Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais?

Célio da Costa Barros (UNB/UFPB/UFRN) - celiocb@tcu.gov.br

José Dionísio Gomes da Silva (UFRN) - dionisio@ufrnet.br

Fábia Jaiany Viana de Souza (UNB/UFPB/UFRN) - fabiajaiany@yahoo.com.br

Mariana Medeiros Dantas de Melo (UNB/UFPB/UFRN) - marianadmelo@yahoo.com.br

Lis Daiana Bessa Taveira (UFRN) - lisbessa@hotmail.com

Resumo:

A crescente atuação da sociedade nos processos de discussão e de tomada de decisões quanto ao rumo das políticas públicas estimula a gestão pública a elevar os padrões de eficiência na aplicação dos recursos públicos e torná-la cada vez mais transparente. O objetivo desta pesquisa é investigar se os Hospitais Universitários (HU) Federais possuem um sistema de custos que possa subsidiar a tomada de decisões. A fundamentação teórica aborda conceitos de gestão de custos no setor público. Foi utilizada a pesquisa descritiva (objetivos), bibliográfica (procedimentos) e qualitativa (abordagem do problema). Na coleta de dados adotou-se a pesquisa documental utilizando os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU). A pesquisa abrangeu 20% dos HU. A pesquisa confirma o que aponta a literatura (LIMA, 1996, SILVA, 1999; SLOMSKI, 2005; MAUSS e SOUZA, 2008) de que apesar de existir os normativos legais (Lei Federal 4.320/1964 - arts. 83, 85 e 99, Decreto-Lei 200/1967 - art. 79 e a Lei Complementar 101/2000 - art. 50) não há um sistema de custos nos Hospitais Universitários Federais capazes de fornecer dados para a tomada de decisão, o que dificulta o planejamento e gerenciamento efetivo dos serviços, o controle sobre os recursos e o monitoramento e avaliação do desempenho dos hospitais.

Palavras-chave: *Gestão hospitalar universitária. Saúde pública. Contabilidade gerencial.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais?

RESUMO

A crescente atuação da sociedade nos processos de discussão e de tomada de decisões quanto ao rumo das políticas públicas estimula a gestão pública a elevar os padrões de eficiência na aplicação dos recursos públicos e torná-la cada vez mais transparente. O objetivo desta pesquisa é investigar se os Hospitais Universitários (HU) Federais possuem um sistema de custos que possa subsidiar a tomada de decisões. A fundamentação teórica aborda conceitos de gestão de custos no setor público. Foi utilizada a pesquisa descritiva (objetivos), bibliográfica (procedimentos) e qualitativa (abordagem do problema). Na coleta de dados adotou-se a pesquisa documental utilizando os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU). A pesquisa abrangeu 20% dos HU. A pesquisa confirma o que aponta a literatura (LIMA, 1996, SILVA, 1999; SLOMSKI, 2005; MAUSS e SOUZA, 2008) de que apesar de existir os normativos legais (Lei Federal 4.320/1964 - arts. 83, 85 e 99, Decreto-Lei 200/1967 - art. 79 e a Lei Complementar 101/2000 - art. 50) não há um sistema de custos nos Hospitais Universitários Federais capazes de fornecer dados para a tomada de decisão, o que dificulta o planejamento e gerenciamento efetivo dos serviços, o controle sobre os recursos e o monitoramento e avaliação do desempenho dos hospitais.

Palavras-chave: Gestão hospitalar universitária. Saúde pública. Contabilidade gerencial.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

Deixando as escolas patrimonialista e burocrática para trás a Administração Pública avança pela fase Gerencial, priorizando a eficiência da Administração, o aumento da qualidade dos serviços e a redução de custos.

O foco central da Revista de Administração Pública (RAP), edição de julho/agosto de 2010, está nas respostas a seguinte indagação: “Como relacionar o desenvolvimento de um sistema de informação de custos na administração pública aos esforços mais amplos de reforma da gestão pública: foco em resultados, orientação para os cidadãos, transparência, accountability pública e a identificação de novas formas de prestação dos serviços públicos? Tudo isso no marco da imperiosa necessidade de avançar, anos à frente, no rumo da melhoria da qualidade do gasto público” (REZENDE et al., 2010).

Mas será que as organizações que compõe a Administração Pública possuem sistemas de custos? Existe normatização desde 1964, pois a Lei 4.320, registra em seu artigo 99 que os serviços públicos manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. Em 1967 o Decreto-lei 200, também determina em seu artigo 79 que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Para Silva (1999) tais normas são desrespeitadas até hoje por quase todas as entidades públicas, não sendo utilizadas no Brasil de forma estruturada e tampouco concebidas cientificamente com base em estudos aprofundados. As que existem são inadequadas e não atendem às necessidades informacionais em sua totalidade.

Segundo La Forgia e Couttolenc (2009, p.58) ninguém sabe precisamente quantos hospitais brasileiros mantêm sistema de custos, mas é amplamente reconhecido que menos de 5% fazem, sendo a maior parte desses grandes instituições privadas.

Os 45 HU são entidades complexas inseridas na estrutura do Ministério da Educação, com vinculação administrativa às Universidades, que além de terem como foco a formação e

capacitação profissional de recursos humanos, ainda são responsáveis pelo desenvolvimento de inovações tecnológicas e pela disponibilização, conforme o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES, 2012), de cerca de dez mil leitos para o atendimento à saúde, prestando atividades de média e alta complexidade ao Sistema Único de Saúde – SUS.

Os HU são importantes centros de assistência e de ensino, geralmente tidos como de referência para as regiões em que estão inseridas, e só não estão presentes nos estados do Acre, Roraima, Rondônia, Amapá e Tocantins. Vivem num contexto interinstitucional, regidos por um arcabouço de normas esparsas, oriundas especialmente das áreas de educação, saúde e planejamento.

Nesse contexto, decidiu-se pela elaboração de um estudo que venha a responder a seguinte questão: **Existe um sistema de custos nos Hospitais Universitários Federais que possa subsidiar a tomada de decisões?**

O artigo tem a perspectiva de promover a reflexão de gestores públicos, usuários e estudiosos de áreas afins sobre a importância de um sistema de custos para apoiar a tomada de decisão.

A vocação desta pesquisa é realizar um levantamento baseado nas auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) com vistas a detectar se as informações de custos são consideradas nas decisões tomadas pelos gestores públicos hospitalares.

A pesquisa está estruturada em cinco seções; este primeiro denominado introdução fornece uma visão geral a respeito da pesquisa. O segundo compreende o embasamento do estudo, constituído da apresentação geral sobre os HU e gestão de custo no setor público. O terceiro trata da metodologia que norteará a pesquisa enfocando o campo de atuação o TCU. O quarto apresenta a pesquisa focando as características dos HU investigados e verificando o sistema de custo por eles utilizados e o quinto as conclusões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Hospitais Universitários (HU)

Para o Ministério da Educação os Hospitais Universitários são centros de formação de recursos e de desenvolvimento de tecnologia para a área de saúde. A efetiva prestação de serviços de assistência à população possibilita o constante aprimoramento do atendimento, com a formulação de protocolos técnicos para as diversas patologias, o que garante melhores padrões de eficiência e eficácia, colocados à disposição para a Rede do Sistema Único de Saúde (SUS). Além disso, seus programas de educação continuada oferecem a oportunidade de atualização técnica aos profissionais de todo o sistema de saúde. Os hospitais universitários apresentam grande heterogeneidade quanto à capacidade instalada, incorporação tecnológica e abrangência no atendimento. Todos desempenham papel de destaque na comunidade onde estão inseridos. (BRASIL, 2012)

O art. 45 da Lei Orgânica da Saúde 8.080, de 19 de setembro de 1990, assim dispõe sobre o papel dos Hospitais Universitários e de Ensino: “os serviços de saúde dos HU”s e de Ensino integram-se ao SUS mediante convênio, preservando a autonomia administrativa, em relação ao patrimônio, aos recursos humanos e financeiros, ensino, pesquisa e extensão, nos limites conferidos pela Instituição a que estejam vinculadas [...] (BRASIL, 1990).

Os HU do MEC integram os denominados Hospitais de Ensino, para os quais há incentivos específicos, visto a sua função de formação de recursos humanos. O hospital de ensino passou a se denominar assim a partir da edição da Portaria SNES/MS 15, de 8 de janeiro de 1991 (BRASIL, 1991), mediante a qual foi criado o Fator de Incentivo ao Desenvolvimento do Ensino e da Pesquisa Universitária em Saúde - FIDEPS, aplicável aos hospitais reconhecidos como de ensino em funcionamento há mais de cinco anos e que constavam no Sistema Integrado de Procedimentos de Alta Complexidade (SIPAC).

Os HU são impactados diretamente pela (in)eficácia da organização da rede SUS, e precisam estar integrados aos mecanismos de gestão descentralizada. Assim, deficiências na instituição da rede de referência e contra-referência da assistência à saúde nos municípios e estados onde se localizam os HU afetam diretamente os mesmos, e seus gestores não possuem poder de ingerência direta, precisando participar dos mecanismos de negociação e pactuação integrantes da política do SUS (BRASIL, 2009).

Ao longo dos últimos anos, os hospitais universitários do Ministério da Educação (MEC) vêm passando por uma crise originada principalmente por dificuldades orçamentárias. São vários os pontos críticos que estão comprometendo os objetivos para os quais foram concebidas essas instituições, em especial os relacionados aos processos de financiamento, gestão de pessoal, prestação de serviços assistenciais - SUS, gestão tecnológica, pesquisa, desenvolvimento de sistemas de informações, avaliação de desempenho e a preferência da contratação pelo SUS da rede privada em detrimento da pública, apesar daquela custar mais caro e a Constituição Federal (BRASIL, 1988) expressar em seu § 1º do art. 199 que a participação de instituições privadas deverá ocorrer de forma complementar a rede pública.

Na visão de La Forgia e Couttolenc (2009, p.1) o Brasil é singular com relação ao financiamento da rede privada com recursos públicos. Para os autores o Brasil tem um sistema hospitalar altamente pluralista, composto por uma gama de arranjos financeiros, organizacionais e de propriedade (natureza e esfera administrativa na nomenclatura do SUS) que abrange tanto o setor público quanto o privado. O Brasil também é único em sua longa tradição de financiar prestadores privados com recursos públicos.

Os Hospitais Universitários Federais encontram-se em um momento de transição devendo migrar até dezembro/2012 sua personalidade jurídica de Unidades Suplementares das Universidades Federais de Ensino para a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh), criada pela Lei 12.550 (BRASIL, 2011), editada em 15 de dezembro de 2011. A Ebserh tem sede e foro em Brasília, podendo ter escritórios ou representações, dependências e filiais em outras unidades da federação.

A Ebserh inicia suas atividades contando com um capital social inicial de R\$ 5 milhões, está integralmente subordinada à União, vinculada diretamente ao Ministério da Educação, possui personalidade jurídica de direito privado e patrimônio próprio.

O objetivo da criação da empresa pública, que teve seu estatuto social materializado pelo Decreto 7.661, de 28 de dezembro de 2011 (BRASIL, 2011), é modernizar a gestão dos recursos financeiros e humanos dos Hospitais Universitários Federais. Além da persecução do objetivo proposto, deve ser ressaltado que a criação da Ebserh deve-se ao cumprimento de prazo estabelecido pelo Tribunal de Contas da União por meio de seu Acórdão 1520/2006-Plenário (BRASIL, 2006), que trata da regularização dos 26.000 empregados contratados sem concurso pelos hospitais universitários via fundações de apoio.

2.2 Gestão de Custos no Setor Público

Os Hospitais Universitários (HU) estão inseridos no modelo vigente de pagamento prospectivo do SUS, recebendo remuneração por serviços prestados, e os produtos dos HU são os procedimentos, as internações, as consultas, e a formação de residentes, graduandos e outros. Mesmo sob a ótica da contratualização, os valores previstos nos ajustes firmados estão atrelados ao montante produzido, seja no início da relação (quando a base do valor pré-fixado se originou da média de produção), seja em eventuais reajustes nos valores, provocados por revisão das tabelas do SUS ou readequações contratuais. No entanto, os custos efetivos dos HU não são conhecidos, inviabilizando qualquer iniciativa de formação de preço justo a ser ressarcido pelo SUS, bem como de adoção de metas de eficiência baseadas em custos padronizados (BRASIL, 2009).

Na opinião de Mauss e Souza (2008, p. 15) “a contabilidade gerencial e de custos aplicada a empresas privadas é considerada um instrumento essencial e imprescindível para a sua gestão”.

Na rede privada os planos de saúde e as contas médicas hospitalares contabilizam até as luvas reutilizadas quando usadas para fazer um simples curativo, já à rede pública compartilham riscos, ao receberem pelos procedimentos realizados valores fixos advindos da tabela SUS, independente da qualidade e quantidade dos insumos utilizados e da permanência do paciente no hospital. Segundo Lima (1996, p.109), sob uma perspectiva natural, no setor público praticamente não são utilizados sistemas de controle financeiros adequados e apenas poucos conhecem os custos de suas atividades.

Para Slomski (2005, p. 55) a contabilidade de custos é um conhecimento recente, e sua aplicabilidade na administração pública, é um assunto novo, ainda em fase “embrionária”. Mauss e Souza (2008, p. 2) afirma que os gestores públicos brasileiros não utilizam informações de custos para a tomada de decisão, e que a literatura voltada para este tema é escassa, com pouco embasamento teórico, apesar da existência dos normativos: Lei Federal 4.320 (BRASIL,1964) - arts. 83, 85 e 99, Decreto-Lei 200 (BRASIL, 1967) - art. 79 e a Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000) - art. 50.

Segundo La Forgia e Couttolenc (2009, p.60) a análise de custeio hospitalar realizada por Matos (2002) é o estudo mais abrangente já feito na área. Foram utilizados 107 procedimentos na avaliação, selecionados em 25 hospitais públicos e privados financiados pelo SUS. Como resultado, o autor concluiu que o custo médio dos 107 procedimentos da amostragem foi de R\$ 2.606,00 (US\$ 1.055 à taxa de câmbio de 2002) e que os custos variaram amplamente para o mesmo procedimento, tanto num mesmo hospital, como entre hospitais distintos. O coeficiente de variação oscilou entre 20% e 221%, com uma média de 55%.

Com a escassez dos recursos públicos e as constantes contingências orçamentárias, as organizações hospitalares públicas precisam ofertar seus serviços com eficiência, sem prejuízo da qualidade, a custos inferiores ao da rede privada, pois só assim sobreviveram a privatização alardada pelo Governo. Na visão de Slomski (2005, p.55) com a privatização das coisas públicas, é necessário que os gestores conheçam os seus custos, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou privatizar serviços. Sempre que o mercado for maior que o custo de produção direta, deve-se optar pela produção direta.

A literatura é farta em ressaltar a importância de custos para qualquer organização. Beuren e Schlindwein (2008, p.44) destacam a existência do uso de diferentes sistemas de custos para organizações de serviço e especialmente de saúde, sem, contudo, ter validado esses modelos em uma organização hospitalar completa e identificado seus reais e efetivos benefícios.

Um modelo de mensuração dos custos do serviço público de saúde, utilizando os métodos de custeio direto e ABC, é apresentado por Mauss e Souza (2008, p.104) advindo de uma aplicação prática em um Município do interior do Estado do Rio Grande do Sul.

No processo de tomada de decisões, os gestores das organizações utilizam-se de diversas informações. A quantidade e qualidade destas informações poderão influenciar as decisões tomadas. Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.72) destacam que “o propósito básico de qualquer sistema de custeio gerencial deve ser o de fornecer dados que ajudem os administradores a planejar, controlar, dirigir e tomar decisões”.

O sistema de custos é o que coleta, classifica e organiza os dados referentes aos custos dos produtos ou serviços, transformando-os assim em informações. Confirmando este conceito, Martins (2003, p. 28) comenta que “o sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade.”

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologias de pesquisa

Entre os autores consagrados não há uma uniformidade de tipologia de delineamentos de pesquisas sem agrupamentos (BRUYNE, 1977; CERVO e BERVIAN, 1983; DEMO, 1985; TRIVIÑOS, 1987; GIL, 1999), nem nas tipologias de delineamentos com agrupamentos (SANTOS, 1999; ANDRADE, 2002; VERGARA, 2009). Adotamos nesta pesquisa o agrupamento feito por Beuren *et al.* (2012, p. 79) que apresenta o delineamento em três categorias: (i) quanto aos objetivos, (ii) procedimentos e (iii) abordagem do problema. Neste sentido, este estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva (objetivos), bibliográfica (procedimentos) e qualitativa (abordagem do problema).

Quanto aos objetivos (i), Andrade (2002) cita que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem que o pesquisador interfira neles. Triviños (1987) relata que o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa. Para Beuren *et al.* (2012, p.81) a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa e neste contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos. Nesta pesquisa, são identificados e relatados dados sobre os sistemas de custo adotados pelos Hospitais Universitários Federais.

Com relação aos procedimentos (ii), Vergara (2009) define pesquisa bibliográfica como um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas. Beuren *et al.* (2012, p. 87) denomina a pesquisa bibliográfica de fontes secundárias e ressalta que ela abrange todo referencial já publicado sobre o assunto, desde teses, dissertações, monografias, artigos de anais, artigos eletrônicos, publicações avulsas, livros, revistas, os boletins de jornais. Nesta pesquisa adotou-se por conveniência dos pesquisadores usar como fonte os Acórdãos do Tribunal de Contas da União.

A Constituição Federal em seu art. 71 estabelece que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, que tem como missão assegurar a regular e efetiva gestão dos recursos públicos federais em benefício da sociedade. A fiscalização exercida pelo TCU pode ser contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. O TCU também realiza avaliação de programas de governos e contribui para o aperfeiçoamento da gestão pública.

Quanto à abordagem do problema (iii), a pesquisa é qualitativa pois visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo e assim concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado (BEUREN *et al.* 2012, p. 92).

3.2 Coleta e Tratamento de dados

Fundamentado na citação de Beuren *et al.* (2012, p. 117) quando eles afirmam que no universo, a variedade de fenômenos passíveis de serem estudados é infinita, sendo necessário selecionar o que deseja estudar e os abstrair da realidade, escolhendo alguns ângulos do fenômeno para ser investigado, selecionou-se como universo da pesquisa os quarenta e cinco Hospitais Universitários Federais, tendo como motivação a fase de transição que os HU vivenciam devendo até dezembro/2012 migrarem das universidades federais para fazer parte da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh). Beuren *et al.* (2012, p. 118) define população ou universo da pesquisa como a “totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”.

Quanto à coleta de dados Beuren *et al.* (2012, p. 117) alertam ser impossível obter informações de todos os elementos que se pretendem estudar, seja em função da numerosidade de dados, da relação custo-benefício, da acessibilidade aos dados ou da limitação de tempo. De forma intencional os pesquisadores investigaram nove dos quarenta e cinco HU existentes, representando 20% do universo, são eles: Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão – HUUFMA, Hospital Universitário de Santa Maria da Universidade Federal de Santa Maria - HU/UFSM, Hospital de Clínicas de Goiânia da Universidade Federal de Goiás – HCG/UFGO, Hospital Universitário Gaffrée Guinle da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - HUGG/Unirio, Hospital Universitário João de Barros Barreto (HUIBB), e os Hospital Universitário Onofre Lopes (HUOL), Maternidade Escola Januário Cicco (MEJC), Hospital Universitário Ana Bezerra (HUAB), Hospital de Pediatria Professor Heriberto Ferreira Bezerra (HOSPED), que fazem parte do Complexo Hospitalar da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

Na visão de Beuren *et al.* (2012, p. 120) as pesquisas, no campo social, abarcam uma população de elementos consideravelmente extenso, o que torna inviável considerá-los em sua totalidade. Por essa razão, a pesquisa científica pode buscar a identificação dessas relações e sequências repetitivas mediante estudo amostral, utilizando frações ou uma pequena parte dos elementos de um universo da pesquisa. Para Marconi e Lakatos (2002), amostra é um subconjunto da população, uma parcela, convenientemente selecionada do universo a ser pesquisado.

Em seguida, foi consultado o sítio eletrônico de cada hospital na tentativa de absorver mais informações. Beuren *et al.* (2012, p. 136) enfatiza que a análise dos dados está presente em vários estágios da investigação científica, tornando-se mais formal após o encerramento do processo de coleta de dados. Já para a fase de interpretação dos dados o pesquisador buscará analisar mais profundamente os dados que tabulou. Para Lüdke e André (1986), a tarefa de analisar os dados implica, num primeiro momento, a organização de todo o material, dividindo-o em partes, relacionando essas partes e procurando identificar tendências ou padrões relevantes.

4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISES

4.1 Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão (HUUFMA)

O HUUFMA é um Complexo Hospitalar, formado de duas unidades a Presidente Dutra (UPD) e a Unidade Materno Infantil (UMI), vinculado à Universidade Federal do Maranhão, criado por meio da Resolução 02/91-CA/UFMA, de 28 de janeiro de 1991, integra a rede de hospitais universitários do Ministério da Educação à rede de assistência à saúde do Sistema Único de Saúde. Além dessas duas unidades, o hospital ocupa ainda algumas áreas onde funcionam serviços que são extensão de seu atendimento, quais sejam: Litotripsia, Centro de Prevenção de Doenças Renais e o Centro de Pesquisa Clínica.

A Unidade Presidente Dutra é referência estadual em Alta Complexidade, transplantes de rim, córnea e tecido humano, cirurgia cardiovascular e neurocirurgia e em cirurgia bariátrica, ortopedia e UTI geral e cardíaca tipo III, enquanto que a Unidade Materno Infantil, situa-se como maternidade de referência para atendimento à gestante de alto risco, centro de referência nacional para a assistência humanizada ao recém-nascido de baixo peso - Método Mãe Canguru e representação no Comitê Estadual de Aleitamento Materno.

O HUUFMA presta assistência à comunidade na área da saúde, de forma universalizada, igualitária e harmonizada com o SUS, em todos os níveis de complexidade, pois além da média e da alta, desenvolve ações estratégicas de atenção básica. Ao longo desses dez últimos anos vem promovendo gradativamente mudança no seu perfil assistencial com a implantação dos serviços de alta complexidade. Além das especialidades oferecidas, agrega ainda a urgência pediátrica, que funciona 24 horas (Portas Abertas). As ações de

assistência são pautadas na Política Nacional de Humanização da Atenção à Gestão. Além disso, faz parte da rede brasileira de Hospitais Sentinelas e dos Núcleos de Avaliação Tecnológica.

4.1.1 Sistema de Custos no HUUFMA

O HUUFMA dispõe de um Manual de Apuração de Custos Hospitalares datado de março/2004, elaborado como subsídio para o desenvolvimento de procedimentos para apuração de custos na instituição. Encontra-se estruturado na modalidade por absorção, no qual se alocam os custos diretos - os insumos utilizados nos processos - e indiretos (estes determinados por regras de rateio utilizando unidades padrão - por exemplo, kg de roupa lavada pela lavanderia). O referido manual demonstra a estruturação do HU em setenta e cinco centros de custos, divididos em centros de custos base, centro de custos auxiliares, centro de custos finais e centro de custos acadêmicos.

O cálculo de custos de determinado serviço, quando solicitado, é feito pelo Setor de Custo Hospitalar, constituído de três servidoras da área administrativa, com o apoio de uma médica, a partir de levantamento dos custos específicos nos diversos setores envolvidos, que se somam a outros custos devidamente rateados, considerando critérios previamente estabelecidos e descritos nas proposições especificadas no manual citado.

Cada cálculo de custo solicitado caracteriza-se como um novo esforço e leva aproximadamente de três a quatro dias para ser concluído, sendo elaborado manualmente, sem considerar a apropriação de despesas com depreciação do ativo imobilizado da instituição. Decorrente disso tem-se que o sistema de custos dos insumos utilizados pelo hospital ainda não possibilitam a valoração célere e adequada, por produto (internação, procedimento, AIH, ou outro).

A elaboração de um sistema informatizado de apuração de custos é dificultada pelo nível de maturidade tecnológica da instituição, visto que embora os processos de trabalho em sua grande maioria estejam informatizados, ainda não se encontram devidamente integrados, especialmente no que tange aos prontuários.

Há discussão interna sobre a informatização no hospital, ainda com vistas à estruturação do Plano Diretor de Informática, incluindo a constituição de comissão específica da qual deverá fazer parte a Coordenadora do Custo Hospitalar do HUUFMA. Em sentido contrário, não há profissional de informática ou de contabilidade no Setor de Custo Hospitalar. O HUUFMA não está desenvolvendo sua plataforma de custos a partir de modelo já existente em outra instituição e que tenha demonstrado eficácia. Decorrente disso, tem-se que a apuração de custos do HUUFMA ainda não é utilizada no processo de tomada de decisão, embora possa ocasionalmente, de forma imprecisa e com muito esforço auxiliá-la.

Infere-se que o Manual de Apuração de Custos Hospitalares caracteriza-se como etapa preliminar e necessária no processo de valorar o custo de serviços, procedimentos e setores do HUUFMA, mormente por identificar centros de custos, bem como as respectivas composições. No entanto, o lapso temporal de mais de cinco anos desde a sua elaboração sem o necessário avanço no tocante a aquisição/desenvolvimento de equipamentos e programas de informática que permitam a sua implantação tem demandado o desprendimento de acentuado esforço para mantê-lo atualizado e ainda assim sem a utilização pretendida.

4.2 Hospital Universitário de Santa Maria da Universidade Federal de Santa Maria (HU/UFSM)

O Hospital Universitário de Santa Maria nasceu junto com o projeto da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), tendo por finalidade desenvolver um sistema de ensino, pesquisa e extensão por meio da assistência à comunidade na área da saúde. É uma Unidade

Suplementar da UFSM, vinculada diretamente à Reitoria, portanto, não possui personalidade jurídica.

O Regimento Interno do hospital, aprovado em 1987, estabelece, no art. 1º, como sua finalidade, o desenvolvimento harmônico dos sistemas de assistência, de ensino e de pesquisa, sempre colocando o paciente como centro de todas as atividades.

O HU/UFSM atende unicamente (100%) SUS e presta assistência universal e de qualidade em 38 especialidades. Possui portas abertas (aberto 24 horas), mantendo um Pronto Socorro Regional para urgências e pronto atendimento. Constitui-se em hospital de referência na assistência secundária e terciária em saúde para a região centro-oeste do Estado do Rio Grande do Sul. As internações pelo SUS representaram 60,60% das internações e 52,72% das consultas do município de Santa Maria; 32,39% de todas as internações e 36,10% das consultas realizadas pela 4ª Coordenadoria Estadual de Saúde - CRS; 4,01% das internações e 4,77% das consultas realizadas pela 10ª CRS; e 2,99% das internações e 6,59% das consultas de municípios pertencentes a outras CRS.

O HU/UFSM é considerado um Hospital Sentinela pois contribui com a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, atuando em quatro frentes: tecnovigilância, farmacovigilância, hemovigilância e vigilância de saneantes. Foi um dos pioneiros na implantação do Serviço de Internação Domiciliar, que presta atendimento no domicílio a pacientes que passaram por internação no HUSM, auxiliando a sua inserção na rede básica de saúde.

4.2.1 Sistema de Custos no HU/UFSM

O Regimento Interno do HUSM prevê, em seu art. 58, um Serviço de Controle de Custos dentro da Coordenação Financeira. Iniciaram, há mais de dez anos, um programa em cliper de custos por absorção, pois o Diretor do Hospital à época era um especialista nessa área. À época, departamentalizaram o hospital em centros de custos. Ao longo do tempo o programa foi descontinuado por falta de manutenção e deficiência de pessoal. Atualmente, não há apuração de custos.

A Administração observa que sem um sistema informatizado, não há, hoje em dia, como pensar em um sistema de custos. Informa que o CPD da Universidade desenvolveu programas para diversos órgãos, mas não conseguiu desenvolver um para o HUSM.

4.3 Hospital de Clínicas de Goiânia da Universidade Federal de Goiás (HCG/UFGO)

O HCG/UFGO é um órgão suplementar da Universidade Federal de Goiás, vinculado à Reitoria, possui autonomia administrativa e financeira própria, estando apenas vinculada à Universidade (UFG) academicamente. Sua atuação está apoiada nos princípios do desenvolvimento da assistência, em harmonia com o ensino, a pesquisa e a extensão. É um hospital de referência, que atua nos quatro níveis assistenciais (primário, secundário, terciário e quaternário) de acordo com a hierarquização de entidade e a legislação assistencial.

4.3.1 Sistema de Custos no HCG/UFGO

O HCG não possui um sistema de custo dos insumos que possa subsidiar a tomada de decisões, e segundo a Diretora Administrativa o ideal para o hospital seria “um sistema de custo por absorção sendo alocados os custos diretos nos centros de custos apropriados e utilizado forma de rateios. Depois seria realizada a transferência dos centros de custos básicos e auxiliares para os centros de custos produtivos ou finais, onde obteremos o cálculo de custo médio de cada centro de custo, ou seja, setores, seções”.

A única ação de custos vivenciada pelo hospital refere-se a adoção de uma padronização de medicamentos e insumos, sendo este método informatizado por procedimentos que para ser completamente implantado necessita de pessoal e equipamentos.

O serviço de padronização e Controle de Qualidade do HCG tem o objetivo de avaliar, encaminhar, buscar e analisar os novos materiais que poderão ser adquiridos pelo hospital por meio de pregões eletrônicos. Este serviço realiza a avaliação e acompanhamento da utilização dos materiais adquiridos nos diversos serviços do hospital e observa a continuidade da qualidade durante o uso destes materiais, o que contribui para melhoria da qualidade dos materiais adquiridos e para a redução dos custos, via padronização e aquisição de materiais adequados às necessidades do hospital.

4.4 Hospital Universitário Gaffrée Guinle da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (HUGG/Unirio)

O HUGG/Unirio é um Hospital Geral de médio porte, que possui Maternidade, porém, sem Emergência, da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO. Como hospital de ensino abriga a fase clínica da tradicional Escola de Medicina e Cirurgia, a Escola de Enfermagem e a Escola de Nutrição desta universidade, em programas de graduação e pós-graduação, *latu e strictu sensu*. O HUGG está localizado no bairro da Tijuca, na Cidade do Rio de Janeiro, sob a Coordenação da Área de Planejamento 2.2 – CAP 2.2 -, que abrange os bairros do Alto da Boa Vista, Praça da Bandeira, Grajaú e Andaraí, com uma população aproximada de 360.000 habitantes.

O HUGG opera como referência para toda a cidade e estado, no atendimento em AIDS, Câncer e Ortopedia, especialidades para as quais está habilitado pelo Ministério da Saúde. O HUGG mantém dedicação exclusiva (100%) ao SUS, com a integralidade das ações voltadas ao sistema público de saúde, atendendo à clientela por demanda espontânea ou referenciada, através da Central de Regulação do Município do Rio de Janeiro. Não possui Emergência aberta e é referência secundária para a Rede de Serviços do SUS, de acordo com os dispositivos regulatórios, mesmo para Trauma. Com a reabertura do Centro Ortopédico deverá realizar Cirurgias Ortopédicas em pacientes referenciados dos Serviços de Emergência Municipais.

Inspirando-se no Programa de Humanização do SUS, “Humaniza SUS”, o HUGG tem uma Ouvidoria ativa e fornece, dentro de suas possibilidades, bolsas de alimentação para os pacientes carentes de sua clientela. Num esforço de melhorar as instalações e sua infraestrutura, o HUGG em 2009 reformou o Centro Cirúrgico Geral, a Central de Material, o Anfiteatro Geral, o Anfiteatro da Oftalmologia, a Biblioteca e estão em curso as obras de reforma do arquivo nosológico.

4.4.1 Sistema de Custos no HUGG/Unirio

No HUGG não existe sistema de custos, pelo menos em forma de sistemas informatizados ou mesmo implantados em rotinas manuais.

4.5 O Hospital Universitário João de Barros Barreto (HUIBB)

O HUIBB é uma instituição da Universidade Federal do Pará (UFPA) e tem como missão prestar assistência à saúde da população, por meio do Sistema Único de Saúde (SUS), como também atuar na área de Ensino e Pesquisa e na geração e sistematização de conhecimentos. É referência regional em Pneumologia, Infectologia e Endocrinologia e Diabetes, e Referência Nacional em AIDS.

A instituição funciona desde 15 de agosto de 1959, com atividades destinadas, exclusivamente, ao tratamento de pacientes portadores de tuberculose. Atende somente pacientes do SUS (100%) e desde sua fundação o HUIBB vem desempenhando um papel importante no diagnóstico, tratamento e controle de doenças infecciosas e parasitárias no Estado.

Em 2004, depois de ser avaliado por uma Comissão Interministerial, o HUIBB foi certificado como Hospital de Ensino. Oferece Internato em Medicina, dispõe de Programas de Residência Médica, assegura acompanhamento docente para os estudantes de graduação; desenvolve atividades de pesquisa; possui instalações adequadas ao ensino; dispõe de biblioteca especializada na área da saúde; é participante do Pólo de Educação Permanente em Saúde e participa das políticas prioritárias do SUS.

A forma de organização do Hospital com relação à UFPA ocorre à semelhança das outras unidades vinculadas hierarquicamente à Reitoria, sendo considerado Unidade Acadêmica Especial, de acordo com o Organograma da citada Universidade. O seu Colegiado Deliberativo e Órgãos Consultivos constituem instância fundamental da política institucional, cabendo-lhes gerir a organização.

4.5.1 Sistema de Custos no HUIBB

Depreende-se dos poucos documentos apresentados e dos questionários aplicados aos gestores que o hospital carece de sistema de custos e que o principal problema no setor financeiro do HUIBB é a desorganização.

4.6 Hospital Universitário Onofre Lopes (HUOL)

O HUOL é uma Unidade Suplementar do Complexo Hospitalar da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), portanto, não possui personalidade jurídica, tendo, nesses 102 anos de existência, destacada atuação na formação e atualização dos recursos humanos da área de saúde do Estado do Rio Grande do Norte.

O HUOL possui autonomia orçamentária e financeira, Unidade Gestora (UG) 153108, desde 1987, tendo, a partir de 1997, passado a emitir Relatório de Gestão. A descentralização ocorria via Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UG 153103). A partir do exercício de 2009, a descentralização passa a ocorrer por meio da Unidade Gestora 150426 – UFRN - Complexo Hospitalar de Saúde.

É um hospital de referência terciária, que vem ampliando suas ações públicas no segmento quaternário, não possui portas abertas (urgência e emergência). O cenário físico do HUOL conta com uma área de 25.569,45 m² que desponta em uma miscigenação entre o histórico e o moderno, convivendo em harmonia.

O HUOL presta assistência universal, atendendo exclusivamente (100%) usuários do Sistema Único de Saúde (SUS). Possui um Novo Setor de Internamento, um Prédio de nove andares, onde seis já se encontram em funcionamento. Possui 189 leitos e 10 UTI, conforme o Sistema CNES – mês de competência janeiro/2012. Seus leitos são novos e a maioria deles tem vista frontal para o mar, banheiros com bancadas de granito e acabamento de primeira.

O HUOL apresenta um modelo de gestão alicerçado no Plano de Desenvolvimento Institucional da UFRN (1999-2008) e no Plano Geral de Ação da UFRN (2007-2011), baseado em um planejamento estratégico, com metas e indicadores de desempenho definidos. Leva em conta uma análise situacional fundamentada em seu trajeto histórico, conhecendo os seus cenários, problemas, dificuldades e possibilidades, e principalmente, na sua condição de instituição pública destinada a cumprir uma finalidade social e assistencial.

4.6.1 Sistema de Custos no HUOL

O HUOL está implantando um sistema de apuração de custos que segue os conceitos do custeio por absorção com departamentalização – tanto os custos fixos como os variáveis são alocados aos produtos por meio dos departamentos – bem como se utiliza do método Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW). Por esse método, todo e qualquer gasto realizado na instituição, seja ele ligado diretamente à produção ou meramente administrativo, deve ser alocado ao produto final (diária, procedimento, hora cirurgia, etc.), tendo em vista

que, em última análise, toda a organização hospitalar estrutura-se e trabalha para esta finalidade.

No artigo “Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais”: Um estudo de caso em um hospital, publicado na Revista ABCustos da Associação Brasileira de Custos – vol. III n. 2 – mai/ago 2008 – de autoria de Beuren e Schlindwein, o estudo foi realizado em um hospital filantrópico de Santa Catarina, possuidor de um sistema de custo implantado, que é considerado um benchmarking em custo por absorção, aliado ao sistema RKW.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.72) abordam que “de uma forma ou de outra, a maioria dos países – inclusive os Estados Unidos – exige o custeio por absorção tanto para fins de divulgação financeira externa quanto para fins fiscais”. Comumente conhecido como método tradicional, o custeio por absorção também atende a legislação fiscal brasileira e está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, de fácil identificação, pois agrega todos os custos ao produto fabricado.

Já no entendimento de Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211): “É o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque ‘absorve’ todos os custos de fabricação”.

O software utilizado pelo HUOL para custos é o FFCH: Faturamento Financeiro Custos Hospitalares – Gerenciamento de Custos, da MV Sistemas. Esse sistema realiza os chamados rateios recíprocos, não necessitando da definição de hierarquia entre os centros de custo.

O HUOL possui um manual de Procedimentos de Apuração de Custos, relatando passo a passo todas as etapas e os procedimentos a serem executados pelos diversos setores do Hospital. Das dificuldades para implementar o sistema de custo, destaca-se a falta de cultura da força de trabalho em registrar no Sistema MV 2000i diariamente os eventos ocorridos, aliada à carência de servidores e de estações de trabalho informatizadas para todos.

O sistema de custos permitirá a visão dos custos por procedimento do SUS, ou por AIH; no entanto, são registrados por recebimento pagos pelo SUS, e não pelo custo real do paciente. É meta da Assessoria de Planejamento do HUOL que o sistema de custo aborde a informação real do paciente.

4.7 Maternidade Escola Januário Cicco (MEJC)

A MEJC é uma Unidade Suplementar do Complexo Hospitalar da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), portanto, não possui personalidade jurídica, tendo, nesses 62 anos de existência, destacada atuação na formação e atualização dos recursos humanos da área de saúde do Estado do Rio Grande do Norte.

A MEJC é Hospital de referência terciária do SUS e funciona como um campo de ensino e aplicação prática para as profissões da área da saúde, cumprindo um meritório trabalho de ensino, pesquisa e atenção à população carente.

4.7.1 Sistema de Custos na MEJC

Na MEJC não há sistema de custos implantados, existe um servidor e um estágio que recolhem algumas informações de custos, no entanto, de forma informal e não adotam tratamento nos dados.

4.8 Hospital Universitário Ana Bezerra (HUAB)

O HUAB é uma Unidade Suplementar do Complexo Hospitalar da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), portanto, não possui personalidade jurídica, tendo, nesses 60 anos de existência, destacada atuação na formação e atualização dos recursos humanos da área de saúde do Município de Santa Cruz, distante 200 km da capital do Estado

do Rio Grande do Norte. Esta unidade tem investido num serviço qualificado com especial atenção a mulher e a criança.

O HUAB vem assumindo uma postura humanizada baseando-se no Programa Nacional de Humanização, bem como no Programa Humaniza SUS, que visa à valorização dos diferentes sujeitos implicados no processo de produção de saúde: usuários, trabalhadores e gestores. Dentro dessas premissas, o HUAB implantou o Projeto de Gestão Humanizada desde 1999, tendo como objetivo fundamental aprimorar as relações entre profissionais de saúde e usuário, dos profissionais entre si e do hospital com a comunidade.

4.8.1 Sistema de Custos no HUAB

No HUAB não há sistema de custos implantados.

4.9 Hospital de Pediatria Professor Heriberto Ferreira Bezerra (HOSPED)

O HOSPED integra o Complexo Hospitalar de Saúde (CHS) da UFRN como Unidade Suplementar vinculada, hierarquicamente e funcionalmente, à Reitoria da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. É considerado um Hospital Sentinela. Tem ativa participação na rede assistencial do SUS, desenvolvendo ações de assistência à saúde da criança e adolescente do RN, oferecendo atendimento ambulatorial e hospitalar em diferentes níveis de complexidade. Através da integração com as atividades de ensino e pesquisa possibilita a oferta de serviços inovadores e de alta qualidade, reforçando, assim, o compromisso social da UFRN com a saúde da população infanto-juvenil do Estado.

4.9.1 Sistema de Custos no HOSPED

No HOSPED não há sistema de custos implantados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, RECOMENDAÇÕES E CONCLUSÃO

Em face da pesquisa, que analisou 20% dos HU, que representa nove dos quarenta e cinco HU existentes no país, conclui-se que não existe um sistema de custos nos Hospitais Universitários Federais pesquisados o que compromete a tomada de decisões.

Dos nove HU investigados o HUOL está implantando de forma lenta, por carência de pessoal e equipamentos de informática, um sistema de apuração de custos por absorção com departamentalização utilizando o método Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW).

O HUUFMA dispõe de um Manual de Apuração de Custos Hospitalares desatualizado, possui servidores para desenvolver as atividades, mas carece de equipamentos de informática, o que inviabiliza as informações que são realizadas de forma manual durando de três a quatro dias para serem geradas, o que prejudica a tomada de decisão, o sistema de custo é por absorção. Podendo ser classificado como inadequado e não atende às necessidades informacionais em sua totalidade. Para Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.3) a contabilidade gerencial em tempo real (praticamente ao vivo) é um dos principais fatores para uma boa tomada de decisões.

Os HU: Hospital Universitário de Santa Maria - HU/UFSM, Hospital de Clínicas de Goiânia – HCG/UFGO, Hospital Universitário Gaffrée Guinle - HUGG/Unirio, Maternidade Escola Januário Cicco (MEJC), Hospital Universitário Ana Bezerra (HUAB), Hospital de Pediatria Professor Heriberto Ferreira Bezerra (HOSPED) e o Hospital Universitário João de Barros Barreto (HUJBB) não possuem sistema de custos.

A pesquisa confirma o que aponta a literatura (LIMA, 1996, SILVA, 1999; SLOMSKI, 2005; MAUSS e SOUZA, 2008) de que apesar de existir os normativos legais (Lei Federal 4.320/1964 - arts. 83, 85 e 99, Decreto-Lei 200/1967 - art. 79 e a Lei Complementar 101/2000 - art. 50) eles não estão sendo considerados pelos gestores públicos nem obrigados pelos controles governamentais, o que na visão de Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.72)

deixam de fornecer dados que podem ajudar os administradores a planejar, controlar, dirigir e tomar decisões seguras. Para La Forgia e Couttolenc (2009) "A falta generalizada de dados sobre custos dificulta o planejamento e gerenciamento efetivo dos serviços, o controle sobre os recursos e o monitoramento e avaliação do desempenho dos hospitais".

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, Ilse Maria, & SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. (2008) *Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em um hospital*. *Revista ABCustos Associação Brasileira de Custos*, vol. III, n. 2, 24-47, mai./ago.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. 6 red. São Paulo: Atlas, 2012.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (2001). [Coleção Saraiva de Legislação]. (21ª Ed.). São Paulo: Saraiva.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964).

BRASIL. Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990 (1990). *Lei Orgânica da Saúde*.

BRASIL. Lei 12.550, de 15 de dezembro de 2011 (2011). *Lei de Criação da Ebserh*.

BRASIL. Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 (2000). *Lei da Responsabilidade Fiscal*.

BRASIL. Ministério da Educação. Disponível em < <http://portal.mec.gov.br>>. Acesso em 26 de jul. 2012

BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967 (1967).

BRASIL. Decreto n. 7.082, de 27 de janeiro de 2010 (2010).

BRASIL. Decreto n. 7.661, de 28 de dezembro de 2011 (2011).

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1520/2006-Plenário. Brasília, *DOU de 30 de agosto de 2006* (2006); Acórdão n. 2813/2009 – Plenário. Brasília, *DOU, de 27 de novembro de 2009* (2009); Acórdão n. 334/2010 – Plenário. Brasília, *DOU, de 03 de março de 2010* (2010).

BRASIL. CNES. Disponível em < http://cnes.datasus.gov.br/Mod_Download_Fces1.asp>. Acesso em: 28 de jul. 2012.

BRASIL. Portaria SNES/MS 15, de 8 de janeiro de 1991 (1991).

CERVO, A. L; BERVIAN, A. Metodologia científica: para uso de estudantes universitários. 3. Ed. São Paulo:McGraw-Hill do Brasil, 1983.

DEMO, Pedro. Introdução à metodologia científica. São Paulo: Atlas, 1985.

GARRISON, Ray H., NOREN, Eric W., & BREWER, Peter C. (2007) *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.

GIL, A. C. Métodos e Técnicas de pesquisa social. 5. Ed. São Paulo:Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, G., & DATAR, Srikant. (2000) *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC.

LA FORGIA, Gerard M., COUTTOLENC, Bernard F. (2009) *Desempenho Hospitalar no Brasil*. São Paulo: Singular.

LIMA, Sheyla Maria Lemos. (1996) *O contrato de gestão e a conformação de modelos gerenciais para as organizações hospitalares públicas*. *Revista de Administração Pública*, v. 30, 101-138, set./out. Rio de Janeiro.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 5 ed. São Paulo:Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu (2003) *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.

MAUSS, César Volnei, & SOUZA, Marcos Antonio de. (2008) *Gestão de custos aplicada ao setor público*. São Paulo: Atlas.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L.. Custos no setor público.*Revista de Administração Pública (RAF)*, Rio de Janeiro, RJ, v. 44, n. 4, p. 789-790, jul/ago. 2010.

SANTOS, A.R. dos. *Metodologia científica: a construção do conhecimento*. Rio de Janeiro: DP & A Editora, 1999.

SILVA, Lino Martins. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 28, n. 119, p.38-48, set./out. 1999.

SLOMSK, Valmor. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*.(2005) São Paulo: Atlas.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo:Atlas, 1987.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 11ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.