIO POR PERCENTUAL DEFINIDO SIMPLES (RATEIO FIXO).....	126
4.11 MAPA DE CUSTOS	126
5 CONCLUSÕES	135
REFERÊNCIAS	139
APÊNDICE - QUESTIONÁRIO	147

1 INTRODUÇÃO

O estudo que se apresenta envolve um grande desafio da saúde pública no Brasil: o financiamento da saúde frente a um Sistema Único de Saúde (SUS) com direitos universais e abrangentes e os custos a ele inerentes.

A mudança no perfil epidemiológico e demográfico da população, bem como a alavancagem tecnológica na saúde, impulsionam cada vez mais o aumento de custos, dentro de um sistema cujo subfinanciamento tem sido apontado como causa principal da falta de oferta de serviços com qualidade à população.

Dessa forma, as políticas de financiamento da saúde no federalismo brasileiro apresentam-se como mais uma problemática ao tema, pois observa-se uma curva decrescente nos gastos com ações e serviços de saúde do governo federal e uma oneração na participação dos estados e municípios.

Nesse contexto encontram-se os hospitais, organizações públicas ou privadas que, pela natureza dos serviços prestados, se tornam instituições complexas, com custos cada vez mais crescentes e que deveriam ser a última porta de entrada num sistema de saúde que tem a hierarquização como um dos seus princípios basilares, cuja atenção primária seria o eixo orientador. Na prática não funciona assim, pois se verifica que as causas primárias das doenças da população ainda não recebem a atenção necessária em vários municípios e regiões do país, impulsionando as soluções para o hospitalocentrismo.

Diante desse cenário, verifica-se a necessidade de se aprofundar e contribuir para as práticas de gestão dos equipamentos hospitalares de saúde, tendo em vista que a análise e a proposição de políticas públicas para uma gestão com informações mais estruturadas para tomada de decisão são objetivos necessários, com impactos positivos para o cidadão. Um sistema único de saúde traz uma importante contribuição do governo para a sociedade, mas é um importante desafio ter uma gestão melhorada continuamente para lidar com o crescimento da demanda de serviços associado à restrição de recursos.

Este estudo do desenvolvimento de um modelo de custeio para a gestão de custos em hospitais públicos administrados diretamente pelo Estado do Paraná busca contribuir como proposta de aprimoramento para o controle, transparência, orçamentação e planejamento das ações estratégicas de saúde para o Estado. Sendo assim, a perspectiva da pesquisa é que o modelo de custeio proposto possa ser utilizado como instrumento de governança pública e contribuir para tornar as organizações hospitalares públicas mais responsivas para o cidadão e para a sociedade.

A metodologia de pesquisa aplicada é concernente à abordagem qualitativa por meio da natureza de pesquisa aplicada, na qual os conhecimentos adquiridos são utilizados para a aplicação prática e dirigidos para a solução dos problemas específicos, de acordo com as verdades e interesses locais, utilizando-se como procedimento a pesquisa-ação, com a participação planejada do pesquisador na situação problemática a ser investigada.

No caso deste estudo, busca-se o desenvolvimento e a aplicação de um modelo de custeio para os hospitais públicos do Estado do Paraná, partindo-se dos conceitos teóricos de custos para compreensão dos casos aplicados e geração de elementos para uma melhor compreensão do problema, por isso se trata de um estudo exploratório.

O estudo adere à linha de pesquisa de Políticas Públicas e Desenvolvimento, do Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGGP) da UTFPR, haja vista a importância de proposição de políticas públicas para uma gestão mais eficiente, tornando o estudo relevante não apenas para apontar a falta de recursos para um sistema de saúde com princípios tão abrangentes, mas como forma de contribuir com soluções para a sua eficiência, beneficiando, assim, a sociedade.

1.1 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

Dentre os desafios enfrentados pelos hospitais públicos brasileiros, pode-se verificar que a gestão hospitalar apresenta um cenário de considerável evolução dos custos, tal seja pela mudança do perfil demográfico e epidemiológico, pelo

envelhecimento da população brasileira e pelo crescente número de doenças crônicas, bem como pela crescente evolução tecnológica e seu incremento acelerado.

A gestão de custos aplicada às instituições de saúde compreende uma série de benefícios que extrapolam os aspectos contábeis e tributários, proporcionando aos gestores envolvidos a segurança na gestão dos recursos utilizados na consecução das atividades operacionais e a análise de resultados, tornando-se ferramenta indispensável para fazer frente à tomada de decisão sobre investimentos, alterações de perfil de atendimento, utilização de capacidade ociosa, ampliações de serviços, entre outros (MATTOS, 2005).

A experiência acumulada na gestão do SUS nas últimas duas décadas proporcionou observações de evidências empíricas dos rumos do seu desenvolvimento e conseqüentes reflexões, que compelem gestores e usuários para um debate de sua conjuntura como política pública de saúde para consolidar seus princípios basilares: universalidade, integralidade, participação, descentralização e equidade (FRUTUOSO, 2012).

Seguramente, muitos dos problemas que atormentam o usuário do SUS podem ser equacionados mediante boas práticas de gestão. No entanto, para o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (CONASS), é no subfinanciamento que está o ponto frágil do sistema público de saúde e que mais impossibilita os gestores municipais e estaduais de organizarem a oferta de serviços com qualidade (CONASS, 2011).

O subfinanciamento da saúde pública é bem conhecido pelos distintos atores sociais e grupos de interesse direta ou indiretamente envolvidos no processo de construção do SUS como fator impeditivo do cumprimento dos preceitos constitucionais de acesso universal e atendimento integral (CONASS, 2011), mas a desregulamentação, a não observância constitucional, o desinteresse político para com a saúde, a “desresponsabilização solidária” dos entes envolvidos (profissionais, usuários e gestores) e a deterioração do financiamento do SUS ainda persistem nos governos.

Essa visão é corroborada na análise histórica realizada por Silva e Rotta (2012), na qual afirmam que o contexto atual do subfinanciamento do SUS parece

não ter ruptura com a escassez demonstrada no passado frente à grande demanda de responsabilidades previstas na constituição, prevalecendo os impasses de “desregulamentação, jogo de interesse político, falta de governança e irregularidades dos aportes financeiros à saúde”.

A regulamentação da Emenda Constitucional n.º 29, por meio da Lei n.º 141/2012, cujo projeto de lei tramitou por 12 anos na Câmara dos Deputados até ser aprovado pelo Senado em janeiro de 2012, definiu que estados e municípios deveriam destinar 12% e 15%, respectivamente, de suas receitas com saúde, mas foi incapaz de definir 10% das receitas correntes brutas (RCB) da União para o mesmo fim, frustrando a expectativa de milhões de brasileiros.

Sem alternativa, várias entidades, entre elas o CONASS, criaram o Movimento Nacional em Defesa da Saúde Pública (Saúde + 10), com o objetivo de coletar 1,4 milhão de assinaturas (1% dos eleitores do país, no mínimo, em cinco estados) para dar a entrada no Congresso Nacional de um Projeto de Lei de Iniciativa Popular que estabeleça essa obrigação.

Observa-se a importância deste movimento de garantia de um percentual mínimo das receitas brutas da União para a saúde, assim como estabelecido para os estados e municípios, devido à análise histórica do decréscimo de gastos públicos com saúde da esfera federal e o baixo comprometimento do PIB com saúde.

Na análise realizada por Frutuoso (2012), segundo dados da Organização Mundial da Saúde (OMS), o gasto com saúde no Brasil representa 8,4% do PIB, e desse percentual apenas 43% é gasto público, considerado um dos mais baixos do mundo, para um sistema de saúde tão abrangente.

Esses dados comprovam que, desde a criação do Sistema Único de Saúde, há 21 anos, o Brasil vive um “paradoxo”, pois se trata de sistema gratuito e aberto a todos, mas que tem menos dinheiro do que a iniciativa privada tem para atender a menos usuários.

Segundo a Organização Mundial da Saúde (OMS), em nenhum outro país é assim, e a despesa estatal brasileira é um terço menor do que a média mundial.

Diante dessa realidade, se reconhece a importância dos resultados esperados deste estudo para o cidadão, para a academia e para o governo.

Registre-se que, especialmente para o meio acadêmico, a justificativa encontra respaldo pelo fato de que existem poucos estudos sobre a temática, haja vista sua complexidade e importância para a governança aplicável à gestão da saúde na administração pública.

Corroborando com esta análise a pesquisa de Lopes (2013) sobre os principais sistemas de custos utilizados em instituições de saúde, na qual constata que a gestão de custos é amplamente valorizada nas organizações privadas, porém não é tratada com a mesma importância nas instituições públicas.

A análise e a proposição de políticas públicas para uma gestão com informações mais estruturadas para tomada de decisão são objetivos necessários para a melhor gestão, com impactos positivos para o cidadão e para o governo: a decisão de se ter um sistema único de saúde traz uma importante contribuição do governo para sociedade, mas é um importante desafio ter uma gestão melhorada continuamente para lidar com o crescimento da demanda de serviços associado à restrição de recursos.

A proposta de pesquisa objeto deste estudo desenvolve-se de forma aderente ao Programa de Pesquisa para o Sistema Único de Saúde: Gestão Compartilhada em Saúde (PPSUS), edição 2011.

O objetivo geral do PPSUS é apoiar financeiramente o desenvolvimento de pesquisas que visem contribuir para a resolução dos problemas prioritários de saúde da população brasileira e para o fortalecimento da gestão do Sistema Único de Saúde e envolve parcerias no âmbito federal e estadual. No âmbito federal, participam o Ministério da Saúde, por meio do Departamento de Ciência e Tecnologia (Decit), que é o coordenador nacional do programa, e o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), que é a instituição responsável pelo gerenciamento técnico-administrativo do PPSUS em âmbito nacional. Na esfera estadual, estão envolvidas as Fundações de Amparo à Pesquisa (FAPs) e as Secretarias Estaduais de Saúde (SES).

A Chamada Pública de Projetos n.º 4/2012 contemplou as linhas temáticas selecionadas como prioritárias pela Secretaria de Estado da Saúde do Paraná, com base nos temas prioritários de pesquisa Quali-SUS Rede, nos quais se enquadrou no

tema do financiamento da saúde a temática do sistema de apuração e gestão de custos dos hospitais próprios da Secretaria de Estado da Saúde do Paraná.

Institucionalmente, o projeto do PPSUS envolve a cooperação entre três instituições: a Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), com o Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (Mestrado Profissional) e o Programa de Pós-graduação em Tecnologia (Mestrado e Doutorado); a Secretaria da Saúde do Estado do Paraná (SESA-PR); e a Universidade Estadual do Oeste Paranaense - UNIOESTE (Doutorado em Desenvolvimento Regional e Agronegócios).

O projeto se enquadra no planejamento estratégico da SESA, nas perspectivas de gestão e financiamento, mais especificamente nos objetivos que visam a qualificação, otimização e racionalização dos recursos orçamentários e financeiros.

Dentre os 19 hospitais administrados diretamente pelo Estado e distribuídos nas 22 regiões de saúde, foram escolhidos pela SESA dois hospitais que fazem parte das redes de atendimento prioritárias de atenção à saúde, estabelecidas no mapa estratégico, a Rede Mãe Paranaense e a Rede de Urgência e Emergência. Os hospitais estão localizados em Curitiba e região metropolitana, um deles com perfil de atendimento geral e outro com perfil de atendimento especializado, denominados respectivamente de Hospital do Trabalhador e Hospital Infantil Waldemar Monastier¹.

Diante desse contexto, tornam-se relevantes os estudos relacionados aos problemas do financiamento do SUS não apenas para apontar a falta de recursos para um sistema de saúde com princípios tão abrangentes, como a integralidade, a universalidade e a gratuidade, mas como forma de contribuir com soluções para o seu gerenciamento e eficiência, bem como para a garantia de maior “rentabilidade” social, uma vez que a sociedade será a maior beneficiada.

Mais e finalmente, justifica-se ainda este estudo na forma de pesquisa, conforme mostrado no capítulo da metodologia, pelo fato de a autora ser gestora pública estadual (portanto, inserida no núcleo do problema), cujas ações resultantes do processo decisório acerca da gestão dos custos hospitalares próprios do Estado do Paraná, vinculados à Secretaria de Estado da Saúde, contribuem para modificar o meio e o processo de governança e resultados.

¹ Mais detalhes sobre o projeto, a escolha dos hospitais e as características metodológicas estão descritos no capítulo 3.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Conforme contextualização inicial, evidencia-se o paradoxo existente no sistema de saúde público do país, que é gratuito e direito de todo cidadão, diante dos problemas de subfinanciamento da saúde pública, fato que, aliás, é reiteradamente evidenciado pelo senso comum.

Nessa direção, Bonacim e Araujo (2010), na pesquisa sobre gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos, relatam a importância da gestão de custos nas instituições que, por serem hospitais-escola, têm como pré-requisito a vanguarda e inovação nas pesquisas em diversas áreas, o que pode impactar num maior custo das atividades.

Martins (2012), no desenvolvimento de modelo de resultados em serviços hospitalares, com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços, verifica a possibilidade de identificar oportunidades de melhoria no processo, com maior eficiência e eficácia, e melhor aproveitamento do tempo e melhoria da qualidade.

Raimundini *et al.* (2006), ao analisarem a aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos, concluíram que os hospitais pesquisados não utilizam ferramentas de gestão financeira e que a implantação desse sistema exige que os hospitais públicos tenham infraestrutura adequada e mão de obra especializada, atualmente não disponível.

Os mesmos autores, em 2009, realizaram um comparativo da aplicabilidade de metodologia de custeio em hospitais públicos e privados e chegaram à conclusão de que a tabela SUS aplicada aos hospitais públicos cobre os custos do hospital, no entanto há subsídios do Estado para pagamento de folha de pagamento e outras despesas. Já em um hospital privado, que não há subsídio do Estado, a tabela SUS não cobre os custos dos procedimentos.

Considerando que os hospitais públicos de administração direta ou indireta apresentam uma faixa de custos importante no Sistema Único de Saúde, além de apresentarem uma complexidade maior dentro do sistema, aliada à necessidade de tecnologia e recursos humanos cada vez mais especializados, são inúmeros os desafios que se apresentam para a manutenção desses

equipamentos públicos com recursos cada vez mais insuficientes para atender à demanda da saúde da população.

Com base no exposto, revela-se a importância da relação entre o financiamento da saúde e a utilização de instrumentos gerenciais adequados à boa administração dos recursos utilizados nas atividades hospitalares.

Sendo assim, este estudo move-se pela inquietude na busca de propostas para a boa governança dos recursos públicos, sendo a seguinte questão de pesquisa que norteará o trabalho: **Qual a contribuição de um modelo de custeio para a governança pública nas unidades hospitalares próprias do Estado do Paraná?**

1.3 OBJETIVOS

Busca-se melhor compreensão do tema deste estudo com a apresentação dos objetivos da pesquisa.

1.3.1 Objetivo Geral

Propor um modelo de custeio para a gestão de custos aplicados em hospitais públicos administrados diretamente pelo Estado do Paraná.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

1. Caracterizar os métodos de custeio à luz das particularidades do Sistema Hospitalar Público (SHP).
2. Definir a metodologia para proposição do modelo.
3. Identificar os limites e potencialidades do modelo proposto para o SHP no Paraná.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Pretende-se, com este estudo, propor um modelo de custeio para a gestão de custos aplicados em hospitais públicos administrados diretamente pelo Estado do Paraná.

Para tanto, dentre os hospitais estaduais administrados diretamente, identificou-se, por intermédio da Secretaria Estadual de Saúde, órgão gestor e regulador das ações de saúde do Estado, dois hospitais com melhor adequação para o desenvolvimento da pesquisa, considerando sua importância para o sistema estadual bem como as condições técnico-administrativas para o desenvolvimento do estudo.

Opta-se pela delimitação em dois hospitais para fazer frente ao objetivo da pesquisa, não necessariamente com o mesmo perfil de atendimento e da mesma forma não objetivando conclusões comparativas, mas tendo em vista a ampliação da análise de fatores de potencialidade e limitações no desenvolvimento e aplicação do modelo proposto.

Considera-se que a cultura organizacional interfere no modo de trabalho de qualquer organização pública ou privada e pode se tornar um facilitador ou empecilho para a implantação de novas tecnologias, porém, tendo em vista a delimitação arquitetada para o estudo, não será abordado neste trabalho o estudo da cultura organizacional pública.

1.5 PRESSUPOSTOS E RESULTADOS ESPERADOS

Inicialmente, parte-se do pressuposto geral de que boas práticas gerenciais podem contribuir para a melhor utilização dos recursos públicos, e do pressuposto específico de que os hospitais públicos paranaenses são carentes de ferramentas de custo e custeio aplicáveis à gestão de recursos e processos.

Dessa forma, a proposição de um modelo de custeio para aplicação nos hospitais da administração direta do Estado do Paraná se dá com base na

interação das pessoas, tarefas e procedimentos para o tema proposto, ampliando o conhecimento sobre o assunto, que será enriquecido com as ações em torno das quais se desenrola a pesquisa.

Busca-se, na concretização do estudo, ampliar a discussão do tema de gestão de custos hospitalares, instigando uma ação concreta resultante da interação entre o embasamento teórico e a prática vivenciada nesses dois ambientes hospitalares.

Pretende-se, além da sensibilização da importância do tema de gestão de custos em hospitais públicos, proporcionar aos gestores hospitalares, bem como aos demais gestores do Estado, maiores subsídios para a sua efetiva implantação como instrumento de governança pública.

Para atender aos propósitos deste trabalho, ele está organizado em 5 capítulos, incluindo esta introdução. O próximo capítulo trata da discussão teórica sobre política e governança pública na área da saúde e a gestão de custeio aplicada a essa área como forma de otimizar os recursos existentes para essa demanda pública. O terceiro capítulo discorre sobre a metodologia e o quarto capítulo apresenta os resultados e a proposição do modelo com a pesquisa realizada em dois hospitais públicos, com o intuito de verificar os seus limites e as potencialidades. Por fim, o último capítulo trata das conclusões finais e da proposição de novos estudos para a continuidade dessa linha de pesquisa.

2 MARCO TEÓRICO-EMPÍRICO

O marco teórico-empírico busca fornecer a delimitação das fronteiras definidas para este estudo, apresentando o estado da arte, o que contribui para a análise e compreensibilidade dos resultados e conclusões. Tem como ponto de partida a compreensão da administração e governança pública como seção inaugural.

2.1 ADMINISTRAÇÃO E GOVERNANÇA PÚBLICA

Para Drucker (2001), a administração vai além do conhecimento, ela envolve a arte liberal que sofre influências das habilidades pessoais de outros fundamentos, como a psicologia, a ética, a filosofia, dentre outras ciências, pois os administradores exprimem a sua arte na prática e na aplicação de suas habilidades pessoais.

A administração interpreta objetivos e transforma-os em ação organizacional, por intermédio do planejamento, da organização, da direção e do controle (MATIAS-PEREIRA, 2012).

Logo, conclui-se que a administração não é uma ciência exata, ela é influenciada pela ação e vontade humana. Sendo assim, o que diferencia a administração particular da pública?

Para Di Pietro (2011, p.50), no sentido objetivo, a administração pública abrange uma atividade funcional do Estado, por meio de pessoas jurídicas, órgãos e agentes que são incumbidos de atender às necessidades coletivas e subordinadas ao ordenamento jurídico vigente; e, no sentido subjetivo, refere-se à função administrativa exercida pelos entes, sejam pessoas jurídicas, órgãos ou agentes públicos.

Meirelles (1994) corrobora com este conceito quando afirma que, no sentido formal, a administração pública consiste na instituição dos órgãos pelo governo para consecução dos seus objetivos, e no sentido material, é a operação sistemática, legal e técnica dos serviços assumidos em prol da coletividade.

Por essa análise, tem-se que a administração pública é incumbida de atender às necessidades da coletividade com base na legalidade, por intermédio dos serviços públicos realizados pelos seus agentes em seus devidos órgãos.

Para melhor entendimento, o Quadro 1 busca sintetizar as definições de órgãos, serviços públicos e agentes públicos com base na análise de Di Pietro (2011), Meirelles (1994) e Bobbio (2007), juntamente com os preceitos constitucionais (BRASIL, 1988).

ÓRGÃOS	Instituídos por lei para o desempenho das funções estatais. Não se trata de uma pessoa jurídica. Sua vontade é imputada à respectiva pessoa jurídica a que pertence. Fazem parte da estrutura da administração direta ou indireta da União, Estados e Municípios.
SERVIÇOS PÚBLICOS	Toda atividade que é exercida pela administração pública para a coletividade. Regime jurídico predominantemente público. Podem ser realizados por pessoas jurídicas de direito público ou privado de forma direta (administração direta) ou indireta (administração indireta). São de competência do Estado, diretamente ou por meio de concessões e permissões.
AGENTES PÚBLICOS	Todas as pessoas físicas que prestam serviços ao Estado e às entidades da administração indireta, inclusive as de direito privado.
SERVIDORES PÚBLICOS	Todas as pessoas físicas que prestam serviços ao Estado e às entidades da administração indireta, com vínculo empregatício. Exclui os que prestam serviços às entidades com personalidade jurídica de direito privado.

Quadro 1 - Características de Órgãos, Serviços e Agentes Públicos

Fonte: Elaborado pela autora com base na análise de Di Pietro (2011), Meirelles (1994), Bobbio (2007), Constituição Federal (1988) e Decreto-Lei n.º 200 (1967).

Como fica patente no Quadro 1, a organização da execução dos serviços públicos compreende os órgãos da administração direta e os da administração indireta e, por isso, para melhor entendimento, passa-se a descrever a forma de atuação nessas duas modalidades de execução dos serviços públicos.

2.1.1 Administração Direta e Indireta

Por meio da leitura do Decreto-Lei n.º 200/1967, em seu art. 4.º, pode-se entender a administração pública direta como a atuação do governo diretamente por meio dos seus órgãos (BRASIL, 1967). Os órgãos atuam nos quadros vinculados a

cada uma das esferas de governo, como, por exemplo, os ministérios, ligados à Presidência da República na esfera federal; as secretarias estaduais, ligadas ao governador de cada Estado-membro; e as secretarias municipais, ligadas à esfera municipal de poder.

A administração indireta, definida por Kohama (2010, p.15), é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada. O autor complementa que essa forma de exercício da administração pública tem a finalidade de proporcionar ao Estado a satisfação de seus fins administrativos (é o meio pelo qual o Estado se materializa aos administrados).

O Decreto-Lei n.º 200/1967 também explicita que a administração indireta é composta por autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações (BRASIL, 1967), com características próprias na sua forma de atuação. Essas características que as diferenciam são apresentadas no Quadro 2.

AUTARQUIAS	Autonomia de gestão. Gestão administrativa e financeira descentralizada. Patrimônio e receita próprios. Personalidade jurídica de direito público.
EMPRESAS PÚBLICAS	Consideradas paraestatais. Personalidade jurídica de direito privado. Criação determinada por lei. Patrimônio e capital exclusivamente governamental.
SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA	Consideradas paraestatais. Personalidade jurídica de direito privado, sob a forma de sociedade anônima. Criação determinada por lei. Patrimônio próprio e governamental.
FUNDAÇÕES PÚBLICAS	Consideradas paraestatais. Personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos. Autonomia administrativa. Criação determinada por lei. Patrimônio próprio. Custeio governamental e outras fontes.

Quadro 2 - Características das Entidades da Administração Indireta

Fonte: Elaborado pela autora com base no Decreto-Lei n.º 200/1967.

Conforme o art. 75 do Decreto-Lei n.º 200 (BRASIL, 1967), redação dada pelo Decreto-Lei n.º 900 (BRASIL, 1969), os órgãos da administração federal prestarão ao Tribunal de Contas, ou as suas delegações, os informes relativos a administração dos

créditos orçamentários, e facilitarão a realização das inspeções de controle externo dos órgãos da administração financeira, contabilidade e auditorias.

O terceiro setor também realiza parcerias com o Estado em ações e serviços sociais relevantes como a saúde, não existindo, em relação a ele, uma única definição.

Assim, Di Pietro (2008, p.253) define o terceiro setor como “um conjunto de entidades da sociedade civil de fins públicos e não lucrativos”. Para Bandeira de Melo (2011, p.225), “são entidades que não são estatais e também não estão predispostas a objetivos mercantis, predispondo-se, ao menos formalmente, à realização de objetivos socialmente valiosos e economicamente desinteressados”.

Já Modesto (1998) resume o conceito do terceiro setor como pessoas privadas de fins públicos, sem finalidade lucrativa, constituídas voluntariamente por particulares, auxiliares do Estado na persecução de atividade de conteúdo social relevante.

Não obstante, todas as definições apontam para uma divisão entre a organização do Estado, o mercado e a sociedade civil, chamados de primeiro, segundo e terceiro setor, respectivamente. No terceiro setor, estão situadas as organizações privadas, sem fins lucrativos e sem vínculos diretos com o primeiro setor (representado pelo Estado) e o segundo setor (representado por empresas privadas com fins lucrativos).

As instituições do terceiro setor são regidas pelo Código Civil (Lei n.º 10.406/2002, com as introduções trazidas pelas Leis n.º 10.825/2003 e n.º 11.127/2005) e juridicamente constituídas sob a forma de associações ou fundações, pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos (BRASIL, 2002, 2003, 2005).

As parcerias das instituições do terceiro setor com o poder público, podem ser realizadas por meio de contrato, convênio (ou fomento), termo de parceria e contrato de gestão (DI PETRO, 2008, p.231, 266 e 272).

Segundo Mânica (2010, p.175-178), em conformidade com os preceitos constitucionais, é possível a participação do setor privado no SUS, tanto na forma de transferência de gestão ou *gerência*, quanto à contratação de atividades tanto internas quanto externas da unidade de saúde. Para tanto, conforme o artigo 199

da Constituição Federal, é dada preferência para as entidades filantrópicas ou para as entidades sem fins lucrativos.

Registre-se que, nos casos de delegação de atividades a terceiros pelo Estado, este tem a obrigação de controlar e regular o que será exercido (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.55), conforme também se observa do artigo 74 da Constituição Federal, sendo esta responsabilidade do Estado, por meio do controle interno, que tem como uma das suas finalidades comprovar a legalidade e avaliar resultados da aplicação de recursos por entidades de direito privado (BRASIL, 1988).

De outro modo, as ações e serviços de saúde executados diretamente pelos órgãos do governo ou indiretamente das mais variadas formas descritas anteriormente, que devem ser reguladas e controladas pelo Estado, se baseiam em princípios que foram constitucionalmente consagrados, como se observa a seguir.

2.1.2 Princípios que Regem a Administração Pública

Delgado (2009, p.18) define princípios como “proposições gerais inferidas da cultura e ordenamentos jurídicos que conformam a criação, revelação, interpretação e aplicação do Direito”.

A administração pública brasileira é regida pelo Direito Público e pelos seus princípios consagrados na Constituição Federal de 1988, no art. 37, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. A Emenda Constitucional n.º 19/1998 acrescentou o princípio da eficiência (BRASIL, 1988, 1998). É demonstrado no Quadro 3 como se apresentam esses princípios, conforme análises de Meirelles (1999, p.82), Di Pietro (2005, p.71) e Moraes (1999, p.294) e pela Constituição Federal.

LEGALIDADE	O administrador público está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, deles não podendo se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal.
IMPESSOALIDADE	A atividade pública deve ser destinada, indistintamente, a todos os cidadãos. Esse princípio estaria ligado ao da finalidade pública, o que significa que a administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento.
MORALIDADE	Haverá ofensa ao princípio da moralidade administrativa sempre que, em matéria administrativa, se verificar que o comportamento da administração ou do administrado, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e a ideia comum de honestidade.
PUBLICIDADE	A obrigação da clareza dos atos da administração e sua acessibilidade, visibilidade e entendimento pela sociedade.
EFICIÊNCIA	Prima pela melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a se evitarem desperdícios e garantir uma maior rentabilidade social.

Quadro 3 - Princípios Constitucionais da Administração Pública

Fonte: Elaborado pela autora com base em Meirelles (1999, p.82), Di Pietro (2005, p.71), Moraes (1999, p.294) e a Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A administração pública e os seus serviços decorrem das funções constitucionais e legais do poder público, regidos por esses cinco princípios básicos, na administração direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, qualquer órgão ou agente em função administrativa, em qualquer um dos poderes, deve observar esses princípios.

Já explicitadas as formas de execução das ações e serviços de saúde, baseadas nos princípios que regem a administração pública, cuja observância é fundamental para a garantia do direito à saúde promulgado pela Constituição Brasileira, faz-se agora uma abordagem sobre a governança pública partindo do pressuposto da sua concepção na esfera corporativa e da utilização do modelo no setor público, como forma de prestar serviços de qualidade ao cidadão.

2.1.3 Governança Pública

Ao longo do século XX, com a integração da economia ao novo cenário de dinamismos do comércio internacional, que proporcionou um ritmo de crescimento acentuado nas atividades das organizações, estas passaram a gerar uma readequação estrutural com relação ao controle, promovendo uma distinta separação entre a propriedade e a gestão empresarial, superando, assim, o “conflito de agência” (IBGC, 2014).

Essa questão da separação entre o principal (propriedade) e o agente (gestão empresarial) é considerada uma das principais teorias de finanças e a abordagem mais relevante para a governança corporativa, conforme Matias-Pereira (2010, p.17).

Observa-se que existem duas partes na teoria da agência, na qual uma ou mais pessoas (denominada de principal) contratam outra pessoa (denominada agente) para a realização das ações em benefício do principal, o que pode ocasionar interesses conflitantes, conforme se observa na definição de Carvalho (2002, p.19).

O problema de agência (ou problema agente-principal) aparece quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente (referido como *moral hazard* ou oportunismo).

A teoria do agente teve sua origem por intermédio dos estudos de Jensen e Meckling publicados em 1976, focados em empresas norte-americanas e britânicas, na verificação de que os executivos e conselheiros contratados pelos acionistas tenderiam a agir em seu próprio benefício, maximizando seus interesses, como altos salários, estabilidade e poder, deixando de lado os interesses da empresa, dos acionistas e das demais partes interessadas (*stakeholders*). Como forma de minimizar esses problemas, surge a proposta de uma série de medidas que visam o monitoramento e controle, bem como ampla divulgação de informações, sendo essas práticas designadas como governança corporativa (IBGC, 2014).

Empiricamente, verificou-se essa situação em função de diversos escândalos corporativos no cenário mundial, como, por exemplo, os problemas de fraude contábil na Enron em 2001, basicamente em função da prevalência de empresas de capital aberto, cuja obrigatoriedade de prestação de contas dos resultados e ações da gestão se faz mais presente, fortalecendo a governança corporativa nos últimos 10 anos.

Dessa forma, a governança emergiu no mundo corporativo, com a abertura de capitais de grandes empresas e com três diretrizes nascentes: transparência,

equidade e prestação de contas (*accountability*), sendo incluído posteriormente o princípio da responsabilidade corporativa (IBGC, 2014).

No setor público, a governança surgiu na toada da nova gestão pública, ou a *New Public Management* (NPM), que, conforme Matias-Pereira (2010, p.118), apresenta características que transformam as organizações públicas mais responsivas para o cidadão:

[...] contextualizar o cidadão como um cliente em foco; dar o sentido claro da missão da organização pública; delegar autoridades; substituir normas por incentivos; elaborar orçamento baseado em resultados; expor operações do governo à concorrência; procurar soluções de mercado e não apenas administrativas; e medir o sucesso do governo pelo cidadão.

Essas características vêm ao encontro do surgimento do Estado inteligente-mediador-redutor na primeira década do século XXI, com novas concepções, dentre elas a de um Estado de serviço, produtor do bem público, para um ente que serve de garantia à produção do bem público; Estado ativo, provedor solitário do bem público, para um ente mediador e estimulador, que aciona e coordena outros entes a produzir com ele; Estado gestor em um Estado cooperativo, que produz o bem público em parceria com outros atores, especialmente com o setor privado e o terceiro setor, com o propósito de mobilizar seus recursos e ativar as forças da sociedade civil (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Diante desse cenário, voltado para a otimização dos resultados da administração pública, resultados estes que podem ser obtidos com ações governamentais mais eficazes, sobressai-se o conceito de *accountability*, que se traduz num conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os agentes a prestar contas de seus atos de forma transparente, para que a sociedade possa acompanhar resultados das ações governamentais e, com isso, exercer o controle.

Em função da necessidade de aprimoramento das diferentes formas de controle na administração pública, aprofunda-se o tema por intermédio da sua conceituação e explicitação das diferentes formas de aplicabilidade.

2.2 O CONTROLE NA EXECUÇÃO DAS AÇÕES E SERVIÇOS

O controle na administração pública funciona como mecanismo de atenção, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre o outro. Essa visão de controle na administração pública é ampliada na concepção de Mileski (2003), dada a observação de que o controle é corolário do Estado Democrático de Direito, ou seja, não haveria a hipótese de não existir o controle em defesa do direito coletivo, pois, “na administração pública, o controle é corolário do Estado Democrático de Direito, obstando o abuso de poder por parte da autoridade administrativa, fazendo com que esta pautar a sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante uma fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva”.

Matias-Pereira (2010, p.167) corrobora com essa afirmação da necessidade do controle em prol do direito coletivo quando declara que “as deficiências no controle causam prejuízos acentuados para a sociedade, impactando de forma negativa na eficiência, eficácia e efetividade da organização”.

Em relação ao órgão controlador, o controle pode ser interno ou externo. Na concepção de Lima (2008), o controle é interno quando o agente controlador integra a própria administração pública objeto do controle. O controle externo brasileiro é representado pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas.

O controle interno, introduzido na toada da reforma administrativa formalizada pelo Decreto-Lei n.º 200/1967 (BRASIL, 1967), foi sedimentado formalmente pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seus artigos 70 e 74, estabelecendo, dentre outros objetivos, a função de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária e financeira; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Na seara infraconstitucional, as normatizações relativas ao controle interno vieram positivadas na Lei Federal n.º 4.320/1964 – Lei do Orçamento (BRASIL, 1964), no bojo dos artigos 76 a 80, e também destacada a sua importância na Lei Complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), que

estabeleceu, no artigo 50, §3.º, a obrigatoriedade da administração pública em instituir e manter um sistema de custos que viabilize a avaliação e o monitoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, função esta afeta ao controle interno.

No âmbito do Estado do Paraná, objeto desse estudo, o controle interno encontra-se regulamentado na Constituição Estadual (PARANÁ, 1989), em seus artigos 74 e 78, com redação muito similar àquela da Carta Federal, e também na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado (PARANÁ, 2005), a qual reservou título especial à temática, compreendendo os artigos 4.º a 8.º.

O controle externo, por seu turno, que na dicção constitucional, em âmbito federal, é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, veio regulamentado no artigo 71 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), com a finalidade de realizar a fiscalização financeira e orçamentária e julgar as contas do chefe do Poder Executivo.

Ao Tribunal de Contas (da União em âmbito federal, do Estado em âmbito estadual e municipal ou dos Municípios em âmbito municipal), à luz da prescrição constitucional, cabe emitir parecer prévio acerca da matéria opinando pela aprovação, aprovação com ressalvas ou desaprovação das contas do Poder Executivo, cujo parecer é submetido posteriormente ao Poder Legislativo do ente federado para ratificação ou alteração.

No âmbito do Estado do Paraná, a análise do controle externo é demonstrada nos relatórios disponibilizados pelo TCE/PR, relatórios de síntese de gestão, cadernos e os seus pareceres, com o intuito de se estabelecer a ligação entre os objetivos e políticas e a realização dos gastos.

O controle externo também é exercido pelo Poder Judiciário, chamado de controle judicial, que, conforme Di Pietro (2011, p.755), “constitui, juntamente com o princípio da legalidade, um dos fundamentos em que repousa o Estado de Direito”, uma vez que se faz necessário o controle imparcial dos atos ilícitos praticados pela administração pública.

Da mesma forma, o controle social, realizado pelos cidadãos e a sociedade organizada e defendido pela Carta Magna, possibilita a efetiva participação dos cidadãos no planejamento e no controle das ações da administração pública (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.195).

O controle social na saúde, representado pela instância colegiada dos Conselhos de Saúde, com representantes da sociedade civil organizada e usuários do SUS, encontra-se pautado na Lei n.º 8.142, de dezembro de 1990, que, no seu artigo 1.º, regula a participação da comunidade no SUS, instituindo os Conselhos de Saúde e as Conferências de Saúde (BRASIL, 1990).

A importância do controle na administração pública é ressaltada por Matias-Pereira (2010, p.173) como um instrumento de gerenciamento essencial para a análise de resultados da administração pública e uma garantia para a população da otimização dos recursos públicos, sem desvios ou desperdícios.

Conforme essa contextualização da administração e governança pública e suas formas de execução baseadas em princípios e diferentes formas de controle, em consonância com o tema deste trabalho, e, sendo a saúde integrante de uma política social abrangente, parte-se para a compreensão do tema sobre políticas públicas.

2.3 POLÍTICAS PÚBLICAS

Heidemann (2009, p.29) define política pública como as decisões e ações do governo em função do Estado e de outros atores sociais para resolver questões específicas da sociedade.

Nesse sentido, as políticas públicas apresentam fontes de demanda de atores sociais, tais sejam grupos sociais ou indivíduos e a sociedade com suas instituições, que pressionam o governo para o atendimento de suas necessidades, desejos, interesses ou ideologias.

Verifica-se de fato essa questão da participação da sociedade na criação de uma nova política pública de saúde no Brasil, como política social abrangente, pois até a promulgação da Constituição de 1988 houve intensos movimentos sociais que pressionaram por mudanças e que foram determinantes para a sua criação e seus princípios norteadores da universalidade e igualdade (SILVA; ROTTA, 2012).

Ressalta-se a visão de Souza (2006, p.39), de que as instituições e suas variáveis (regras formais e informais e práticas socialmente constituídas) moldam

o comportamento dos atores e influenciam os resultados da política, e não somente os indivíduos ou grupos têm força relevante podem influenciar nas políticas públicas.

Para Frey (2000, p.240), essa abordagem foi realizada ao tratar da ideia fundamental da abordagem institucional, advinda do neoinstitucionalismo, verificada na afirmação “[...] A ideia fundamental da abordagem institucional consiste justamente na possibilidade de influenciar processos políticos e, conseqüentemente, os conteúdos da política por meio da ‘institucionalização’ de padrões de ação e de processos de negociação no contexto de organizações e procedimentos”.

Souza (2006, p.26), após análise de vários autores sobre a definição de política pública, resume a sua definição como “campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, ‘colocar o governo em ação’ e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente)”.

Evidencia-se que os autores buscam demonstrar que a política pública envolve uma ação realizada pelo governo, em função do Estado, influenciada por outros atores sociais, em benefício da sociedade.

Assim, para melhor entendimento, há que se ressaltar a diferenciação entre Estado e governo, até mesmo para a compreensão da diferença entre política de Estado e política de governo.

Silva e Bassi (2012, p.16) entendem que “o Estado é uma organização política, administrativa e jurídica que se constitui com a existência de um povo em um território fixo e submetido a uma soberania”. Para a existência de um Estado, há necessidade de três elementos formadores: o povo politicamente organizado, um determinado território e a soberania no que se refere ao poder que emana do Estado sobre o território e a população.

O Estado é permanente neste processo, mas somente os governos, que são transitórios, podem intervir e implementar as políticas públicas, pois fazem a gestão da coisa pública no uso de suas atribuições, fazendo a representação do Estado, de forma estratégica e planejada, para o bem público (SILVA; BASSI, 2012, p.16).

Heidemann (2009, p.30) ressalta que, para a definição de políticas públicas, existem dois elementos-chave: ação e intenção. Pode haver uma política sem uma intenção formal, mas nunca haverá uma política sem ação que materialize uma intenção.

Quanto às dimensões da política, Frey (2000, p.216) apresenta os conceitos sobre *policy analysis* com três dimensões: *polity* – instituições políticas, *politics* – processos políticos e *policy* – conteúdos da política.

C. O. Jones (1977), *apud* Heidemann (2009, p.30), propôs a noção geral da definição de política pública em suas partes constitutivas: [...] “as propostas de políticas (meios específicos para atingir as metas), os programas (meios autorizados para atingir as metas), as decisões (ações específicas para implementar as metas) e os efeitos (os impactos mensuráveis dos programas)”. Dessa forma, deixa explícitas essas quatro fases na constituição de uma política pública.

Observa-se que Frey (2000, p.226-229) inclui a fase da avaliação e distingue cinco fases do processo de elaboração e implementação das políticas, chamado de *policy cycle*, que se torna interessante para a análise da vida de uma política pública e do processo político-administrativo. Especifica-se as características de cada fase no Quadro 4.

Percepção e definição de problemas	Percepção de um fato como problema político por grupos sociais isolados, mídia, grupo de políticos, administração pública.
Agenda setting	Decide-se se um tema vem sendo inserido na pauta política atual ou se o tema deve ser excluído ou postergado. Avaliação preliminar de custos <i>versus</i> benefícios.
Elaboração de programas e de decisão	Esta fase envolve pelo menos os atores mais influentes na política e na administração para escolha das ações.
Implementação de políticas	Descreve-se o que acontece, quais atores atuam com quais motivos e com quais resultados.
Avaliação de políticas e da correção de ação	Apreciação dos programas no tocante a seus impactos. Dedução de consequências para ações e programas futuros.

Quadro 4 - Fases do Ciclo Político

Fonte: Elaborado pela autora com base em Frey (2000).

A fase de avaliação é retratada por Frey (2000, p.229) como imprescindível para a análise de atingimento dos objetivos propostos no programa e que podem levar à suspensão ou ao fim do ciclo político, à sua modificação ou elaboração de um novo programa político. No entanto, afirma que “o controle de impacto não tem que ser realizado exclusivamente no final do processo político, mas pode – ou até deve – acompanhar as diversas fases do processo e conduzir a adaptações permanentes do programa e, com isso, propiciar uma reformulação contínua da política”. A Figura 1 retrata essa visão.

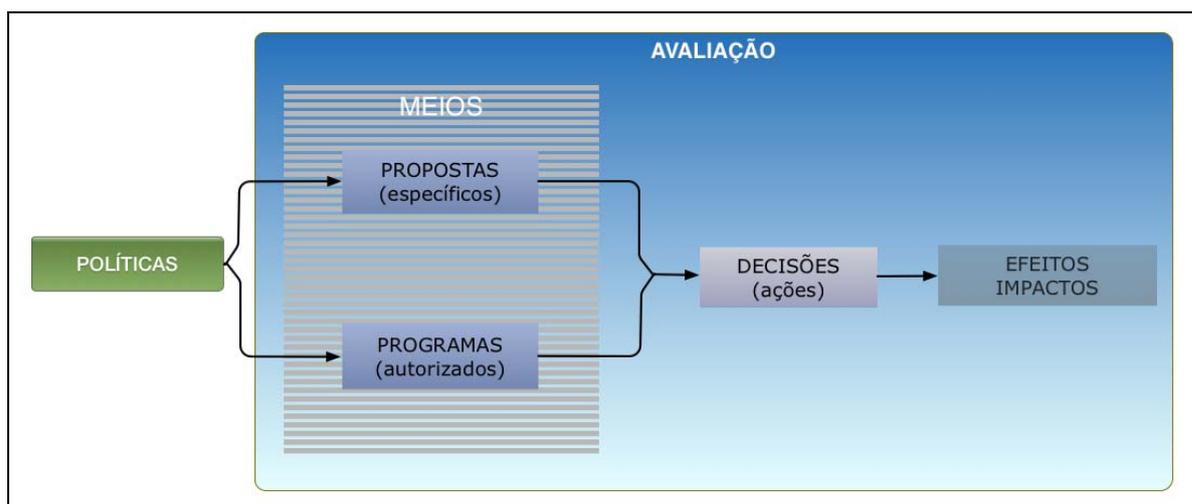


Figura 1 - Fases do Ciclo Político

Fonte: Elaborado pela autora com base em Frey (2000, p.229).

Com relação às formas de políticas públicas, Souza (2006) faz referência a um novo modelo de políticas públicas que está sendo influenciado pelo “novo gerencialismo público” e pelo ajuste fiscal, voltado para a busca da eficiência, contrapondo-se às formas usuais de políticas distributivas ou redistributivas.

Conforme Frey (2000, p.223), as políticas distributivas apresentam baixo grau de conflito entre grupos sociais, pois só parecem distribuir vantagens e não acarretam custos percebíveis, beneficiando em geral um grande número de destinatários e as políticas redistributivas com maior grau de conflito entre grupos sociais, pois visam a redistribuir recursos entre grupos sociais, buscando certa equidade na retirada de recursos de um grupo (que tem mais recursos) para beneficiar outros grupos (que necessitam mais).

Pode-se dar como exemplo a Política do Sistema Único de Saúde, que é distributiva, uma vez que é pautada nos princípios da igualdade e da universalidade.

Após a explanação sobre a definição de políticas públicas, bem como as suas dimensões, fases e formas, parte-se na próxima seção para a contextualização de como se exprime o direito à saúde no Brasil, frente à construção dessa política pública de reconhecida relevância social.

2.4 O DIREITO À SAÚDE NO BRASIL

O direito à saúde no Brasil e o seu acesso de forma universal e igualitário é garantido à população a partir da Constituição de 1988, explícito em seu art. 196, sendo dever do Estado a sua manutenção social e econômica visando à prevenção, promoção, proteção e recuperação (BRASIL, 1988).

Anteriormente à promulgação da Constituição, verifica-se que os movimentos sociais que existiram desde a década de 70 foram determinantes para a criação dessa política pública norteada por princípios da universalidade e da igualdade, pois estes pressionavam o regime ditatorial por mudanças políticas e sociais (SILVA; ROTTA, 2012).

Importante se faz a análise desse momento histórico, quando o crescimento da economia apresentado pelo Brasil na década de 70 beneficiou parte da população mais privilegiada com a melhoria da qualidade de vida e não proporcionou impacto na expansão das políticas sociais (PAIM; TRAVASSOS; ALMEIDA *et al.*, 2002).

Dessa forma, impulsionado por vários movimentos sociais, tomou forma o movimento da Reforma Sanitária Brasileira (RSB), com a realização da 8.^a Conferência Nacional de Saúde em 1986, num momento histórico em que o país estava saindo de duas décadas de ditadura, com ampla crise no sistema de saúde e na previdência social, motivada pela capitalização da medicina privada pela previdência social, pela centralização do sistema de saúde e pela fragmentação institucional (PAIM, TRAVASSOS, ALMEIDA *et al.*, 2002).

Silva e Rotta (2012, p.334) destacam a importância do movimento da RSB, não somente como embasamento para a criação do Sistema Único de Saúde (SUS), mas também como fator importante para a transformação de valores da sociedade brasileira, mostrando que o “RSB, como luta social e política, constitui-se em um projeto com pretensão de produzir mudanças dos valores prevalentes na sociedade brasileira, tendo a saúde como eixo de transformação e a solidariedade como valor estruturante, construindo políticas públicas universais e igualitárias”.

Diante desse cenário de transformação social, a Constituição deixa explícita a relevância pública das ações e serviços de saúde de forma igualitária e

universal, bem como especifica quais são os deveres do poder público na sua regulamentação, fiscalização e controle (BRASIL, 1988).

A Carta Magna disciplina a criação do SUS e suas atribuições, organizado com base nas diretrizes de descentralização, atendimento integral e participação da comunidade e as formas de financiamento nas três esferas de governo, o que possibilita a sua execução pela administração direta ou por intermédio de terceiros, bem como por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado (BRASIL, 1988).

No entanto, verifica-se que, no cenário mundial, os países que já haviam realizado a institucionalização de uma política universal passavam por um processo de reforma política devido ao alto custo dos serviços de saúde, conforme relatado por Mânica (2010, p.16), em que se verifica o acesso universal e igualitário aos serviços públicos de saúde, contraposto a fatores externos como os avanços da medicina e o envelhecimento da população, proporcionaram um aumento significativo de custos que se torna pauta de discussão para novas reformas institucionais, inclusive com a possibilidade de novos mecanismos de ajuste entre Estado e setor privado, e que:

Enquanto a universalidade e igualdade de acesso aos serviços públicos de saúde foram albergados pela Constituição brasileira de 1988, países que algum tempo haviam consagrado tais princípios passavam por um processo de reforma em seus sistemas de saúde. Isso porque os avanços tecnológicos da medicina, aliados ao envelhecimento da população, produziram um aumento significativo dos custos da saúde pública. Em tais países passou-se a discutir e implementar reformas institucionais com o objetivo de encontrar um ponto de equilíbrio entre a quantidade, a qualidade e os custos dos serviços de saúde – a partir de renovados mecanismos de ajuste entre o Estado e o setor privado.

Assim, verifica-se que, contraposta à universalidade de cobertura e atendimento em saúde, está a limitação dos recursos públicos devido ao aumento significativo dos custos da saúde, dentre eles, principalmente, um novo cenário de saúde com a mudança nas condições de saúde da população e os avanços tecnológicos, o que motivou outros países que adotaram os mesmos princípios do SUS, tais sejam a universalidade e a igualdade, a realização de um processo de reforma em seus sistemas de saúde.

No tocante ao impacto dos cenários externos no sistema de saúde, especificamente no âmbito da prestação de serviços de saúde hospitalar, é dedicada à explanação do tema a seção seguinte, que aborda a importância do sistema hospitalar público para o Brasil.

A Constituição, em seus art. 197 e 199, declara que as ações e os serviços de saúde são de relevância pública e podem ser executados diretamente ou por meio de terceiros, sendo livre a iniciativa privada de maneira complementar, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

[...]

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§1.º – As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos (BRASIL, 1988).

Assim, para melhor entendimento de como se materializam as ações de saúde no federalismo brasileiro com relação ao seu financiamento, no sentido de aprofundar o conhecimento, aborda-se este tema a seguir.

2.5 O FINANCIAMENTO DA SAÚDE NO FEDERALISMO BRASILEIRO

Os postulados teóricos do federalismo brasileiro, implicam na cooperação política e financeira entre o governo federal e as demais esferas da Federação de forma descentralizada (SOUZA, 1998).

A partir da Constituição Federal de 1988, a forma de financiamento do SUS prevê a descentralização das fontes de recursos, conforme disposto no art. 195, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos

termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais (BRASIL, 1988).

A Lei Federal n.º 8080/1990 define os critérios de transferências aos estados e municípios baseados no perfil demográfico e epidemiológico da região, características quantitativas e qualitativas das redes, desempenho técnico, econômico e financeiro no período anterior e níveis de participação do setor saúde nos orçamentos estaduais e municipais (BRASIL, 1990).

A regulamentação da Emenda Constitucional n.º 29/2000, por meio da Lei Complementar n.º 141/2012, cujo projeto de lei tramitou por 12 anos na Câmara dos Deputados até ser aprovado pelo Senado em janeiro daquele ano, definiu que estados e municípios deveriam destinar 12% e 15%, respectivamente, de suas receitas com saúde, mas não definiu os 10% das receitas correntes brutas (RCB) da União para o mesmo fim, conforme preconizava a proposta da emenda constitucional (BRASIL, 2012).

Dessa forma, a LC 141/2012 prevê que os recursos da União são aplicados anualmente de acordo com o montante correspondente ao valor empenhado no ano anterior, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida no ano anterior ao da Lei Orçamentária Anual (BRASIL, 2012).

Sendo assim, com o objetivo de contextualizar os valores relacionados às despesas com saúde no Brasil pela União, com relação aos percentuais mínimos, verifica-se, com base na análise dos dados por intermédio do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), que em 2013 o montante aplicado pela União foi de R\$ 83 bilhões, o que representa 6,19% de variação, 0,18% acima da variação nominal do PIB em relação ao ano anterior (SIOPS, 2014).

Caso fosse aplicado o percentual mínimo de 10% na saúde pelo governo federal, conforme a proposta da Emenda Constitucional n.º 29/2000, esse valor seria acrescido de mais R\$ 50 bilhões para a saúde, para um orçamento total de 1,2 trilhões em 2013, conforme dados do orçamento federal (MPOG, 2014).

Conforme dados do CONASS, houve uma diminuição na participação da despesa com saúde do governo federal que entre 1980 e 1990 era responsável por mais de 70% do gasto público com saúde, baixando para 58,6% em 2000 e 43,5% em 2008. No mesmo período observa-se que o financiamento dos estados e municípios cresceu consideravelmente, sendo de 17,8% em 1980 para 27,6% em 2008 para os estados; e de 7,2% em 1980 para 29,0% em 2008 para os municípios (CONASS, 2011, p.67).

Na análise dos dados do SIOPS nos anos de 2012 e 2013, após a LC 141/2012, verifica-se que existe uma tendência no aumento dos gastos municipais em saúde, com relação aos estados e união, tendo em vista o fato de que representaram em 2013, 40,65% dos gastos totais em saúde no país. Verifica-se essa análise com a contextualização dos valores totais gastos em saúde e os percentuais por esfera de governo, na Tabela 1.

Tabela 1 - Despesa Total com Saúde por Esfera de Governo – Após a LC 141/2012

(Em R\$ bilhões)

Ano	União		Estados		Municípios		Total	
	Valor	(%)	Valor	(%)	Valor	(%)	Valor	(%)
2013	83.036	33,05	66.053	26,29	102.137	40,65	251.227	100
2012	80.068	34,16	61.889	26,40	92.395	39,42	234.353	100

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do SIOPS – valores empenhados. Disponível em: <<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/siops/mais-sobre-siops/6092-indicadores>>. Acesso em: 30 jan. 2014.

No estado do Paraná, objeto deste estudo, a execução orçamentária de 2013 apresentou o valor total de R\$ 2,7 bilhões, cujos valores em relação ao percentual da receita própria aplicada em saúde, conforme a LC 141/2012, foi de 11,22% (SIOPS, 2014).

Neste caso, do não atendimento do percentual mínimo de 12% para os Estados, a Lei Complementar n.º 141/2012, em seu art. 25, permite que seja acrescida ao montante mínimo do exercício subsequente ao da apuração da diferença, sem prejuízo do montante mínimo do exercício de referência e das sanções cabíveis (BRASIL, 2012). Registre-se que até a finalização deste trabalho

não estavam disponíveis os dados no SIOPS para verificar se houve o acréscimo de recursos para o atingimento dos 12% previstos em lei.

A LC 141/2012, trouxe maior clareza na definição de gastos com saúde na determinação do que poderia ser considerado como despesa com ações e serviços públicos de saúde, com as seguintes diretrizes:

- I sejam destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito;
- II estejam em conformidade com objetivos e metas explicitados nos Planos de Saúde de cada ente da Federação; e
- III sejam de responsabilidade específica do setor da saúde, não se aplicando a despesas relacionadas a outras políticas públicas que atuam sobre determinantes sociais e econômicos, ainda que incidentes sobre as condições de saúde da população (BRASIL, 2012).

Registre-se que logo após a regulamentação da Emenda Constitucional n.º 29/2000, por meio da Lei Complementar n.º 141/2012, tendo em vista que não atendia aos anseios da população com relação a obrigatoriedade da União em aplicar 10% da Receita Bruta para a saúde, a sociedade civil organizada se reuniu em torno do movimento Saúde + 10 e, com a arrecadação de 2,2 milhões de assinaturas, deu entrada no Senado do Projeto de Lei Popular n.º 321/2013, que exigia a aplicação pela União de montante igual ou superior a dez por cento de suas receitas correntes brutas, em ações e serviços públicos de saúde. O chamado Projeto de Lei Saúde Mais Dez (SENADO FEDERAL, 2013; CEBES, 2014).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) inovou na disciplina da programação e execução orçamentária para 2014. Conforme a Lei n.º 12.919, de 24 de dezembro de 2013, art. 52, tornou obrigatória a execução de emendas individuais, no montante de 1,2% da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, sendo que 50% deve ser destinado à saúde (BRASIL, 2013). Já para o ano de 2015 retorna o simples aspecto autorizativo, e, com ele, as articulações nas arenas políticas do modelo de coalização.

Além disso, a PEC 22 A/2000 propôs em seu artigo 2.º que a obrigatoriedade da aplicação mínima de 15% para a saúde pela União será cumprido progressivamente, garantido, no mínimo, os seguintes percentuais da receita corrente líquida para a saúde: 13,2% no primeiro exercício financeiro subsequente ao da promulgação

da Emenda Constitucional em 2014, 13,7% em 2015; 14,1% em 2016; 14,5% em 2017; e 15% em 2018 (SENADO FEDERAL, 2013).

Para os especialistas no assunto, houve um retrocesso ao que prevê o Projeto de Lei Popular n.º 321/2013, que, por intermédio de iniciativa popular, reivindica que o Congresso aprove os 10% das receitas brutas da União para a saúde, tendo em vista que representaria um incremento de apenas R\$ 8,5 bilhões, sendo que a proposta de emenda enviada por 2,2 milhões de brasileiros ao Congresso significa hoje colocar cerca de R\$ 50 bilhões a mais no orçamento da saúde (MS). Lembre-se que 13,2% em 2014 é menor do que foi aplicado em 2009, que contabilizou 13,3% da receita líquida da União em saúde (CEBES, 2014; TEMPORÃO, 2014).

Para que todas as exigências legais sejam cumpridas as iniciativas de monitoramento e avaliação para a garantia dos recursos são necessários, tendo em vista que do montante do gasto nacional com saúde no Brasil em 2010, apenas 41,6% foi investido em saúde pública, sendo que o restante, 58,4% representou os gastos do setor privado com saúde, atrás de países como a Argentina e Uruguai que aplicaram, respectivamente, 50,8% e 74% em saúde pública (SILVA; ROTTA, 2012).

Para uma população que já soma mais de mais de 200 milhões de habitantes e com 50,6 milhões de beneficiários da saúde suplementar, isto quer dizer que o Brasil tem 153,2 milhões de pessoas que dependem exclusivamente do SUS para a assistência à saúde, ou seja, 75%, três quartos da população (Figura 2). Isto representa um paradoxo, uma vez que os gastos privados com saúde, para um menor número de beneficiários, ultrapassam os gastos públicos.

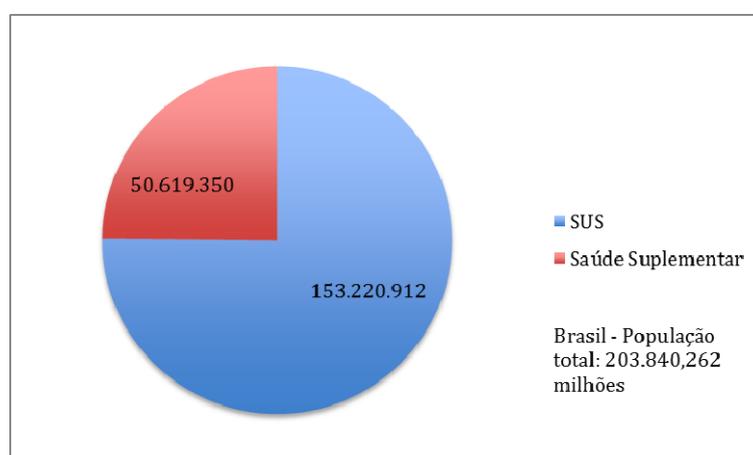


Figura 2 - População Brasileira em Relação aos Beneficiários do SUS e da Saúde Suplementar

Fonte: Elaborado pela autora com base em IBGE (2014) e ANS (2014).

No Paraná, que tem uma população estimada em 2014 de 11,1 milhões, a quantidade de beneficiários da saúde suplementar é de 2,8 milhões, isto significa que 8,3 milhões de pessoas dependem do SUS para a assistência à saúde, representando 74,5% da população, em termos percentuais muito próximo da realidade nacional (Figura 3).

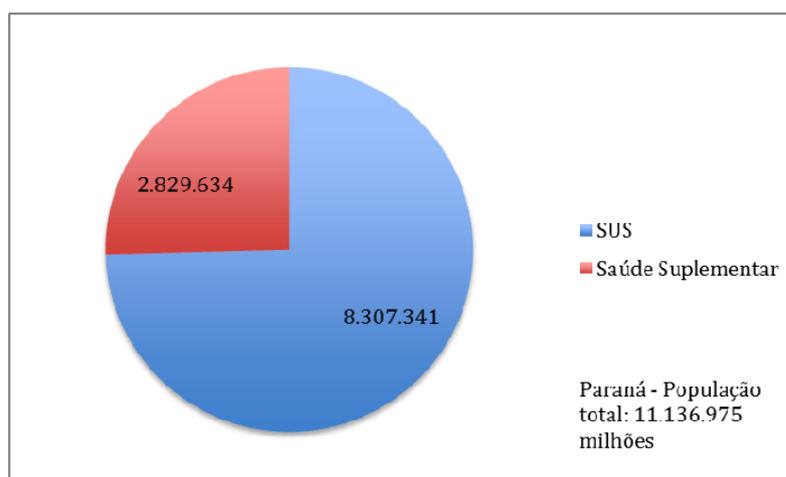


Figura 3 - População Paranaense em Relação aos Beneficiários do SUS e da Saúde Suplementar

Fonte: Elaborado pela autora com base em IBGE (2014) e ANS (2014).

Em se tratando do tipo de gastos realizados no SUS, além dos gastos com pessoal, estes são divididos em blocos de financiamento: i) atenção básica; ii) assistência hospitalar e ambulatorial; iii) suporte profilático e terapêutico; iv) vigilância sanitária; v) vigilância epidemiológica; vi) alimentação e nutrição. O bloco de financiamento da assistência hospitalar e ambulatorial na União e no Estado do Paraná apresentaram em 2014 o maior percentual de gastos em relação aos outros blocos (Tabela 2).

Tabela 2 - Percentual de Gastos do SUS por Blocos de Financiamento da União e Paraná em 2014

Blocos de Financiamento	Percentual de Gastos	
	União	Paraná
Atenção Básica	18,70	2,78
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	48,31	54,12
Suporte Profilático e Terapêutico	11,89	6,84
Vigilância Sanitária	0,40	0,00
Vigilância Epidemiológica	5,26	4,29
Alimentação e Nutrição	0,57	0,00
TOTAL	85,13	68,03

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do SIOPS (2014).

Segundo dados do DATASUS, em 2014 foram realizadas 11.072.247 mil internações hospitalares no Brasil, representando um gasto total de R\$ 13,2 bilhões anuais, gerando um valor médio por internação em R\$ 1.193 mil. A região Sul apresenta o maior valor médio por internação, de R\$ 1.393 mil, ultrapassando a média nacional. O menor valor é encontrado na região norte do país (Tabela 3).

Tabela 3 - Valor Total e Média Anual de Internações por Região - 2014

Região	Quantidade	Valor total	Valor médio internação
1 Região Norte	894.363	659.484.814,34	737,38
2 Região Nordeste	2.973.030	3.019.718.914,81	1.015,70
3 Região Sudeste	4.413.712	5.912.862.029,22	1.339,66
4 Região Sul	1.943.094	2.708.436.589,39	1.393,88
5 Região Centro-Oeste	848.048	914.462.928,89	1.078,32
TOTAL	11.072.247	13.214.965.276,65	1.193,52

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do DATASUS (2014).

Na análise comparativa do valor médio por internação nos estados brasileiros, o Paraná e Santa Catarina apresentam o maior valor de R\$ 1.416,03 e R\$ 1.421,33, respectivamente, ultrapassando todos os estados (Tabela 4).

Tabela 4 - Valor Médio Anual de Internações por Estados - 2014

Estado	Valor Médio Internação
Rondônia	721,39
Acre	683,43
Amazonas	812,75
Roraima	652,9
Pará	704,62
Amapá	637,61
Tocantins	861,85
Maranhão	743,26
Piauí	792,32
Ceará	1.087,03
Rio Grande do Norte	1.232,78
Paraíba	1.033,86
Pernambuco	1.313,50
Alagoas	1.051,76
Sergipe	957,66
Bahia	922,28
Minas Gerais	1.360,51
Espírito Santo	1.150,74
Rio de Janeiro	1.204,02
São Paulo	1.382,45
Paraná	1.416,03
Santa Catarina	1.421,33
Rio Grande do Sul	1.355,95
Mato Grosso do Sul	1.087,15
Mato Grosso	906,77
Goiás	1.181,29
Distrito Federal	1.048,37
TOTAL	1.193,52

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do DATASUS (2014).

A despesa com pessoal em relação a despesa total é expressiva nos municípios e estados, chegando a 34,41% nos estados e 47,80% nos municípios em 2013 (Tabela 5). Observa-se que nos estados houve um crescimento nas despesas com pessoal nos últimos 5 anos de 3,43%. Já nos municípios não houve grande variação no percentual de 47,80% em relação aos anos anteriores. A União apresenta um percentual de 10,58% das despesas com pessoal em relação a despesa total, não apresentando variação importante em relação ao ano de 2012. Não foi possível verificar os anos anteriores referente a União, pois os dados não estão disponibilizados no SIOPS.

Tabela 5 - Despesa com Pessoal em Relação à Despesa Total da Saúde - 2009-2013

Esfera	2009	2010	2011	2012	2013
União	0	0	0	10,4	10,58
Estados	30,98	30,71	31,73	32,39	34,41
Municípios	47,6	47,31	46,49	46,35	47,8

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do SIOPS (2014).

Desse modo, essas informações visam contribuir para o conhecimento do panorama do financiamento da saúde no Brasil e no Estado do Paraná com alguns dados do tipo de gasto com saúde que é realizado no âmbito do SUS, principalmente na área hospitalar que se enquadra no maior bloco de financiamento do SUS.

Desde a descentralização da saúde, promulgada pela CF/1988, o SUS procura se organizar de forma hierarquizada dentro de diferentes territórios, de forma que a atenção hospitalar de média e alta complexidade possa ser a última “porta de entrada” no sistema que deveria ter a atenção básica como referência e controle da saúde dos indivíduos.

No entanto, verifica-se nas próximas seções que a organização do SUS ainda se concentra no hospitalocentrismo, gerando consequências da baixa resolutividade das ações de prevenção de saúde, como o aumento de doenças crônicas e o aumento de custos da assistência.

2.6 A ORGANIZAÇÃO DO SUS E O SISTEMA HOSPITALAR

A fim de regulamentar e organizar as ações e serviços públicos do SUS de forma regionalizada e hierarquizada, conforme previsto na Constituição Federal de 1988, novas regulações foram editadas para o embasamento jurídico, constitucional e infraconstitucionais do SUS, dentre elas, a Lei Federal n.º 8.080, de 19 de setembro de 1990, denominada Lei Orgânica da Saúde, que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, as atribuições e competências da União, Estados e Municípios e a Lei n.º 8.142, de dezembro de 1990, que, no seu artigo 1.º, regula a participação da comunidade no SUS, instituindo os Conselhos de Saúde e as Conferências de Saúde (CONASS, 2011).

No entanto, as dificuldades em se traçar estratégias políticas para a integração das ações em diferentes níveis de complexidade e em distintos espaços geográficos e territórios político-administrativos, culminaram na edição da Norma Operacional de Assistência à Saúde (NOAS), em 2001 (VIANA; LIMA; FERREIRA, 2010).

A NOAS/2001 orienta que a base territorial do planejamento da atenção à saúde não necessariamente coincide com a divisão administrativa do Estado, mas que na estratégia de regionalização a ser traçada pelas SES devem ser consideradas as características demográficas, socioeconômicas, geográficas, sanitárias e epidemiológicas, a oferta de serviços e as relações intermunicipais, entre outras (MS, 2011).

Dessa forma, para se definir a base territorial e estabelecer a regionalização, há que se considerar que as ações correspondentes se dão em territórios concretos, onde as pessoas vivem, trabalham, constroem redes de relacionamento e exercitam o poder com base em identidades compartilhadas como a socioeconômica e cultural, a infraestrutura de transportes, as redes de comunicação, as ações e serviço para a integralidade da saúde e as questões relacionadas à educação (GIL; LICHT; YAMAUCHI, 2006).

A definição da base territorial não pode ser vista somente como um espaço geográfico cujo qual se verifica a interação da sociedade com o meio ambiente,

sem enfatizar sua dimensão política, dessa forma o que importa é o que sucede entre os atores em termos de cooperação, comunicação e organização (THEIS; GALVÃO, 2012).

Ainda assim, na análise histórica do processo de regionalização é de extrema complexidade a governança regional, face aos fatores históricos, sociais e político-institucionais que se configuram no território, o que culmina no lançamento do Pacto pela Saúde em 2006, expressando o compromisso dos gestores para o fortalecimento da gestão compartilhada do SUS com base nas necessidades de saúde da população (VIANA; LIMA; FERREIRA, 2010).

Devido as desigualdades sociais e regionais no Brasil, país de extensão continental, as ações desencadeadas em favor da população podem estar atreladas ao local onde os problemas se manifestam (THEIS; GALVÃO, 2012).

Matias-Pereira (2010, p.212) corrobora com essa visão quando defende um novo pacto federativo para o Brasil, pois afirma que a grande parte das políticas públicas não consideram as necessidades locais e isto é ocasionado pela repartição rígida das competências entre os entes federados, resultando em “repartição” de responsabilidades e postura de distanciamento de cobranças, uma vez que a União delega para os estados e municípios a execução de políticas públicas sem avaliação das condições locais para sua execução. Da mesma forma ocorre entre os estados e municípios.

Não se busca neste estudo descrever o funcionamento da regionalização no SUS, porém condiciona-se importante resgatar este contexto histórico devido a sua relevância para o SHP, principalmente das condições necessárias para o atendimento hierarquizado cuja atenção primária seria o eixo orientador, bem como a igualdade de acessos entre as diferentes regiões do país torna-se fundamental para que a média e alta complexidade (realizados usualmente no SHP) sejam complementares da atenção primária (CONASS, 2011).

Com o objetivo de verificar a relação entre a atenção primária e atenção em média e alta complexidade e suas definições, pode-se consultar as portarias do Ministério da Saúde: 968/2002 e 2.488/2011, que tratam da Política de Atenção Básica e a Política de Média e Alta complexidade ambulatorial e hospitalar.

O objetivo de incluir essa relação entre os níveis de atenção é voltado para a necessidade de entendimento de que, com a descentralização do SUS e devido as dificuldades para realização de procedimentos de alta complexidade pelos municípios brasileiros, infelizmente muitos municípios expandiram sua rede municipal sem articulação regional, sem observar a economia de escala, com serviços de saúde mal dimensionados para as necessidades da população, tornando-se ociosos, custosos e inviáveis técnica e financeiramente (MENDES, 2011).

Diante desse dilema econômico e com o objetivo de integrar os serviços de saúde fragmentados, muitos países têm adotado a implantação de Redes de Atenção à Saúde. Mendes (2011), com base na análise de experiências realizadas nos Estados Unidos, Canadá, Europa, América Latina e Brasil, demonstra evidências de que estas redes constituem uma saída para a crise contemporânea dos sistemas de atenção à saúde, melhorando os resultados sanitários e econômicos desses sistemas.

As Redes de Atenção à Saúde são definidas por Mendes (2011) como um conjunto coordenado de pontos de atenção à saúde para prestar uma assistência contínua e integral a uma população definida que tem como fundamento a distribuição espacial de equipamentos de saúde de diferentes densidades tecnológicas, de forma ótima. O autor alerta que a lógica fundamental para a organização racional de uma rede de atenção à saúde é a economia de escala, a qualidade e o acesso.

De acordo com a Política Nacional de Atenção Hospitalar (PNHOSP) estabelecida pela Portaria n.º 3.390, de 30 de dezembro de 2013, do MS, a missão e perfil assistencial de um hospital na sua implantação como ponto de atenção em uma Rede de Atenção à Saúde (RAS) devem ser definidos conforme alguns critérios como: i) o perfil epidemiológico da população; ii) o desenho da RAS loco-regional, iii) a vinculação a uma população com base territorial definida; iii) a regulação do acesso; iv) a definição do atendimento por demanda referenciada e/ou espontânea.

Diante do exposto, verifica-se que a implantação de um ponto de atenção à saúde em determinado território não pode ser visto somente pelo viés da aplicação dos recursos sem considerar sobre os modos de planejamento territorial e as formas de acesso da população, dessa forma as políticas públicas necessitam estar voltadas para o uso racional dos equipamentos públicos de saúde, frente a organização do território, de acordo com as necessidades e dificuldades da população local e com a otimização de recursos.

Além da necessidade de se observar a hierarquização no SUS, onde a atenção primária é o eixo orientador, há que se analisar a função do hospital como integrante de uma rede de atenção à saúde no lugar certo, com a qualidade certa e com o custo certo (MENDES, 2011).

Conforme dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), atualmente existem 6.307 hospitais nas diversas regiões do Brasil, dos quais 83% configuram-se como hospitais gerais e 17% como hospitais especializados da administração direta ou indireta e hospitais privados que totalizam 506.469 leitos, 69% prestados aos SUS (CNES, 2014).

Conforme estudo realizado por Castro, Travassos e Carvalho (2005), o Brasil apresenta inadequação na oferta de serviços hospitalares em diferentes locais, seja pela baixa complexidade dos leitos ofertados ou por baixa qualidade do cuidado, assim como a demanda pode ser induzida pela oferta, o que implica em investigações mais aprofundadas nessa área, com o objetivo de adequar o sistema às necessidades da população.

Essa realidade pode ser verificada no estado do Paraná, que tem 22.849 leitos hospitalares ofertados em 454 hospitais públicos, filantrópicos e privados que atendem o SUS, sendo que 331 (72,3%) têm menos de 50 leitos, são hospitais que em geral têm baixa capacidade resolutiva, pela insuficiência da escala adequada, poucos recursos humanos especializados e baixa agregação tecnológica (PARANÁ, 2013).

Relatadas essas contribuições que buscam a relação entre a organização do SUS e as condições necessárias de saúde da população frente a regionalização, a base territorial e o SHP, passa-se a fazer a análise da organização e importância do sistema hospitalar público brasileiro.

2.7 A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA HOSPITALAR PÚBLICO PARA O BRASIL

A integração do hospital a um sistema de saúde remonta da sua própria definição. No ano de 1957 a Organização Mundial de Saúde (OMS) definiu o hospital como parte integrante de um sistema, conceito que perdura até a atualidade, demonstrando a importância da integralidade da assistência, como já foi descrito anteriormente, uma das diretrizes do SUS.

O Hospital é parte integrante de um sistema coordenado de saúde, cuja função é dispensar à comunidade completa assistência à saúde, tanto curativa quanto preventiva, incluindo serviços extensivos à família, em seu domicílio e ainda um centro de formação para os que trabalham no campo da saúde e para as pesquisas biossociais (OMS, 1957).

Fatores contextuais de diferentes cenários de saúde influenciam nos sistemas de atenção à saúde e geram impactos na assistência hospitalar, como parte integrante desse sistema, como pode ser demonstrado no Quadro 5, elaborado com base na análise de Neto e Malik (2007).

Fatores Externos	Fatores internos
Demografia - envelhecimento da população	Aumento do número de internações.
Perfil Epidemiológico - aumento da incidência de doenças crônico-degenerativas.	Aumento do tempo de permanência; Necessidade mais intensa por recursos tecnológicos.
Recursos Humanos - o aparecimento e o reconhecimento de diversos novos profissionais na área da saúde a partir dos anos 1950 - ausência da regulação do Estado na qualidade da formação – prestação de serviços sob diversas formas.	Dificuldades na integralidade do cuidado; Redução na qualidade da atenção; Retrabalho e desperdícios.
Tecnologia - novas drogas, equipamentos e soluções; ações judiciais voltadas ao direito às novas descobertas.	Aumento de custos da assistência.
Medicalização - confusão entre o consumo de atos e produtos com saúde propriamente dita.	Aumento de custos da assistência.
Custo - inflação intrínseca do setor.	Aumento de custos da assistência.
Papel do cidadão - direitos do consumidor; judicialização da saúde – falta de diálogo entre o Executivo e Judiciário.	Má utilização do recurso público e desestabilização da assistência – desigualdade.
Legislação - excesso de regulamentações e normas; capacidade regulatória do Estado.	Pressão sobre aumento de custos.
Equidade - necessidade de dar respostas diferentes a distintas necessidades.	Inovação para tratar de problemas distintos, como espera para atendimentos de urgência/emergência.
Hospitalocentrismo e regionalização - estima-se que 70% dos gastos do SUS são destinados aos hospitais - processo de urbanização desregrado – falta de planejamento sobre as manchas urbanas – vazios assistenciais.	Ineficácia e Ineficiência do sistema.
Fracionamento do cuidado.	Intervencionismo e medicalização desnecessários.
Oferta de leitos - oferta de leitos de baixa capacidade resolutive.	Pressão sobre as fontes de recurso e modelo assistencial pouco eficaz.

Quadro 5 - Cenários da Saúde e Impactos no Sistema Hospitalar

Fonte: Elaborado pela autora com base em Neto e Malik (2011).

Pela análise do Quadro 5, verifica-se que são vários os fatores externos do cenário de saúde que impactam prioritariamente que o Sistema de Saúde

Brasileiro cumpra suas diretrizes nascentes, como a hierarquização da saúde com base no eixo orientador da atenção primária, tendo como consequência o hospitalocentrismo.

Dentre os vários fatores apontados pode-se verificar que as questões demográficas como o envelhecimento da população, o perfil epidemiológico e o aumento de incidência de doenças crônicas da população, impactam fortemente nos outros fatores como o uso de novas tecnologias, novas drogas, criação de novas profissões, sem que estes fatores tenham impacto positivo no sistema hospitalar que continua com uma parcela muito grande de leitos não resolutivos e com um custo crescente, com uma estimativa mostrada Neto e Malik (2007, p.828) de que setenta por cento dos gastos do SUS são direcionados aos hospitais.

As condições de saúde da população mundial tiveram um incremento de condições crônicas pelo aumento dos riscos de exposição aos problemas crônicos, como a modificação dos padrões de consumo e estilo de vida da população e o processo de urbanização (MENDES, 2011). O autor faz referência ao que preconiza a Organização Mundial da Saúde (OMS, 2003), de que até o ano de 2020, as condições crônicas serão responsáveis por 78% da carga global de doenças nos países em desenvolvimento.

Se no futuro continuar o cenário de saúde atual que é canalizado para o hospitalocentrismo, cada vez mais aumentará o custo, ineficiência e ineficácia do sistema (NETO; MALIK, 2011, p.828).

Desse modo, há necessidade de se criar condições para que o sistema hospitalar cumpra seu papel de ponto de atenção terciário no sistema de saúde de forma a dar assistência àquelas condições de saúde orientadas pela atuação da atenção primária, uma vez que a estrutura hospitalar é extremamente complexa e com custos cada vez mais crescentes.

Diante desse cenário de elevado aumento de custos da saúde e a complexidade e importância do sistema hospitalar no SUS, em contraponto com a necessidade de se buscar mais eficiência, como já descrito sendo um dos princípios que devem nortear a administração pública, frente a crise de financiamento da saúde parte-se agora para a conceituação dos tipos de sistemas de custeio hospitalares e sua aplicação em hospitais públicos como ferramenta de planejamento e controle de custos, não antes sem contextualizar os conceitos e a normatização da contabilidade de custos no setor público.

2.8 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Esta seção trata dos custos no setor público, descreve a sua origem e o marco legal da obrigatoriedade da utilização da informação de custos na legislação brasileira, fundamentando-os a partir da contabilidade de custos.

Leone (2000, p.20), define a contabilidade de custos como “[...] o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão”.

Vem ao encontro dessa visão a análise de Megliorini (2012, p.1) ao afirmar que uma empresa apura seus custos com o objetivo de exercer o controle e tomar decisões e acrescenta a questão do atendimento às exigências legais de apuração de resultados e avaliação de estoques.

As regras e princípios iniciais da contabilidade de custos foram criados para a mensuração monetária dos estoques e do resultado e evoluiu nas últimas décadas para “importante arma de controle e decisões gerenciais”, conforme relatado por Martins (2010, p.21).

A evolução se deu após a Revolução Industrial, no século XVIII, ocasionado pelo crescimento das empresas e pelo advento do mercado de capitais e conseqüente ao surgimento da figura de auditoria independente (MARTINS, 2010, p.21-22).

Essa evolução da Contabilidade de Custos possibilitou que ela fosse ampliada para outros campos, como a administração pública, sendo disciplinada no aspecto legislativo brasileiro a partir da Lei n.º 4.320/1964, porém restrito o seu uso à área industrial. Registre-se ainda na contemporaneidade, as regulações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em especial a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT) 16.11.

Como destacado, novas regulações foram criadas e o tema de custos foi sendo ampliado e sua utilização disciplinada, como por exemplo, o Decreto-Lei n.º 200/1967, que proporciona o abandono do seu uso somente à área industrial e direciona a sua utilização de forma a evidenciar os resultados da gestão.

O Quadro 6 demonstra de forma sucinta essa evolução legislativa da obrigatoriedade do uso de informações de custos pelos entes públicos.

Lei n.º 4.320/1964	Art. 85 - “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros” Art. 99 - “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”
Decreto-Lei n.º 200/1967	Art. 79 - “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
Decreto Presidencial n.º 93.872/1986	Art. 137 - “A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
Lei n.º 101/2000	Art. 50 - “Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: Parag. 3.º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”
Lei n.º 10.180/2001	Art. 15 - O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.
Acórdão n.º 1078/2004 - TCU	Determina que sejam tomadas providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira.
Decreto n.º 6.976/2009	“O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”.
Resolução CFC n.º 1.366/2011	“Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público”.

Quadro 6 - Marco Regulatório sobre Custos nos Serviços Públicos

Fonte: Elaborado pela autora com base nas legislações (BRASIL 1964, 1967, 1986, 2000, 2001, 2009; CFC 2011; TCU 2004).

Em se tratando da observância da legislação pela administração pública, verifica-se na esfera federal a criação do Sistema de Informação de Custos, homologado em 2010 e concebido para toda a administração pública federal, para os três poderes. Machado e Holanda (2010) ao relatarem a experiência desde a concepção do sistema até a sua implantação, afirmam a necessidade de garantia do atributo da comparabilidade, com a possibilidade de detalhamento de informações frente as necessidades dos usuários das unidades organizacionais para a possibilidade de detalhamento das informações.

Além da observância legislativa, a contabilidade de custos se materializa por intermédio de princípios, aplicados de forma homogênea com base na contabilidade geral.

Dessa forma, em se tratando de princípios contábeis, demonstra-se no Quadro 7 a conceituação daqueles aplicados à contabilidade de custos, conforme a análise de Martins (2010, p.3-37) ampliados por Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p.59-63).

REALIZAÇÃO DA RECEITA	Martins (2010)	O reconhecimento contábil do resultado (lucro ou prejuízo) é realizado somente após a realização da receita. A receita ocorre no momento que há a transferência do bem para o adquirente.
COMPETÊNCIA E CONFRONTAÇÃO		Trata-se do momento de reconhecimento das despesas. Apresenta dois momentos: a dedução das despesas incorridas para geração da receita realizada e, após, a dedução de despesas não vinculadas às receitas, mas que no mesmo período foram incorridas e dizem respeito a esforços de geração da receita.
CUSTO COMO BASE DE VALOR		Os ativos são registrados com seu valor histórico de entrada, sem correção.
UNIFORMIDADE OU CONSISTÊNCIA		Escolha e utilização do mesmo critério quando existirem mais de uma alternativa para o registro contábil, de forma consistente.
RELEVÂNCIA OU MATERIALIDADE		Desobriga o tratamento rigoroso naqueles itens que tem valor monetário irrelevante frente aos gastos totais.
CONSERVADORISMO		Quase uma regra comportamental, exprime-se pela utilização de regras menos otimistas no caso de dúvidas quanto a sua classificação.
ENTIDADE	Perez Junior, Oliveira e Costa (2001)	A contabilidade deve reconhecer as operações relativas a empresa, porém sem misturá-las a de terceiros ou seus proprietários.
CONTINUIDADE		A depreciação do mobilizado é avaliado pelo seu custo e de acordo com o prazo de vida útil estimado para o bem.
DENOMINADOR COMUM MONETÁRIO		Os custos incorridos devem ser avaliados em moeda nacional.
OBJETIVIDADE		Todos os valores apropriados ao custo devem estar embasados em documentos comprobatórios do valor, critérios objetivos (principalmente no caso de rateios de custos indiretos) ou por critérios aceitos contabilmente.

Quadro 7 - Princípios Fundamentais Aplicáveis à Contabilidade de Custos

Fonte: Elaborado pela autora com base na análise de Martins (2010, p.3-37) e Perez Jr, Oliveira e Costa (2001, p.59-63).

Após essa contextualização da temática contabilidade pública, verifica-se a seguir os diferentes métodos de custeio e sua aplicação no âmbito hospitalar, temática deste estudo.

2.9 TERMINOLOGIA E MÉTODOS DE CUSTEIO APLICADOS

Nesta seção, procura-se identificar a terminologia, conceitos e definições sobre custos, bem como aborda-se uma visão geral dos métodos de custeio. Para tanto, inicia-se com a contribuição doutrinária acerca das definições dos principais termos aplicados à temática deste estudo.

Esta seção aplica-se, inclusive, às organizações hospitalares, uma vez que o volume de recursos materiais ou humanos necessários na prestação do serviço hospitalar, aliados à diversidade de atendimentos prestados e diferentes técnicas, torna o hospital uma organização complexa (MARTINS, 2000, p.15; FALK 2001, p.16; MATTOS 2005, p.25).

Assim, há que se considerar ainda que, inserido neste contexto de grande volume de recursos materiais e humanos dispendidos na assistência hospitalar, é reconhecido o fenômeno de aumento de preços (e custos) do setor de saúde, caracterizado como uma inflação intrínseca ao setor que pode ser ocasionado pelo desequilíbrio entre a demanda e a oferta de serviços, bem como a pressão por novas tecnologias (NETO; MALIK, 2007, p.3).

Cabe ao gestor hospitalar a responsabilidade inerente a boa administração dos recursos para a prestação dos serviços com qualidade e eficiência, sendo esta responsabilidade ampliada para o gestor público (hospitais públicos) que, com a utilização dessa ferramenta, pode contribuir para um melhor controle dos recursos públicos a ele confiados, proporcionando o retorno da qualidade e eficiência esperado pela sociedade.

A gestão de custos torna-se útil e imprescindível dentro de qualquer organização, em especial, aderente a este estudo, as hospitalares, pois fornece subsídios para uma visão mais acurada da realidade financeira e, dessa forma, proporciona não somente a forma de gastar menos, mas gastar melhor, pois identifica os exageros e fornece subsídios para destinação dos recursos na quantidade certa (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

2.9.1 Terminologia Aplicada a Custos

O crescimento das empresas proporcionou modificações na sua administração, tanto em termos de tamanho quanto em complexidade, o que faz a contabilidade um instrumento indispensável para a sua segurança e desenvolvimento (OLIVEIRA, 2004, p.81).

A informação gerencial contábil exerce um papel fundamental para as empresas, pois possibilita medir o desempenho de suas unidades de negócios, departamentos e divisões e o alinhamento das suas estratégias individuais à estratégia da empresa (ATKINSON *et al.*, 2000, p.37).

Essa mesma abordagem é realizada por Leone (2001, p.12) quando afirma que “a contabilidade de custos passou cada vez mais a responsabilizar-se pela análise e interpretação das informações quantitativas, a fim de fornecer à administração instrumentos significativos e oportunos para a gerência da organização. Na Figura 4 são mostradas as características mais importantes de cada um dos ramos da contabilidade, denominadas pelo autor como contabilidade geral e contabilidade administrativa.

Dessa forma, a contabilidade moderna ampliou seus sistemas de informação com vistas ao melhor gerenciamento de custos, tendo em vista que o conhecimento de custos é vital para a análise de rentabilidade de um produto (MARTINS, 2010).

Em se tratando de custos em empresas comerciais e prestadoras de serviços, estas últimas representando o campo deste estudo, Megliorini (2012, p.219) afirma “[...] nesses tipos de empresa, pode ser aplicado o mesmo sistema de apuração de custos utilizado nas empresas industriais, apenas sendo necessário, para isso, adequá-los às novas especificidades”.

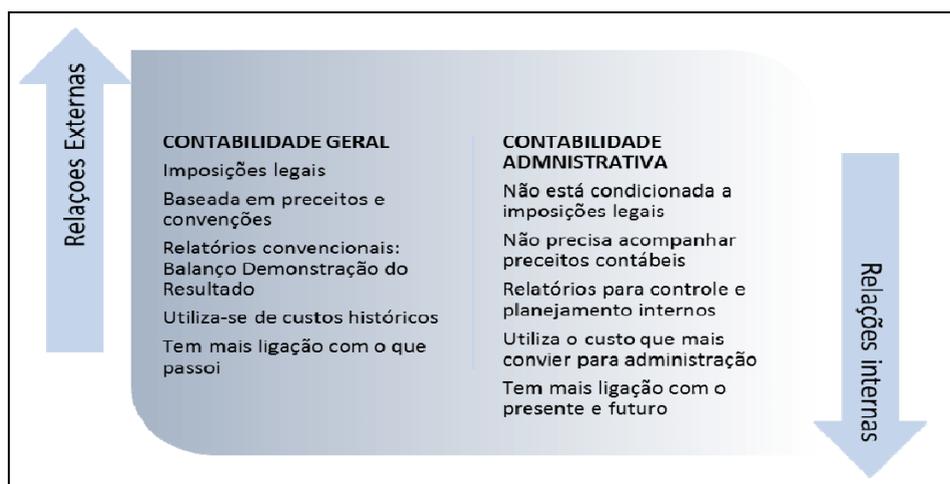


Figura 4 - Comparação entre os Dois Ramos da Contabilidade
 Fonte: Elaborada pela autora com base em Leone (2010).

Leone (2000, p.43) esclarece que “o custo de produção ou de realização de um produto ou serviço é a soma do consumo de três recursos: os materiais, a mão de obra e as despesas gerais” e complementa que a administração pode usar diferentes técnicas de avaliação, aplicação e controle para cada um desses recursos, sendo a contabilidade de custos uma dessas técnicas, além do que oferece flexibilidade para adaptação aos diferentes cenários.

Uma terminologia própria é utilizada na área de custos e verifica-se a necessidade de apresentar suas definições realizadas pelos autores, conforme Quadro 8.

Após a verificação das principais terminologias utilizadas em custos, verifica-se a necessidade de identificar quais são os tipos de classificações existentes com relação aos custos.

Gastos	Aquisição (compra) de bens e/ou serviços que geram um desembolso para a entidade, normalmente financeiro (dinheiro).
Desembolso	Saída do dinheiro do caixa ou do banco para pagamento da aquisição de bens e/ou serviços que ocorre antes ou depois do momento do gasto.
Investimento	Parcela dos gastos que são registrados em ativos da empresa, como por exemplo aquisição de máquinas, equipamentos, veículos, ações de outras empresas.
Custo	Gastos em bens ou serviços que são realizados especificamente para o processo produtivo ou na prestação de serviços.
Despesa	Gasto com bens e serviços que não estão relacionados exclusivamente ao processo produtivo ou na prestação de serviços.
Perda	Gastos com bens ou serviços que não tem relação com a operação da empresa, consumidos de forma anormal e involuntária.

Quadro 8 - Terminologias Utilizadas em Custos

Fonte: Elaborado pela autora com base em Martins (2010, p.24-25); Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p.16); Megliorini (2012, p.7).

Para tanto, utiliza-se a taxionomia de Matos (2005, p.42-48), para quem os custos aplicados à área hospitalar são classificados como diretos e indiretos, quando relacionados aos insumos utilizados na operação do hospital e como fixos e variáveis, quando relativos ao comportamento dos custos em relação ao volume das operações. Observa-se com relação à terminologia adotada pelo autor com relação aos insumos na classificação de custos diretos e indiretos, que os mesmos dizem respeito à mão de obra (salários), consumo de medicamentos e materiais, telefone, aluguel e outros custos utilizados na operação (MATTOS, 2005, p.43). O Quadro 9 sintetiza os conceitos utilizados pelo autor.

Com relação aos insumos utilizados na operação	Custos Diretos	Custos incorridos no hospital e que tenham possibilidade de identificação com um produto ou departamento.
	Custos Indiretos	Custos em que não há referência com um produto ou departamento, a apropriação faz-se com algum critério de rateio.
Com relação ao volume utilizado na operação	Custos Fixos	Custos vinculados à infraestrutura e não se alteram com as mudanças do volume de produção/atendimento, dentro de determinada capacidade instalada.
	Custos Variáveis	Custos referentes aos insumos inerentes à produção dos serviços, sofrendo variações na mesma proporção do volume de produção.

Quadro 9 - Classificação de Custos

Fonte: Elaborado pela autora com base em Matos (2005).

Registre-se que para a classificação dos custos em diretos e indiretos, faz-se necessário fundamentar-se em critérios de rateio e na departamentalização da organização.

Sobre a Departamentalização, Matos (2005, p.65) assevera que são “as áreas envolvidas no processo de elaboração dos produtos ou serviços”, e que as atividades de apoio, realizadas nos departamentos de serviços, possuem custos que são distribuídos às áreas de produção por intermédios de rateios adequados às características de suas atividades.

Para Bruni e Famá (2004, p.35) “os sistemas de custeio referem-se às formas como os custos são registrados e transferidos internamente dentro da entidade. Identificam os custos dos estoques de produção em andamento e de produtos acabados [...]”.

Mattos (2005, p.65) explica essa movimentação de custos ao fazer a análise de que o produto ou serviço percorre diferentes departamentos na sua fase de elaboração, que podem ser definidos como departamentos de produção ou departamentos de serviços, sendo neste último alocadas as atividades de apoio, cujos custos são distribuídos por critérios de rateio adequados às suas características.

Por sua vez, os critérios de rateio são aqueles utilizados para distribuição dos gastos indiretos aos produtos, centros de custos, centros de despesas ou receitas geradas. Estes, muitas vezes, são subjetivos e arbitrários, podendo provocar distorções no resultado final, interferindo no valor do custo final de cada produto ou serviço (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.26; MARTINS 2010, p.83).

Sendo assim, pode-se compreender que a escolha das alternativas de critérios de rateio parte da premissa da mais aceitável ou por não haver alternativas melhores (MARTINS, 2010, p.79).

Todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores. (Há recursos matemáticos e estatísticos que podem ajudar a resolver esses problemas, mas nem sempre é possível sua utilização.)

Essa visão é corroborada por Megliorini (2012, p.26, 56), quando afirma que “[...] a principal regra para determinação de critérios de rateio é o bom senso” e alerta para o fato de que há necessidade de se ter em mente que as bases de rateio estabelecidas devem ser duradouras, procurando-se evitar mudanças frequentes, pois estas podem provocar flutuações nos custos dos produtos nos períodos, o que impossibilita as comparações e confunde a análise pelos destinatários dos centros de custos. Neste mesmo trilhar o autor sugere que sempre que for necessário fazer alterações nos critérios de custos, as mesmas constem nos relatórios para melhor compreensão e análise.

Conforme Mattos (2005, p.115) a apropriação dos rateios aos centros de custos possuem diferentes métodos, os quais o autor denomina como rateio simples, rateio sequencial e rateio duplo.

- a) Rateio simples - apropriação dos custos dos centros de custos auxiliares e administrativos diretamente aos centros de custos produtivos, sem transferência entre eles;
- b) Rateio sequencial (*step down*) - os custos são distribuídos conforme critérios de rateio sob uma orientação sequencial, sem exclusividade aos centros produtivos. Recomenda que a distribuição seja realizada de forma cumulativa, dos centros de custos mais abrangentes aos menos abrangentes. Na medida que um centro de custo é rateado ele não recebe rateios complementares.
- c) Rateio duplo - a distribuição permite a alocação recíproca entre os centros de custos, não obstante a sequência em que são realizadas, ou seja, permite que os centros de custos sejam rateados aos produtivos, ao mesmo tempo que recebem rateios de outras unidades.

Com relação aos custos de mão de obra, faz-se importante ressaltar, conforme Megliorini (2012, p.38) que este “[...] corresponde aos salários dos funcionários *acrescidos* dos encargos sociais e trabalhistas”.

Os encargos sociais e trabalhistas são assegurados por lei, por negociação sindical ou negociado pela própria empresa. Dentre os encargos sociais e trabalhistas pode-se exemplificar a contribuição para a previdência social, o 13.º salário, as férias, o fundo de garantia por tempo de serviço e sua multa no caso de dispensa sem justa causa, o vale-transporte, o vale-refeição, acréscimo do salário nas horas extras, dentre outros (MEGLIORINI, 2012, p.39; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.26).

Outro conceito importante trata-se da depreciação de máquinas e equipamentos, previsto no controle patrimonial dos equipamentos, integrando o custo de cada departamento.

Por fim, procura-se compreender essa apropriação de custos diretos e indiretos (por intermédio dos critérios de rateio) e despesas nos devidos departamentos produtivos ou de serviços (apoio), conforme ilustrado na Figura 5.

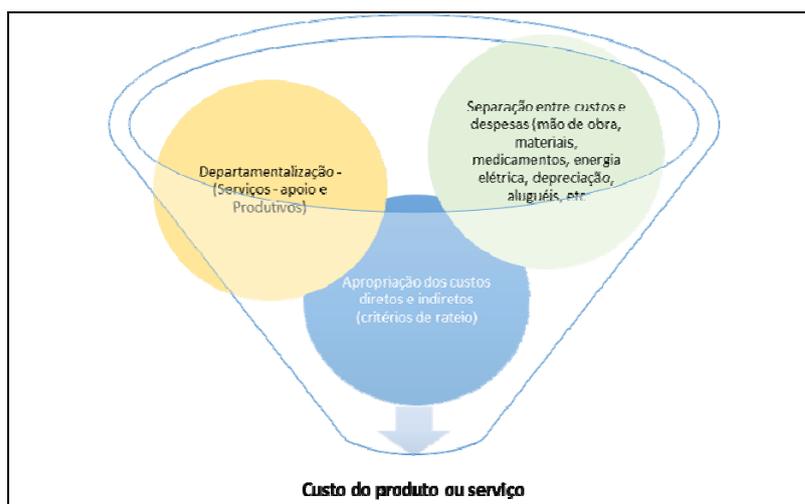


Figura 5 - Esquema Básico da Contabilidade de Custos

Fonte: Adaptado de Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p.9); Mattos (2005, p.65).

Realizadas essas contribuições com relação às terminologias e conceitos utilizados na área contábil e de custos que culmina no esquema básico de custos, passa-se a descrever, na subseção advinda, os tipos de metodologias e abordagem de custeio existentes.

2.9.2 Metodologias de Custeio

Um sistema de custos é eficiente na medida em que serve como ferramenta de apuração, análise e controle sobre as atividades produtivas, em todas as suas fases e seus departamentos, definindo-se controle, em sentido amplo, como um conjunto de normas e procedimentos administrativos que uma organização realiza para proteger seus bens e direitos (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.153).

A apropriação de custos aos produtos por meio de um sistema de custos pode ser escolhida pelas empresas dentre os vários sistemas existentes conforme a literatura, com destaque para o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio pleno ou integral, o custeio padrão, a unidade de esforço de produção, o custeio baseado em atividades (BEUREN, SOUZA; RAUPP, 2003).

Verifica-se que os sistemas de custeio, ou a forma de apropriação de custos mais relevantes para as necessidades gerenciais e os mais utilizados, de acordo com as características do segmento de saúde, são o custeio por absorção, custeio direto e custeio baseado em atividades (MARTINS, 2010, p.198; MATTOS, 2005, p.97; CLEMENTE; SOUZA, 2000, p.63).

Dessa forma, aborda-se nas subseções seguintes as características de cada uma dessas metodologias.

2.9.2.1 Custeio por absorção

A metodologia de custeio por absorção configura-se como o instrumento mais tradicional de gestão de custos, sendo este método adotado pelas legislações comercial e fiscal, devido a aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos (MATTOS 2005, p.97; PEREZ JUNIOR, OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.63).

Advindo da Alemanha no século XX, o custeio por absorção era conhecido por RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), em que inicialmente utilizava-se para apuração dos custos do período, todos os gastos (custos e despesas) e apropriava-se à produção por meio das técnicas de rateio. Após o crescimento das despesas, consequência do desenvolvimento da economia norte-americana, estas foram segregadas dos custos e apropriadas diretamente ao resultado do exercício (PEREZ JUNIOR, OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.64).

Mattos (2005, p.98) defende o que ele denomina como uma “adaptação a esta versão clássica”, tendo em vista que para a apuração de custos hospitalares utiliza como base de cálculo a totalidade dos insumos, tais sejam os custos e as despesas. Essa adaptação é denominada de “custeio por absorção pleno”.

Observa-se este conceito em Megliorini (2012, p.2) como: “*custeio pleno*: método de custeio pelo qual se apropriam aos produtos fabricados em determinado período todos os custos e despesas incorridos neste período”.

Verifica-se que a metodologia de custeio por absorção utiliza-se do critério de departamentalização que são as áreas envolvidas para a elaboração do produto

ou serviço, cujos processos são divididos em centros de custos que absorvem os custos indiretos, podendo ser classificados em centros de custos produtivos e auxiliares ou administrativos (MATTOS, 2005, p.102; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.69).

Compreende-se como centros de custos as áreas em que os custos ou despesas são acumulados, sendo necessária a distinção entre centros de custos auxiliares, administrativos e produtivos. Para configuração de um centro de custo como produtivo faz-se pertinente a realização da prestação de serviços ao paciente e a remuneração pelos serviços prestados. Já os centros de custos auxiliares e administrativos não são objetos de remuneração por seu papel de prestação de serviços interna (MEGLIORINI, 2012, p.55; MATTOS, 2005, p.102).

Alguns exemplos de centros de custos verificados na prestação de serviços de um hospital geral são visualizados na Figura 6.

Registre-se que na metodologia de custeio por absorção pode-se utilizar a apropriação de custos sem departamentalização, neste caso todos os custos indiretos são acumulados em uma única conta e, por meio de uma única base faz-se o rateio direto aos produtos (MEGLIORINI, 2011, p.52).

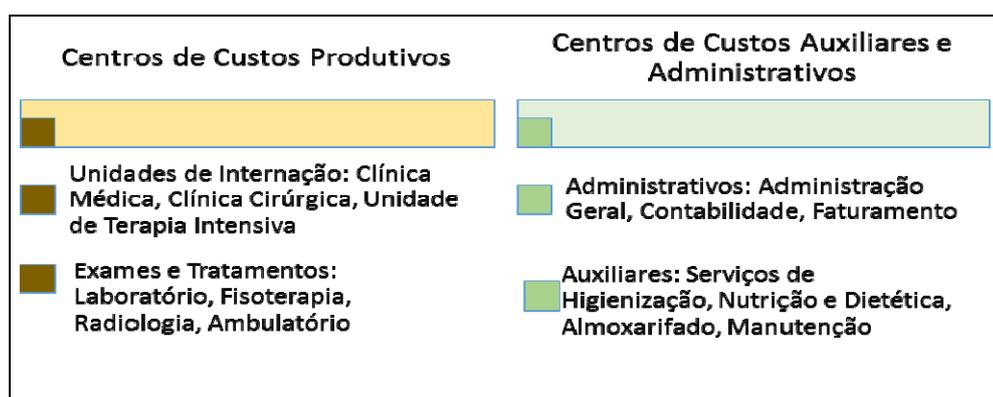


Figura 6 - Exemplos de Centros de Custos Produtivos, Auxiliares e Administrativos em Hospital Geral

Fonte: Adaptado de Mattos (2005, p.103).

No entanto, Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p.69) relatam que geralmente as empresas utilizam como base a sua estrutura organizacional para desenvolver seus sistemas de custos, cujos centros de custos absorvem os custos indiretos antes da apropriação aos produtos.

Diante dos conceitos e terminologias sobre custos já apresentados, demonstra-se na Figura 7 as fases para utilização da metodologia de custeio por absorção pleno, conforme a análise de Mattos (2005, p.97-180) e Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p.69).

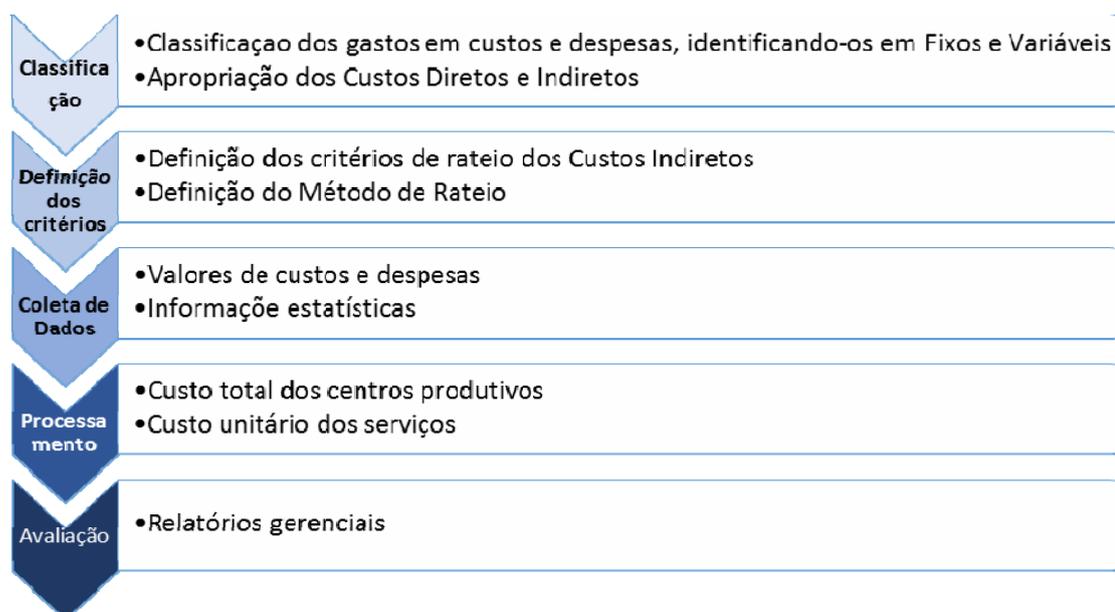


Figura 7 - Fases para Utilização da Metodologia de Custeio por Absorção Pleno

Fonte: Elaborado pela autora com base em Mattos (2005, p.97-180) e Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p.63-79).

Segundo Mattos (2005, p.185), a partir da totalização dos custos por centros de custos, verifica-se uma integração dessas informações com relação ao custeio de cada um dos procedimentos hospitalares, este último denominado de custeio por encomenda (ou custeio por ordem de serviço).

Não obstante, devido à diferenciação no tipo de atendimento prestado ao paciente, uma das alternativas é a realização do custo médio por amostras aleatórias de pacientes cujas condições permitam um grau de comparabilidade e representatividade adequados, ou a definição do custo do procedimento baseado em protocolos padrões de atendimento (MATTOS, 2005, p.192).

Relatadas as contribuições conceituais sobre a metodologia de custeio por absorção, parte-se na próxima subseção a fazer a descrição da metodologia de custeio direto.

2.9.2.2 Custeio direto ou variável

O custeio direto ou variável consiste em apropriar somente os custos variáveis aos produtos, sejam diretos ou indiretos, diferentemente do custeio por absorção que rateia os custos fixos aos produtos (MEGLIORINI, 2011, p.137).

Dessa maneira, como os custos fixos deixam de integrar o produto/serviço, estes passam a integrar a estrutura de despesas, indo diretamente para o resultado (MARTINS, 2010, p.198).

Segundo Mattos (2005, p.201), o custeio direto oferece uma abordagem com relação ao “custo-volume-lucro”, considerando no custo do produto ou serviço somente as parcelas dos custos variáveis e os custos fixos tratados como despesas da empresa na sua totalidade, não sendo rateados entre os departamentos (MATTOS, 2005, p.202).

Por sua vez Megliorini (2011, p.137) ressalta que para “a absorção dos custos fixos à produção pode dificultar o conhecimento dos custos dos produtos e, conseqüentemente, seu uso na tomada de decisões”. O autor justifica essa problemática devido aos aspectos de rateio envolver critérios subjetivos e arbitrários, podendo distorcer o custo dos produtos.

Essa visão é também retratada por Perez Junior e Oliveira e Costa (2001, p.185), que, tendo em vista a análise dos defensores do custeio variável/direto, apresenta três argumentos:

- a) os custos fixos existem e independem do volume de produção e são encargos necessários para a empresa produzir, não sendo aplicado aos produtos;
- b) devido à arbitrariedade dos critérios de rateio, a sua simples modificação pode alterar os preços dos produtos tornando um produto rentável em não rentável, ou vice versa;
- c) a distribuição dos custos fixos aos produtos deve levar em conta, além dos critérios de rateio, o volume da produção que é variável.

A inclusão dos custos fixos aos produtos pode dificultar o conhecimento dos seus custos, tendo em vista que a demanda e o *mix* de produção se modificam em

diferentes períodos, bem como algumas situações podem impactar na utilização desse sistema contábil, como a necessidade de suporte contábil adequado, com plano de contas que registre com rigor os custos variáveis e fixos da produção e a compreensão de que o sistema não é aceito para fins fiscais, limitando a sua utilização para a contabilidade gerencial (MEGLIORINI 2011, p.134; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.184-186).

Dando continuidade nas características das metodologias na próxima subseção aborda-se o Custeio Baseado em Atividades.

2.9.2.3 Custeio baseado em atividades

O Custeio por Atividades, também chamado de ABC (*Activity Based Costing*), teve sua origem na década de 1980, quando as empresas tiveram que adequar sua estrutura tradicional para um mundo mais competitivo. Essa mudança provocou um novo modelo de produção, com novas tecnologias e diversificação, no qual os principais elementos de custos como mão de obra direta e matéria-prima passaram a competir com os custos indiretos que começaram a ter um aumento significativo, culminando na criação de um novo sistema que contemplasse as necessidades de novas informações gerenciais que objetivassem o controle, classificação e análise dos custos indiretos da produção (MEGLIORINI, 2011, p.188; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.224).

Dessa forma, surge o conceito do ABC, como uma técnica de controle e adequação de custos que permite identificar os processos e as atividades nos setores da organização, realizar a identificação e análise dos custos envolvidos nessas atividades e atribuir os custos aos produtos utilizando-se os direcionadores de custos (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.227).

Megliorini (2011, p.189) faz referência ao que ele chama de “filosofia” asseverando que “[...] os recursos de uma empresa são consumidos pelas atividades executadas, e os produtos, serviços ou outros objetos de custeio resultam das atividades que requerem esses recursos [...]”.

Existem alguns conceitos que são aplicados ao custeio ABC, como demonstra-se no Quadro 10, conforme Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p.227-229).

Processo	“Cadeia de atividades interdependentes, relacionadas entre si, necessárias para gerar um produto ou serviço”.
Função	“Conjunto de atividades com um fim comum dentro de uma empresa. As funções correspondem aos centros de custos e de despesas estabelecidos no organograma da empresa”.
Atividades	“Conjunto de tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções”.
Tarefa	“Conjunto de operações ou elementos de trabalho que definem como uma atividade deve ser realizada. É um detalhamento da atividade”.
Operações	“São as ações ou menores unidades de medidas de uma rotina operacional. São executadas pela ação humana, de máquinas e equipamentos. Diferenciam-se das tarefas e atividades por permitirem sua visualização”.
Direcionador de custos	“Forma como as atividades consomem recursos. Serve para custear as atividades. Demonstra a relação entre o recurso consumido e as atividades”.
Direcionador de atividades	“Forma como os produtos ou serviços consomem atividades. Serve para custear os produtos ou serviços”.

Quadro 10 - Conceitos Aplicados ao Custeio ABC

Fonte: Elaborado pela autora com base em Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p.227-229).

Como já verificado nas subseções anteriores a problemática da questão da arbitrariedade e subjetivismo que podem ocorrer na definição de critérios de rateio, verifica-se que uma das diferenças entre rateio de custos, utilizadas no custeio por absorção e direcionadores de custos e atividades utilizados no custeio ABC, é uma maior precisão, deste último, da apropriação dos gastos (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p.230).

As etapas para o custeio ABC relatadas por Megliorini (2011, p.190), são: “(i) Identificar as atividades mais relevantes realizadas em cada departamento; (ii) Atribuir os custos dos recursos às atividades; e (iii) Atribuir os custos dos recursos aos objetos de custeio.

Para tanto se realiza a apropriação direta (quando é possível identificar o recurso à atividade), por meio de direcionadores que permitem relacionar o recurso à atividade e em último caso utiliza-se o rateio, quando não possibilita a apropriação direta nem rastreamento.

Conforme Mattos (2005, p.239) são bastante visíveis os benefícios da aplicação da metodologia ABC, dentre elas a adequação dos custos frente a formação de preços, a análise de custos da capacidade ociosa e a possibilidade de identificar custos e atividades que agregam e não agregam valor.

2.9.2.4 Consolidações teóricas

Com base nesses conceitos e análises dos diversos autores que estudam a temática de custos, faz-se um resumo das considerações teóricas no Quadro 11, com o objetivo de comparar os métodos de custeio descritos, suas vantagens e limitações. Após descreve-se as razões pelas quais se optou pelo método de custeio aplicado na pesquisa.

CUSTEIO POR ABSORÇÃO Apropria os custos fixos e variáveis aos produtos	Vantagens	Método adotado pelas legislações comercial e fiscal. Departamentalização é inerente aos serviços hospitalares.
	Desvantagens	Crítérios de rateio podem envolver subjetividade.
CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL Apropria somente os custos variáveis aos produtos	Vantagens	A distribuição dos custos fixos aos produtos leva em conta o volume da produção, que é variável.
	Desvantagens	Pode dificultar o conhecimento do custo final do produto. Sistema não é aceito para fins fiscais.
CUSTEIO AB Realiza a análise dos custos envolvidos nos processos/atividades.	Vantagens	Maior precisão da apropriação dos gastos. Análise dos custos da capacidade ociosa. Possibilidade de identificar custos de processos que agregam e não agregam valor.
	Desvantagens	Sistema não é aceito para fins fiscais.

Quadro 11 - Resumo das Características dos Métodos de Custeio

Fonte: Elaborado pela autora com base em Perez Junior, Oliveira e Costa (2001); Mattos (2005); Megliorini (2011); Martins (2010).

A aplicação do método de custeio por absorção no presente trabalho, cujo objetivo é a proposição de um modelo para hospitais públicos, justifica-se tendo em vista que o custeio ABC necessita de um maior detalhamento das atividades por processo de trabalho e, por conseguinte a sua aplicação depende de maior organização e disponibilidade das informações e o custeio direto observa parte do custo total, o que se torna uma limitação em alguns casos onde o custo fixo é significativo.

Em situações onde não há nenhuma estruturação da informação de custos, opta-se normalmente por aplicar o custeio por absorção que, por sua vez, é muito útil na área hospitalar devido suas características de departamentalização, mas com extrema interligação entre as áreas.

Dessa forma, o custeio por absorção, não obstante suas reconhecidas limitações para fins gerenciais, haja vista a incorporação do custo fixo ao produto/serviço, proporciona subsídios para os controles anteriormente inexistentes, e, nos casos em que inexistente sistema de custeio, é ele a base para implantação de qualquer outro método, fato observado nos hospitais objetos da pesquisa. Posteriormente, avalia-se outros métodos para melhor detalhar o custeio, como por exemplo, informações sobre o custo por procedimentos hospitalares.

3 METODOLOGIA

Aborda-se nesta seção o método científico para a obtenção de respostas ao problema da pesquisa com a finalidade de atingir o objetivo de desenvolver um modelo de custeio para a gestão de custos em hospitais públicos administrados diretamente pelo Estado do Paraná, como proposta de aprimoramento para o controle, transparência, orçamentação e planejamento das ações estratégicas de saúde para o Estado.

A pergunta de pesquisa que norteia o estudo busca contribuir para a governança pública no âmbito da gestão de recursos públicos da saúde, cuja demanda por serviços de qualidade e custos otimizados são próprios das dificuldades de um sistema único de saúde. A proposição de uma gestão com informações mais estruturadas para tomada de decisão são objetivos necessários para a melhor gestão dos recursos utilizados nas atividades hospitalares, com impactos positivos para o cidadão.

3.1 PROCEDIMENTOS, CRITÉRIOS E DELIMITAÇÕES

Para Gil (1999, p.42), a pesquisa é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Dessa forma, demonstra-se a abordagem metodológica por meio da natureza de pesquisa aplicada, na qual os conhecimentos adquiridos são utilizados para a aplicação prática e dirigidos para a solução dos problemas específicos, de acordo com as verdades e interesses locais.

No caso deste estudo, buscou-se o desenvolvimento e aplicação de um modelo de custeio para os hospitais públicos do Estado do Paraná, partindo-se dos conceitos teóricos de custos para compreensão dos casos aplicados e geração de elementos para uma melhor compreensão do problema, por isso se trata de um estudo exploratório.

Para Gil (2007, p.41), o estudo exploratório tem o objetivo de promover maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.

Quanto aos procedimentos trata-se de uma pesquisa com fontes de dados gerados em campo. Conforme Fonseca (2002) a pesquisa de campo caracteriza-se pelas investigações em que, além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, se realiza coleta de dados junto a pessoas, com o recurso de diferentes tipos de pesquisa.

O procedimento de pesquisa utilizado foi o de pesquisa-ação, com a participação planejada do pesquisador inserido na problemática que foi investigada, conforme definição de Thiollent (2011, p.20):

[...] um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

A qualificação como pesquisa ação pode ser realizada quando observa-se o problema e realiza-se uma ação por parte de pessoas ou grupos envolvidos. Essa ação deve merecer uma investigação para ser elaborada e conduzida, com desempenho ativo dos pesquisadores no levantamento dos problemas encontrados e seu equacionamento, acompanhamento e avaliação das ações (THIOLENT, 2011, p.21).

Assim, o problema que motivou o presente trabalho é a situação pela qual passa um grande número de instituições hospitalares públicas no Brasil, que conforme mostra o senso comum, vem enfrentando dificuldades na gestão motivadas pela falta de recursos, o que pode também ser motivada pela falta de gestão dos recursos, resultando assim no uso irracional dos mesmos, com impacto na degradação dos processos assistenciais. Indicadores de custos devem ser analisados, os quais quando elevados podem indicar desperdícios. Por outro lado custos excessivamente baixos podem indicar a execução de procedimentos sem a qualidade mínima necessária.

Dessa forma, justifica-se a utilização da pesquisa-ação como instrumento metodológico da pesquisa, uma vez que a pesquisa-ação demanda a participação e envolvimento do pesquisador que neste momento é uma gestora pública e das pessoas que vivenciam a situação ou problema, que neste caso são profissionais da rede hospitalar pública estadual.

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema a ser pesquisado, a pesquisa caracterizou-se como qualitativa. Para Silva (2005, p.20) observa-se as seguintes características na forma dessa abordagem:

- a) há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito;
- b) a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa;
- c) não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas;
- d) o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave;
- e) os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente.

O método também se caracteriza como bibliográfico, uma vez que a referência teórica se insere dentro da problemática do estudo, com o papel de gerar ideias e diretrizes para orientar a pesquisa e as interpretações utilizadas na técnica empírica. Thiollent (2011, p.64) ressalta a importância da teoria para interpretação das informações circunstanciadas pela pesquisa-ação e como forma de pôr em dúvida certos elementos de uma teoria conhecida.

A investigação não deixa de ser documental, tendo em vista a análise de documentos internos à organização que irão auxiliar no delineamento do modelo a ser proposto. A investigação documental “é realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas” (VERGARA, 2007, p.48).

3.2 PLANEJAMENTO DA PESQUISA

Para Thiollent (2011, p.62), a fase inicial de uma pesquisa-ação é o momento de se analisar os problemas dentro de um campo teórico e prático,

procurando-se soluções para se chegar a alcançar um objetivo ou transformação dentro da realidade observada.

Para tanto, a fase de planejamento da pesquisa-ação foram desenvolvidas e explicitadas conforme demonstrado no Quadro 12, que mostra como foi delineado o estado da arte, a seleção dos hospitais.

LEVANTAMENTO DE RESULTADOS DE PESQUISAS SIMILARES	Levantar pesquisas similares em outras instituições por meio do estudo bibliográfico	jan. a mar. 2014
	Fazer o fichamento resumo das pesquisas	
	Realizar análise dos dados pesquisados	
DEFINIÇÃO DOS HOSPITAIS	Definir os hospitais para a pesquisa	abr. 2014
	Levantar e analisar o atual sistema contábil e de custos nos dois hospitais selecionados	
	Definir a metodologia de custeio a ser objeto da pesquisa	

Quadro 12 - Fase do Planejamento da Pesquisa-ação

Fonte: Elaborado pela autora.

Por meio do estudo bibliográfico realizou-se o levantamento de pesquisas similares e os métodos de custeio utilizados na área hospitalar e na literatura, com o objetivo de compreender o fenômeno e resultados, trazendo subsídios para o delineamento da ação proposta de desenvolver e aplicar um modelo de custeio nos hospitais objetos da pesquisa.

Para a realização do levantamento do atual sistema contábil e de custos nos dois hospitais selecionados, utilizou-se de um questionário enviado aos diretores gerais e/ou administrativos das 19 instituições estaduais (Apêndice).

Como componente de envolvimento dos hospitais selecionados, a proposta foi apresentada à direção dos hospitais e realizada a indicação, por esta, dos componentes do grupo de pesquisa participante no estudo.

Assim, o grupo de pesquisa tem representantes das seguintes áreas, em cada um dos dois hospitais selecionados: i) direção administrativa; ii) gestão financeira (inclui faturamento e contratos); iii) gestão de pessoas; iv) gestão da tecnologia da informação.

Iniciaram-se as reuniões do grupo de pesquisa com o objetivo de analisar o atual sistema contábil e de custos existente nos dois hospitais selecionados, por

meio da técnica de discussão em grupo dos instrumentos existentes para subsidiar a definição do modelo de custeio que será utilizado e a sua forma de aplicação, culminando na definição do modelo de custeio por absorção pleno.

Para operacionalização da pesquisa foram realizadas reuniões semanais com o grupo condutor nos dois hospitais selecionados, coordenados pelos pesquisadores da SESA e UTFPR.

As reuniões semanais com os hospitais ocorreram no período de abril a agosto de 2014, totalizando 4 reuniões a cada mês. O tempo médio dispensado para cada reunião foi em torno de 3 horas.

Conforme Thiollent (2011, p.73) “a coleta de dados é efetuada por grupos de observação e pesquisadores sob controle do seminário central”.

A técnica utilizada foi a entrevista coletiva, que ocorreu no local de trabalho; e a entrevista individual entre os participantes na busca da informação necessária para o andamento da pesquisa e para o andamento das atividades, supondo uma capacidade de aprendizado dos participantes.

Na pesquisa-ação a capacidade de aprendizagem é aproveitada e enriquecida, tendo em vista as exigências da ação sobre a qual se desenrola a investigação (THIOLLENT, 2011, p.76).

A coleta de dados foi aplicada no ambiente dos hospitais selecionados para pesquisa, com a participação ativa do grupo de observação e intervenção do pesquisador.

3.3 DEFINIÇÃO DA METODOLOGIA E DO TRATAMENTO DOS DADOS

Com base na coleta de dados, à luz da teoria de pesquisas similares e bibliografia referente ao tema de custos hospitalares, realizou-se a discussão do grupo de pesquisa frente ao modelo proposto, que utiliza-se da metodologia de custeio por absorção. Após uma análise prévia das informações existentes e disponíveis em cada hospital, constatou-se a necessidade da aplicação inicial do custeio por absorção pela própria demanda de organização destes dados e para melhor compreensão dos gastos gerados nessas unidades.

Para tanto, na segunda fase da pesquisa definiu-se os centros de custos, os critérios de relacionamento (quem trabalha para quem) e os critérios de rateio, culminando na criação de um mapa de custos que norteou o modelo a ser aplicado. Essas etapas estão descritas no Quadro 13.

CRIAÇÃO DO MAPA DE CUSTOS	Capacitar para a pesquisa – referencial bibliográfico.	maio a jul. 2014
	Levantar, analisar e definir a estrutura de centro de custos dos hospitais.	
	Classificar os centros de custos em auxiliares, administrativos e produtivos e os métodos e critérios de rateio das unidades de produção para os CC produtivos.	
	Identificar os Custos Diretos e Indiretos que são atribuídos aos CC (classificação dos tipos de gastos).	
	Criar o Mapa de Custos.	
RELATÓRIOS DE COLETA DE DADOS (MAPAS DE COLETA)	Capacitar para a pesquisa – referencial bibliográfico.	jul. a ago. 2014
	Criar planilhas de coleta de dados pelos diversos CC.	
	Criar Relatório de Coleta de Dados	

Quadro 13 - Fase da Criação do Mapa de Custos e Relatórios de Coleta de Dados

Fonte: Elaborado pela autora.

Como pode ser observado no Quadro 13, após a criação do mapa de custos foi necessário criar os relatórios de coleta de dados pelos diversos centros de custos.

Assim, resume-se o modelo de custeio, utilizando-se a metodologia do custeio por absorção pleno, conforme o fluxo propositivo demonstrado na Figura 8.

A partir da criação do fluxo propositivo, que compreende as etapas de conceituação e a interação com o usuário, foram realizadas as atividades para o detalhamento da classificação e critérios necessários para o cálculo de custos, e, assim, a criação do modelo proposto.

Ademais, era sempre uma preocupação estar balizado com os objetivos do trabalho, por isso foi desenvolvida uma ferramental de visão gráfica que será melhor detalhada na próxima seção.

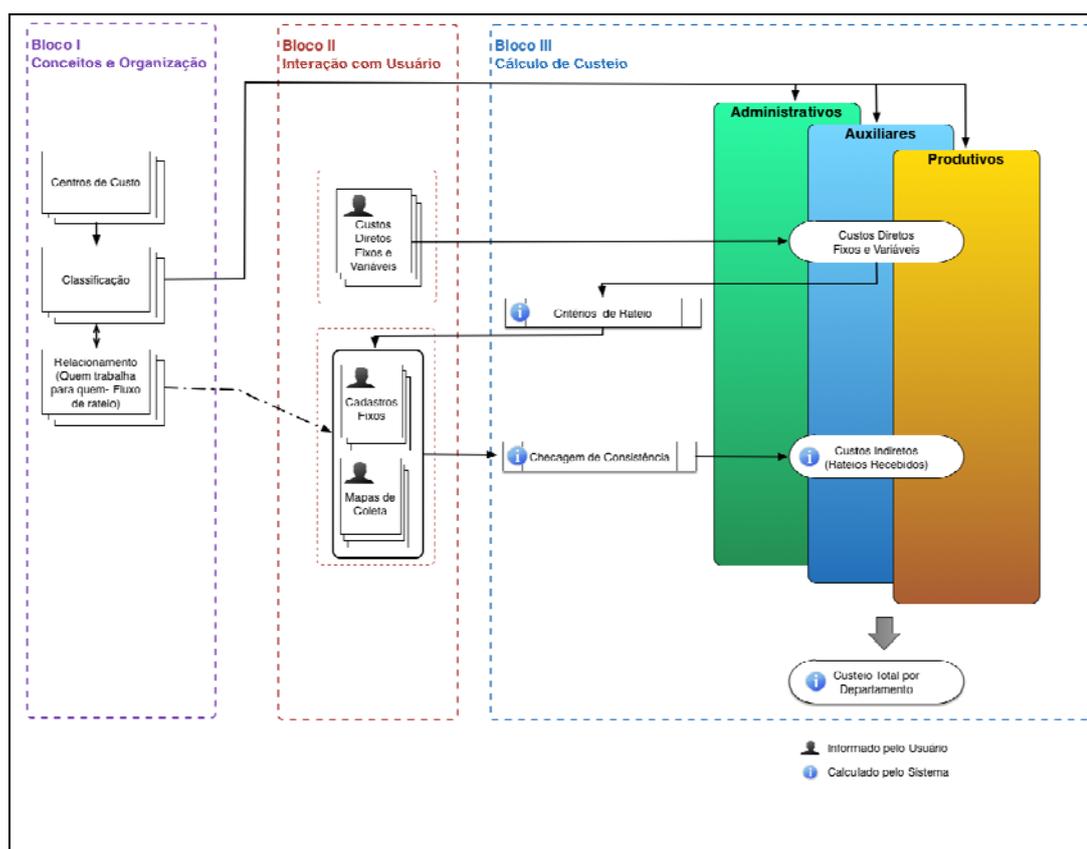


Figura 8 - Fluxo Propositivo para Metodologia de Custeio por Absorção Pleno
 Fonte: Elaborado pela autora.

3.4 VISÃO GRÁFICA DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS

Para melhor compreensão do cumprimento dos objetivos e atinente a solução do problema apresentado, demonstra-se na Figura 9 a visualização gráfica do trabalho.

Descritos os aspectos metodológicos que delinearam a pesquisa, na próxima seção são apresentados os resultados e discussões gerados pela proposição do modelo de custeio.

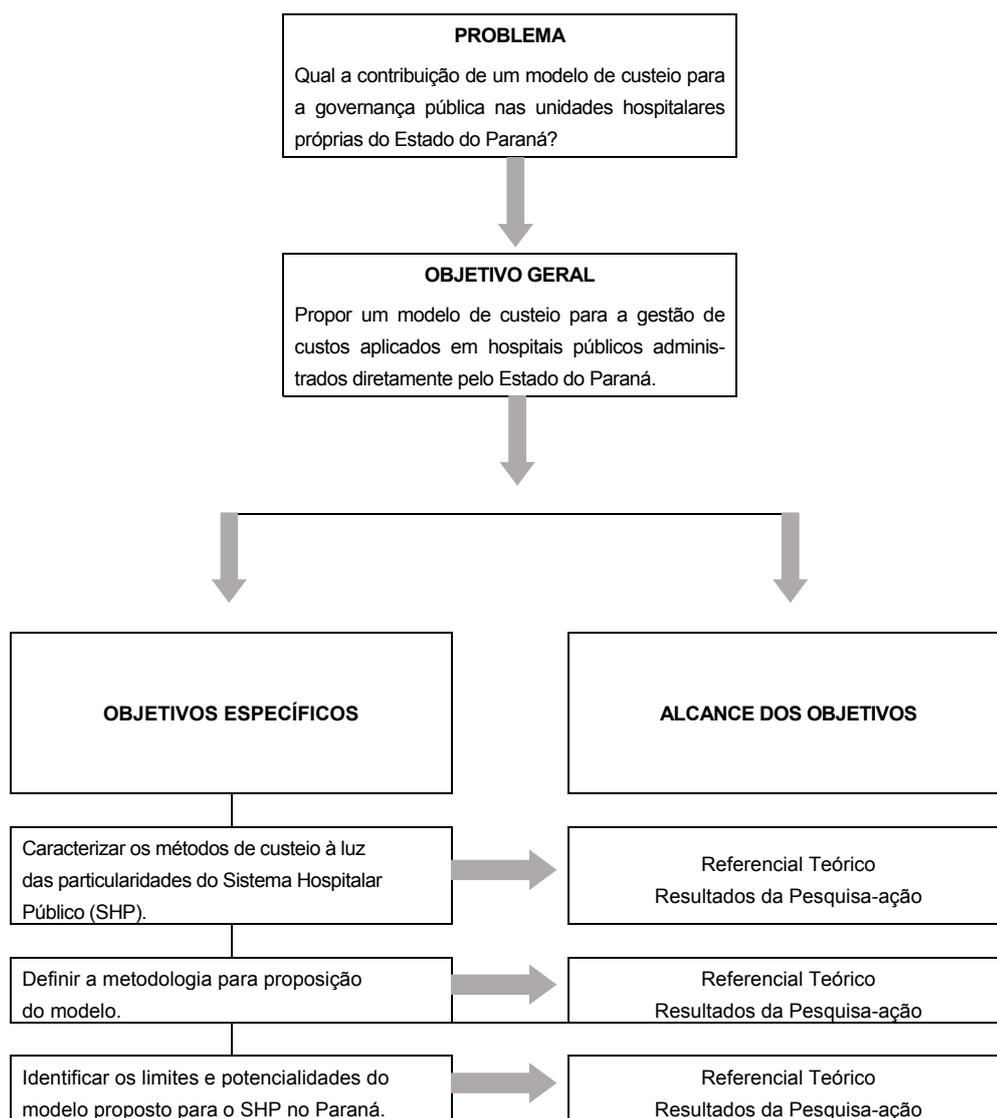


Figura 9 - Resumo do Atendimento aos Objetivos Propostos

Fonte: Elaborado pela autora.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A pesquisa está alicerçada sobre a busca de propostas para a boa governança dos recursos públicos, para tanto o objetivo geral do estudo é a proposição de um modelo de custeio para a gestão de custos aplicados em hospitais públicos administrados diretamente pelo Estado do Paraná.

Dessa forma, relata-se nas seções seguintes os resultados alcançados conforme a proposta deste estudo, iniciando-se com a caracterização do sistema hospitalar público Estadual.

4.1 IDENTIFICAÇÃO DO SISTEMA HOSPITALAR PÚBLICO ESTADUAL

A Superintendência de Unidades Hospitalares Próprias, órgão de execução programática da estrutura organizacional da Secretaria de Estado da Saúde, desenvolve e implanta estratégias integradas de gestão em saúde nas unidades hospitalares próprias, de forma a prestar serviços eficientes e de qualidade, e faz o acompanhamento das ações de saúde dos hospitais universitários.

As diretrizes são definidas conforme o mapa estratégico da Secretaria Estadual de Saúde, que tem como missão “formular e desenvolver a política estadual de saúde, de forma a organizar o SUS no Paraná, exercendo sua função reguladora, garantindo a atenção à saúde para a população com qualidade e equidade”.

Observa-se no mapa estratégico os resultados a serem alcançados em benefício da sociedade, estabelecidos de acordo com a análise de situação de saúde da população, quais sejam: i) reduzir a mortalidade materno-infantil; ii) reduzir a mortalidade por causas externas; iii) ampliar a longevidade reduzindo incapacidades; iv) reduzir a morbimortalidade por doenças crônico degenerativas com enfoque no risco cardiovascular global.

O tema da pesquisa se enquadra no planejamento estratégico da SESA, (Figura 10), nas perspectivas de gestão e financiamento, mais especificamente nos

objetivos que visam a qualificação, otimização e racionalização dos recursos orçamentários e financeiros.

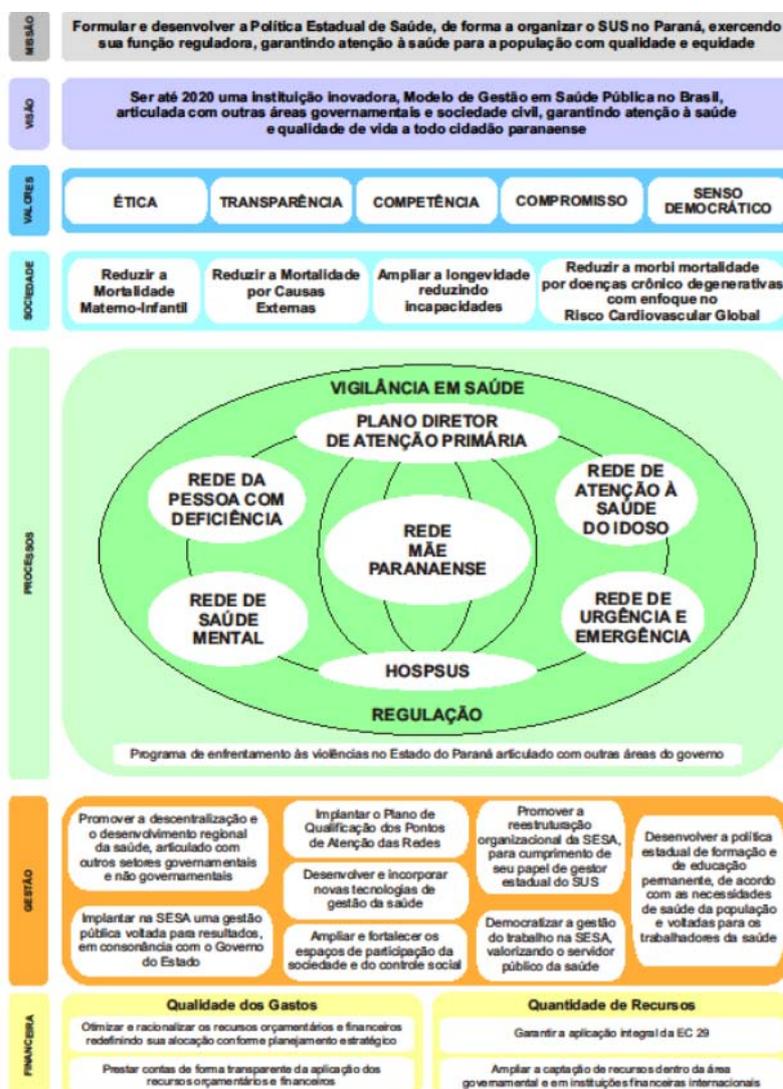


Figura 10 - Mapa Estratégico da SESA
Fonte: PARANÁ/SESA.

Dessa forma, na perspectiva de processos são organizadas as redes prioritárias de atenção à saúde e direcionadas as ações desenvolvidas nos hospitais, de acordo com o seu perfil assistencial, dividido em treze hospitais gerais (dentre eles quatro universitários) e seis hospitais especializados em fisiologia, hanseníase, infectologia, pediatria, psiquiatria e reabilitação e um hospital em fase final de construção conforme observa-se no Quadro 14.

Hospital	Especialidade	Município
1. Hospital de Dermatologia Sanitária do Paraná	Hanseníase	Piraquara
2. Hospital Regional da Lapa São Sebastião	Tisiologia	Lapa
3. Hospital Oswaldo Cruz	Infectologia	Curitiba
4. Hospital Colônia Aduino Botelho	Psiquiatria	Pinhais
5. Hospital Luiza Borba Carneiro	Geral	Tibagi
6. Hospital do Trabalhador	Geral	Curitiba
7. Centro Hospitalar de Reabilitação Ana Carolina Moura Xavier	Reabilitação	Curitiba
8. Hospital Regional do Litoral	Geral	Paranaguá
9. Hospital Infantil Waldemar Monastier	Infantil	Campo Largo
10. Hospital Regional do Sudoeste Walter Alberto Pecoits	Geral	Francisco Beltrão
11. Hospital Eulalino Ignácio de Andrade HZS	Geral	Londrina
12. Hospital Anísio Figueiredo HZN	Geral	Londrina
13. Hospital Regional Lucy Requião de Mello e Silva	Geral	Guaraqueçaba
14. Hospital Regional do Norte Pioneiro	Geral	Santo Antonio da Platina
15. Hospital Regional do Noroeste	Geral	Paranavaí
16. Hospital Regional de Telêmaco Borba (em construção)	Geral	Telêmaco Borba
17. Hospital Universitário Regional dos Campos Gerais	Geral	Ponta Grossa
18. Hospital Universitário do Oeste do Paraná	Geral	Cascavel
19. Hospital Universitário do Norte do Paraná	Geral	Londrina
20. Hospital Universitário Regional de Maringá	Geral	Maringá

Quadro 14 - Hospitais Estaduais

Fonte: SUP/SESA.

De acordo com o perfil de atendimento e a distribuição geográfica, os hospitais têm sua abrangência definida em atendimento local, regional ou estadual, dentre as 22 regiões de saúde do Estado (Figura 11), complementando a rede assistencial credenciada e contribuindo estrategicamente como ponto de atenção das redes prioritárias do governo, absorvendo suas demandas.

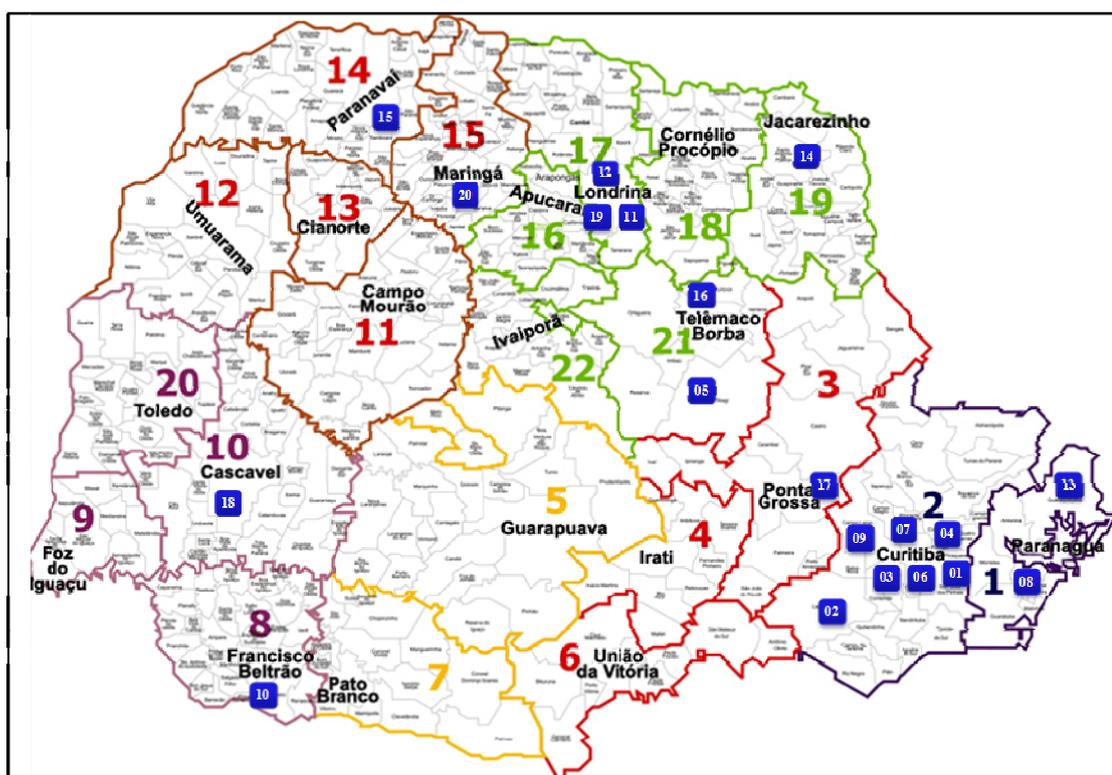


Figura 11 - Hospitais Estaduais - Distribuição Geográfica
Fonte: SUP/SESA.

Ressalta-se que na Figura 11 demonstra-se somente os hospitais que fazem parte da estrutura própria da SESA, ou seja, aqueles administrados diretamente por ela. Por meio do credenciamento de leitos, existem os hospitais públicos e privados que prestam serviços contratados pelo SUS no Estado do Paraná e que cobrem a necessidade de leitos de cada região, bem como os vazios assistenciais.

Com base na identificação do sistema hospitalar público estadual e sua distribuição geográfica, buscou-se a análise dos métodos de custeio existentes, cujos resultados encontram-se descritos na próxima seção.

4.2 MÉTODOS DE CUSTEIO NO SISTEMA HOSPITALAR PÚBLICO ESTADUAL

Do aporte teórico foi possível identificar que a gestão de custos em hospitais figura como um relevante instrumento gerencial de acompanhamento e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Não obstante, a importância desse instrumento gerencial, no SHP é pouco utilizado, o que pode acarretar distorções na avaliação dos gestores públicos quando da organização de sua rede pública de saúde dentro de um determinado território.

No SHP do Paraná, estão em funcionamento 19 hospitais administrados diretamente pelo Estado, distribuídos nas 22 regiões de saúde e com diferentes perfis de atendimento. Para estes hospitais, objeto deste estudo, foi aplicado um questionário sobre a utilização da metodologia de custos. O questionário está disponível no Apêndice.

A coleta de dados se deu por entrevistas estruturadas com questões objetivas para se obter a informação de quais hospitais têm sistemas de custeio e, em caso afirmativo, qual sistema é aplicado e desde quando, bem como a análise dos gestores hospitalares sobre quais os ganhos e quais os incentivos necessários para aprimoramento dessa gestão ou de implementação dos sistemas de custeio, bem como as dificuldades. A coleta das informações foi realizada por correio eletrônico ou entrevista por telefone e ocorreu entre dezembro de 2013 e fevereiro de 2014.

A avaliação dos dados permitiu compreender os motivos da implantação ou não do sistema de custeio e os benefícios, no primeiro caso, daqueles que implementaram, assim como as limitações. A técnica de análise de dados do questionário é exploratória, baseadas nas respostas e nas estatísticas.

Como resultado do questionário aplicado nos hospitais pesquisados, verificou-se que:

Dos 19 hospitais que participaram da pesquisa, nenhum dos hospitais apresenta um sistema de custeio implantado.

Um dos hospitais pesquisados tem um sistema informatizado que contempla um módulo de gestão de custos e estuda a sua implantação para 2014, após a definição dos responsáveis pelo sistema e definição de fluxos de informações adicionais.

A análise de custos globais é realizada por um dos hospitais, porém estuda a implantação para a geração de custos de forma departamentalizada.

Além desses dois hospitais que já possuem alguma forma de contato com a temática, apesar de não possuírem sistemas de custeio implementados, mais 9 hospitais estudam a implantação de um sistema de custeio, totalizando assim 58% da amostra.

Oito hospitais não estudam a possibilidade de implantação de um sistema de custeio, totalizando 42% dos hospitais.

Dos nove hospitais que estudam a possibilidade de implantação de um sistema de custeio, 3 hospitais apresentaram interesse na metodologia do custeio por absorção e 1 hospital optaria pela metodologia do custeio ABC.

Porém, alguns aspectos foram relatados como fatores que podem dificultar a aplicação de um sistema de custeio como a falta de pessoal especializado em suas unidades e o aperfeiçoamento e integração dos sistemas informatizados para o eficiente gerenciamento dos recursos.

A busca de uma política pública voltada para o tema também é abordado como uma necessidade para que todas as unidades sejam contempladas e que se tenha um análise global e comparativa dentre os hospitais do estado, inclusive aqueles hospitais privados que prestam serviços ao SUS.

Diante do resultado do questionário realizado, pode-se concluir que há interesse de grande parte dos gestores hospitalares para a temática de custos, o que é um fator positivo, pois mostra a necessidade já apresentada.

Após a análise desse levantamento, foram escolhidos pela SESA dois hospitais para a realização da pesquisa, de acordo com a sua participação nas redes de atendimento prioritárias de atenção à saúde estabelecidas no mapa estratégico, que são a Rede Mãe Paranaense e Rede de Urgência e Emergência. Os Hospitais estão localizados em Curitiba e em Campo Largo, região metropolitana, um deles com perfil de atendimento geral e outro com perfil de atendimento especializado.

Esclarece-se que a pesquisa realizada em dois hospitais conforme já descrito na delimitação do estudo (subseção 1.4), não tem o objetivo de trazer resultados comparativos na proposição do modelo, e, sim, a ampliação da análise de fatores, potencialidades e limitações, no desenvolvimento do modelo de custeio proposto.

4.3 CARACTERÍSTICAS DAS ORGANIZAÇÕES OBJETO DA PESQUISA/MODELO

Os hospitais selecionados fazem parte da estrutura organizacional da SESA, conforme o Decreto Estadual n.º 9921, de 23 de janeiro de 2014, e subordinam-se à Superintendência de Unidades Hospitalares Próprias (SUP).

A estrutura organizacional da Superintendência, estabelecida no regulamento da SESA, propicia uma nova estrutura funcional para o cumprimento das atividades necessárias para o acompanhamento e melhoria da gestão e ações de saúde nos hospitais próprios e universitários do Estado com a definição dos departamentos que a compõem, conforme demonstrado na Figura 12.

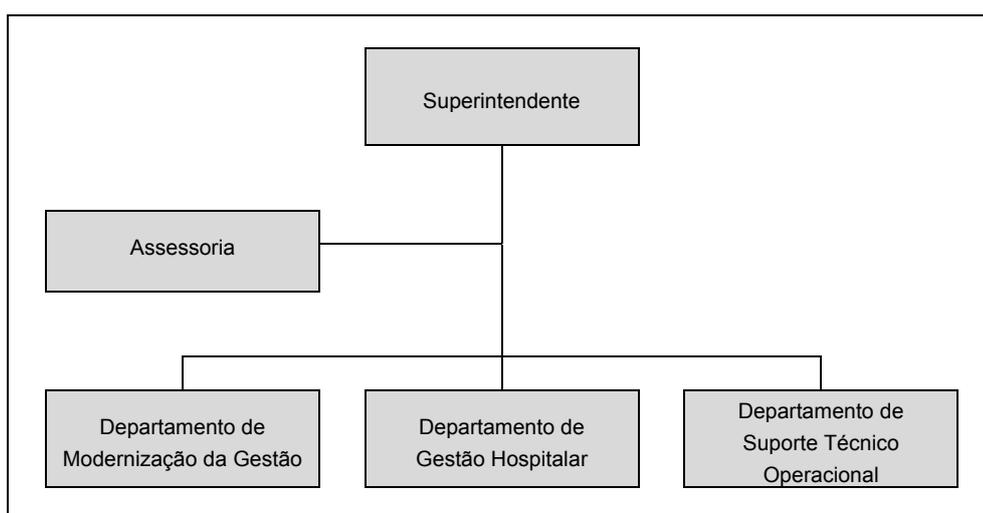


Figura 12 - Estrutura Organizacional da SUP

Fonte: Decreto Estadual n.º 9.921, de 23 de janeiro de 2014.

Do Decreto n.º 9.921 emana a classificação dos hospitais estaduais por porte, sendo denominados três portes para os hospitais, que definem a sua estrutura organizacional de acordo com o nível de complexidade de seus serviços e a área de abrangência, incluindo a região de origem de seus usuários, descritos no Quadro 15.

Porte I	Hospitais que possuam estrutura para atendimento às áreas de alta e média complexidade, servindo de referência estadual em algumas especialidades e que ofereçam formação e campo de estágio nas diversas áreas da saúde. O atendimento far-se-á por referência dos serviços de menor complexidade, ou pelo atendimento aos serviços de urgência.
Porte II	Hospitais que possuam estrutura para atendimento às áreas de média e baixa complexidade, servindo de referência estadual em área específica, ou prestando atendimento aos usuários de uma região referenciados pelos serviços de menor complexidade.
Porte III	Hospitais que possuem estrutura para atendimento às áreas de baixa complexidade, podendo manter serviços ambulatoriais que servem de referência municipal e/ou regional em alguma área específica, atendendo sempre a clientela referenciada pelos serviços básicos de saúde.

Quadro 15 - Hospitais Estaduais por Porte

Fonte: Decreto Estadual n.º 9921, de 23 de janeiro de 2014.

Os dois hospitais selecionados para a pesquisa são classificados como Hospitais de Porte I, considerados de maior complexidade e ambos possuem a mesma estrutura organizacional formal, conforme a estrutura de cargos definida no Decreto Estadual n.º 9921. Visualiza-se essa disposição no organograma mostrado na Figura 13.

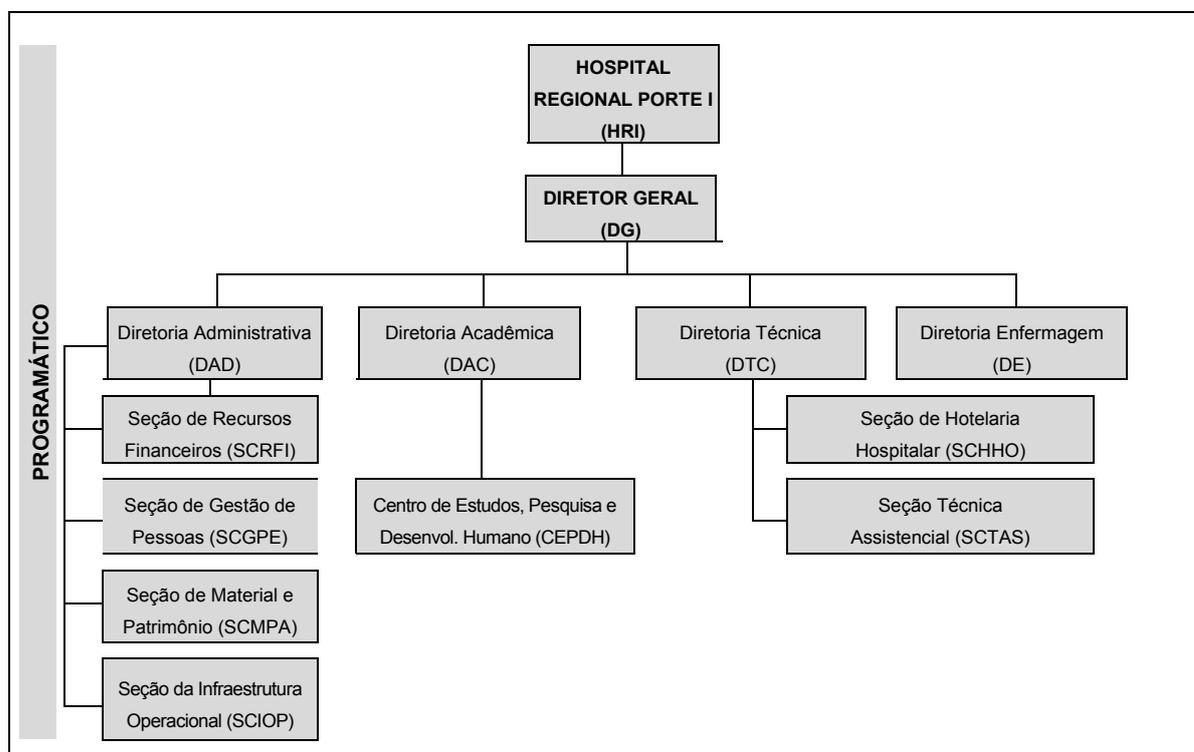


Figura 13 - Organograma Hospital Porte I

Fonte: SUP/SESA.

Os hospitais são custeados pelo Estado, uma vez que os recursos da produção SUS não abarcam todas as despesas necessárias para a sua operacionalização.

Os grandes grupos de gastos compreendem a folha de pagamento dos funcionários, contratos médicos, contratos administrativos e material/medicamento. A folha de pagamento é o grupo de maior representatividade de gasto, compreendendo em torno de 60% do total das despesas.

A fim de complementar os dados do estudo, são descritos nas próximas seções as características individuais das duas unidades hospitalares, nas quais se desenvolveu a pesquisa-ação.

4.3.1 Hospital do Trabalhador

Inaugurado em 1947 como o Sanatório Médico Cirúrgico do Portão, foi inicialmente construído para abrigar uma escola agrícola, porém com o advento da tuberculose houve o direcionamento da sua construção para o serviço hospitalar.

Em 1980 era uma referência para o tratamento da Síndrome da Imunodeficiência Adquirida (HIV) e com a realização de obras de reforma e ampliação foi renomeado para Hospital Geral Mauro Senna Goulart.

O seu perfil assistencial atual perdura desde a década de 90, para o atendimento ao trauma, saúde do trabalhador, infectologia e materno infantil, com o nome fantasia de Hospital do Trabalhador (HT), sendo considerado Hospital Amigo da Criança desde o ano de 2000 e reconhecido como Hospital de Ensino (Portaria Interministerial n.º 862, de 7 de junho de 2005).

A Unidade de Urgência/Emergência foi inaugurada em junho de 1998, e atua na assistência com "porta de entrada aberta" (procura espontânea) e referenciada para o Serviço Móvel de Urgência (SAMU) e Serviço Integrado de Atendimento ao Trauma em Emergência (SIATE), contando, inclusive, com heliponto desde 2010, o primeiro instalado num hospital público no Paraná, que permite o recebimento de pacientes graves de forma ágil e segura, em menor tempo. O pronto-socorro do Hospital do Trabalhador também atua como referência para os atendimentos necessários nos casos de acidente de trabalho.

O ambulatório do Hospital do Trabalhador é destinado a atender retornos do pronto-socorro e usuários encaminhados pelas Unidades de Saúde nas especialidades de cirurgia geral, cirurgia plástica, bucomaxilo, ortopedia (joelho, membro inferior, pé, tornozelo e membros superiores), doenças neoplásicas músculo esqueléticas, ortopediátrica, ortopedia/trauma pesado (múltiplas fraturas), otorrinolaringologia/urologia.

Localizado no bairro Portão, região sul de Curitiba, o hospital integra as redes prioritárias de atenção à saúde, como a Rede de Urgência e Emergência e a Rede Mãe Paranaense, referência para o município de Curitiba e região metropolitana.

É administrado em sua máxima instância pelo Conselho Diretor, por meio de uma parceria firmada há 13 anos pelas Secretarias Estadual e Municipal de Saúde, Universidade Federal do Paraná e Fundação da Universidade Federal do Paraná (FUNPAR).

Dessa forma, busca cumprir com a sua missão institucional de contribuir para a qualidade de vida do cidadão e da comunidade, desenvolvendo, com excelência, ações de saúde voltadas para a prevenção, assistência, reabilitação, ensino e pesquisa, nas áreas de trauma e emergência, saúde do trabalhador, materno-infantil e infectologia.

4.3.1.1 Características assistenciais

O hospital foi construído por etapas num terreno de 29.711,81 m², com 16 mil m² de área construída, e oferece uma capacidade instalada para 222 leitos, sendo 10 leitos de unidade de cuidados intensivos (UCI) neonatal, 30 leitos de unidade de tratamento intensivo (UTI) geral adulto e 10 leitos de UTI neonatal/pediátrica, todos em funcionamento. Tem pronto-socorro para demanda espontânea e referenciada, ambulatório, dois centros cirúrgicos que totalizam 9 salas e centro obstétrico com 4 salas.

No Quadro 16, verifica-se a divisão dos leitos em funcionamento segundo a clínica e observa-se a grande predominância de leitos cirúrgicos devido ao perfil de

atendimento ao trauma e à quantidade de leitos de UTI somando 30 leitos para adultos e 10 leitos para pediatria/neonatal. O hospital também realiza internamentos para partos e pediatria, com 35 e 30 leitos, respectivamente.

Os serviços ambulatoriais e serviços auxiliares de diagnose e terapia (SADT) estão relacionados no Quadro 17, com 10 consultórios para o atendimento ambulatorial referenciado pelas unidades de saúde do município e os métodos diagnósticos necessários para complementar o perfil de atendimento, como ecografia, tomografia e ressonância magnética, dentre outros.

Clínica	Leitos
Clínica Cirúrgica	103
Clínica Obstétrica	35
Clínica Infectologia	4
Clínica Pediátrica	30
UCI Neonatal	10
UTI Adulto	30
UTI Neo/Ped.	10
Total de leitos	222

Quadro 16 - HT - Divisão dos Leitos Ativos por Clínica

Fonte: Elaborado pela autora com base no Sistema de Informações Gerenciais (SIG)/SUP.

Ambulatório e SADT
Ambulatório (10 salas)
Radiologia Convencional
Radiologia Intervencionista
Tomografia Computadorizada
Ressonância Magnética
Ecografia convencional e doppler
Ecocardiografia
Eletrocardiografia
Eletroencefalografia
Endoscopia vias respiratórias
Endoscopia digestiva
Videolaparoscopia
Microscopia Cirúrgica
Laboratório de Análises Clínicas

Quadro 17 - HT - Serviços Ambulatoriais e SADT

Fonte: Elaborado pela autora com base no Sistema de Informações Gerenciais (SIG)/SUP/SESA.

No corpo funcional, conta com 1.106 funcionários, dentre os quais 533 enfermeiros, técnicos e auxiliares de enfermagem.

Alguns indicadores assistenciais, demonstrados no Quadro 18, complementam as características dessa unidade hospitalar.

Observa-se que todos os leitos instalados (222) encontram-se ativos, ou seja, em funcionamento e sendo bem aproveitados, como se pode observar na taxa de ocupação hospitalar, que apresenta uma média mensal de 78,95%, com até 90,80% de ocupação em UTI, assim como a média de permanência de 4,13 dias e o índice de renovação de leitos de 5,82, que é a quantidade de vezes que cada leito foi ocupado por diferentes pacientes durante o mês, também chamado de giro de leitos. Demonstra eficiência operacional na unidade em termos de aproveitamento da capacidade instalada.

Da mesma forma, observa-se o grande volume de atendimentos no pronto-socorro, por ser uma unidade de procura espontânea pela população e referenciada pelos demais serviços de saúde da região, o que gera um importante número de pacientes vinculados ao ambulatório e serviços de diagnose e terapia.

Indicadores Assistenciais	Média Mensal 2014
Total de Leitos Instalados	222,00
Total de Leitos Ativos	222,00
Número de Internações	1.311,00
Média Geral de Paciente Dia	175,27
Taxa Geral de Ocupação Hospitalar (%)	78,95
Taxa de Ocupação em UTI (%)	90,80
Média de Permanência	4,13
Volume de Cirurgias	1.241,00
Volume de Partos	233,50
Volume de Exames de Imagem	15.199,70
Volume de Exames de Análises Clínicas	39.071,50
Volume de Outros Exames	826,80
Volume de Terapias	19.573
Volume de Consultas no Pronto-Socorro	6.943
Volume de Consultas Ambulatoriais	7.327
Índice de Renovação	5,82
Índice de Exames de Análises Clínicas por Internação	18,39
Índice de Exames de Diag. Imagem por Internação	1,53

Quadro 18 - HT - Indicadores Assistenciais/Média Mensal 2014

Fonte: Elaborado pela autora com base no SIG/SUP/SESA.

4.3.2 Hospital Infantil Waldemar Monastier

Inaugurado em dezembro de 2009, tendo iniciado suas atividades em julho daquele ano, o Hospital Infantil Waldemar Monastier (HIWM) atende pacientes de média e alta complexidade e disponibiliza unidade de tratamento intensivo (UTI) pediátrica e neonatal, centro cirúrgico e atendimento ambulatorial em diversas especialidades, fazendo parte de duas redes prioritárias de atenção à saúde no estado, a Rede Mãe Paranaense e a Rede de Urgência e Emergência.

O hospital é referência para atendimentos neonatais e pediátricos para a região e recebe o paciente por demanda referenciada da Central de Leitos Estadual, municípios da região e outros hospitais, além do SAMU e SIATE.

O Estado do Paraná, por meio da Secretaria de Estado da Saúde/Fundo Estadual de Saúde, firmou um convênio com a Associação Hospitalar de Proteção à Infância Dr. Raul Carneiro/Hospital Pequeno Príncipe, visando a implantação e desenvolvimento conjunto de ações de saúde no Hospital Infantil Waldemar Monastier.

O convênio consiste no desenvolvimento de atividades de atendimento à saúde da população, composto por um conselho diretor que realiza a administração na sua máxima instância, com a conjugação de esforços das partes para a sua operacionalização.

O hospital já recebeu vários títulos de qualidade, como o II Prêmio Paranaense de Excelência em Enfermagem, na categoria Serviço de Saúde Pública – Destaque 2011, promovido pelo Conselho Regional de Enfermagem (COREN), e é o único hospital público estadual que tem a certificação em Acreditação Hospitalar, título concedido pela ONA – Organização Nacional de Acreditação, em nível 1, em fevereiro de 2013 e mantido até hoje.

4.3.2.1 Características assistenciais

O hospital foi construído num terreno de 22 mil m², são 9.715 m² de área construída, que oferece uma capacidade instalada para 141 leitos, sendo 11 de

unidade de cuidados intensivos (UCI) pediátrica, 20 de UTI neonatal e 10 de UTI pediátrica e em funcionamento encontram-se 71 leitos, sendo 20 de UTI neonatal e 8 de UTI pediátrica. Tem pronto-socorro referenciado, ambulatório e centro cirúrgico com 5 salas.

No Quadro 19 verifica-se a divisão dos leitos em funcionamento segundo a clínica, no qual observa-se que 24 leitos são destinados para a clínica cirúrgica e 19 para a clínica pediátrica, assim como 20 leitos de UTI neonatal e 8 leitos de UTI pediátrica.

A relação dos serviços ambulatoriais e serviços auxiliares de diagnose e terapia estão relacionados no Quadro 20. O hospital tem 16 consultórios para o atendimento ambulatorial e os exames necessários para o perfil de atendimento como ecografia, tomografia e ressonância magnética, dentre outros.

Clínica	Leitos
Clínica Cirúrgica	24
Clínica Pediátrica	19
UTI Neonatal	20
UTI Pediátrica	8
TOTAL DE LEITOS	71

Quadro 19 - HIWM - Divisão dos Leitos Ativos por Clínica
Fonte: Elaborado pela autora com base no Sistema de Informações Gerenciais (SIG)/SUP.

Ambulatório e SADT
Ambulatório (16 consultórios)
Radiologia Convencional
Radiologia Intervencionista
Tomografia Computadorizada
Ressonância Magnética
Ecografia convencional e <i>dopler</i>
Ecocardiografia
Eletrocardiografia
Eletroencefalografia
Endoscopia
Colonoscopia
Videolaparoscopia
Microscopia Cirúrgica
Laboratório de Análises Clínicas

Quadro 20 - HIWM - Serviços Ambulatoriais e SADT
Fonte: Elaborado pela autora com base no SIG/SUP/SESA.

No corpo funcional conta com 473 funcionários, dentre os quais 59 enfermeiros e 170 técnicos e auxiliares de enfermagem.

Alguns indicadores assistenciais, demonstrados no Quadro 21, complementam as características dessa unidade hospitalar.

Observa-se que o hospital ainda não atingiu a plenitude de sua capacidade instalada de 141 leitos, destes somente 71 estão em funcionamento. No entanto, dos leitos em funcionamento, a taxa de ocupação hospitalar se apresenta viável, em 76,80% nas unidades de internação, chegando a 92,82% nas UTIs. A média de permanência de 5,61 dias e o índice de renovação de leitos (giro de leitos) em 4,35, demonstrando eficiência operacional.

O número de cirurgias ainda é pequeno frente a sua capacidade instalada e os atendimentos no pronto-socorro não são expressivos devido ao fato de a demanda não ser espontânea, somente referenciada. A unidade apresenta um grande número de exames de análises clínicas por internação (17,93), justificada por ser um hospital especializado em pediatria/neonatologia.

Indicadores Assistenciais	Média Mensal 2014
Total de Leitos Instalados	141
Total de Leitos Ativos	71
Média Geral de Paciente Dia	54
Taxa Geral de Ocupação Hospitalar (%)	76,80
Taxa de Ocupação em UTI (%)	92,82
Média de Permanência	5,61
Volume de Cirurgias	261
Volume de Partos	-
Volume de Exames de Imagem	799
Volume de Exames de Análises Clínicas	16.345
Volume de Outros Exames	364
Volume de Terapias	4.008
Volume de Consultas no Pronto-Socorro	100
Volume consultas ambulatoriais	1.962
Índice de Renovação	4,35
Índice de Exames de Análises Clínicas por Internação	17,93
Índice de Exames de Diag. Imagem por Internação	1,35

Quadro 21 - HIWM - Indicadores Assistenciais/Média Mensal 2014

Fonte: Elaborado pela autora com base no SIG/SUP/SESA.

4.4 REPRESENTAÇÃO DAS ÁREAS ORGANIZACIONAIS NO GRUPO DE PESQUISA

Como componente de envolvimento dos hospitais selecionados, a proposta foi apresentada à direção dos hospitais e realizada a indicação, por esta, dos componentes do grupo de pesquisa participante no estudo.

Assim, o grupo de pesquisa tem representantes das seguintes áreas organizacionais em cada um dos dois hospitais selecionados: i) direção administrativa; ii) gestão financeira (inclui faturamento e contratos); iii) gestão de pessoas; iv) gestão da tecnologia da informação.

As áreas organizacionais descritas foram escolhidas tendo em vista abrangerem os aspectos mais trabalhados na temática de custos, bem como as informações financeiras, de tecnologia da informação e de pessoal que perpassam por todos os setores/departamentos da instituição. Assim como a direção administrativa foi escolhida pelos diretores gerais das duas instituições selecionadas como sendo o representante da direção do hospital no grupo de pesquisa.

Neste passo findaram-se as fases iniciais da pesquisa descritas no Quadro 12 – Fase de Planejamento e Pesquisa.

Nos tópicos subsequentes evidenciam-se os resultados alcançados na segunda fase da pesquisa, descritas no Quadro 13 - Fase da Criação do Mapa de Custos e Relatórios de Coleta de Dados e se objetiva a classificação e os critérios gerais de custos, bem como a classificação dos gastos, culminando na criação do mapa de custos.

4.5 DEFINIÇÃO DA ESTRUTURA DE CENTROS DE CUSTOS

A definição da estrutura de centros de custos foi definida após a análise da departamentalização existente nas duas unidades hospitalares. Buscou-se também a criação de centros de custos que não existiam nos hospitais objetos da pesquisa, mas

que pelo conhecimento dos pesquisadores, existiam nas demais unidades hospitalares da rede pública estadual, com o objetivo de contemplar o maior número possível de centros de custos, tendo em vista a possibilidade de replicar o modelo para essas unidades.

Para um trabalho de estruturação de centros de custos, é comum utilizar-se da segmentação utilizada na contabilidade, porém, como nenhum dos dois hospitais tem um sistema contábil, foram relacionados quais os setores/departamentos existentes, conforme a estrutura funcional organizacional.

Após a definição dos centros de custos, realizou-se a classificação usualmente empregada para os hospitais, separando-os em centros de custos produtivos, auxiliares e administrativos.

Verifica-se que a metodologia de custeio por absorção utiliza o critério de departamentalização que são as áreas envolvidas para a elaboração do produto ou serviço, cujos processos são divididos em centros de custos que absorvem os custos indiretos, podendo ser classificados em centros de custos produtivos e auxiliares ou administrativos (MATTOS, 2005, p.102; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA COSTA, 2001, p.69).

Para a configuração dos centros de custos produtivos, buscou-se trabalhar na conceituação de que nestes centros é realizada a prestação de serviço ao paciente e que fazem parte da remuneração dos serviços a ele prestados. Já os centros de custos auxiliares e administrativos não são objetos de remuneração por seu papel de prestação de serviços interna (MEGLIORINI, 2012, p.55; MATTOS, 2005, p.102).

Os centros de custos auxiliares e administrativos foram classificados conforme a prestação de serviços realizados internamente, trabalhando um para o outro e para os centros produtivos.

De acordo com essas análises e discussões juntamente com o grupo de pesquisa, a estrutura de centros de custos e sua classificação em produtivos, auxiliares e administrativos foi definida conforme o Quadro 22. Foram criados 80 centros de custos de acordo com a estrutura organizacional dos hospitais selecionados, sendo que 37 são centros de custos produtivos, representando 47% do total de centros de custos. A outra metade compreende os 27 centros de custos auxiliares (33%) e 16 centros de custos administrativos (20%).

continua

Centros de Custos	Produtivo	Auxiliar	Administrativo
1. Agência Transfusional	x		
2. Almoxarifado Geral		x	
3. Ambulatório	x		
4. Apoio Administrativo/Secretaria Geral			x
5. Brinquedoteca		x	
6. Serviço de Atendimento à Rede de Escolarização (SAREH)		x	
7. Casa de Apoio		x	
8. Centro de Materiais Esterilizados		x	
9. Centro Cirúrgico Geral	x		
10. Centro Cirúrgico Eletivo	x		
11. Centro Cirúrgico Obstétrico	x		
12. Raio X	x		
13. Tomografia	x		
14. Ultrassonografia	x		
15. Ressonância Magnética	x		
16. Endoscopia	x		
17. Colonoscopia	x		
18. Broncoscopia	x		
19. Eletroencefalo	x		
20. Eletroneuro	x		
21. Laboratório Análises Clínica	x		
22. Laboratório Anatomia Patológica	x		
23. Compras			x
24. Nutrição Geral/Copa		x	
25. Nutrição Geral/Cozinha		x	
26. Nutrição Clínica	x		
27. Lactário		X	
28. Unidade de Internação (U.I) – Posto 1	x		
29. Unidade de Internação (U.I) – Posto 2	x		
30. Unidade de Internação (U.I) – Posto 3	x		
31. Unidade de Internação (U.I) – Posto 4	x		
32. Unidade de Internação (U.I) – Posto 5	x		
33. Unidade de Internação (U.I) – Posto 6	x		
34. Unidade de Internação (U.I) – Posto 7	x		
35. Unidade de Internação (U.I) – Posto 8	x		
36. Farmácia		x	
37. Financeiro			x
38. Faturamento			x
39. Fisioterapia	x		
40. Fonoaudiologia	x		
41. Terapia Ocupacional	x		
42. Manutenção		x	
43. Núcleo de Controle de Infecção Hospitalar (NCIH)		x	
44. Centro Estudos/Pesquisa		x	
45. Núcleo de Informação e Análise da Situação (NUIAS)		x	
46. Serviço de Arquivo Médico Estatístico (SAME)		x	
47. Pronto-Socorro (PS) /Pronto-Atendimento (PA)	x		
48. Pronto-Socorro Maternidade	x		
49. Psicologia	x		
50. Recepção PS		x	
51. Recepção Ambulatorial		x	
52. Recepções Administrativas			x
53. Recursos Humanos			x
54. Lavanderia		x	
55. Rouparia		x	

conclusão

Centros de Custos	Produtivo	Auxiliar	Administrativo
56. Costura		x	
57. Resíduos		x	
58. Higienização		x	
59. Comunicação			x
60. Patrimônio			x
61. Serviço Social		x	
62. Unidade de Cuidados Intensivos Neonatais (UCIN)	x		
63. Unidade Semi-Intensiva (USI)	x		
64. UTI Geral	x		
65. UTI Neonatal	x		
66. UTI Pediátrica	x		
67. Vigilância			x
68. Telefonia			x
69. Reprografia			x
70. Unidade Saúde do Trabalhador (UST)	x		
71. Serviço de Engenharia de Segurança e Medicina do Trabalho (SESMT)			x
72. Serviço Controle de Órteses e Próteses (SECOP)		x	
73. Capelania			x
74. Transporte			x
75. Ambulância		x	
76. Voluntariado			x
77. Engenharia Clínica		x	
78. Diretorias/Gerências/Chefias			x
79. Morgue		x	
80. Ouvidoria/Sac		x	

Quadro 22 - Estruturação e Classificação dos Centros de Custos

Fonte: Grupo de Pesquisa.

4.6 DEFINIÇÃO DE RELACIONAMENTO ENTRE OS CENTROS DE CUSTOS

Após a estruturação e classificação dos centros de custos, fez-se necessária a definição de “quem trabalha para quem” nos aspectos relacionais dos centros de custos, tendo em vista o envolvimento das áreas de atividades de apoio no processo de elaboração dos produtos ou serviços e o registro e a distribuição dos seus custos internamente, às áreas de produção, por intermédios de rateios adequados às características de suas atividades (MATTOS, 2005, p.65; BRUNI; FAMÁ, 2004, p.35).

Os quadros subsequentes trazem o resultado da definição do relacionamento entre os centros de custos, conforme as suas atividades desenvolvidas, face a análise realizada pelo grupo de pesquisa.

Primeiramente realizou-se a definição do relacionamento entre os centros de custos administrativos, chegando-se a conclusão de que estes trabalham para toda a estrutura hospitalar. Dessa forma, optou-se por relacioná-los à administração geral, também denominada de diretoria/gerências/chefias, e, a partir desse centro de custo, a sua distribuição para todos os demais centros de custos auxiliares e produtivos.

A única exceção nessa classificação é o centro de custo do faturamento, que tem a natureza do seu trabalho relacionado diretamente aos centros de custos produtivos.

Nos Quadros 23, 24 e 25, nota-se com maior clareza essa visão da movimentação de custos, desde as atividades de apoio (auxiliares e administrativas) necessárias para a elaboração do produto ou serviço, cujos custos são distribuídos por critérios de rateio adequados às suas características (MATTOS, 2005, p.65).

A identificação com “x” serve para demarcar o inter-relacionamento entre os diferentes centros de custos (quem trabalha para quem).

Visualiza-se no Quadro 23, o inter-relacionamento entre os centros de custos administrativos, ficando definido que os custos desses centros elencados, serão todos movimentados por critérios de rateio, que posteriormente serão definidos, para ao centro de custo da administração geral, com exceção do centro de custo de faturamento que terá os seus custos distribuídos diretamente para os centros de custos produtivos.

Centros de Custos		Adm. Geral/Diretorias/ Gerências/Chefias
ADMINISTRATIVOS	Apoio Administrativo/Secretaria Geral	x
	Compras	x
	Financeiro	x
	Faturamento	
	Recepções Administrativas	x
	Recursos Humanos	x
	Comunicação	x
	Patrimônio	x
	Vigilância	x
	Telefonia	x
	Reprografia	x
	SESMT	x
	Capelania	x
	Transporte	x
	Voluntariado	x
	Adm.Geral/Diretorias/Gerências/Chefias	x

Quadro 23 - Relacionamento entre os Centros de Custos Administrativos

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Após a definição de que os centros de custos administrativos terão seus custos movimentados por critérios de rateio ao centro de custo da administração geral, com exceção do faturamento, a administração geral vai movimentar os seus custos e os custos recebidos para os centros de custos auxiliares. Essa movimentação pode ser melhor compreendida na visualização do Quadro 24.

Centros de Custos		Adm. Geral/Diretorias/ Gerências/Chefias
AUXILIARES	Almoxarifado Geral	x
	Brlnquedoteca	x
	SAREH	x
	Casa de Apoio	x
	Centro de Materiais Esterilizados	x
	Nutrição Geral/Copa	x
	Nutrição Geral/Cozinha	x
	Lactário	x
	Farmácia	x
	Manutenção	x
	NCIH	x
	Centro Estudos/Pesquisa	x
	NUIAS	x
	SAME	x
	Recepção PS	x
	Recepção Ambulatorial	x
	Lavanderia	x
	Rouparia	x
	Costura	x
	Resíduos	x
	Higienização	x
	Serviço Social	x
	SECOP	x
Ambulância	x	
Ouvidoria/SAC	x	
Engenharia Clínica	x	
Morgue	X	

Quadro 24 - Relacionamento entre os Centros de Custos Administrativos e Auxiliares

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Da mesma forma, os custos do centro de custo da administração geral serão movimentados para os centros de custos produtivos, além do centro de custo do faturamento que é o único centro de custo administrativo que não movimenta os seus custos para a administração geral e, sim, diretamente para os centros de custos produtivos, devido à natureza de suas atividades que são inerentes a estes (Quadro 25).

	Centros de Custos	Faturamento	Adm. Geral/Diretorias/ Gerências/Chefias
PRODUTIVOS (ASSISTÊNCIA)	Agência Transfusional	x	x
	Ambulatório	x	x
	Centro Cirúrgico Geral	x	x
	Centro Cirúrgico Eletivo	x	x
	Centro Cirúrgico Obstétrico	x	x
	Raio X	x	x
	Tomografia	x	x
	Ultrassonografia	x	x
	Ressonância Magnética	x	x
	Endoscopia	x	x
	Colonoscopia	x	x
	Broncoscopia	x	x
	Eletroencefalograma	x	x
	Eletroneuro	x	x
	Lab. Análises Clínicas	x	x
	Lab. Anatomia Patológica	x	x
	Nutrição Clínica	x	x
	U.I – Posto 1	x	x
	U.I – Posto 2	x	x
	U.I – Posto 3	x	x
	U.I – Posto 4	x	x
	U.I – Posto 5	x	x
	U.I – Posto 6	x	x
	U.I – Posto 7	x	x
	U.I – Posto 8	x	x
	U.I – Posto 9	x	x
	Fisioterapia	x	x
	Fonoaudiologia	x	x
	Terapia Ocupacional	x	x
	PS/PA	x	x
	PS Maternidade	x	x
	Psicologia	x	x
	UCIN (cuidados intermediários)	x	x
	USI (unidade semi-intensiva)	x	x
UTI Geral	x	x	
UTI Neonatal	x	x	
UTI Pediátrica	x	x	
UST	x	x	

Quadro 25 - Relacionamento entre os Centros de Custos Administrativos e Produtivos
Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Após essas definições, partiu-se para a análise da natureza do trabalho realizado nos centros de custos auxiliares e seu inter-relacionamento com os centros de custos administrativos e produtivos, e chegou-se à classificação demonstrada nos Quadros 26, 27 e 28.

No Quadro 26, do relacionamento entre os centros de custos auxiliares, demonstra-se o resultado da discussão, na qual conclui-se que os centros de custos de Almojarifado geral, Nutrição geral, Manutenção, Resíduos e Higienização trabalham para todos os centros de custos auxiliares, com exceção do SAME, que, para os auxiliares, somente trabalha para a Ouvidoria/Sac e os centros de custos Rouparia e Costura que trabalham para a Lavanderia.

Centros de Custos	Almojarifado Geral	Nutrição Geral/Cozinha	Resíduos	Higienização	Manutenção	SAME	Rouparia	Costura
Almojarifado Geral		x	x	x	x			
Brinquedoteca	x	x	x	x	x			
SAREH	x	x	x	x	x			
Casa de Apoio	x	x	x	x	x			
Centro de Materiais Esterilizados	x	x	x	x	x			
Nutrição Geral/Copa	x	x	x	x	x			
Nutrição Geral/Cozinha	x		x	x	x			
Lactário	x	x	x	x	x			
Farmácia	x	x	x	x	x			
Manutenção	x	x	x	x				
NCIH	x	x	x	x	x			
Centro Estudos/Pesquisa	x	x	x	x	x			
NUIAS	x	x	x	x	x			
SAME	x	x	x	x	x			
Recepção PS	x	x	x	x	x			
Recepção Ambulatorial	x	x	x	x	x			
Lavanderia	x	x	x	x	x		x	x
Rouparia	x	x	x	x	x			
Costura	x	x	x	x	x			
Resíduos	x	x		x	x			
Higienização	x	x	x		x			
Serviço Social	x	x	x	x	x			
SECOP	x	x	x	x	x			
Ambulância	x	x	x	x	x			
Ouvidoria/SAC	x	x	x	x	x	x		
Engenharia Clínica	x	x	x	x	x			
Morgue	x	x	x	x	x			

Quadro 26 - Relacionamento entre os Centros de Custos Auxiliares

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

O relacionamento dos centros auxiliares com os centros de custos administrativos é visualizado no Quadro 27. O Almojarifado geral, Nutrição geral, Manutenção, Higienização e Resíduos terão seus custos movimentados para todos os centros de custos administrativos, uma vez que trabalham para todos estes. Os centros de custos NCIH, Centros de Estudos/Pesquisa, NUIAS e Ouvidoria/SAC terão

seus custos movimentados diretamente para a administração geral. O SAME, no caso dos centros de custos administrativos, trabalha somente para o faturamento.

Centros de Custos		Almoxarifado Geral	Higienização	Resíduos	Nutrição Geral/Cozinha	Manutenção	NCIH	Centro Estudos/ Pesquisa	NUIAS	SAME	Ouvidoria/ SAC
ADMINISTRATIVOS	Apoio Administrativo/ Secretaria Geral	x	x	x	x	x					
	Compras	x	x	x	x	x					
	Financeiro	x	x	x	x	x					
	Faturamento	x	x	x	x	x				x	
	Recepções Administrativas	x	x	x	x	x					
	Recursos Humanos	x	x	x	x	x					
	Comunicação	x	x	x	x	x					
	Patrimônio	x	x	x	x	x					
	Vigilância	x	x	x	x	x					
	Telefonia	x	x	x	x	x					
	Reprografia	x	x	x	x	x					
	SESMT	x	x	x	x	x					
	Capelania	x	x	x	x	x					
	Transporte	x	x	x	x	x					
	Voluntariado	x	x	x	x	x					
	Administração geral/Diretorias/ Gerências/Chefias	x	x	x	x	x	x	x	x		x

Quadro 27 - Relacionamento entre os Centros de Custos Auxiliares e Administrativos

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

A movimentação dos centros de custos auxiliares para os centros de custos produtivos está relacionada no Quadro 28. Os centros de custos do Almoxarifado geral, Brinquedoteca, SAREH, Centro de Material Esterilizado, Nutrição Geral, Farmácia, Manutenção, Ambulância, Engenharia Clínica, Morgue, Lavanderia, Higienização, Resíduos e Serviço Social terão seus custos movimentados para todos os centros de custos produtivos. O centro de custo Casa de Apoio terá seus custos movimentados para os setores produtivos que apresentam internação de pacientes, pois é uma casa destinada aos acompanhantes de pacientes internados. Da mesma forma a Nutrição Geral/Copa, Lactário e SAME terão seus custos movimentados para os centros de custos produtivos que apresentam internação de pacientes, devido a natureza de suas atividades. Já a Recepção do PS, terá seus custos movimentado para os centros de custos PS/PA e PS/Maternidade e a Recepção do Ambulatório movimentará para o centro de custo do Ambulatório. O SECOP que é um centro de custo relacionado a órteses e próteses, tem seus custos movimentados para o centro Cirúrgico Geral e Centro Cirúrgico Eletivo.

continua

Centros de Custos		Almoxarifado Geral	Brinquedoteca	SAREH (atendimento escolar)	Casa de Apoio	Centro de Materiais Esterilizados	Nutrição Geral/Copa	Nutrição Geral/Cozinha	Lactário	Farmácia	Manutenção	SAME	Recepção PS	Lavanderia	Serviço Social	SECOP	Higienização	Resíduos	Recepção Ambulatorial	Ambulância	Engenharia Clínica	Morgue
PRODUTIVOS (ASSISTÊNCIA)	Agência Transfusional	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Ambulatório	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x	x	x	x	x
	Centro Cirúrgico Geral	x	x	X		x		x		x	x			x	x	x	x	x		x	x	x
	Centro Cirúrgico Eletivo	x	x	X		x		x		x	x			x	x	x	x	x		x	x	x
	Centro Cirúrgico Obstétrico	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Raio X	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Tomografia	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Ultrassonografia	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Ressonância Magnética	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Endoscopia	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Colonoscopia	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Broncoscopia	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Eletroencefalo	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Eletroneuro	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Lab. Análises Clínicas	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Lab. Anatomia Patológica	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	Nutrição Clínica	x	x	X		x		x		x	x			x	x		x	x		x	x	x
	U.I – Posto 1	x	x	X	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x	x		x	x	x
	U.I – Posto 2	x	x	X	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x	x		x	x	x
	U.I – Posto 3	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x	x		x	x	x
U.I – Posto 4	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x	x		x	x	x	
U.I – Posto 5	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x	x		x	X	x	

conclusão

Centros de Custos		Almoxarifado Geral	Brinquedoteca	SAREH (atendimento escolar)	Casa de Apoio	Centro de Materiais Esterilizados	Nutrição Geral/Copa	Nutrição Geral/Cozinha	Lactário	Farmácia	Manutenção	SAME	Recepção PS	Lavanderia	Serviço Social	SECOP	Higienização	Resíduos	Recepção Ambulatorial	Ambulância	Engenharia Clínica	Morgue	
PRODUTIVOS	U.I – Posto 6	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	U.I – Posto 7	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	U.I – Posto 8	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	U.I – Posto 9	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	Fisioterapia	X	X	X		X		X		X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	Fonoaudiologia	X	X	X		X		X		X	X			X	X		X	X		X	X	X	
	Terapia Ocupacional	X	X	X		X		X		X	X			X	X		X	X		X	X	X	
	PS/PA	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X	X
	PS Maternidade	X	X	X		X	X	X		X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X	X
	Psicologia	X	X	X		X		X		X	X			X	X		X	X		X		X	
	UCIN (cuidados intermediários)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	USI (unidade semi-intensiva)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	UTI Geral	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	UTI Neonatal	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	UTI Pediátrica	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	
	UST	X	X	X		X		X		X	X	X		X	X		X	X		X	X	X	

Quadro 28 - Relacionamento entre os Centros de Custos Auxiliares e Produtivos

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

A definição do relacionamento entre os centros de custos vista nesta seção é uma etapa de suma importância para a estruturação do trabalho de custos, tendo em vista a departamentalização utilizada na metodologia de custeio por absorção, fazendo-se necessário identificar a movimentação dos custos entre os centros de custos para a realização dos rateios, que podem ser realizados de forma sequencial, até chegar na composição dos custos dos centros de custos produtivos (MATTOS, 2005; MEGLIORINI, 2012; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001; MARTIN, 2010).

Após essa definição, são estabelecidos os critérios de rateio que serão utilizados para a movimentação dos custos entre os centros de custos, para isso aborda-se na próxima seção quais foram as premissas e os critérios escolhidos.

4.7 DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE RATEIO

O estabelecimento dos critérios de rateio dos centros de custos auxiliares e administrativos para os centros de custos produtivos, foram baseadas nas seguintes premissas, baseadas nos princípios contábeis descritos por Martins (2010) e Perez Junior, Oliveira e Costa (2001), discutidos juntamente com a equipe de pesquisa, cujos critérios devem ser realizados principalmente por meio da observação de dois princípios considerados fundamentais para a pesquisa em foco: princípios da uniformidade ou consistência e relevância e materialidade.

Registre-se que quando existem diversas alternativas para os critérios de rateio, todas válidas dentro dos critérios geralmente aceitos, deve-se adotar um deles de forma consistente. Isto significa que a alternativa adotada deve ser utilizada sempre, não podendo a entidade mudar o critério em cada período. Quando houver interesse ou necessidade dessa mudança, deve o hospital reportar o fato a Superintendência de Hospitais, uma vez que a utilização indiscriminada de critérios em cada período pode provocar alterações nos resultados e dificuldade nos comparativos de séries históricas, ferindo assim a consistência.

Da mesma forma sempre que houver dúvidas com relação ao critério de rateio a ser utilizado, busca-se a discussão de qual forma contribui para a relevância,

desobrigando o tratamento rigoroso naqueles itens que tem valor monetário irrelevante frente aos gastos totais, conforme estabelece o princípio da relevância.

A técnica de rateio a ser utilizada é o rateio sequencial, ou seja, os centros de custos auxiliares/administrativos podem receber rateios de outros centros de custos, não sendo possível a referência circular, ou seja, os centros de custos que forem rateados 100% para outro centro de custo auxiliar/administrativo, não voltam a receber rateios novamente.

Finalmente, após tais rateios, os respectivos centros produtivos assumem de fato todos os custos da entidade, cuja existência fundamenta-se na efetiva produção de serviços/atividades à sociedade, daí o nome de produtivos, ou seja, aquele que efetivamente trabalha para o público externo, sua razão de ser.

Com relação a definição dos percentuais fixos estabelecidos nos critérios de rateio, os centros de custos auxiliares/administrativos que forem rateados por este critério, o mesmo deve ser instituído pelo hospital e não será alterado até o final de cada período anual, salvo implementação ou exclusão de centros de custos (setores/serviços) produtivos.

Considerando-se essas premissas, foi realizada a definição dos critérios de rateio dos centros de custos auxiliares e administrativos, conforme o Quadro 29.

continua

Centros de Custos	Crítérios de Rateio
Auxiliares	
Almoxarifado Geral	N.º de itens movimentados
Brinquedoteca	% fixo de horas trabalhadas por setor
SAREH (atendimento escolar)	% fixo de horas trabalhadas por setor
Casa de Apoio	% fixo por unidade de internação
Centro de Materiais Esterilizados	% fixo por setor produtivo
Nutrição Geral/Copa	N.º de refeições por setor/peso-quadro total (ativos-inativos) funcionário setor paciente = n.º refeições/setor
Nutrição Geral/Cozinha	N.º de refeições por setor/peso-quadro total (ativos-inativos) funcionário setor paciente = n.º refeições/setor
Lactário	N.º dietas/tipo
Farmácia	N.º de prescrições por setor
Manutenção	N.º de requisições
NCIH	100% da administração geral
Centro Estudos/Pesquisa	100% da administração geral
NUIAS	100% da administração geral
SAME	N.º de solicitações
Recepção PS	100% para o PS
Recepção Ambulatorial	100% para o Ambulatório

conclusão

Centros de Custos	Cr�terios de Rateio
Lavanderia	Kg roupa lavada
Rouparia	100% lavanderia
Costura	100% lavanderia
Res�duos	Kg lixo /cria�o percentual fixo por setor
Higieniza�o	m ² /tipo refer�ncia
Servi�o Social	% fixo de horas trabalhadas por setor
SECOP	100% centro cir�rgico
Ouvidoria/SAC	100% administra�o geral
Ambul�ncia	Km rodado por setor
Engenharia Cl�nica	N.� de requisicoes/ordem de servi�o
Morgue	Total de �bitos por setor produtivo
Administrativos	
Apoio Administrativo/Secretaria Geral/NCIH	100% administra�o geral
Compras	100% administra�o geral
Financeiro	100% administra�o geral
Faturamento	% fixo por setor produtivo
Recep�oes Administrativas	100% administra�o geral
Recursos Humanos	100% administra�o geral
Comunica�o	100% administra�o geral
Patrim�nio	100% administra�o geral
Vigil�ncia	100% administra�o geral
Telefonia	100% administra�o geral
Reprografia	100% administra�o geral
SESMT	100% administra�o geral
Capelania	100% administra�o geral
Transporte	100% administra�o geral
Voluntariado	100% administra�o geral
Administra�o geral/Diretorias/ Ger�ncias/Chefias	Percentual com base no n.� de funcion�rios de cada setor

Quadro 29 - Critérios de Rateio dos Centros de Custos Auxiliares e Produtivos

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Observa-se que nos centros de custos administrativos foi utilizado o critério de rateio de percentual fixo de 100% para o centro de custo da administra o geral como principal critério de rateio, tendo em vista que chegou-se a conclusão que estes centros de custos terão seus custos distribuídos pelo número de funcionários de cada centro de custo.

Nessa questão surgiram muitas d vidas, tendo em vista que existiam funcionários que atuavam em vários setores, como, por exemplo, os funcionários dos serviços auxiliares de diagnóstico e tratamento que em certo período d o cobertura a um determinado tipo de exames, ou exames simultâneos, por exemplo.

Para estes casos foi proposto que seria criado uma planilha auxiliar, com a distribu o das horas dos funcionários para cada centro de custo dos serviços de diagnóstico, sendo este parâmetro estabelecido como horas fixas.

Tendo em vista que para alguns centros de custos parametrizou-se o critério de rateio dos custos por metragem quadrada, como é o caso da higienização, houve a necessidade de medir todas as áreas correspondentes aos centros de custos dos hospitais.

Neste caso, as áreas de circulação foram computadas como sendo 100% para o centro de custo da administração geral, tendo em vista que este irá direcionar seus custos para todos os demais centros de custos, pelo critério de rateio do número de funcionários em cada centro de custo correspondente.

Já os centros de custos auxiliares apresentam como principal critério de rateio as coletas estatísticas, uma vez que as atividades realizadas nestes centros de custos são facilmente identificadas por mapas de coletas.

Após a classificação dos centros de custos, realizou-se a classificação dos custos diretos e indiretos, sejam eles fixos ou variáveis que compõem cada centro de custo e os resultados são apresentados na próxima seção.

4.8 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Nessa etapa do trabalho, são identificados quais são os custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis, correspondentes em cada centro de custo.

Considera-se como custos diretos os custos que tenham possibilidade de atribuição/identificação com o centro de custo correspondente, como por exemplo os custos com pessoal e/ou insumos. Já os custos indiretos são aqueles que podem ser comum a outros centros de custos e dependem de critérios de rateio como por exemplo despesas com água, energia, telefone, depreciação e demais custos correspondentes aos rateios dos demais centros de custos (MATTOS, 2005).

Para o cálculo dos custos diretos e indiretos elencados, utilizou-se na parametrização dos seguintes critérios visualizados no Quadro 30.

Custos com pessoal	Relatório da folha de pagamento por centro de custo.
Prestadores de serviços médicos	Relatório dos contratos médicos distribuídos por centro de custo.
Consumo materiais, medicamentos, gêneros alimentícios	Relatório de consumo de materiais (materiais gerais, materiais de manutenção, materiais de engenharia clínica e materiais de uso do paciente) e/ou medicamentos e/ou gêneros alimentícios, itens e valores, pelo setor que consumiu os produtos. No caso específico dos gêneros alimentícios, estes são declarados como custos diretos do SND – Geral que irá somar aos demais custos para chegar no valor da alimentação, que mais adiante será verificado, terão pesos diferentes para cada tipo de refeição.
Contratos	Relatório auxiliar com planilha de contratos e seus valores apropriados por centro de custo.
Água	Metragem quadrada das áreas.
Energia elétrica	Proporções de consumo.
Telefone	Relatório de consumo identificado por setor ou na inexistência deste, do número de ramais por centro de custo.
Depreciação	Relatórios contábeis no caso de depreciação de equipamentos e metragem quadrada, no caso de área física.

Quadro 30 - Critérios para o Cálculo dos Custos Diretos e Rateio de Custos Indiretos

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

No Quadro 31 estão distribuídos os custos que fazem parte da estrutura de custos diretos e indiretos. Essa estrutura é aplicada para cada centro de custo para o cálculo dos seus custos totais. A somatória desses custos em cada departamento representará o seu custo total.

Para tanto utiliza-se a taxionomia de Matos (2005, p.42-48), para quem os custos aplicados à área hospitalar são classificados como diretos e indiretos, quando relacionados aos insumos utilizados na operação do hospital e como fixos e variáveis, quando relativos ao comportamento dos custos em relação ao volume das operações. Observa-se com relação à terminologia adotada pelo autor com relação aos insumos na classificação de custos diretos e indiretos, que os mesmos dizem respeito à mão de obra (salários), consumo de medicamentos e materiais, telefone, aluguel e outros custos utilizados na operação (MATTOS, 2005, p.43).

Os centros de custos auxiliares e administrativos terão o rateio de seus custos, conforme os critérios de rateio estabelecidos, para os centros de custos produtivos, cujo valor final de cada centro de custo produtivo poderá ser mensurado no custo unitário de cada serviço prestado, como por exemplo, consultas e exames.

<p>A CUSTO TOTAL (B+C)</p> <p>B CUSTOS DIRETOS (FIXOS E VARIÁVEIS) (1+2+3+4)</p> <p>1 CUSTOS COM PESSOAL</p> <p>1.1 SERVIDORES</p> <p>1.1.1 Ordenados</p> <p>1.1.2 Horas Extras</p> <p>1.1.3 Outros (Especificar)</p> <p>1.1.4 Encargos</p> <p>1.2 CLT</p> <p>1.2.1 Ordenados</p> <p>1.2.2 Encargos Sociais (FGTS/INSS)</p> <p>1.2.3 Horas Extras</p> <p>1.2.4 Provisões (Férias/13.º Sal./Outras)</p> <p>1.2.5 Benefícios (Vale Transporte + Vale Alimentação)</p> <p>1.2.6 Outros (Especificar)</p> <p>1.3 OUTROS</p> <p>1.3.1 Prestadores de Serviços Médicos</p> <p>1.3.2 Prestadores de Serviços não médicos</p> <p>1.3.3 Residentes</p> <p>1.3.4 Estagiários</p> <p>1.3.5 Programa Menor Aprendiz</p> <p>1.3.6 Outros (Especificar)</p> <p>2 CONSUMO</p> <p>2.1 Material Geral</p> <p>2.2 Material de Manutenção</p> <p>2.3 Material de Engenharia Clínica</p> <p>2.3 Material de Uso do Paciente</p> <p>2.4 Medicamentos</p> <p>2.5 O.P.M.E.</p> <p>2.6 Gêneros Alimentícios (somente SND)</p> <p>3 CONTRATOS DIRETOS Exceto M.O. (listar)</p> <p>3.1 Contrato A</p> <p>3.2 Contrato B</p> <p>3.3 Contrato C</p> <p>3.4 Contrato D</p> <p>3.5 Contrato E</p> <p>3.6 Contrato F</p> <p>3.7 Contrato G</p> <p>3.8 Contrato H</p> <p>3.9 Contrato I</p> <p>3.10 Contrato J</p> <p>4 CUSTOS GERAIS</p> <p>4.1 Água</p> <p>4.2 Energia Elétrica</p> <p>4.3 Telefone</p> <p>4.4 Depreciação</p> <p>C CUSTOS INDIRETOS RATEIOS RECEBIDOS</p> <p>Administrativos</p> <p>Auxiliares</p>
--

Quadro 31 - Estrutura de Custos Diretos e Indiretos

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

A estrutura proposta no Quadro 31 é aplicável a qualquer tipo de hospital, independente de seu perfil assistencial, tendo em vista que procurou-se classificar todos os custos que podem estar envolvidos na operação.

Ao término dessa fase de classificação dos centros de custos em administrativos, auxiliares e produtivos, a definição dos critérios de rateio, a classificação dos custos e o modelo de estruturação nos centros de custos, foi necessária a elaboração dos relatórios de coleta com as informações que irão subsidiar a distribuição dos dados segundo os critérios de rateio estabelecidos.

4.9 RELATÓRIOS DE COLETA

Os relatórios de coleta foram concebidos com base na necessidade de informações estabelecidas para os critérios de rateio, para aqueles centros de custos, cujo método de rateio não se utiliza de percentual fixo.

Dessa forma, foram elaboradas planilhas para preenchimento pelos próprios responsáveis por cada centro de custo, como demonstrado nas próximas subseções, cuja estrutura dos relatórios de coleta segue a mesma lista de centros de custos relacionadas no Quadro 32, mudando o critério de levantamento de dados.

4.9.1 Coleta Almojarifado

O relatório de coleta de dados no almojarifado prevê o registro dos itens movimentados (requisitados) por centro de custo, tendo em vista que na discussão do grupo de pesquisa chegou-se a conclusão de que o número de requisições, usualmente utilizado, não poderia exprimir a realidade das atividades realizadas pelo setor para os centros de custos relacionados. O relatório de coleta de dados, conforme o Quadro 32 deve ser preenchido mensalmente pelo responsável do setor de almojarifado e tem sua origem no relatório do sistema informatizado do setor, que fornece o total de itens movimentados por cada centro de custo.

continua

Referencial	N.º Itens Movimentados por Centro de Custo
Mês Ref.	
Dias do Mês	
Centro de Custo	N.º Itens
Apoio Administrativo/Secretaria Geral	
Capelania	
Compras	
Comunicação	
Diretorias/Gerências/Chefias	
Faturamento	
Financeiro	
Patrimônio	
Recepções Administrativas	
Recursos Humanos	
Reprografia	
SESMT	
Telefonia	
Transporte	
Vigilância	
Voluntariado	
Almoxarifado Geral	-
Ambulância	
Brlnquedoteca	
Casa de Apoio	
Centro de Materiais Esterilizados	
Centro Estudos/Pesquisa	
Costura	
Engenharia Clínica	
Farmácia	
Higienização	
Lactário	
Lavanderia	
Manutenção	
NCIH	
NUIAS	
Nutrição Geral/Copa	
Nutrição Geral/Cozinha	
Ouvidoria/SAC	
Recepção Ambulatorial	
Recepção Pronto-Socorro	
Resíduos	
Rouparia	
SAME	
SAREH	
SECOP	
Serviço Social	
Morgue	
Agência Transfusional	
Ambulatório	

conclusão

Referencial	N.º de Itens Movimentados por Centro de Custo
Broncoscopia	
Centro Cirúrgico Eletivo	
Centro Cirúrgico Geral	
Centro Cirúrgico Obstétrico	
Colonoscopia	
Eletroencéfalo	
Eletroneuro	
Endoscopia	
Fisioterapia	
Fonoaudiologia	
Lab. Anatomia Patológica	
Lab. Análises Clínica	
Nutrição Clínica	
PS /PA	
PS Maternidade	
Psicologia	
Raio X	
Ressonância Magnética	
Terapia Ocupacional	
Tomografia	
U.I - Posto 1	
U.I - Posto 2	
U.I - Posto 3	
U.I - Posto 4	
U.I - Posto 5	
U.I - Posto 6	
U.I - Posto 7	
U.I - Posto 8	
U.I - Posto 9	
UCIN (cuidados intermediários)	
Ultrassonografia	
USI (unidade semi-intensiva)	
UST	
UTI Geral	
UTI Neonatal	
UTI Pediátrica	
TOTAL	0

Quadro 32 - Relatório de Coleta do Almojarifado

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo da ambulância que trabalha para todos os centros de custos produtivos, conforme descrito a seguir.

4.9.2 Coleta Ambulância

O relatório de coleta do centro de custo da ambulância prevê o levantamento dos km rodados para cada setor produtivo, tendo em vista que o relacionamento desse setor é exclusivo a estes centros de custos e não aos centros de custos administrativos e/ou auxiliares. O relatório é preenchido conforme o Quadro 33, pelo responsável do setor, tendo como base o relatório individual de cada veículo da ambulância que, por sua vez, é preenchido pelos motoristas em cada viagem realizada.

Referencial	Km Rodados por Centro de Custo
Mês Ref.	
Dias do Mês	
Centro de Custo	Km
Agência transfusional	-
Ambulatório	-
Broncoscopia	-
Demais centros de custos produtivos	
TOTAL	0

Quadro 33 - Relatório de Coleta da Ambulância
Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo da engenharia clínica que trabalha para os centros de custos produtivos, conforme descrito a seguir.

4.9.3 Coleta Engenharia Clínica

O relatório de coleta do centro de custo da engenharia clínica prevê o número de ordens de serviço executadas para cada setor produtivo, tendo em vista que o relacionamento desse setor é exclusivo a estes centros de custos e não aos centros de custos administrativos e/ou auxiliares. O relatório é preenchido conforme o Quadro 34, pelo responsável, tendo como base o relatório interno do setor.

Referencial	Ordens de Serviço (OS) Executadas por Centro de Custo
Mês Ref.	
Dias do Mês	
Centro de Custo	OS executadas
Agência Transfusional	-
Ambulatório	-
Broncoscopia	-
Demais centros de custos produtivos	
TOTAL	0

Quadro 34 - Relatório de Coleta da Engenharia Clínica
Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo da farmácia, que trabalha para todos os centros de custos produtivos, conforme descrito a seguir.

4.9.4 Coleta Farmácia

O relatório de coleta da farmácia prevê o número de prescrições realizadas em cada setor produtivo, tendo em vista que o seu relacionamento é exclusivo a estes centros de custos e não aos centros de custos administrativos e/ou auxiliares. O relatório é preenchido conforme o Quadro 35, pelo responsável, tendo como base o relatório do sistema informatizado do setor.

Referencial	N.º de Prescrições por Centro de Custo
Mês Ref.	
Dias do Mês	
Centro de Custo	N.º de Prescrições
Agência Transfusional	-
Ambulatório	-
Broncoscopia	-
Demais centros de custos produtivos	
TOTAL	0

Quadro 35 - Relatório de Coleta da Farmácia
Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo do lactário, que trabalha para os centros de custos produtivos, conforme descrito a seguir.

4.9.5 Coleta Lactário

O relatório de coleta do lactário prevê o levantamento do número de mamadeiras disponibilizadas por setor produtivo, conforme Quadro 36 não se relaciona com centros de custos administrativos e/ou auxiliares. Foram criados percentuais de equivalência em custo para cada tipo de mamadeira, tendo em vista a diferença de ingredientes utilizada no preparo de cada fórmula, conforme Quadro 37.

Referencial	Mamadeiras por tipo		
Mês Ref.			
Dias do Mês			
Centro de Custo	1 fórmulas Infantis	2 Dietas enterais	3 Suplementos
Agência Transfusional	-	-	-
Ambulatório	-	-	-
Broncoscopia	-	-	-
Demais centros de custos produtivos			
TOTAL	0	0	0

Quadro 36 - Relatório de Coleta do Lactário

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Tipos de Mamadeira		
1 fórmulas infantis	2 dietas enterais	3 suplementos
<ul style="list-style-type: none"> - padrão (fórmulas de partida, fórmulas de seguimento) - especializadas (isenta de lactose, para prematuros, a base de soja) - hidrolisadas (a base de peptídeos) - elementar (a base de aminoácidos) - metabólicas (erros inatos do metabolismo) 	<ul style="list-style-type: none"> - pediátricas padrão (1-10 anos com nutrientes intactos) - pediátricas hidrolisadas (1-10 anos a base de peptídeos) - adulto padrão (acima de 10 anos com nutrientes intactos) - adulto hidrolisadas (acima de 10 anos a base de peptídeos) - especializadas (isenta de sacarose, à base de soja, para doenças específicas) 	<ul style="list-style-type: none"> - hipercalórico, hiperprotéico, etc.
Equivalência % em Custo	Equivalência % em Custo	Equivalência % em Custo
15%	50%	35%

Quadro 37 - Equivalência por Tipo de Mamadeira

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo da lavanderia, que trabalha para os centros de custos produtivos, conforme descrito a seguir.

4.9.6 Coleta Lavanderia

A coleta da lavanderia, mesmo que o hospital se utilize de serviços contratados fora do ambiente hospitalar para essa atividade, é necessário que seja identificado o peso da roupa por centro de custo, antes do envio à lavagem (Quadro 38). Essa atividade deve ser de responsabilidade do próprio hospital, para o seu controle, inclusive para a certificação do pagamento do serviço contratado. É utilizado um relatório interno para os registros. O valor total do serviço contratado é rateado nos centros de custos correspondentes.

Referencial	Kg de Roupa Lavada por Centro de Custo
Mês Ref.	
Dias do Mês	
Centro de Custo	Kgs
Agência Transfusional	-
Ambulatório	-
Broncoscopia	-
Demais centros de custos produtivos)	
TOTAL	0

Quadro 38 - Relatório de Coleta da Lavanderia
Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo de recursos humanos, que tem seus custos movimentado para todos os centros de custos, conforme descrito a seguir.

4.9.7 Coleta Recursos Humanos

Para o relatório de coleta do centro de custos de recursos humanos, é necessário o preenchimento do número de funcionários e o número de horas trabalhadas por centro de custo (Quadro 39). Este cálculo é realizado pelo setor de recursos humanos do hospital, com base nas escalas de trabalho de cada setor.

Referencial	Distribuição de Recursos Humanos por Centro de Custo		
Mês Ref.			
Dias do Mês			
Centro de Custo	N.º de Funcionários	Total de Horas Trabalhadas	% Sobre Total
Apoio Administrativo/Secretaria Geral	-	-	0
Capelania	-	-	0
Compras	-	-	0
UTI Pediátrica	-	-	0
Demais centros de custos			
TOTAL	0	0	0,00

Quadro 39 - Relatório de Coleta do Recursos Humanos

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo do morgue, que trabalha para os centros de custos produtivos, conforme descrito a seguir.

4.9.8 Coleta Morgue

O relatório de coleta do centro de custo morgue prevê o levantamento do número de óbitos por cada centro de custo produtivo (Quadro 40). Este levantamento pode ser realizado com base na estatística de óbitos.

Referencial	Total de Óbitos por Centro de Custo
Mês Ref.	
Dias do Mês	
Centro de Custo	N.º de Óbitos
Agência Transfusional	-
Ambulatório	-
Broncoscopia	-
Centro Cirúrgico Eletivo	-
UTI Pediátrica	-
Demais centros de custos produtivos	
TOTAL	0

Quadro 40 - Relatório de Coleta do Morgue

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo da manutenção, que trabalha para todos os centros de custos do hospital, conforme descrito a seguir.

4.9.9 Coleta Manutenção

O relatório de coleta da manutenção prevê o número de ordens de serviços executadas por cada centro de custo do hospital (Quadro 41). É realizado com base nos registros do setor.

Referencial	Ordens de Serviço Executadas por Centro de Custo
Mês Ref.	
Dias do Mês	
Centro de Custo	OS Exec.
Apoio Administrativo/Secretaria Geral	-
Capelania	-
Demais centros de custos	
TOTAL	0

Quadro 41 - Relatório de Coleta da Manutenção
 Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo do Same, que trabalha para os centros de custos do faturamento, ouvidoria e para os centros de custos produtivos, conforme descrito a seguir.

4.9.10 Coleta Same

O setor Same, responsável pela movimentação e guarda dos prontuários dos pacientes, registra no relatório de coleta, o número de solicitações atendidas por setor (Quadro 42).

Referencial	N.º de Solicitações Atendidas por Centro de Custo
Mês Ref.	
Dias do Mês	
Centro de Custo	N.º de Solicitações
Faturamento	-
Ouvidoria/SAC	-
Unidade de Internação	-
Demais centros de custos	
TOTAL	0

Quadro 42 - Relatório de Coleta do SAME
 Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo do SND – Geral, que pela natureza de suas atividades trabalha para todos os centros de custos do hospital, conforme descrito a seguir.

4.9.11 Coleta SND – Geral

O relatório de coleta do SND – Geral prevê o levantamento do número de refeições disponibilizadas por setor, conforme Quadro 43. Foram criados percentuais de equivalência em custo para cada tipo de refeição, tendo em vista a diferença de insumos, tempo e estrutura utilizada no preparo, conforme Quadro 44. A mesma equivalência é utilizada para o SND – Copas, no entanto o objetivo de separar estes centros de custos foi a necessidade dos hospitais em visualizar o custo de cada setor individualmente devido a diferenciação na forma de contratação de pessoal, bem como diferenciar o custo da refeição dos centros de custos produtivos que agregam o custo das copas em seu custo final.

Mês Ref.						
Dias do Mês						
Referencial	Refeições por tipo					
Centro de Custo	Café Manhã	Lanche	Almoço	Jantar	Ceia	Total
Apoio Administrativo/Secretaria Geral	-	-	-	-	-	0
Capelania	-	-	-	-	-	0
Compras	-	-	-	-	-	0
Demais centros de custos						
TOTAL	0	0	0	0	0	0

Quadro 43 - Relatório de Coleta do SND – Geral

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

(%)	Nutrição Geral/Copa
15	1. Café da Manhã
15	2. Lanche
30	3. Almoço
25	4. Jantar
15	5. Ceia
Nutrição Geral/Cozinha	
15	1. Café da Manhã
15	2. Lanche
30	3. Almoço
25	4. Jantar
15	5. Ceia

Quadro 44 - Equivalência de Custo por Tipo de Refeição

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo do SND – Copas, que trabalha para os setores produtivos que possuem internação de pacientes, conforme descrito a seguir.

4.9.12 Coleta SND – Copas

O relatório de coleta do SND – Copas prevê o levantamento do número de refeições disponibilizadas por setor produtivo atendidos pelas copas, conforme Quadro 45.

Referencial	Refeições por Tipo					
Mês Ref.						
Dias do Mês						
Centro de Custo	Café manhã	Lanche	Almoço	Jantar	Ceia	Total
PS maternidade	-	-	-	-	-	0
U.I. Posto I	-	-	-	-	-	0
U.I. Posto II	-	-	-	-	-	0
Demais centros de custos atendidos pelas copas						
TOTAL	0	0	0	0	0	0

Quadro 45 - Relatório de Coleta do SND – Copas

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Na sequência elaborou-se o relatório de coleta do centro de custo da higienização, que trabalha para todos os setores do hospital, conforme descrito a seguir.

4.9.13 Higienização

Para o levantamento do custo da higienização, além da metragem quadrada de cada setor do hospital, foi realizada uma tabela de equivalência de custo por tipo de limpeza (nível de criticidade), tendo em vista que diferem os insumos, tempo e equipamentos utilizados em cada técnica de limpeza. O Quadro 46 relaciona essa informação.

(%)	Higienização
25%	1. Higienização Geral
35%	2. Higienização Semi Crítica
40%	3. Higienização Crítica

Quadro 46 - Equivalência de Custo por Tipo de Limpeza

Fonte: Adaptado do Grupo de Pesquisa.

Os centros de custos que não possuem mapas de coleta são aqueles que optou-se por critério de rateio por percentual definido simples, ou seja, rateio fixo, conforme se verifica na próxima seção.

4.10 CENTROS DE CUSTOS COM CRITÉRIOS DE RATEIO POR PERCENTUAL DEFINIDO SIMPLES (RATEIO FIXO)

No caso dos centros de custos cujas atividades não podem ser mensurados por mapa de coletas devido a intangibilidade de suas atividades, mas cuja natureza é sabida que deve ter seus custos totais direcionados aos centros de custos produtivos, optou-se pela definição de percentual fixo e cuja resultante é rateada diretamente para cada setor produtivo.

Este percentual é definido por cada hospital, de acordo com as características das atividades, bem como sua relevância perante cada centro de custo produtivo.

Os centros de custos que se utilizam de critério de rateio por percentual fixo são, Brinquedoteca, SAREH, Casa de Apoio, CME, Serviço Social, Faturamento e Resíduos.

4.11 MAPA DE CUSTOS

Com base nas premissas, classificações dos centros de custos, critérios de relacionamento e rateio, criação de mapas de coleta, discutidos e definidos pelo grupo de pesquisa e exposto nas seções anteriores deste capítulo, referentes a apropriação dos custos por centros de custos, gerou-se uma planilha de processamento de custos hospitalares, chamada de Mapa de Custos.

O mapa de custos proporcionará aos gestores a apresentação dos custos de cada centro de custo, compreendendo uma etapa importante para a análise mensal da trajetória de custos dentro da instituição.

Com base nos dados gerados no mapa de custos, torna-se possível a criação de relatórios gerenciais, objetivando a tomada de decisões rápidas por parte do gestor, no caso de variações importantes de valores.

Nos Quadros 47, 48 e 49, são demonstrados, respectivamente, a apropriação dos custos conforme os três grupos classificados em centros de custos administrativos, auxiliares e produtivos. Apresenta-se um recorte com relação ao total de centros de custos, mas o mapa compreende os centros de custos em sua totalidade.

Utilizando a estrutura de custos do Quadro 31, são identificados todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis de cada centro de custo classificados como administrativos, recebendo também os rateios correspondentes.

Com base nos critérios de relacionamento entre os centros de custos, serão movimentados os custos de cada centro de custo para os centros de custos inter-relacionados, conforme os critérios de rateio estabelecidos.

Dessa forma, são identificados os custos de cada centro de custo, que são representados pelos custos diretos e aqueles custos indiretos que são recebidos dos outros centros de custos por rateio.

continua

Referência				
Mês/Ano				
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS				
ADMINISTRATIVOS	Diretorias/Gerências/Chefias		Apoio Administrativo/Secretaria Geral	
CRITÉRIOS DE RATEIO	% Base n.º de Funcionários por Centro de Custo		100% Administração Geral	
A. Custo Total (B+C)	R\$		R\$	
B. Custos Diretos (fixos e variáveis) (1+2+3+4)	R\$		R\$	
1 Custos com Pessoal	Qtde.	R\$	Qtde.	R\$
1.1 Servidores		R\$		R\$
1.1.1 Ordenados		R\$		R\$
1.1.2 Horas extras		R\$		R\$
1.1.3 Outros (especificar)		R\$		R\$
1.1.4 Encargos		R\$		R\$
1.2 CLT		R\$		R\$
1.2.1 Ordenados		R\$		R\$
1.2.2 Encargos Sociais (FGTS/INSS)		R\$		R\$
1.2.3 Horas Extras		R\$		R\$
1.2.4 Provisões (férias/13.º sal./outras)		R\$		R\$
1.2.5 Benefícios (VT + VA)		R\$		R\$

continua

Referência				
Mês/Ano				
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS				
ADMINISTRATIVOS	Diretorias/Gerências/Chefias		Apoio Administrativo/Secretaria Geral	
CRITÉRIOS DE RATEIO	% Base n.º de funcionários por Centro de Custo		100% Administração Geral	
1.2.6 Outros (especificar)		R\$		R\$
1.3 Outros		R\$		R\$
1.3.1 Prestadores de Serviços Médicos		R\$		R\$
1.3.2 Prestadores de Serviços Não Médicos		R\$		R\$
1.3.3 Residentes		R\$		R\$
1.3.4 Estagiários		R\$		R\$
1.3.5 Programa Menor Aprendiz		R\$		R\$
1.3.6 Outros (especificar)		R\$		R\$
2 Consumo		R\$		R\$
2.1 Material Geral		R\$		R\$
2.2 Material de Manutenção		R\$		R\$
2.3 Material de Engenharia Clínica		R\$		R\$
2.3 Material de Uso do Paciente		R\$		R\$
2.4 Medicamentos		R\$		R\$
2.5 OPME		R\$		R\$
2.6 Gêneros Alimentícios (somente SND)		R\$		R\$
3 Contratos Diretos Exceto MO (listar)		R\$		R\$
3.1 Contrato A		R\$		R\$
3.2 Contrato B		R\$		R\$
3.3 Contrato C		R\$		R\$
3.4 Contrato D		R\$		R\$
3.5 Contrato E		R\$		R\$
3.6 Contrato F		R\$		R\$
3.7 Contrato G		R\$		R\$
3.8 Contrato H		R\$		R\$
3.9 Contrato I		R\$		R\$
3.10 Contrato J		R\$		R\$
4 Custos Gerais		R\$		R\$
4.1 Água	0,00	R\$	0,00	R\$
4.2 Energia Elétrica	0,00	R\$	0,00	R\$
4.3 Telefone		R\$		R\$
4.4 Depreciação		R\$		R\$
C. Total Rateios Recebidos	R\$		R\$	
ADMINISTRATIVOS				
Apoio Administrativo/Secretaria Geral	R\$			
Capelania	R\$			
Compras	R\$			
Comunicação	R\$			
Diretorias/Gerências & Chefias				
Faturamento				
Financeiro	R\$			
Patrimônio	R\$			
Recepções Administrativas	R\$			
Recursos Humanos	R\$			
Reprografia	R\$			
SESMT	R\$			
Telefonia	R\$			

conclusão

Referência		
Mês/Ano		
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS		
ADMINISTRATIVOS	Diretorias/Gerências/Chefias	Apoio Administrativo/Secretaria Geral
CRITÉRIOS DE RATEIO	% Base n.º de funcionários por Centro de Custo	100% Administração Geral
Transporte	R\$	
Vigilância	R\$	
Voluntariado	R\$	
AUXILIARES	R\$	R\$
Almoxarifado Geral		
Ambulância		
Biblioteca		
Casa de Apoio		
Centro de Materiais Esterilizados		
Centro Estudos/Pesquisa	R\$	
Costura		
Engenharia Clínica		
Farmácia		
Higienização	R\$	R\$
Lactário		
Lavanderia		
Manutenção		
NCIH	R\$	
NUIAS	R\$	
Nutrição Geral/Cozinha	R\$	R\$
Nutrição Geral/Copa		
Ouvidoria/SAC	R\$	
Recepção Ambulatorial		
Recepção PS		
Resíduos	R\$	R\$
Rouparia		
SAME		
SAREH		
SECOP		
Serviço Social		
Morgue		

Quadro 47 - Mapa de Custos - Centros de Custos Administrativos

Fonte: Grupo de Pesquisa.

Nota: Para fins de apresentação dos Quadros, mostram-se apenas dois centros de custos, porém a sua extensão é muito maior, contemplando todos os centros de custos existentes em cada classificação, conforme o Quadro 22.

Da mesma forma no Quadro 48 são identificados os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis de cada centro de custo classificados como auxiliar, recebendo também os rateios correspondentes.

Com base nos critérios de relacionamento entre os centros de custos, serão movimentados os custos de cada setor para os setores inter-relacionados, conforme os critérios de rateio estabelecidos.

Dessa forma, são identificados os custos cada centro de custo, que representam os custos diretos do setor e aqueles custos indiretos que são recebidos dos outros setores por rateio.

continua

Referência				
Mês/Ano				
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS				
AUXILIARES	Almoxarifado Geral		Ambulância	
	N.º de Itens Movimentados		Km Rodado por Centro de Custo Produtivo	
A. Custo Total (B+C)	R\$		R\$	
B. Custos Diretos (fixos e variáveis) (1+2+3+4)	R\$		R\$	
1 Custos com Pessoal	Qtde.	R\$	Qtde.	R\$
1.1 Servidores		R\$		R\$
1.1.1 Ordenados		R\$		R\$
1.1.2 Horas Extras		R\$		R\$
1.1.3 Outros (especificar)		R\$		R\$
1.1.4 Encargos		R\$		R\$
1.2 CLT		R\$		R\$
1.2.1 Ordenados		R\$		R\$
1.2.2 Encargos Sociais (FGTS/INSS)		R\$		R\$
1.2.3 Horas Extras		R\$		R\$
1.2.4 Provisões (Férias/13.º Sal./outras)		R\$		R\$
1.2.5 Benefícios (VT + VA)		R\$		R\$
1.2.6 Outros (especificar)		R\$		R\$
1.3 Outros		R\$		R\$
1.3.1 Prestadores de Serviços Médicos		R\$		R\$
1.3.2 Prestadores de Serviços Não médicos		R\$		R\$
1.3.3 Residentes		R\$		R\$
1.3.4 Estagiários		R\$		R\$
1.3.5 Programa Menor Aprendiz		R\$		R\$
1.3.6 Outros (especificar)		R\$		R\$
2 Consumo		R\$		R\$
2.1 Material Geral		R\$		R\$
2.2 Material de Manutenção		R\$		R\$
2.3 Material de Engenharia Clínica		R\$		R\$
2.3 Material de Uso do Paciente		R\$		R\$
2.4 Medicamentos		R\$		R\$
2.5 OPME		R\$		R\$
2.6 Gêneros Alimentícios (somente SND)		R\$		R\$
3 Contratos Diretos Exceto MO (listar)		R\$		R\$
3.1 Contrato A		R\$		R\$
3.2 Contrato B		R\$		R\$
3.3 Contrato C		R\$		R\$
3.4 Contrato D		R\$		R\$
3.5 Contrato E		R\$		R\$
3.6 Contrato F		R\$		R\$
3.7 Contrato G		R\$		R\$
3.8 Contrato H		R\$		R\$
3.9 Contrato I		R\$		R\$
3.10 Contrato J		R\$		R\$
4 Custos Gerais		R\$		R\$
4.1 Água	0,00	R\$	0,00	R\$
4.2 Energia Elétrica	0,00	R\$	0,00	R\$
4.3 Telefone		R\$		R\$

conclusão

Referência		
Mês/Ano		
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS		
AUXILIARES	Almoxarifado Geral	Ambulância
	N.º de Itens Movimentados	Km Rodado por Centro de Custo Produtivo
4.4 Depreciação	R\$	R\$
C. Total Rateios Recebidos	R\$	R\$
ADMINISTRATIVOS	R\$	R\$
Apoio Administrativo/Secretaria Geral		
Capelania		
Compras		
Comunicação		
Diretorias/Gerências & Chefias	R\$	R\$
Faturamento		
Financeiro		
Patrimônio		
Recepções Administrativas		
Recursos Humanos		
Reprografia		
SESMT		
Telefonia		
Transporte		
Vigilância		
Voluntariado		
AUXILIARES	R\$	R\$
Almoxarifado Geral		R\$
Ambulância		
Brlnquedoteca		
Casa de Apoio		
Centro de Materiais Esterilizados		
Centro Estudos/Pesquisa		
Costura		
Engenharia Clínica		
Farmácia		
Higienização	R\$	R\$
Lactário		
Lavanderia		R\$
Manutenção		R\$
NCIH		
NUIAS		
Nutrição Geral/Cozinha	R\$	R\$
Nutrição Geral/Copa		
Ouvidoria/SAC		
Recepção Ambulatorial		
Recepção PS		
Resíduos	R\$	R\$
Rouparia		
SAME		
SAREH		
SECOP		
Serviço Social		
Morgue		

Quadro 48 - Mapa de Custos - Centros de Custos Auxiliares

Fonte: Grupo de Pesquisa.

Nota: Para fins de apresentação dos Quadros, mostram-se apenas dois centros de custos, porém a sua extensão é muito maior, contemplando todos os centros de custos existentes em cada classificação, conforme o Quadro 22.

Todo este processo de alocação dos custos em cada centro de custo administrativo e auxiliar, inclusive aqueles rateados pelos demais centros de custos, culmina na composição dos custos dos centros de custos produtivos.

Dessa forma, são identificados os custos de cada centro de custo produtivo, que representam os custos diretos do setor e aqueles custos indiretos que são recebidos dos outros setores por rateio (Quadro 49).

Chega-se à conclusão do trabalho de levantamento de custos de forma departamentalizada, utilizando-se a metodologia de custeio por absorção pleno.

continua

Referência				
Mês/Ano				
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS				
PRODUTIVOS	Agência Transfusional		Ambulatório	
A. Custo Total (B+C)	R\$		R\$	
B. Custos Diretos (fixos e variáveis) (1+2+3+4)	R\$		R\$	
1 Custos com Pessoal	Qtde.	R\$	Qtde.	R\$
1.1 Servidores		R\$		R\$
1.1.1 Ordenados		R\$		R\$
1.1.2 Horas extras		R\$		R\$
1.1.3 Outros (especificar)		R\$		R\$
1.1.4 Encargos		R\$		R\$
1.2 CLT		R\$		R\$
1.2.1 Ordenados		R\$		R\$
1.2.2 Encargos Sociais (FGTS/INSS)		R\$		R\$
1.2.3 Horas Extras		R\$		R\$
1.2.4 Provisões (férias/13.º Sal./outras)		R\$		R\$
1.2.5 Benefícios (VT + VA)		R\$		R\$
1.2.6 Outros (especificar)		R\$		R\$
1.3 Outros		R\$		R\$
1.3.1 Prestadores de Serviços Médicos		R\$		R\$
1.3.2 Prestadores de Serviços Não Médicos		R\$		R\$
1.3.3 Residentes		R\$		R\$
1.3.4 Estagiários		R\$		R\$
1.3.5 Programa Menor Aprendiz		R\$		R\$
1.3.6 Outros (especificar)		R\$		R\$
2 Consumo		R\$		R\$
2.1 Material Geral		R\$		R\$
2.2 Material de Manutenção		R\$		R\$
2.3 Material de Engenharia Clínica		R\$		R\$
2.3 Material de Uso do Paciente		R\$		R\$
2.4 Medicamentos		R\$		R\$
2.5 OPME		R\$		R\$
2.6 Gêneros Alimentícios (somente SND)		R\$		R\$
3 Contratos Diretos (listar)		R\$		R\$
3.1 Contrato A		R\$		R\$
3.2 Contrato B		R\$		R\$
3.3 Contrato C		R\$		R\$
3.4 Contrato D		R\$		R\$
3.5 Contrato E		R\$		R\$
3.6 Contrato F		R\$		R\$
3.7 Contrato G		R\$		R\$
3.8 Contrato H		R\$		R\$

conclusão

Referência				
Mês/Ano				
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS				
PRODUTIVOS	Agência Transfusional		Ambulatório	
3.9 Contrato I		R\$		R\$
3.10 Contrato J		R\$		R\$
4 Custos Gerais		R\$		R\$
4.1 Água	0,00	R\$	0,00	R\$
4.2 Energia Elétrica	0,00	R\$	0,00	R\$
4.3 Telefone		R\$		R\$
4.4 Depreciação		R\$		R\$
C. Total Rateios Recebidos		R\$		R\$
ADMINISTRATIVOS		R\$		R\$
Apoio Administrativo/Secretaria Geral				
Capelania				
Compras				
Comunicação				
Diretorias/Gerências & Chefias		R\$		R\$
Faturamento		R\$		R\$
Financeiro				
Patrimônio				
Recepções Administrativas				
Recursos Humanos				
Reprografia				
SESMT				
Telefonia				
Transporte				
Vigilância				
Voluntariado				
AUXILIARES		R\$		R\$
Almoxarifado Geral		R\$		R\$
Ambulância		R\$		R\$
Brlnquedoteca		R\$		R\$
Casa de Apoio				
Centro de Materiais Esterilizados		R\$		R\$
Centro Estudos/Pesquisa				
Costura				
Engenharia Clínica		R\$		R\$
Farmácia		R\$		R\$
Higienização		R\$		R\$
Lactário				
Lavanderia		R\$		R\$
Manutenção		R\$		R\$
NCIH				
NUIAS				
Nutrição Geral/Cozinha		R\$		R\$
Nutrição Geral/Copa				
Ouvidoria/SAC				
Recepção Ambulatorial				R\$
Recepção PS				
Resíduos		R\$		R\$
Rouparia				
SAME		R\$		R\$
SAREH		R\$		R\$
SECOP				
Serviço Social				
Morgue		R\$		R\$

Quadro 49 - Mapa de Custos – Centros de Custos Produtivos

Fonte: Grupo de Pesquisa.

Nota: Para fins de apresentação dos Quadros, mostram-se apenas dois centros de custos, porém a sua extensão é muito maior, contemplando todos os centros de custos existentes em cada classificação, conforme o Quadro 22.

A partir deste momento, é possível a análise gerencial do custo dos diversos tipos de serviço prestado ao paciente, razão de ser da instituição.

Não obstante, devido à diferenciação no tipo de atendimento prestado ao paciente, uma das alternativas é a realização do custo médio por amostras aleatórias de pacientes cujas condições permitam um grau de comparabilidade e representatividade adequados, ou a definição do custo do procedimento baseado em protocolos padrões de atendimento (MATTOS, 2005, p.192).

A análise gerencial advinda da utilização do modelo representa um avanço nas possibilidades de identificação de desperdícios ou falta de foco assistencial, assim como a visualização de outros fatores que podem dificultar a otimização dos recursos públicos no SHP.

5 CONCLUSÕES

Com o foco nas questões atinentes à governança no serviço público, este trabalho procurou contribuir para a criação de um modelo de custeio para a gestão de custos hospitalares públicos, instituições complexas e que cada vez demandam mais recursos do sistema de saúde que tem um orçamento restrito.

No entanto, ao longo da pesquisa surgiram questões que não puderam ser aprofundadas, haja vista a delimitação traçada para este estudo. Nesse sentido, e com o objetivo de contribuir para ampliar o conhecimento na área de custos hospitalares em hospitais públicos, são apontadas duas questões relacionadas a dois temas relevantes para futuros estudos nessa área, tais como: (i) o estudo da cultura organizacional frente ao desafio de gerenciar custos em hospitais públicos; e (ii) a contabilidade gerencial aplicada aos hospitais públicos. Considera-se que, estes dois fatores são relevantes à temática e podem afetar a implantação de metodologias para controle e gestão de custos em qualquer instituição.

Esta pesquisa foi desenvolvida com o objetivo de propor um modelo de custeio que fosse aplicável às organizações hospitalares públicas com base na concepção do sistema de custeio por absorção pleno em dois hospitais públicos estaduais no Paraná.

O fato da pesquisa ação se desenvolver em dois hospitais da rede de hospitais públicos estaduais foi um fator importante para a classificação dos critérios utilizados em todas as etapas do processo de pesquisa.

A pesquisa-ação proporcionou a ampliação do conhecimento do tema à pesquisadora e à equipe de pesquisadores de cada hospital, todos atores do processo, no que concerne à organização e conhecimento do processo de trabalho e a implantação de controles gerenciais.

O fato da pesquisadora atuar na gestão do serviço hospitalar público e vivenciar diariamente os dilemas enfrentados pela falta de uma gestão com informações estruturadas de custos, aliada a experiência vivenciada no setor privado, foi um fator motivacional para a realização do trabalho, como proposta de aperfeiçoamento da gestão hospitalar pública, uma das carências do setor.

O objetivo geral foi alcançado, uma vez que o método escolhido para a pesquisa proporcionou a criação de um modelo de custeio para a gestão de custos nas organizações públicas de modo factível, tendo em vista a sua construção ter sido realizada à luz da teoria e norteadada pelo rigor científico, somada à vivência de fatores empíricos de duas instituições hospitalares públicas, na convivência do dia-a-dia das instituições.

Da mesma forma quanto aos objetivos específicos do estudo, externa-se a conclusão de que foram plenamente atingidos, como segue a contextualização:

1. Caracterizar os métodos de custeio à luz das particularidades do Sistema Hospitalar Público (SHP).

Com base no referencial teórico são relatadas as características do Sistema Hospitalar Público e os métodos de custeio. Considera-se também que as contribuições teóricas sobre a administração, governança pública, controle na execução das ações e serviços, o estudo das políticas públicas e a organização da saúde pública, contexto deste estudo, vieram contribuir para as questões atinentes aos aspectos técnicos gerenciais e normativos, inerentes ao gestor público.

2. Definir a metodologia para a proposição do modelo.

Com base nas informações pertinentes ao referencial teórico foi possível a caracterização dos métodos de custeio existentes no meio científico para a escolha daquela que melhor se adaptou a realidade vivenciada nos hospitais da rede pública estadual do Paraná.

Este conhecimento da realidade vivenciada nos hospitais com relação a utilização de métodos de custeio foi possível por intermédio do questionário realizado entre os gestores dos 19 hospitais estaduais.

Posteriormente, na análise da disponibilidade e do fluxo das informações econômico-financeiras das duas instituições selecionadas, já na fase inicial da pesquisa-ação, verificou-se que o custeio por absorção pleno poderia atender grande parte da necessidade gerencial diante de informações de custos de forma departamental, significando um avanço nos instrumentos gerenciais das duas instituições.

3. Identificar os limites e potencialidades do modelo proposto para o SHP no Paraná.

Todas as etapas da pesquisa-ação, desde a classificação dos centros de custos, os critérios de rateio e a forma de coleta das informações foram amplamente discutida perante as possibilidades da realidade existente em cada hospital, uma vez que há carência de um sistema informatizado de gestão, integrado entre as áreas e que contemple todas as necessidades do hospital, principalmente as questões relacionadas aos aspectos administrativos-financeiros.

Dessa forma, a aplicação do modelo pode ter fatores limitantes, como: i) a falta de pessoal especializado para a sua operacionalização; ii) a inexistência de um sistema integrado de gestão que propicie as informações de forma rápida e precisa; iii) a inexistência de informações contábeis que integrem os aspectos econômicos e financeiros da instituição; iv) a falta de uma cultura organizacional para controle de custos nas instituições públicas; v) a falta de uma política que dê sustentação para a implantação do modelo.

Dentre as potencialidades advindas da aplicação do modelo pode-se destacar: i) a geração de informações de custos como ferramenta de auxílio nos processos de decisão para o nível gerencial e estratégico; ii) a otimização de recursos e a possibilidade de atendimento de um número maior de pessoas; iii) o *benchmarking* com outras instituições de saúde que utilizam da metodologia de custos; iv) a decisão de se optar por serviço próprio ou terceirizar serviços com finalidade meio; v) a análise de custo-benefício com a implantação de novos produtos, novas técnicas, novos equipamentos; v) integração dos trabalhos que são desenvolvidos nos diversos setores e a troca de informações;

Assim, o desenvolvimento do trabalho permitiu respostas a questão norteadora do estudo de **qual a contribuição de um modelo de custeio para a governança pública nas unidades hospitalares próprias do Estado do Paraná**, pois, são inúmeros os benefícios que podem advir da informação de custos, mas é

inquestionável que o resultado final deve se desdobrar no aperfeiçoamento da assistência ao paciente, este que deveria ser o principal objetivo de todas as instituições de saúde.

Essa afirmação comprova-se pela observação da metodologia proposta para a criação do modelo no Capítulo 3 e pelos resultados apresentados no Capítulo 4, que certamente passam a contribuir com o desenvolvimento de um modelo de custeio para a gestão de custos hospitalares.

O modelo aqui proposto é factível e pode ser aplicado em organizações hospitalares, tendo em vista que partiu de um estudo empírico, sendo necessária a adaptação para as características de cada instituição.

A relevância deste estudo não está na criação de uma ferramenta inédita, tendo em vista que muitos hospitais brasileiros se utilizam da metodologia de custos na gestão, mas sim, no modelo criado empiricamente na pesquisa-ação como forma de fomentar as questões atinentes ao controle e gerenciamento de custos.

Um dos pontos fortes do modelo é o seu potencial de implantação de forma simples e organizada, sem que para isso seja preciso que se tenha uma grande estrutura funcional ou tecnológica para a sua aplicação.

A grande contribuição desta pesquisa-ação, além da proposição de um modelo de custeio, foi a análise realizada entre os pesquisadores das instituições selecionadas, gerando um olhar mais crítico sobre os processos de trabalho e os controles realizados.

Isso quer dizer que o assunto não se esgota aqui, ao contrário, ele apenas se inicia e contribui para a temática da proposição de melhorias gerenciais para o sistema hospitalar público brasileiro.

Dessa forma, conclui-se que a contribuição do modelo para a governança pública é inegável, tendo em vista que a sua aplicação e análise de resultados trará inúmeros benefícios para os gestores, para o paciente e para a sociedade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, André G.; BORBA, José A.; FLORES, Luiz C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v.43, n.3, p.579-607, maio/jun. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/6702>>. Acesso em: 20 set. 2014.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; Young, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS-CIC, Punta del Este, Uruguay. 2003.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: por uma teoria geral da política. 14.ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAUJO, Adriana MP de. 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**, v.44, n.4, p.903-31, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a07.pdf>>. Acesso em: 16 set. 2013.

BRASIL. Agência Nacional de Saúde Suplementar. Dados e Indicadores do Setor. Disponível em: <<http://www.ans.gov.br/perfil-do-setor/dados-e-indicadores-do-setor>>. Acesso em: 14 fev. 2015

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.1, 5 de out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7 ago. 2013.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 900/1965, de 29 de setembro de 1969. Altera disposições do Decreto-lei número 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0900.htm>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.1, 5 de jun. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em: 7 ago. 2013.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Lei Complementar n.º 141/2012. Regulamenta o §3.º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis n.º 8.080, de 19 de setembro de 1990, e n.º 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp141.htm>. Acesso em: 31 ago. 2014.

BRASIL. Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/legislacao/lei-no-4320/view>>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Lei Federal n.º 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Lei n.º 10.825 de 22 de dezembro de 2003. Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.825.htm>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Lei n.º 11.127, de 28 de junho de 2005. Altera os arts. 54, 57, 59, 60 e 2.031 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil, e o art. 192 da Lei n.º 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11127.htm>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Lei n.º 12.919, de 24 de dezembro de 2013. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2014 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2014/leis/lei-12919/view>>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Lei n.º 8.142, de 28 de dezembro de 1990. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8142.htm>. Acesso em: out. 2014.

BRASIL. Lei Ordinária n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.1, 11 de jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 7 ago. 2013.

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria MS/GM n.º 95, de 26 de janeiro de 2001, Norma Operacional da Assistência à Saúde - NOAS-SUS 01/01 - Regionalização da Assistência à Saúde: aprofundando a descentralização com equidade no acesso. Série A. **Normas e Manuais Técnicos**, n.116. Brasília, 2001.

BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CADASTRO NACIONAL DE ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE – CNES. Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde. Disponível em: <<http://cnes.data.sus.gov.br>>. Acesso em: out. 2014.

CARVALHO, Antonio G. **Revista de Administração**, São Paulo, v.37, n.3, p.19-32, jul./set. 2002.

CASTRO, Mônica Silva Monteiro; TRAVASSOS, Cláudia; CARVALHO, Marília Sá. Efeito da oferta de serviços de saúde no uso de internações hospitalares no Brasil. **Rev. Saúde Pública**, São Paulo, v.39, n.2, p.277-284, 2005.

CENTRO BRASILEIRO DE ESTUDOS DA SAÚDE – CEBES. Centro Brasileiro de Estudos da Saúde. **Orçamento impositivo é retrocesso para financiamento da Saúde**. Disponível em: <<http://cebes.com.br/2014/05/golpe-nos-recursos-do-pre-sal-para-saude-e-no-controle-social/>>. Acesso em: 1 set. 2014.

CLEMENTE, Ademir; SOUZA, Alceu. Considerações de custo e valor da informação. **Encontros Bibli**, Florianópolis, n.99, p.60-74, 2004.

CONSELHO Nacional de Secretário de Saúde – CONASS. **Para entender a gestão do SUS**. Brasília: CONASS, 2011. 124p. 2v. Disponível em: <[http://localhost/http://www.conass.org.br/arquivos:file:miolo livro 2.pdf](http://localhost/http://www.conass.org.br/arquivos:file:miolo%20livro%202.pdf)>. Acesso em: 13 jun. 2012.

DELGADO, Maurício Godinho. Os princípios na estrutura do Direito. **Revista do Tribunal Superior do Trabalho**, Brasília, v.75, n.3, jul./set. 2009. Disponível em: <<http://www.tst.jus.br/web/biblioteca/2009-vol.-75>>. Acesso em: 17 out. 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DRUCKER, Peter **A administração**. São Paulo. Nobel, 2001.

FALK, James A. **Gestão de custos para hospitais**. São Paulo: Atlas, 2001.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FREY, Klaus. Políticas públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília: IPEA, v.21, p.211-259, 2000.

FRUTUOSO, Jurandi. Disponível em: <<http://blogs.bvsalud.org/ds/2012/07/23/10-da-rcb-para-a-saude/>>. Acesso em: 12 set. 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos; LICHT, René Henrique Götz; YAMAUCHI; Nancy Itomi Regionalização da Saúde e Consciência Regional. **HYGEIA – Revista Brasileira de Geografia Médica e da Saúde**, v.2, n.3, p.35-46, dez. 2006. Disponível em: <<http://www.seer.ufu.br/index.php/hygeia/article/viewFile/16852/9277>>. Acesso em: 4 fev. 2015.

HEIDEMANN, Francisco G. Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento. In: HEIDEMANN, F. G.; SALM, J. F. (Org.). **Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise**. Brasília: UnB, 2000.

INSTITUTO Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **PIB per capita**. Disponível em: <<http://brasilemsintese.ibge.gov.br/contas-nacionais/pib-per-capita>>. Acesso em: 24 jan. 2015.

INSTITUTO Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **População do Brasil**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/index.html>>. Acesso em: 14 fev. 2015.

INSTITUTO Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/index.php>>. Acesso em: 18 out. 2014.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. 2.ed. São Paulo: Elsevier, 2008.

LOPES, Sandra Duarte. Gestão de custos hospitalares: os principais sistemas de custos utilizados em instituições de saúde. **Maiêutica-Gestão**, v.1, n.1, 2013. Disponível em: <<https://publicacao.uniasselvi.com.br/index.php/GESTAO/article/view/481>>. Acesso em: 19 set. 2013.

MACHADO, N; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o Setor Público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.40, n.3, p.479-499, maio/jun. 2006.

MÂNICA, Fernando Borges. **O setor privado nos serviços públicos de saúde**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MARTINS, Domingos. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Vidigal Fernandes. **Desenvolvimento de modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços**. 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83363>>. Acesso em: 19 set. 2013.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2012.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de custos hospitalares**. São Paulo: STS, 2005.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos, análise e gestão**. 3.ed. São Paulo: Pearson, 2012.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1994.

MELLO, Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDES, Eugênio V. **As redes de atenção à saúde**. 2.ed. Brasília. Organização Pan-Americana de Saúde, 2011.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria GM/MS n. 204, de 29 de janeiro de 2007. Disponível em: <[portaria gm%2fms n.%c2%ba 204 de 29 de janeiro de 2007](#)>. Acesso em: 31 ago. 2014.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria GM/MS n.º 968, de 11 de dezembro de 2002. Estabelece a subdivisão do Fundo de Ações Estratégicas e Compensação – FAEC em Ações de Alta Complexidade e Ações Estratégicas e aprova os procedimentos de alta complexidade e estratégicos do SIA e SIH/SUS. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/sas/2002/prt0968_11_12_2002.html>. Acesso em: out. 2014.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria GMS n.º 2.488, de 21 de outubro de 2011. Aprova a Política Nacional de Atenção Básica, estabelecendo a revisão de diretrizes e normas para a organização da Atenção Básica, para a Estratégia Saúde da Família (ESF) e o Programa de Agentes Comunitários de Saúde (PACS). Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2011/prt2488_21_10_2011.html>. Acesso em: out. 2014.

MINISTÉRIO do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG. **Orçamento federal 2013**. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2013-1/orcamentos_anuais_view?anoOrc=2013>. Acesso em: 24 jan. 2015.

MODESTO, Paulo. Reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil. **Revista de Direito Administrativo - RDA**, Rio de Janeiro, n.214, p.55-68, out./dez. 1998.

NETO, Gonzalo Vecina; MALIK, Ana Maria. Tendências na assistência hospitalar. **Ciência e Saúde Coletiva**, v.12, n.4, p.825-39, 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/csc/v12n4/02.pdf>>. Acesso em: 27 set. 2014.

OLIVEIRA, Antonio G. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação ao processo de gestão das micro e pequenas empresas** – uma pesquisa no Estado do Paraná. 2004. 234f. Tese - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

PAIM, Jairnilson; TRAVASSOS, Claudia; ALMEIDA, Celia; BAHIA, Ligia; MACINKO, James. Claudia Travassos, Celia Almeida, Ligia Bahia, James Macinko. O Sistema de Saúde Brasileiro: história, avanços e desafios. 2011. **The Lancet**. Disponível em: <<http://download.thelancet.com/flatcontentassets/pdfs/brazil/brazilpor1.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2014.

PARANÁ (Estado). Constituição do Estado do PR. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=iniciarProcesso&tipoAto=10&orgaoUnidade=1100&retiraLista=true&site=1>>. Acesso em: out. 2014.

PARANÁ (Estado). Decreto n.º 3.386, de 1 de dezembro de 2011. Regulamenta o Sistema de Controle Interno, conforme artigos 1.º e 7.º da Lei n.º 15.524/2007, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Curitiba, PR, n.8.600, 1 dez. 2011. Acesso em: 14 dez. 2013.

PARANÁ (Estado). Decreto n.º 9.921, de 23 de janeiro de 2014. Aprova o Regulamento da Secretaria de Estado da Saúde. **Diário Oficial**, Curitiba, PR, n.9131, 23 jan. 2014. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=113060&indice=1&totalRegistros=1>>. Curitiba, PR, n. 8600, 1 dez. 2011>. Acesso em: 14 dez. 2013 e 28 jan. 2015.

PARANÁ (Estado). Lei Complementar n.º 113, de 15 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. **Diário Oficial**, Curitiba, PR, n. 7.123, 15 dez. 2005. Acesso em: 15 dez. 2013.

PARANÁ (Estado). Lei n.º 15.524, de 5 de junho de 2007. Institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, conforme especifica, e adota outras providências. **Diário Oficial**, Curitiba, PR, n. 74.860, 5 jun. 2007.

PARANÁ (Estado). Tribunal de Contas do Estado. Relatórios de prestação de contas. Disponível em: <<http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/estadual/41>>. Acesso em: 15 dez. 2013.

PARANÁ. Secretaria de Estado da Saúde do Paraná (SESA). **Programa HOSPSUS**. Disponível em: <<http://www.sesa.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=2802>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

PARANÁ. Secretaria de Estado da Saúde do Paraná (SESA). Mapa Estratégico. Disponível em: <<http://www.saude.pr.gov.br/arquivos/File/MapaA4.pdf>>. Acesso em: 5 mar. 2014.

PEREZ JUNIOR, José H.; OLIVEIRA, Luis M.; COSTA, Rogério G. **Gestão estratégica de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RAIMUNDINI *et al.* Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, v.41, n.4, 2006. Disponível em: <http://www.rausp.usp.br/busca/artigo.asp?num_artigo=1204>. Acesso em: 18 set. 2013.

RAIMUNDINI *et al.* Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado. **Contabilidade Vista & Revista**, v.16, n.3, p.27-40, 2009. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/283>>. Acesso em: 20 set. 2013.

SENADO FEDERAL. PEC – Proposta de Emenda à Constituição n.º 22ª, de 2000. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=114143>. Acesso em: 1 set. 2014.

SILVA, C. L.; BASSI, N. S. Políticas públicas e desenvolvimento local. In: SILVA, Christian Luiz da. (Org.). **Políticas públicas e desenvolvimento local: instrumentos e proposições de análise para o Brasil**. 1.ed. Petrópolis: Vozes, 2012. p.15-38. v.1.

SILVA, Christian Luiz da; ROTTA, Cristiano Vieira. O dilema da universalidade e financiamento público do Sistema Único de Saúde no Brasil. **Textos & Contextos**, Porto Alegre, v.11, n.2, 2012.

SILVA, E. L. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em: <<http://soniaa.arq.prof.ufsc.br/roteiros/metodologicos/metpesq.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2013.

SISTEMA de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde – SIOPS. **Indicadores da união, estados e municípios**. Disponível em: <<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/siops/mais-sobre-siops/6092-indicadores>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

SOUZA, Celina. Intermediação de interesses regionais no Brasil: o impacto do federalismo e da descentralização. **Dados**, Rio de Janeiro, v.41, n.3, 1998.

SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, Porto Alegre, UFRGS, v.8, n.16, p.20-45, 2006.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro setor – regulação no Brasil**. 4.ed. São Paulo: Peirópolis, 2006.

TEMPORÃO, J. G. **Para onde vai o SUS?** 2.ed. Brasília: CONASS, 2014.

THEIS, Ivo Marcos; GALVÃO, Antônio Carlos F. A formulação de políticas públicas e as concepções de espaço, território e região. **Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais**, v.14, n.2, p.55-70, 2013.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa-ação**. 18.ed. São Paulo: Cortez, 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

VIANA, Ana Luiza d'Ávila; LIMA, Luciana Dias de; FERREIRA, Maria Paula. Condicionantes estruturais da regionalização na saúde: tipologia dos Colegiados de Gestão Regional. **Ciência & Saúde Coletiva**, v.15, n.5, p.2317-2326, 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-8123201000500007&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 4 fev. 2015.

APÊNDICE - QUESTIONÁRIO

APÊNDICE - QUESTIONÁRIO

continua

HOSPITAL	Sistema de Custo (se sim...)		Sistema de Custo (se não e estuda implementação)		Não tem e não estuda	Dados do Respondente		
	Se sim, qual?	Desde quando?	Qual?	Para quando?		Respondente (nome e cargo)	Data	Meio (fone ou email)
A			Em fase de pesquisa.	Não definido.		Diretor Geral	17/01/14	
B					Não tem e não estuda	Diretor Geral	17/01/14	
C					Não tem e não estuda	Diretor Administrativo	17/01/14	
D			Custeio por absorção	2014		Diretor Geral	14/01/14	
E			Custeio por absorção	2014		Diretor Geral	14/01/14	
F					Não tem e não estuda.	Diretor Administrativo	14/01/14	
G					Não tem e não estuda. Reconhece a importância.	Diretor Administrativo	14/01/14	
H					Não tem e não estuda. Reconhece a necessidade para gestão.	Diretor Geral	14/01/14	
I					Não tem e não estuda.	Diretor Geral	14/01/14	
J			Estuda implementação e pesquisa melhor opção.	Não definido		Diretor Administrativo	13/01/14	
K					Não tem e não estuda.	Diretor Geral	31/03/14	
L			Estuda implementação.	Não definido		Diretor Administrativo	13/01/14	
M			Estuda implementação do Sistema de Custeio ABC	Esta proposta está em análise para 2014		Diretor Geral	13/01/14	
N			Estuda implementação do sistema de custeio por absorção.	2014		Diretor Administrativo	14/02/14	

conclusão

HOSPITAL	Sistema de Custo (se sim...)		Sistema de Custo (se não e estuda implementação)		Não tem e não estuda	Dados do Respondente		
	Se sim, qual?	Desde quando?	Qual?	Para quando?		Respondente (nome e cargo)	Data	Meio (fone ou email)
O					Não tem e não estuda	Administrador	16/01/14	
P	Sim	Instalado o módulo de custos no sistema de gestão, em novembro 2013. Está prevista a implantação para 2014, após a definição dos responsáveis pelo sistema e definição de fluxos de informações adicionais.				Diretor Administrativo	13/01/14	
Q			Estuda implementação.	Não definido		Diretor Administrativo	31/04/14	
R		Análise de custos somente global, porém estuda forma de implantar por departamentos.				Chefe do setor financeiro	31/03/14	
S			Estuda implementação.	Não definido		Diretora Geral	31/03/14	