

Elementos de Contabilidade Gerencial Para Hospitais Públicos: Reflexões Em Torno de Um Novo Paradigma.

José Francisco Ribeiro Filho

Resumo:

Uma questão relevante, para o controle gerencial em entidades da administração pública, é a possibilidade de se estabelecer uma medida de resultado, que seja capaz de traduzir a performance dos gestores no cotidiano de alocarem recursos escassos. A literatura, aqui discutida, enfoca pelo menos duas características importantes para a definição de indicadores de performance em entidades hospitalares: a multidimensionalidade, que evidencia o potencial informativo do indicador em demonstrar várias dimensões relevantes de um processo e, ao mesmo tempo, ser uma medida única, que seja de fácil leitura e interpretação. A Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal, por outro lado, introduzem uma perspectiva de avaliação, da gestão pública brasileira, baseada em um escopo muito mais amplo e profundo do que o praticado nos sistemas de contabilidade governamental, insculpindo uma idéia de avaliação baseada em resultados. No contexto da atuação dos hospitais públicos brasileiros, cerca de 5.884 unidades, agora mais intensamente submetidos à necessidade de otimizarem o uso de seus recursos escassos, é fundamental uma abordagem de contabilidade pública gerencial que concretize os procedimentos necessários para a definição de uma medida multidimensional do resultado econômico, de forma que o nível de eficácia seja conhecido e monitorado. Tal paradigma de contabilidade pública gerencial, como discutido e apresentado nessas reflexões, considera uma visão de modelo de identificação, acumulação, mensuração, informação e processamento, que orienta o modelo decisório dos vários gestores das unidades internas de hospitais públicos, suficiente para a definição de uma medida de resultado econômico, fundamental para fomentar a coordenação do trabalho em organizações complexas, a exemplo dos hospitais públicos. Tudo se traduz pela possibilidade de aplicação de uma estrutura conceitual que propõe uma nova abordagem para mensuração dos ativos, receitas, despesas e custos, no âmbito de entidades hospitalares da administração pública.

Área temática: *A Mensuração de Custos na Saúde*

**ELEMENTOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA HOSPITAIS
PÚBLICOS: REFLEXÕES EM TORNO DE UM NOVO PARADIGMA.
TRABALHO 14.041**

RESUMO

Uma questão relevante, para o controle gerencial em entidades da administração pública, é a possibilidade de se estabelecer uma medida de resultado, que seja capaz de traduzir a performance dos gestores no cotidiano de alocarem recursos escassos.

A literatura, aqui discutida, enfoca pelo menos duas características importantes para a definição de indicadores de performance em entidades hospitalares: a multidimensionalidade, que evidencia o potencial informativo do indicador em demonstrar várias dimensões relevantes de um processo e, ao mesmo tempo, ser uma medida única, que seja de fácil leitura e interpretação.

A Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal, por outro lado, introduzem uma perspectiva de avaliação, da gestão pública brasileira, baseada em um escopo muito mais amplo e profundo do que o praticado nos sistemas de contabilidade governamental, insculpindo uma idéia de avaliação baseada em resultados.

No contexto da atuação dos hospitais públicos brasileiros, cerca de 5.884 unidades, agora mais intensamente submetidos à necessidade de otimizarem o uso de seus recursos escassos, é fundamental uma abordagem de contabilidade pública gerencial que concretize os procedimentos necessários para a definição de uma medida multidimensional do resultado econômico, de forma que o nível de eficácia seja conhecido e monitorado.

Tal paradigma de contabilidade pública gerencial, como discutido e apresentado nessas reflexões, considera uma visão de modelo de identificação, acumulação, mensuração, informação e processamento, que orienta o modelo decisório dos vários gestores das unidades internas de hospitais públicos, suficiente para a definição de uma medida de resultado econômico, fundamental para fomentar a coordenação do trabalho em organizações complexas, a exemplo dos hospitais públicos.

Tudo se traduz pela possibilidade de aplicação de uma estrutura conceitual que propõe uma nova abordagem para mensuração dos ativos, receitas, despesas e custos, no âmbito de entidades hospitalares da administração pública.

Palavras-chaves: resultado econômico; hospitais públicos; mensuração da eficácia; contabilidade pública gerencial.

ELEMENTOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL PARA HOSPITAIS PÚBLICOS: REFLEXÕES EM TORNO DE UM NOVO PARADIGMA.

1. Apresentação

A rede brasileira de hospitais é formada por 5.884 unidades distribuídas nas quatro macrorregiões do país, de forma que a região norte conta com 475 hospitais; a região nordeste com 1.943 hospitais; a região sudeste com 1.694 hospitais; a região sul com 1.118 e a região centro-oeste com 654 unidades hospitalares. Essa estrutura aplicou recursos, oriundos do atendimento SUS para o ano de 1998, da ordem de R\$ 3.809.273.656,28 correspondentes a 12.254.008 AIHs. Os hospitais estão constituídos, quanto à natureza jurídica, em entidades filantrópicas sem tributação; entidades filantrópicas submetidas à tributação do imposto de renda; entidades privadas submetidas à tributação e hospitais públicos federais, estaduais e municipais. Desse universo, pelo menos 30% são hospitais públicos o que corresponde a 1.831 unidades, sendo: 288 na região norte; 877 na região nordeste; 330 na região sudeste; 143 na região sul e 193 na região centro-oeste. (Marinho, Moreno e Cavalini, 2001).

A presença marcante dos hospitais públicos, especialmente nas regiões norte e nordeste, as mais carentes do ponto de vista econômico e social, insere uma outra variável de análise particularmente relevante. Trata-se da vocação desses hospitais, na medida em que se organizam para prover atendimentos e procedimentos médicos de média e alta complexidade, além de suprirem parcela muito significativa do ensino e da pesquisa na área de saúde.

Nesse sentido cobra-se, dos hospitais públicos, uma atuação dinâmica e indutora, especialmente daqueles vinculados aos centros de ensino e pesquisa, no sentido de se constituírem como *benchmarking*, tanto no atendimento quanto na geração de novos saberes para a área de saúde; mas, principalmente, cobra-se uma postura clara e definitiva em torno do processo de *accountability*, precisamente por serem públicos.

Do ponto de vista de cada entidade hospitalar da administração pública, que obtém seus recursos financeiros fundamentalmente de atendimentos para o SUS, existe um desafio gerencial permanente: conciliar um fluxo de gastos, formado por itens como medicamentos, equipamentos médicos, gases medicinais, contratos de manutenção, energia elétrica, combustíveis, água, telefone, e outros; com um fluxo de receitas cuja origem é a tabela de preços de procedimentos mantida pelo SUS. Na verdade existe sempre uma discussão entre os operadores (hospitais) e os gestores do SUS, no que diz respeito às correções de preços dos procedimentos, envolvendo a necessidade de preservação do equilíbrio financeiro dos contratos, o que envolve, também, os hospitais públicos.

Por outro lado, as entidades da administração pública, incluindo os hospitais, estão no centro de uma outra discussão, em linha com o ponto focado no parágrafo anterior, que é a chamada *administração pública gerencial*. (Pereira, 1998).

Nessa visão, na medida em que se supera a fase da administração pública burocrática, sob a égide dos embates em torno do Estado mínimo ou máximo e da crise de financiamento para atender demandas sociais crescentes, (re)surgem os conceitos de

usuários/clientes, eficácia, eficiência, efetividade, custos e avaliação de resultados e desempenhos, agora aplicados no âmbito das entidades da administração pública.

A concretização desse referencial, no Brasil, se dá pela inclusão do Princípio da Eficiência no Artigo 37 da Constituição Federal, através da Emenda Constitucional 19/1998 e, mais recentemente, pelo advento da Lei Complementar no. 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina, no parágrafo 3º do artigo 50, a necessidade de manutenção, pelas entidades da administração pública, de *sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*.

A perspectiva de um ambiente institucional, para a mensuração da performance de entidades públicas em geral e dos hospitais públicos em particular, com a participação direta ou indireta dos cidadãos, organizações não governamentais (ONGs) especializadas, além dos órgãos de controle externo, concretizando as bases do controle social e a ação da sociedade civil, especialmente a partir da atuação nos Conselhos Municipais de Saúde, faz emergir a percepção de um “*novo setor público*”, também desejoso por reflexões, debates e possíveis contribuições, em torno de uma Contabilidade efetivamente gerencial, que formule abordagens conceituais aptas para responder ao desafio de mensurar e reportar indicadores do resultado alcançado pelas entidades hospitalares da administração pública. (Brignall e Modell, 2000; Dalla Valle, 2002; Ribeiro Filho, 2002).

Considerando o prisma de alterações, como apresentado, que têm impactado a administração pública brasileira, especialmente o contexto das entidades hospitalares, pensa-se, portanto, na discussão de um ambiente de mensuração de custos, agora voltado não apenas para reportar sobre o montante de gastos dos produtos, serviços, processos, atividades e setores; mas, principalmente, voltado para reportar sobre desempenhos e resultados alcançados, reforçando a pertinência de um novo paradigma de controle gerencial para as entidades da administração pública.

2. Definição do problema e objetivos

O ponto focal da discussão considera uma perspectiva de mensuração da performance em entidades hospitalares da administração pública. O termo *performance*, como aqui admitido, se refere a um conjunto de procedimentos, essencialmente contábeis, destinado à identificação, mensuração e evidenciação de indicadores, que sejam úteis ao processo decisório em uma entidade hospitalar pertencente ao poder público.

Essa perspectiva admite que, no contexto da administração pública gerencial, é fundamental produzir e fornecer, de forma tempestiva e também prospectiva, elementos suficientes para orientar, em entidades complexas como os hospitais, a seqüência de procedimentos que possua o maior valor agregado, em termos de benefícios, o que significa visualizar a alternativa mais *econômica*.

Os hospitais, no que diz respeito à definição do poder interno dos profissionais de saúde, se organizam como *burocracias profissionais*. A existência de várias especialidades e subespecialidades médicas se interpondo e convivendo, todas impactadas pelo progresso tecnológico na área da saúde, com o objetivo de produzir diagnósticos, que têm como vetor de congruência o paciente, reforça a necessidade de mecanismos de *coordenação* que, além do *ajustamento mútuo*, da *supervisão direta*, da *padronização dos processos de trabalho* e da *padronização das habilidades dos trabalhadores*, demandam a definição de uma *padronização de resultados*. (Mintzberg, 1995).

Qual o significado e as implicações do termo **resultados** para uma entidade pública em geral e, particularmente, para um hospital público? Em que medida esse termo encontra uma explicação admissível, no sentido de sua utilidade para o processo decisório, a partir da contabilidade gerencial aplicada ao setor público?

Nos estudos de Ribeiro Filho (2002) são evidenciadas, em um primeiro momento, lacunas em torno de uma *medida de resultado* para entidades da administração pública. No fundo, a inexistência dessa medida é identificado como o mais sério problema de controle gerencial, tanto para as entidades sem fins lucrativos como para as entidades da administração pública, incluindo os hospitais.

Ballantine *et al.* (1998:85-86), por exemplo, discute a integração entre medidas de performance financeiras e não financeiras, como forma de contemplar o monitoramento de todo o processo em entidades de saúde, destacando seis dimensões de performance a saber: Performance Financeira; Performance Competitiva; Qualidade do Serviço; Flexibilidade; Utilização de Recursos e Inovação. Cada uma dessas seis dimensões procura retratar uma indicação de *resultado obtido*, a partir de um conjunto de 23 indicadores específicos, excluindo-se a dimensão de inovação, onde não foi identificada medida específica.

Por outro lado, Altman, Price e Martin (2000), após pesquisarem 22 especialistas em finanças hospitalares, analistas de investimentos, economistas, especialistas em políticas públicas e gerentes de entidades de saúde, através de painel consultivo, identificaram o desejo por uma medida resumida simples, uma espécie de “medida do polegar” (rules of thumb) - *polegar para cima, tudo bem; polegar para baixo, tudo mal* - de forma que a performance da entidade pudesse ser percebida de imediato e de forma agregada.

Assim, ao invés de uma miríade de indicadores financeiros e não financeiros, qualitativos e quantitativos, que não agregam o atributo da clareza quando analisados em conjunto, dificultando, em muito, o processo decisório, discute-se, nesse artigo, a definição de uma *medida contábil do resultado*, que traduza a performance de uma entidade hospitalar da administração pública.

Busca-se, dessa forma, conciliar a amplitude de evidenciação discutida em Ballantine *et al.* (1998), com o desejo, em torno de uma medida de performance sumariada e de fácil leitura, identificado em Altman, Price e Martin (2000).

Nesse sentido pretende-se atingir, através de um processo de abordagem crítica, os seguintes objetivos:

- a) Discutir a estrutura conceitual vigente nos sistemas de contabilidade governamental, com os horizontes conceituais balizados e propostos na Constituição Federal(CF) e na Lei de Responsabilidade Fiscal(LRF), sobre resultados e desempenhos na gestão pública;
- b) Identificar, na literatura sobre controle gerencial em entidades hospitalares da administração pública, bases conceituais pertinentes à formulação de um indicador de resultado, de base contábil, que seja tradutor da performance multidimensional em hospitais públicos;
- c) Formular, a partir da concepção de um hospital modelo, uma estrutura conceitual para tratamento de custos e apuração de resultados, de atividades próprias de uma entidade hospitalar, de forma que surjam elementos para se pensar uma contabilidade gerencial para o setor público.

3. Metodologia

Este artigo considera, fundamentalmente, achados de pesquisa verificados e construídos por Ribeiro Filho (2002), especialmente os aspectos relacionados com a formatação de um mercado interno, entre as unidades internas de um hospital público, suportado em uma concepção de sistema de informações gerenciais de base contábil. Tal estrutura é posta em marcha a partir da concepção de um modelo de preços de transferência, que comunica as métricas necessárias e suficientes para o estabelecimento de um indicador de resultados tradutor do nível de eficácia da organização.

Do ponto de vista da formulação do modelo, portanto, adotar-se-á uma abordagem normativa (prescritiva), levando-se em consideração as características do processo físico-operacional de uma entidade hospitalar da administração pública.

Para a identificação dos constructos conceituais necessários à definição de uma medida de performance, como a discutida, será realizado um estudo bibliográfico que produza *um diálogo com a academia*, em torno do desafio de se conceber uma Contabilidade Gerencial para Entidades Hospitalares da Administração Pública.

A discussão da estrutura conceitual de contabilidade governamental vigente nas entidades da administração pública e o direcionamento balizado na CF e na LRF, surgirá de um confronto entre os dois paradigmas, confronto esse arbitrado pela literatura, de forma que possam ser coletados os marcos definidores do “*novo*” perquerido.

4. Justificativas

O Congresso Brasileiro de Custos(CBC), promovido pela Associação Brasileira de Custos (ABC), representa um marco em profusão de idéias, debates e avanços conceituais, frutos da confluência entre estudantes, profissionais, pesquisadores e professores de Contabilidade, Custos, Engenharia, Economia, Administração, Finanças e Recursos Humanos, sempre desafiados por temas como novas tecnologias de informação e comunicação, gestão do meio ambiente e capital intelectual.

A edição deste ano do IX CBC traz o contexto da *Responsabilidade Social*, entendida em sentido amplo. A idéia subjacente implica em um exercício permanente de cidadania; de compromisso com a transparência na movimentação de recursos e de buscas por soluções incrementadoras da produtividade das organizações brasileiras.

O presente artigo se insere nessa visão, na medida em que discute bases conceituais para viabilizar o acompanhamento, pelos gestores e pela sociedade, do desempenho, dos resultados e dos custos de entidades hospitalares da administração pública.

Por outro lado, as reflexões aqui apresentadas poderão suscitar discussões salutares, fomentadoras do aperfeiçoamento contínuo dos profissionais e estudantes interessados na modelagem de custos para entidades da administração pública.

5. Revisão da Literatura

Identificar destinatários específicos para as informações contábeis, separando o *locus* de produção e formatação dos relatórios respectivos em contabilidade financeira e contabilidade gerencial, pressupõe o reconhecimento de que existem interesses e modelos decisórios distintos. Além dessa classificação, que leva em consideração o espaço de atuação de cada grupo de usuários dos informes contábeis, discute-se a essência da base conceitual adotada, em cada campo de aplicação, para a mensuração dos eventos geradores de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, custos e, conseqüentemente, resultados.

O que tem ocorrido é que, normalmente, os demonstrativos gerados pela contabilidade financeira são confeccionados com base em um padrão de *valores de entrada*, enfatizando-se o custo histórico ou o custo histórico corrigido como referencial de valoração. A contabilidade gerencial, interessada em produzir informações aos gerentes, adota um padrão de avaliação baseado em *valores de saída*, vinculando o valor patrimonial à percepção de realização do mercado.

As entidades da administração pública, que operacionalizam seus sistemas de contabilidade a partir das normas estabelecidas na Lei 4.320/64 e em sistemas eletrônicos de processamento de dados, a exemplo do SIAFI-Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e SIAFEM-Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios, produzem seus Demonstrativos Contábeis fundamentalmente para atender requisitos de controle externo, sendo o mais importante deles a confecção da Prestação de Contas Anual.

Nesse sentido e considerando a preocupação principal em adequar o Balanço Patrimonial; o Balanço Financeiro; o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais, além dos anexos previstos, ao princípio da legalidade, visando a aprovação do controle externo, é pertinente afirmar a hipótese de que o esforço do modelo atual de contabilidade governamental (paradigma vigente), está mais próximo da concepção da contabilidade financeira, como discutido.

Por outro lado uma idéia de contabilidade governamental gerencial (novo paradigma), para entidades hospitalares da administração pública, implica em uma redefinição ampla do papel da contabilidade nas entidades públicas, desde questões de mensuração e análise de custos, até uma conceituação adequada para a apuração dos resultados.

Essa é, também, a visão trazida tanto pelos artigos 37 e 74 da Constituição Federal quanto pela Lei de Responsabilidade Fiscal, quando define a necessidade de um sistema de custos para as entidades da administração pública.

5.1-Aperfeiçoamento gerencial em entidades hospitalares

A questão relevante é o desejo pelo aperfeiçoamento gerencial das unidades do sistema de saúde no Brasil. Tal aperfeiçoamento deve contribuir para que os recursos escassos disponibilizados, atinjam seus objetivos de prover serviços de qualidade.

Os gestores do sistema, responsáveis pela implementação de políticas gerais que induzam tal aperfeiçoamento, reconhecem as dimensões e a emergência de se trilhar esse caminho.

A OPAS/OMS (1997:2-3), em relatório onde aborda a demanda por capacidade gerencial nas unidades prestadoras de serviços de saúde, descreve um cenário de procura crescente por capacidade gerencial. Tal demanda é incentivada tanto pelo processo de

descentralização dos serviços de saúde, quanto pela busca da sociedade por serviços de melhor qualidade, o que tem impactado na concepção de modelos de mensuração da performance e resultados nessas entidades e, em especial, nas entidades públicas.

Ocorre que uma entidade hospitalar da administração pública se organiza sob uma estrutura interna onde os médicos detêm autonomia considerável, no que diz respeito a execução de procedimentos que têm impacto nos recursos disponíveis.

Essa possibilidade, em um cenário de recursos escassos, poderá acarretar, caso não ocorra coordenação adequada, ineficiências e perda de qualidade nos serviços prestados.

É nesse sentido que apontam Marinho e Façanha (2000:340), quando mencionam os problemas informacionais e de agenciamento (agency) e o desalinhamento de objetivos entre os superiores hierárquicos (principal) e os agentes (agents), ao nível do sistema, além das questões envolvendo os modelos de custeio, como prováveis razões para baixos níveis de eficiência nos hospitais universitários da administração pública federal.

Pensa-se, portanto, em um sistema de informações gerenciais de base contábil que seja capaz de propiciar a coordenação das ações das diversas unidades de saúde, de apoio à saúde, além daquelas de apoio administrativo, de forma que se preserve as autonomias individuais, de cada especialidade e, ao mesmo tempo, se atinja níveis de eficácia, eficiência e qualidade sempre crescentes para o hospital como um todo.

5.2-Enfoque gerencial a partir da análise de custos hospitalares

A literatura faz uma associação entre contabilidade gerencial, análise de custos e competitividade organizacional, enfatizando aspectos como *“Administre seus custos para ser mais competitivo”* ou *“Como reinventar e Redefinir sua Estratégia de Custos para vencer em Mercados Crescentemente Competitivos”*, sugerindo uma vinculação entre termos como formação de preços, alocação eficiente de recursos, produtividade das áreas internas e competitividade organizacional, à abordagem geral denominada **gestão de custos**. (Kaplan e Cooper, 1998; Shank e Govindarajan, 1991)

A própria idéia de produtividade, traduzida pela relação entre produção (*agregado de custos*) e fator de produção (*em unidade física*), pretende denotar um fenômeno mais amplo, às vezes associado a desempenho, ao mesmo tempo em que traduz, apenas, uma relação de *inputs*. (Ribeiro Filho, 2002)

A abordagem de custos, para entidades hospitalares, tem considerado essa mesma perspectiva. Nas palavras de Falk (2001:15):

*“Como resultado, a literatura financeira hospitalar está cheia, especialmente durante o período de 1983-1990, de artigos que prescrevem métodos detalhados de coletar dados sobre custos, fixos e variáveis, diretos e indiretos, além de custos-padrões e unidades de valor relativos, tudo a fim de avaliar a rentabilidade hospitalar sob os novos modelos de reembolso. Os sistemas de apuração de custos recomendados passaram a ser considerados como o componente do sistema de informação financeira mais importante para a **análise gerencial** e tomada de **decisões estratégicas** da instituição.”*

Em organizações hospitalares, especialmente quando pertencentes à administração pública, uma abordagem que enfoque ou privilegie qualquer análise envolvendo, exclusivamente, o fenômeno dos gastos (inclusive custos), como forma de se pensar ações gerenciais voltadas à eficiência, eficácia e efetividade, pode enfrentar situações conceituais específicas, não descritas na matriz própria que trata dos custos industriais e de outros

serviços. Um exemplo dessa situação é a própria noção de capacidade e ociosidade de mão de obra nas organizações de saúde, com destaque para hospitais universitários. Normalmente se considera como capacidade, o número de leitos disponíveis. Nesse sentido, procura-se uma vinculação ótima com a mão de obra disponível (tempo contratual deduzido dos intervalos e feriados), de forma a caracterizar o chamado *tempo ocioso*, que deve ser eliminado ou reduzido, quando se considera uma abordagem de custos.

O que se coloca é que o fenômeno **custos** evidencia apenas um aspecto, sem dúvida importante, do conjunto necessário para as definições de um modelo gerencial, de base contábil, realmente completo para entidades hospitalares. O foco essencial deveria considerar uma perspectiva metodológica adequada para a mensuração, identificação, acumulação e análise dos *benefícios* produzidos pelos vários setores que formam um hospital. (Ribeiro Filho, 2002).

5.3-Base conceitual da contabilidade gerencial para hospitais públicos

Um requisito importante na reforma do serviço de saúde da Inglaterra, o *National Health Service (NHS)*, foi a introdução de uma abordagem de precificação baseada em *full-cost*, com a visão de que tal mercado interno seria indutor da eficiência no sistema. No entanto as conclusões de Ellwood (1996), que pesquisou essa regra de precificação dentro do NHS, relatam a não confirmação da proposição, especialmente porque o NHS atua em um mercado formado por oligopólios e oligopsônios, em que a barganha inter-organizacional é o mecanismo através do qual os recursos são alocados.

No fundo, portanto, deve-se estabelecer um mecanismo orientador para *alocações eficazes* de recursos escassos. Essa parece ser, à vista de toda reflexão até aqui empreendida, uma base razoável para a implementação de um modelo de coordenação interna dos vários setores que formam um hospital, de forma que a informação gerada seja compreendida em um nível tal, que produza o alinhamento entre os objetivos individuais, das pessoas, com os objetivos organizacionais, do hospital como um todo.

Essa possibilidade está contemplada no modelo conceitual de gestão econômica (GECON) (Catelli, 1999), a partir da determinação do resultado econômico como medida da eficácia de transações, eventos, atividades, unidades, áreas e do hospital como um todo.

O resultado econômico, fruto da confrontação entre receitas econômicas e gastos identificados com cada nível de acumulação, atende aos requisitos de medida única e de fácil interpretação, com as características de ser multidimensional. Parisi e Nobre (1999:121) comentam: “*O resultado econômico é visto como a melhor medida da eficácia empresarial, sendo que o desempenho dos gestores é avaliado pelo resultado econômico que atingem, em relação ao previamente estabelecido*”.

A *ultra-especialização*, vigente nas entidades hospitalares, pode levar a uma conseqüência quase natural: a formação de *ilhas* de decisão. Ilhas porque desconectadas da visão do todo organizacional.

As áreas e especializações, que formam um hospital público, seriam avaliadas com base no seu resultado econômico. Deve-se ter em conta que a possibilidade de mensuração de um *resultado*, em um hospital público, não se confunde com a intenção de qualificá-lo como entidade de *fins lucrativos*; ou, sob uma perspectiva de análise política, pensá-lo como entidade passível de privatização. Em realidade o que se ressalta, essencialmente, é que as várias áreas, individualmente e o hospital, como um todo, estão manuseando recursos escassos que têm alternativa de aplicação e devem produzir serviços que,

avaliados externamente (pelo usuário/cliente/cidadão e pelo mercado), devem produzir benefícios líquidos. Isto é, espera-se que o volume de *gastos* aplicados em cada procedimento e serviço seja menor do que a *receita* produzida.

Essa discussão enseja uma análise das dimensões da eficácia organizacional, de acordo com a seguinte taxionomia (Pereira, 1999):

- a) Sobrevivência: o teste principal da eficácia de uma organização é a sua capacidade de se manter no ambiente;
- b) Adaptabilidade: capacidade de responder às mudanças externas e internas, a partir do estabelecimento de um *senso de prontidão* para as mudanças;
- c) Desenvolvimento: uma possibilidade de investir em ações que propiciem a constante evolução da entidade. Se traduz por programas de gerenciamento de ativos intelectuais; inversão em novas tecnologias; etc.;
- d) Produção: não se exclui uma avaliação da *qualidade* dos serviços prestados. O volume de serviços requeridos é definida pela demanda originada nos ambientes interno e externo;
- e) Eficiência: quando se pensa em avaliação focada no *resultado*, deve-se considerar o nível de gastos envolvidos. Cada área procurará desenvolver o seu algoritmo ótimo, de produção de serviços, de maneira que o nível de gastos reflita o sentido de *fazer mais e melhor com menos recursos*;
- f) Satisfação: na verdade essa dimensão da eficácia considera a satisfação das pessoas. Um nível de eficácia maior deve contemplar, também, pessoas (clientes internos e externos), mais satisfeitas.

Não se trata, evidentemente, de uma mensuração individualizada de cada dimensão da eficácia. Ocorre, todavia, que o nível de eficácia de uma área, traduzida no valor do seu resultado econômico, é função do impacto causado pelas várias dimensões.

No contexto da área de esterilização de um hospital público, por exemplo, o resultado econômico apurado, fruto de seu trabalho de esterilizar materiais e roupas de outras áreas (bloco cirúrgico por exemplo), traduz o esforço que os especialistas da área fazem para:

- 1) disponibilizar o quantitativo de materiais de acordo com a demanda estabelecida e os critérios técnicos aceitos (*dimensão de produção*);
- 2) utilizar os insumos (produtos químicos, vapor, etc) e os equipamentos (autoclave, bandejas, carros, etc.) da forma mais econômica possível, dado o nível de tecnologia disponível (*dimensão da eficiência*);
- 3) incentivar os especialistas em esterilização, com programas de capacitação e treinamentos, de forma que o trabalho flua em um clima de cordialidade, comprometimento e aceitação pelos clientes (*dimensão da satisfação*);
- 4) questionar, sempre, o nível de tecnologia utilizada; as possibilidades de avanços e investimentos; olhar como outras entidades semelhantes realizam seu trabalho; procurar fazer o trabalho com uma perspectiva de que se está fazendo o melhor, de forma a diminuir os riscos de descontinuidade do setor (*dimensões de sobrevivência, adaptabilidade e desenvolvimento*).

O resultado econômico propiciaria, assim, uma medida do nível de contribuição, que aquela área faz, para o resultado global da organização. Em vez de se tomar decisões baseadas no volume de gastos que a área absorve, se tomariam decisões baseadas no nível de eficácia (resultado econômico), produzido. (Ribeiro Filho, 2002)

Dentro dessa perspectiva, o GECON propõe um *modelo genérico de decisão*, com as seguintes características:

Figura 1-Modelo de decisão proposto pelo GECON



Cada área tem seu próprio algoritmo, que traduz o *como fazer* do setor. Na estruturação do sistema de contabilidade gerencial, para apuração do resultado econômico, considera-se a forma como os recursos se deslocam, traduzidos em mapas de apuração e registros. Ressalte-se, também, que tanto as receitas como os gastos (custos e despesas), seriam acumulados nos vários níveis, definidos pelas entidades de acumulação, sem a necessidade de atribuições arbitrárias, rateios ou direcionadores. Pensa-se, portanto, no *custeamento direto* para o suporte e tratamento dos custos em cada nível de acumulação.

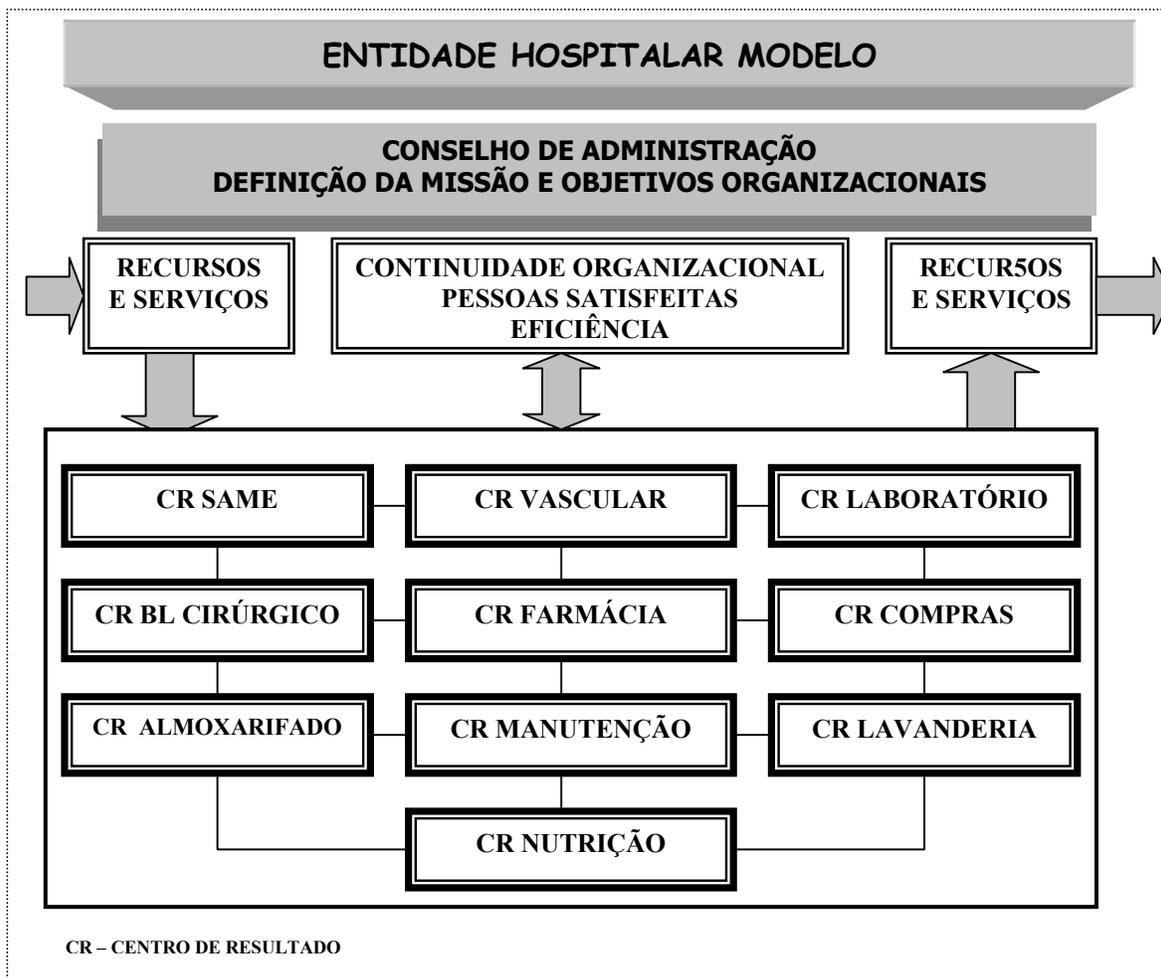
Infere-se, portanto, uma visão de contabilidade gerencial suportada nas seguintes premissas:

- 1) O modelo deve operacionalizar um sistema de informações gerenciais de base contábil, a partir do ambiente de processamento eletrônico de dados disponível na entidade, de forma que a idéia de *accountability* se concretize sob os auspícios da veracidade e integridade informacional;
- 2) O modelo gerencial, assim estruturado, deve estar logicamente conectado com um ambiente de planejamento estratégico e operacional, onde a missão institucional, bem como os modelos de gestão e decisão, atribuem caráter de efetividade aos resultados econômicos apurados;
- 3) As equipes das unidades internas, juntamente com seus gestores, são responsáveis por decisões que geram impacto de movimentação de recursos, ao nível de suas unidades, dado o caráter vinculador da especialidade, que cobra autonomia na definição de procedimentos e implementação de soluções;
- 4) Os vários resultados apurados, fruto das decisões efetivadas ao nível das unidades funcionais, traduzem, quando somados, o nível de resultado do hospital como um todo;
- 5) Os gestores das unidades funcionais, considerando estarem imersos em uma realidade de alocação sistemática de recursos escassos, necessitam de informações sobre os resultados econômicos de suas áreas, de forma que os recursos disponíveis tenham sua utilização otimizada;

- 6) O modelo gerencial proposto deve utilizar conceitos de mensuração de ativos, receitas, despesas e custos, estruturados segundo uma concepção de preço de transferência baseado no custo de oportunidade, de forma que os resultados reportados traduzam corretamente os níveis de eficácia das unidades internas;
- 7) O modelo gerencial deve utilizar uma estrutura de planos de contas, eventos e entidades que propicie a acumulação correta, vinculada à necessidade do processo decisório, de receitas, despesas, custos e resultados, ao nível de cada unidade interna;
- 8) O resultado econômico, apurado para cada unidade interna, deve orientar o processo de tomada de decisão e servir, também, como medida ampla e geral da performance das equipes que integram as unidades internas.

6. Aplicação dos conceitos da contabilidade pública gerencial em um hospital modelo

Figura 2.-Visão interna de uma entidade hospitalar



Cada unidade, identificada como um centro de resultado (CR), orienta seu processo decisório a partir das métricas contábeis descritas na *Figura 1*, de forma que o resultado econômico, traduzido a nível de eficácia da área, é, sistematicamente, mensurado e comunicado, concretizando os mandamentos insculpidos tanto da Constituição Federal,

quanto na Lei de Responsabilidade Fiscal, no que diz respeito à avaliação da performance da gestão pública.

Assim a receita econômica será mensurada com base no custo de oportunidade das unidades clientes. Por exemplo, a receita econômica do CR Lavanderia, que processa roupa para o CR Vascular (enfermaria), terá o seu preço por quilo de roupa processada baseado em quando o CR Vascular pagaria, em uma Lavanderia no mercado, por cada quilograma de roupa processada. O CR Bloco Cirúrgico, que oferece horas de sala de cirurgias equipadas para as várias clínicas cirúrgicas, terá a sua receita econômica mensurada com base no custo de oportunidade, definido como o melhor preço de mercado à vista, que o CR Vascular conseguiria, caso alugasse uma sala de cirurgia disponível em outro hospital.

Essa perspectiva de mensuração altera profundamente a base conceitual vigente e em uso nos sistemas de contabilidade governamental, tanto para as receitas, despesas e custos, quanto para os ativos, passivos e patrimônio líquido.

O *Quadro* abaixo resume a abordagem para os CRs indicados na *Figura 2*.

Quadro 3-Mercado interno propício à mensuração da eficácia nos CRs

CENTRO DE RESULTADO	BASE REFERENCIAL PARA PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	SERVIÇOS/PRODUTOS FORNECIDOS
Arquivo Médico e Estatística (SAME)	Empresas de gerenciamento de documentos e guarda de arquivos	Abertura de Prontuário; Marcação de Consulta; Movimentação de Prontuários para Estudo; Produção de Mapas Estatísticos.
Vascular	Unidades de especialidade semelhante em entidades hospitalares de ensino e assistência, com procedimentos remunerados pela tabela do SUS	Consulta Ambulatorial; Cirurgias; Internação;
Farmácia	Entidades que atuam no mercado de varejo de medicamentos; Laboratórios que produzem material farmacêutico em geral.	Fornecimento de Medicação Individualizada; Produção própria de produtos farmacêuticos; Fornecimento de kits cirúrgicos;
Nutrição e Dietética	Entidades fornecedoras de nutrição parenteral e enteral; Entidades fornecedoras de nutrição normal; Tabela de remuneração de serviços do SUS.	Apoio nutricional normal, enteral e parenteral.
Lavanderia	Entidades especializadas no fornecimento de roupas hospitalares.	Processamento de roupas; Confecção de roupas; Fornecimento de roupas.
Manutenção, conservação e limpeza	Entidades especializadas em engenharia clínica; Entidades especializada em manutenções de equipamento hospitalar; Entidades fornecedoras de serviços de limpeza, higienização e segurança hospitalar.	Fornecimento de equipamento médico hospitalar; Fornecimento de infra-estrutura física.
Laboratório	Laboratórios clínicos especializados que atuam com base na tabela do SUS	Exames laboratoriais para apoiar o diagnóstico, nas áreas de bacteriologia; bioquímica; hematologia; imunologia/hormônios; parasitologia/urinálise.
Bloco cirúrgico	Entidades hospitalares que cobram a taxa por hora de sala de cirurgia, com base na tabela de planos e seguros de saúde.	Apoio em infra-estrutura e equipamentos para a realização de intervenções cirúrgicas, a cargo das várias clínicas especializadas.
Compras	Menor preço vigente na tabela de preços mantida pelo Ministério da Saúde.	Aquisição de todos os materiais e medicamentos necessários ao funcionamento do hospital
Almoxarifado	Menor preço vigente no mercado atacadista de material médico-hospitalar e medicamentos.	Guarda, manutenção da integridade física e distribuição interna de materiais e medicamentos.

Exemplificando para o CR Manutenção, seus ativos seriam avaliados de acordo com o esquema definido no *Quadro 4*, a seguir:

Quadro 4-Mensuração de ativos do CR MANUTENÇÃO

TIPO DE ATIVO	MENSURAÇÃO PROPOSTA NA CONTABILIDADE GERENCIAL GOVERNAMENTAL
Sistemas hidráulicos e sanitários	A base são as empresas fornecedoras de água e esgotos, na medida em que o CR Manutenção opera uma central própria para o tratamento d'água, além da operacionalização do esgotamento sanitário. A receita econômica seria determinada com base no preço por metro cúbico de água fornecida, adicionado da taxa de esgoto, considerando o custo de oportunidade referenciado nas empresas de saneamento.
Sistemas de refrigeração	Baseado no menor preço vigente no mercado de manutenções de equipamentos de refrigeração, de acordo com o tipo de equipamento. Os gastos seriam os efetivamente praticados, pelo CR, quando do programa de manutenções.
Sistemas de energia elétrica	A receita econômica desse tipo de serviço considera os preços praticados no mercado de fornecimento de energia elétrica. A conta de energia mensal, de cada CR, inclui, além do montante de kWh/h consumido, a taxa de "iluminação pública", referente ao consumo nas áreas comuns, elevadores e corredores do hospital. O paradigma é o de uma empresa fornecedora de energia elétrica, que procura, inclusive, programas de geração alternativa, a exemplo de energia solar e eólica, além de programas de racionalização do uso. O CR teria um ganho, também, pela diferença entre o preço da energia fornecida no total da fatura e os preços de fornecimento para cada usuário interno, considerando tarifas diferenciais por volume e kWh demandado.
Móveis de apoio e equipamento médico-hospitalar	Esses ativos são compostos por mesas, cadeiras, prateleiras, carros de transporte interno, birôs, caixas de armazenamento, armários, tenciômetros, estetoscópios, leitos, cadeiras-de-roda e muletas. O CR de manutenção deve cobrar um aluguel mensal, pelo uso desses ativos, baseado no seu valor justo de mercado . O valor justo é o montante pelo qual o ativo poderia ser negociado por agentes econômicos plenamente informados. No caso, o valor de cada parcela mensal(pmt) seria determinada com base em uma série de pagamentos postecipada, onde: o período(n) consideraria o tempo de uso racional de cada ativo; a taxa(i) consideraria uma taxa financeira de captação de recursos; o valor presente(pv) consideraria o valor justo do ativo. A equação seria dada por: $PMT = PV \frac{(1+i)^n \cdot i}{(1+i)^n - 1}$. Os gastos com manutenção, seriam os efetivamente praticados.
Sistema de telefonia	Baseado nos pulsos efetivamente utilizados, considerando as tarifas praticadas por empresas de telefonia. Os gastos seriam os efetivamente praticados para a manutenção dos serviços. Os ganhos dessa atividade, estariam associados aos volumes contratados com a operadora, além das ligações entre ramais internos.
Limpeza, higienização e segurança	Baseado nos preços praticados por empresas de limpeza e vigilância, considerando a área física de cada CR. A limpeza, higienização e segurança das áreas comuns considera uma taxa condominial, referenciada no menor preço de mercado à vista praticado por empresas de gestão de condomínio, que reflita a área construída de cada CR.
Sistema de caldeiraria	A receita econômica consideraria o preço de metro cúbico de vapor, praticado nas operações de caldeiraria, a exemplo da COPENE, Cia. Petroquímica do NE. Os sistemas de caldeiraria produzem as chamadas <i>utilidades</i> , a partir da água e do óleo combustível. O paradigma, portanto, é o sistema da COPENE que produz vapor para outras empresas do pólo petroquímico.
Área Física	A receita econômica oriunda de aluguel de áreas físicas é baseada nos preços praticados no mercado imobiliário de espaços para clínicas e consultórios. Os gastos são os efetivamente praticados na manutenção das áreas.
Sistema de gases medicinais	Baseado no preço praticado no mercado de fornecimento de gases medicinais. A cobrança é baseada em cada ponto disponibilizado em enfermarias e clínicas. Os ganhos são baseados na diferença entre o volume total fornecido e a negociação dos pontos individuais, de acordo com ganhos obtidos junto ao fornecedor.

Considerando que a base fundamental para a mensuração dos ativos, sempre que possível, dadas as características específicas dos vários equipamentos e móveis existentes em uma entidade hospitalar, é o valor presente do fluxo de benefícios futuros, a simulação seguinte considerará tais aspectos no CR Laboratório.

Quadro 5-Mensuração de equipamento no CR LABORATÓRIO

FLUXO DE BENEFÍCIOS DE EQUIPAMENTO DA UF LABORATÓRIO					
Equipamento: COBAS MIRAPUS					
Função: Dosagens para exame de colesterol e glicose					
Capacidade do KIT:	480	Testes de colesterol			
	960	Testes de glicose			
Preço unit teste colesterol (\$)	12,00				
Preço unit teste glicose(\$)	8,00				
Preço KIT colesterol(\$)	1.200,00	Gastos fixos identificados com o investimento – R\$ 7.569,00			
Preço KIT glicose(\$)	520,00	Custo de Aquisição do equipamento – R\$ 2.500,00			
Quant testes/mês de colesterol	160				
Quant testes/mês de glicose	320				
Taxa de Captação/mês	3,75%				
Taxa de Aplicação/mês	1,02%				
Períodos mensais	Receita		Manutenção		Vlr do Ativo(I-II)
	Nominal	Vlr Presente(I)	Nominal	Vlr Presente(II)	
mês 01	4.480,00	4.318,07	1.720,00	1.702,63	2.615,44
mês 02	4.480,00	4.162,00	0,00	0,00	4.162,00
mês 03	4.480,00	4.011,56	0,00	0,00	4.011,56
Total	13.440,00	12.491,63		1.702,63	10.789,00
FRUIÇÃO FINAL DO MÊS 1	Receita	Manutenção	Vlr do Ativo		
mês 01	4.480,00	1.720,00	2.760,00		
mês 02	4.318,07	0,00	4.318,07		
mês 03	4.162,00	0,00	4.162,00		
Total	12.960,07	1.720,00	11.240,07		
Registro contábil	-4.480,00	-1.720,00			
Total	8.480,07	0,00	8.480,07		
FRUIÇÃO FINAL DO MÊS 2	Receita	Manutenção	Vlr do Ativo		
mês 01	4.480,00	0,00	4.480,00		
mês 02	4.318,07	0,00	4.318,07		
Total	8.798,07	0,00	8.798,07		
Registro contábil	-4.480,00	0,00			
Total	4.318,07	0,00	4.318,07		
FRUIÇÃO FINAL DO MÊS 3	Receita	Manutenção	Vlr do Ativo		
mês 01	4.480,00	0,00	4.480,00		
Registro contábil	-4.480,00	0,00	0,00		
Total	0,00	0,00	0,00		

Um ativo representa, sempre, um agregado de benefícios no momento de sua incorporação ao patrimônio da entidade. Quando os gestores do CR Laboratório decidiram pela aquisição do equipamento descrito no *Quadro 5*, o fizeram pelo reconhecimento de um fluxo de benefícios, no tempo, superior aos gastos para sua obtenção. O fluxo de benefícios, a ser usufruído pela realização dos exames, é reconhecido de imediato, com seu valor refletido no ativo e no resultado, mediante o registro de uma receita econômica. Esse fluxo é trazido à valor presente por uma taxa de captação financeira, por representar o custo de oportunidade dos recursos que foram aplicados no ativo. Os gastos para a obtenção dos benefícios, representado pelo valor dos kits de exames, são descontados por uma taxa de aplicação financeira. O *Quadro 6* descreve os lançamentos contábeis e a apuração do resultado econômico do investimento, no momento de sua aquisição.

Na medida em que os exames vão sendo realizados, mês a mês, ocorrem os registros de ajustes, caso existam variações nos preços ou taxas, bem como o registro da fruição

mensal do ativo. O *Quadro 7*, a seguir, evidencia os registros contábeis decorrentes da fruição do ativo pertencente ao CR Laboratório.

Quadro 6-Registros contábeis e apuração do resultado econômico no CR Laboratório

FATOS CONTÁBEIS	LANÇAMENTOS	DÉBITO	CRÉDITO
Pela incorporação do ativo	Ativo Permanente Investimentos Equipamento Cobas Mirapus	12.491,63	
	Receita Econômica		12.491,63
	Custo de Aquisição Receita Econômica (CR Almox)	2.500,00	2.500,00
	Despesas com Manutenção Provisão com Manutenção	1.702,63	1.702,63
EVIDENCIAÇÃO NO ATIVO DO CR LABORATÓRIO			
Ativo Permanente Investimentos Equip Cobas Mirapus (-) Prov. Manutenção		12.491,63 (1.702,63)	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
Receita Econômica (-) Despesas Operacionais Custo de aquisição Despesas com Manutenção (=) Resultado Operacional (-) Gastos Identificados (=) Resultado Econômico		12.491,63 (2.500,00) (1.702,63) 9.220,00 (7.569,00) 720,00	

Quadro 7-Registros contábeis da fruição mensal do ativo

FATOS CONTÁBEIS	LANÇAMENTOS	DÉBITO	CRÉDITO
Pela fruição mensal dos benefícios ao final do MÊS 1	Despesa Oper. (CR requisitante dos exames) Ativo Permanente Investimentos Equipamento Cobas Mirapus	4.480,00	4.480,00
	Provisão com manutenção Receita Econômica CR Manutenção	1.720,00	1.720,00
EVIDENCIAÇÃO NO ATIVO DO CR LABORATÓRIO AO FINAL DO MÊS 1			
Ativo Permanente Investimentos Equip Cobas Mirapus	8.480,07		
Pela fruição mensal dos benefícios ao final do MÊS 2	Despesa Oper. (CR requisitante dos exames) Ativo Permanente Investimentos Equipamento Cobas Mirapus	4.480,00	4.480,00
	EVIDENCIAÇÃO NO ATIVO DO CR LABORATÓRIO AO FINAL DO MÊS 2		
Ativo Permanente Investimentos Equip Cobas Mirapus	4.318,07		
Pela fruição mensal dos benefícios ao final do MÊ 3	Despesa Oper. (CR requisitante dos exames) Ativo Permanente Investimentos Equipamento Cobas Mirapus	4.480,00	4.480,00
	EVIDENCIAÇÃO NO ATIVO DO CR LABORATÓRIO AO FINAL DO MÊS 3		
Ativo Permanente Investimentos Equip Cobas Mirapus	0,00		

Essa perspectiva de tratamento dos ativos, receitas, despesas e custos, ao nível das unidades internas de um hospital público, permite a visualização de um verdadeiro mercado interno, de bens e serviços, incentivando a busca sistemática por níveis de eficácia melhores, em benefício do usuário/cliente/cidadão. O resultado econômico apurado no CR Laboratório, no valor de R\$ 720,00, representa um benefício efetivo, que os clientes obtiveram ao utilizarem os serviços do CR, na medida em que deixaram de desembolsar aquele valor (realizaram uma economia), porque utilizaram o CR Laboratório que opera com gastos que permitem, face o custo de oportunidade definido nos preços dos exames, a efetivação daquele resultado econômico no setor. Isto é, caso os usuários buscassem a realização dos exames no mercado pelo menor preço à vista, deveriam desembolsar R\$ 12.491,63. No entanto, ao utilizarem o CR Laboratório, desembolsaram o valor de R\$ 11.771,63, restando uma economia de R\$ 720,00.

O *Quadro 8* abaixo demonstra os níveis de acumulação de receitas e gastos para os 10 CRs considerados, permitindo uma visualização mais clara do mercado interno mencionado.

Quadro 8-Níveis de acumulação nos CRs

CENTRO DE RESULTADO	MENOR NÍVEL DE ACUMULAÇÃO DE RECEITAS E GASTOS
SAME	SERVIÇOS; CR
Vascular	PACIENTE; PROCEDIMENTO; CR
Farmácia	PACIENTE; PRODUTO; CR
Nutrição e dietética	PACIENTE; PRODUTO; LINHA DE PRODUTO; CR
Lavanderia	PRODUTO; LINHA DE PRODUTO
Manutenção, conservação e limpeza	SERVIÇO; LINHA DE SERVIÇO; CR
Laboratório	EXAMES; LINHA DE SERVIÇOS; CR
Bloco cirúrgico	CLÍNICA CIRÚRGICA; CR
Compras	ITEM ADQUIRIDO; CR
Almoxarifado	ITEM ADQUIRIDO; LINHA DE ITENS; CR

Essa visão elimina qualquer abordagem de sistema de custeio, que sugira atribuições, rateios ou alocações de gastos em qualquer nível permitindo, por outro lado, modelos de identificação, acumulação e mensuração compatíveis com a abordagem do *custeio direto*.

7. Conclusões

O modelo conceitual de gestão econômica (GECON), oferece alternativas praticáveis para a definição de um modelo de contabilidade gerencial para entidades hospitalares da administração pública, em consonância com o novo paradigma de avaliação da performance definido na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Essa possibilidade, discutida e problematizada neste artigo, pressupõe uma nova abordagem para a avaliação dos ativos, passivos, receitas, despesas, custos e resultados, nas entidades da administração pública brasileira. O ponto fundamental, assim exemplificado, considerou a mensuração dos níveis de eficácia, a partir da determinação do resultado econômico de serviços, produtos, atividades, setores e do hospital como um todo, como intuído no *Quadro 8*.

Tal contorno conceitual permite a implementação de um modelo de informações contábil-gerencial orientado por uma medida geral da performance, com características de *multidimensionalidade* sem, contudo, perder o atributo da facilidade de sua interpretação.

Diante dessa perspectiva é pertinente uma abordagem de modelo de processamento que considere todo o investimento em sistemas baseados em processamento eletrônico de dados, a exemplo do SIAFI e SIAFEM, para o desenvolvimento da Contabilidade Pública Gerencial para os hospitais públicos, o que viria a concretizar todo o desejo em torno de um sistema de saúde pública mais transparente e eficaz.

8. Referências bibliográficas

- Altman, Stuart H.; Price, Thomas R.; Martin, Joseph R. *Financial viability measures for hospitals and healthcare systems*. Healthcare Financial Management, 2000. Disponível em www.umi.com (proquest). Acesso dia 27/09/00.
- Ballantine, Joan; Brignall, Stan; Modell, Sven. *Performance measurement and management in public health services: a comparison of U.K and Swedish practice*. Management Accounting Research, vol. 9, no. 1, mar/1998. Disponível em www.idealibrary.com. Acesso dia 02/07/02.
- Brignall, Stan; Modell, Sven. *An institutional perspective on performance measurement and management in the "new public sector"*. Management Accounting Research, vol. 11, no. 3, sep/2000. Disponível em www.idealibrary.com. Acesso dia 02/07/02.
- Catelli, Armando. Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON. São Paulo, Editora Atlas, 1999.
- Dalla Valle, Ana Maria Mejolaro. *A Gestão da Saúde e o Papel Exercido pelos Conselheiros nos Conselhos de Saúde*. Administração On Line – Prática – Pesquisa – Ensino. Vol. 3 – no. 1 jan/fev/mar 2002. Disponível em www.fecap.br. Acesso dia 30/06/02.
- Ellwood, Sheila. *Full-cost pricing rules within the National Health Service internal market-accounting choices and the achievement of productive efficiency*. Management Accounting Research, vol. 7, no. 1, mar/1996. Disponível em www.idealibrary.com. Acesso dia 02/07/02.
- Falk, James Anthony. Gestão de Custos para Hospitais – Conceitos, Metodologias, Aplicações. São Paulo, Editora Atlas, 2001.
- Kaplan, Robert S. & Cooper, Robin. Custo e Desempenho. São Paulo, Editora Futura, 1998.
- Marinho, Alexandre e Façanha, Luís Otávio. *Hospitais Universitários: avaliação comparativa de eficiência técnica*, in Economia Aplicada, vol. 4-no. 2, abril/junho 2000, Departamento de Economia FEA-USP/PIPE, São Paulo.
- Marinho, Alexandre; Moreno, Arlinda Barbosa; Cavalini, Luciana Tricai. *Avaliação Descritiva da rede hospitalar de saúde (SUS)*. Texto para Discussão no. 848, IPEA, dez/2001. Disponível www.ipea.gov.br. Acesso dia 02/07/02.
- Mintzberg, Henry. Criando Organizações Eficazes – Estrutura em cinco configurações. São Paulo, Editora Atlas, 1995.
- OPAS/OMS - Organização Pan-Americana da Saúde, Escritório Regional da Organização Mundial da Saúde, Representação do Brasil, Brasília. Desenvolvimento Gerencial de Unidades Básicas do Sistema Único de Saúde(SUS), 1997, pp.2-3.
- Parisi, Cláudio; e Nobre, Waldir de Jesus. *Eventos, Gestão e Modelos de Decisão*. In Catelli, Armando (org.) Controladoria Uma abordagem da Gestão Econômica GECON, São Paulo, Atlas, 1999, p. 121.
- Pereira, Carlos Alberto. *Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia*. In Catelli, Armando (org) Controladoria Uma abordagem da Gestão Econômica GECON, São Paulo, Atlas, 1999.
- Pereira, Luiz Carlos Bresser. *Da administração pública burocrática à gerencial*. In Pereira, Luiz Carlos Bresser e Spink, Peter. Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. Editora Fundação Getulio Vargas. Rio de Janeiro, 1998.
- Ribeiro Filho, José Francisco. Modelo Gerencial para a Eficácia de Hospitais Públicos: Análise no âmbito de uma Entidade de Ensino e Assistência. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 2002.
- Shank, Jonh K. & Govindarajan, Vijay. A Revolução dos Custos. Rio de Janeiro, Editora Campus, 2ª Edição, 1991.