

Desafios ao desenvolvimento e implantação de um sistema de custos em hospitais públicos brasileiros

Diogo Moreira Carneiro (FIPECAFI) - diogocarneiro@yahoo.com.br

Alexandre dos Santos Silva (Ebserh) - alexandredossantossilva@gmail.com

Márcio Luiz Borinelli (USP) - marciolb@usp.br

Welington Rocha (FEA-USP) - w.rocha@usp.br

Resumo:

A administração pública gerencial é caracterizada pela influência, ou até incorporação, em suas práticas, dos princípios da administração de empresas. A criação da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, ou Ebserh, pressupõe necessariamente a adoção de um conjunto de medidas no sentido de modernizar a gestão dos hospitais universitários federais, garantindo e aperfeiçoando o importantíssimo papel estratégico que essas entidades desempenham para o país, por constituírem centros de formação de profissionais para a área da saúde, além da prestação de assistência à saúde da população no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS). O projeto de um sistema de custos específico para hospitais universitários públicos de que trata esta pesquisa buscou desenvolver um sistema capaz de atender verdadeiramente a necessidade de informações de apoio à gestão dos hospitais. Levando-se em conta que o desenvolvimento e implementação de sistemas de informações possuem inúmeros desafios e dificuldades a superar, a problemática deste artigo reside na necessidade de identificar tais elementos, nem sempre previstos na literatura. Entende-se que solucionar esta questão pode melhorar o conhecimento teórico que trata do tema, bem como auxiliar profissionais envolvidos em projetos desta natureza a se precaver sobre esses desafios e dificuldades. O objetivo deste trabalho, portanto, consiste em apresentar os principais desafios enfrentados ao longo do desenvolvimento deste projeto, quais sejam (i) questões relacionadas a características organizacionais e de gestão; (ii) questões legais e normativas pertinentes ao setor público; (iii) aspectos de gestão de custos e (iv) características da tecnologia de informações.

Palavras-chave: *Sistemas de custos. Setor público. Hospitais públicos. Tomada de decisão.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Desafios ao desenvolvimento e implantação de um sistema de custos em hospitais públicos brasileiros

Resumo

A administração pública gerencial é caracterizada pela influência, ou até incorporação, em suas práticas, dos princípios da administração de empresas. A criação da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, ou Ebserh, pressupõe necessariamente a adoção de um conjunto de medidas no sentido de modernizar a gestão dos hospitais universitários federais, garantindo e aperfeiçoando o importantíssimo papel estratégico que essas entidades desempenham para o país, por constituírem centros de formação de profissionais para a área da saúde, além da prestação de assistência à saúde da população no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS). O projeto de um sistema de custos específico para hospitais universitários públicos de que trata esta pesquisa buscou desenvolver um sistema capaz de atender verdadeiramente a necessidade de informações de apoio à gestão dos hospitais. Levando-se em conta que o desenvolvimento e implementação de sistemas de informações possuem inúmeros desafios e dificuldades a superar, a problemática deste artigo reside na necessidade de identificar tais elementos, nem sempre previstos na literatura. Entende-se que solucionar esta questão pode melhorar o conhecimento teórico que trata do tema, bem como auxiliar profissionais envolvidos em projetos desta natureza a se precaver sobre esses desafios e dificuldades. O objetivo deste trabalho, portanto, consiste em apresentar os principais desafios enfrentados ao longo do desenvolvimento deste projeto, quais sejam (i) questões relacionadas a características organizacionais e de gestão; (ii) questões legais e normativas pertinentes ao setor público; (iii) aspectos de gestão de custos e (iv) características da tecnologia de informações.

Palavras-chave: Sistemas de custos. Setor público. Hospitais públicos. Tomada de decisão.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

Os avanços na área da saúde representam uma das principais conquistas sociais da população brasileira. Atualmente, um brasileiro vive em média 75,2 anos (em 2015), frente a uma expectativa de vida de apenas 54,2 anos em 1960 (BANCO MUNDIAL, 2016a; IBGE, 2016). Esta modificação no padrão de mortalidade da população brasileira deve-se em larga medida a ações assistenciais e programas de saúde pública (CARMO, BARRETO, SILVA JR, 2003; BARRETO, CARMO, 2007).

Com o intuito de conduzir as ações públicas de saúde em nível nacional, a Constituição Federal de 1988 criou o Sistema Único de Saúde (SUS), um dos maiores sistemas públicos de saúde do mundo (PORTAL DA SAÚDE, 2016). Em 2014, o governo brasileiro gastou em saúde aproximadamente 3,8% do PIB – Produto Interno Bruto (BANCO MUNDIAL, 2016b), e em 2012 o setor público respondeu por 47,5% dos gastos com saúde no país (OMS, 2015). Ainda conforme a OMS – Organização Mundial de Saúde, o gasto total com saúde, somando os setores público e privado, equivale a 9,5% do PIB (OMS, 2015).

Naturalmente, a gestão de somas tão vultosas, associadas a um assunto tão importante, não constitui tarefa fácil. A saúde pública continua a representar um grave problema da sociedade brasileira, e as ações necessárias para lidar com este tema constituem uma tarefa em constante transformação (CARMO, BARRETO, SILVA JR, 2003; BARRETO, CARMO,

2007). Os objetivos de gratuidade e universalidade do acesso à saúde, expressos na Constituição Federal, representam um enorme desafio aos gestores públicos, haja vista a carência de recursos e os problemas estruturais e econômicos enfrentados pelo país.

Neste contexto, uma gestão eficiente e eficaz dos recursos disponíveis torna-se ainda mais importante para alcançar os objetivos propostos. O processo de gestão é fundamental para que as organizações tomem decisões adequadas para atingirem seus objetivos ou mesmo sobreviverem de forma economicamente sustentável, e são as informações geradas no âmbito da Controladoria e da Contabilidade Gerencial que devem dar suporte a essas decisões (BAINES, LANGFIELD-SMITH, 2003; ATKINSON et al., 1997).

Dentre as informações da Contabilidade Gerencial apropriadas à gestão, as informações de custos representam papel fundamental, uma vez que permitem atuação sobre o nível dos recursos consumidos na realização das atividades conduzidas pelas organizações. Na área da saúde pública, tais informações auxiliam os gestores na tomada de decisões que conduzem a uma performance mais eficiente e eficaz, gerando ganhos efetivos na prestação dos serviços à população.

Ocorre, no entanto, que o setor público brasileiro é notoriamente carente em termos de informações gerenciais e práticas modernas de gestão, especialmente no que diz respeito à gestão de custos. Remanesce à administração pública apenas os esforços associados à execução e ao controle orçamentário, sempre restritos às práticas estabelecidas por lei (COSTA, MIRANDA FILHO, 2002).

Nesse sentido, a criação da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, ou Ebserh, em 2011, representou um esforço para conduzir os hospitais universitários federais a um novo patamar de gestão, levando em conta aspectos de eficiência e eficácia organizacional concernentes à rede hospitalar, além de proporcionar formação e estrutura adequada em termos de recursos humanos e tecnologia na área da saúde.

Incrementar com dados estatísticos que contextualizem a Ebserh e ilustrem sua magnitude. Usar e-mail do Alexandre.

É nesse contexto que em 2013 a Ebserh inicia o projeto de desenvolvimento de um sistema próprio para gestão de custos. Em parceria com a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi, ligada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo, a Ebserh busca materializar o intuito de municiar-se com ferramentas adequadas à gestão, partindo em busca de um sistema que fornecesse informações de custos adequadas ao necessário suporte para as decisões de gestão que devem ser tomadas na realização de suas funções, tanto no âmbito de cada hospital, quanto no nível de toda a rede de unidades hospitalares.

O projeto de desenvolvimento de um sistema de custos específico para hospitais universitários públicos buscou desenvolver um sistema abrangente, no sentido de atender aos principais anseios dos gestores hospitalares de diversos níveis hierárquicos, e contemplando todas as peculiaridades da rede, tanto em termos de complexidade quanto em termos regionais. Isso significa que o sistema deveria ser assertivo, no que se refere ao fornecimento das principais informações para tomada de decisões pelos gestores, e simples, buscando apresentar as informações de modo que usuários não familiarizados com a terminologia contábil ou econômico-financeira tivessem facilidade em utilizar o sistema. Naturalmente, o projeto também não poderia prescindir de uma metodologia robusta, amparada em sólidas bases conceituais.

Levando-se em conta que o desenvolvimento e implementação de sistemas de informações possuem inúmeros desafios e dificuldades a superar, a problemática deste artigo reside na necessidade de identificar tais elementos, nem sempre previstos na literatura. Entende-se que solucionar esta situação problema pode melhorar o conhecimento teórico que trata do

tema, bem como auxiliar profissionais envolvidos em projetos desta natureza a se precaver sobre esses desafios e dificuldades.

Neste sentido, a questão pesquisa que norteia este trabalho é: Quais os principais desafios enfrentados no desenvolvimento e implementação de um sistema de custos para hospitais públicos universitários brasileiros?

Este trabalho, conduzido como uma pesquisa-ação, tem o objetivo, portanto, de apresentar os principais desafios enfrentados ao longo do desenvolvimento deste projeto. Considera-se, assim, os principais entraves e problemas que emergiram durante sua realização, além de eventuais alternativas para contorná-los, apresentadas aqui como objetivo secundário.

A pesquisa justifica-se tanto do ponto de vista prático quanto acadêmico. Do ponto de vista prático, o conhecimento dos entraves existentes para a realização de um projeto deste vulto é de amplo interesse aos gestores e profissionais envolvidos com a administração na área da saúde, especialmente em hospitais públicos universitários. Por sua vez, no que diz respeito aos aspectos acadêmicos, a pesquisa constitui um rico material para corroborar teorias e apresentar elementos adicionais que influenciam significativamente a aplicação prática de teorias e conceitos estudados na academia.

O artigo organiza-se da seguinte forma: a seguir, são apresentados os principais conceitos relacionados à gestão pública e à importância da informação de custos, aspectos fundamentais ao desenvolvimento deste projeto (seção 2). Considerando essa referência conceitual, são apresentados os passos para condução e análise dos desafios ao desenvolvimento do sistema de custos nos hospitais públicos, conduzidos neste trabalho por meio da prática denominada pesquisa-ação (seção 3). Após a apresentação da metodologia, os dados observados são apresentados e os principais resultados discutidos (seção 4). Por fim, são expostas as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas (seção 5).

2 Fundamentação Teórica – Estrutura conceitual para o desenvolvimento de um sistema de custos em hospitais universitários públicos

As mudanças nos sistemas de Contabilidade Gerencial podem ser influenciadas por aspectos internos ou externos de uma organização (ATKINSON et al., 1997). Nesse sentido, cumpre apresentar o contexto e as principais características ambientais que permeiam o desenvolvimento de um sistema de custos no setor público. A modificação deste sistema de Contabilidade Gerencial insere-se em um contexto mais amplo, caracterizado pela busca da modernização das práticas de gestão do setor público.

Este esforço de modernização não ocorre de forma autônoma e imediata, mas como parte de um processo mais amplo, que confunde-se com a própria história da administração pública brasileira. Assim, o desenvolvimento de um sistema de custos representa uma inovação não apenas para a gestão da saúde pública, mas para o setor público como um todo, na medida em que busca municiar gestores com informações mais adequadas à tomada de decisões.

A estruturação de informações contábeis específicas para o uso gerencial ganhou força a partir do final do século XX. Esse fenômeno intensificou-se com a constatação de que as informações produzidas pelas práticas de Contabilidade ditas “tradicionais”, oriundas majoritariamente da Contabilidade Financeira, não eram adequadas para o uso gerencial. As informações de custos médios e agregados que antes subsidiavam satisfatoriamente o processo de gestão, deixaram de ser relevantes em um contexto caracterizado pela diversidade e complexidade (HANSEN E MOWEN, 2005; JOHNSON E KAPLAN, 1987; MILLER E VOLLMAN, 1985, MARTINS, 2018).

Dessa forma, o desenvolvimento deste trabalho requer uma breve revisão dos principais aspectos conceituais associados ao tema, uma vez que estes aspectos definem o ambiente em que o projeto se desenvolveu, além de indicarem os aspectos teóricos que fundamentam sua

condução. Cumpre então apresentar, de modo conciso, o processo de modernização do setor público e o papel da Ebserh nesse contexto, além da relevância da informação de custos para a gestão.

2.1 A Ebserh como exemplo de modernização da administração no setor público

Pode-se dizer que a administração pública gerencial é caracterizada pela influência, ou até incorporação, em suas práticas, dos princípios da administração de empresas, tais como flexibilização, descentralização administrativa e avaliação de desempenho.

Quando o objeto de análise é a iniciativa privada, tanto nos aspectos conceituais como práticos, o corpo de conhecimentos e as técnicas gerenciais próprios da ciência administrativa, da ciência econômica e das ciências contábeis, encontram-se, há muito, bastante desenvolvido; e em muitos casos, consolidado. Por outro lado, em comparação, é extremamente recente, e ainda rara, a incorporação de abordagens gerenciais sofisticadas no âmbito do serviço público, no Brasil.

Corroborando essa ideia, como exemplo, pode-se citar Costa e Miranda Filho (2002), que, particularmente no que concerne à apuração de custos no setor público, afirmam:

Ao contrário do setor privado, o setor público, aqui circunscrito à administração direta, não acumula maiores experiências com sistemas que objetivem a aferição de custos. Na verdade, não existe, sequer, metodologia desenvolvida ou disponível no mercado que possibilite a sua imediata incorporação. O administrador público apenas está habituado a trabalhar com os conceitos de dotação e de verba orçamentária. Não há cultura instalada para aferição de custos no serviço público.

De fato, traço marcante e característico na condução das atividades operacionais das organizações governamentais é a predominância da preocupação dos servidores públicos no atendimento a dispositivos legais, comparativamente a reflexões que privilegiem análises de natureza gerencial.

Uma das possíveis razões para a escassez de abordagens gerenciais, comparativamente ao encontrado na esfera particular, é o brocardo de que o agente público somente poder fazer o que lei manda e não pode agir quando a lei não determina. Esta assertiva constitui-se exatamente no espírito de um dos princípios da administração pública, qual seja, o princípio da legalidade.

Conforme afirma Di Pietro (2000), “[...] segundo o princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite; no âmbito das relações entre particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, que lhes permite fazer tudo o que a lei não proíbe”.

Ademais, em razão de a maior parte da legislação aplicada ao setor público conter dispositivos de alcance genérico, completa-se o quadro condições que historicamente dificultaram o favorecimento à incorporação de metodologias que ajudem significativamente o aperfeiçoamento da gestão pública sob o enfoque da avaliação das ações de seus gerentes, visando à melhoria dos processos, a eliminação de todas as formas de desperdício e a eficiência.

No caso da saúde, nomeadamente no caso dos hospitais universitários federais, em plena consonância com a imposição da moderna visão gerencial na administração pública visando à oferta de serviços de forma efetiva e eficiente, em 2011 o Governo Federal criou a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – Ebserh, com o objetivo de aperfeiçoar a gestão dos hospitais universitários federais, visando orientá-los ao alcance da eficácia e eficiência organizacionais, requisitos essenciais à agregação de valor aos serviços prestados ao público, à formação de recursos humanos e ao desenvolvimento de tecnologia na área da saúde.

Acerca da definição de hospital universitário e seus objetivos, o sítio do Ministério da Educação dispõe o seguinte:

Os hospitais universitários são centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área de saúde. A efetiva prestação de serviços à população possibilita o aprimoramento constante do atendimento e a elaboração de protocolos técnicos para as diversas patologias. Isso garante melhores padrões de eficiência, à disposição da rede do Sistema Único de Saúde (SUS). Além disso, os programas de educação continuada oferecem oportunidade de atualização técnica aos profissionais de todo o sistema de saúde. Os hospitais universitários apresentam grande heterogeneidade quanto à sua capacidade instalada, incorporação tecnológica e abrangência no atendimento. Todos desempenham papel de destaque na comunidade onde estão inseridos. (BRASIL, 2016a) Grifamos

A criação da Ebserh pressupõe necessariamente a adoção de um conjunto de medidas no sentido de modernizar a gestão dos hospitais universitários federais, garantindo e aperfeiçoando o importantíssimo papel estratégico que essas entidades desempenham para o país, por constituírem centros de formação de profissionais para a área da saúde, além da prestação de assistência à saúde da população no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS).

De fato, os incisos I e IV, do artigo 4º, da Lei nº 12.550, de 15/12/2011, que autorizou a criação da Ebserh, expressam claramente que lhe compete administrar unidades hospitalares e prestar serviços de *apoio ao processo de gestão dos hospitais universitários e federais, in verbis:*

Art. 4º Compete à EBSEH:

I - administrar unidades hospitalares, bem como prestar serviços de assistência médico-hospitalar, ambulatorial e de apoio diagnóstico e terapêutico à comunidade, no âmbito do SUS;

[...]

V - prestar serviços de apoio ao processo de gestão dos hospitais universitários e federais e a outras instituições congêneres, com implementação de sistema de gestão único com geração de indicadores quantitativos e qualitativos para o estabelecimento de metas; (BRASIL, 2016b) (grifamos)

Para o cumprimento dessa complexa missão, com qualidade, os hospitais universitários precisam ser dotados com sistemas de informações de apoio à gestão que sejam verdadeiramente adequados, isto é, que assegurem a excelência da gestão dos recursos orçamentários, financeiros, materiais, humanos e tecnológicos que estão à sua disposição.

2.3 A importância de informações de custos para gestão dos hospitais

Sempre que se fala em gestão de organizações, um ponto fundamental diz respeito à produção e geração de informações úteis para a tomada de decisão. Isto porque, em resumo, o processo de gestão diz respeito às atividades de planejar, executar, controlar e avaliar. Nesse sentido, não há como não considerar que em cada uma dessas etapas a informação é um elemento imprescindível.

Como se pode identificar nos vários estudos mapeados por Borinelli (2006), a Controladoria é a área das organizações mais bem preparada para prover informações para as diversas etapas do processo de gestão, uma vez que ela assume funções que capta e trata dados de todas as áreas da organização, trabalha e processa estes dados utilizando critérios e técnicas adequados às características de cada entidade transformando-os em informações que possam subsidiar os gestores em todas as etapas do processo de gestão.

Borinelli (2006), ao pesquisar o papel da Controladoria no processo de gestão constatou que “[...] a função de Controladoria materializa-se através da atividade de gerar informações ao processo de gestão sobre o que aconteceu, o que tem acontecido e o que pode acontecer com a organização, como, por exemplo, de onde ela partiu, onde está agora, quais variações ocorreram, o que precisa ser feito, entre outras coisas”. O autor também ressaltou que “[...] assim como o navegador tem papel extremamente relevante na condução de um navio, a função

Controladoria, igualmente, é de fundamental importância para a direção dos negócios de uma organização” (BORINELLI, 2006).

A título de resumo, pode-se dizer que a Controladoria atua na produção de informações ligadas às seguintes atividades organizacionais:

- a) Levantamento de dados e informações internas e externas para fins de elaboração de diagnóstico empresarial;
- b) Elaboração de diagnóstico empresarial (pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças) voltado à construção do planejamento em seus vários níveis – estratégico, tático e operacional;
- c) Construção do orçamento empresarial;
- d) Monitoramento do processo de execução do orçamento e do planejamento visando identificar como a organização está indo em direção àquilo que foi projetado;
- e) Identificação de necessidade de medidas corretivas visando adequar o que vem sendo executado à nova realidade, com vistas a chegar nos objetivos estabelecidos no planejamento; e
- f) Gerar elementos suficientes para o completo processo de avaliação de desempenho dos planos, em especial no que diz respeito ao desempenho de negócios, produtos, áreas, unidades e gestores.

Diante de todos este contexto, um ponto fundamental tem a ver com produção e geração de informações de custos. Dificilmente, em dias de hoje, alguma decisão será tomada dentro de uma organização sem a utilização de informações de custos e resultados de produtos, áreas, unidades etc. Assim, a Controladoria tem também o importante papel de auxiliar os gestores a tomar as melhores decisões no que diz respeito aos custos das diversas entidades de custeio de interesse da organização.

Nesse sentido, com base em exaustiva pesquisa feita em Kaplan (1988), Johnson & Kaplan (1991), Lukka & Granlund (1996), Waller et al. (1999), Machado (2002), Boyd & Cox III (2002), Hughes & Paulson Gjerde (2003), de Carvalho Jerico & Castilho (2004), Horngren et al. (2008), Kirche & Srivastava (2005), Mugnol & Ferraz (2006), Devine et al. (2008), Toigo & Nascimento (2008), Roy et al. (2008), Abbeele et al. (2009), Martins & Rocha (2010), Pinzan (2013) e Martins (2018), chegou-se à conclusão que as informações de custos podem ser agrupadas nos seguintes propósitos de usos:

Quadro 1 – Propósitos de usos das informações de custos

A) Decisões recorrentes e com enfoque/impactos mais internos (decisões de produção)

- 1) Gestão de custos: análise, redução e racionalização
- 2) Gestão de processos
- 3) Gestão da capacidade e do *overhead*

B) Decisões recorrentes e com enfoque/impactos internos e externos (decisões de marketing e de produto)

- 1) Gestão dos serviços prestados: margens, composição (mix), desenvolvimento e descontinuidade
- 2) Gestão de resultados de unidades organizacionais (déficit ou superávit)
- 3) Avaliação de desempenhos

C) Decisões não recorrentes

- 1) Decisões de investimentos

- 2) Decisões de terceirização: produzir ou comprar ou alugar
- 3) Análise de viabilidade econômica de projetos

D) Decisões relativas ao processo de planejamento

- 1) Planejamento e controle operacional
- 2) Planejamento e acompanhamento orçamentário

Fonte: formulado pelos autores

Considera-se que todas estas informações são relevantes a qualquer tipo de organização. No caso dos hospitais, e em especial nos hospitais públicos, não é diferente. Todos os propósitos listados no Quadro 01 acima, são aplicados no dia a dia deste tipo de organização, em especial porque os hospitais universitários federais brasileiros:

- a) Possuem recursos escassos para desempenhar suas atividades e, portanto, a gestão dos custos desses recursos é imperativa;
- b) São inúmeros os processos desenvolvidos necessitando da identificação dos recursos consumidos em cada processo;
- c) Muitas vezes não possuem capacidade produtiva suficiente para atender a demanda precisando analisar a relação capacidade x custos;
- d) Oferecem inúmeros serviços à população precisando conhecer qual o montante de recursos consumido em cada serviço;
- e) Necessitam, com certa frequência, tomar decisões sobre novos investimentos, descontinuidade de processos, possíveis terceirizações ou internalizações, dentre outras coisas;
- f) Realizam processo de planejamento e orçamento o que demanda informações de custos.

No que diz respeito ao uso das informações de custos especificamente nas organizações de saúde, Bertó & Beulke (2012) evidenciam os seguintes usos, com suas peculiaridades:

- a) Função controle, enfatizando o controle de custos para a sobrevivência dos hospitais e possibilidade de reinvestimento, considerando as receitas obtidas principalmente dos Sistemas de Saúde;
- b) Preço de venda, destacando as tabelas de preços diferenciadas para os grupos de clientes (particulares, convênios e instituições de previdência governamentais). Além disso, há a crescente preocupação com o cálculo dos custos em face à precificação através de pacotes de serviços e procedimentos negociados previamente a preços determinados;
- c) Gerenciamento do resultado, por meio do estudo de “preço x custos x volumes adicionais” em relação a horários, instalações e espaços ociosos no âmbito hospitalar, além do direcionamento para oportunidades de melhor retorno;
- d) Planejamento das atividades, principalmente na elaboração do orçamento econômico-financeiro com a participação dos responsáveis pelas áreas a partir das políticas e diretrizes para o período;
- e) Função contábil, notadamente na abordagem dos estoques e apropriação de custos.

Desta forma, com base em Horngren, Sundem e Stratton (2008) e Martins (2018), considera-se que um sistema de mensuração e apuração de custos é um sistema que transforma dados em informações a respeito do valor dos estoques e custo dos produtos e serviços para a elaboração de demonstrações financeiras e outros relatórios voltados a usuários externos, bem como informações de custo voltadas ao controle operacional e decisões estratégicas, para usuários internos.

Na seção seguinte serão descritos os métodos e técnicas utilizados na pesquisa de campo deste estudo.

3 A pesquisa-ação e o desenvolvimento do sistema de custos para os hospitais universitários federais: trajetória metodológica da pesquisa

O trabalho caracteriza-se como uma pesquisa-ação, na medida em que implica uma abordagem participante dos pesquisadores ao longo de seu desenvolvimento, constituindo um ciclo de análise que pode ser representado pela sequência: constatação, concepção, planejamento e execução, seguido de novas constatações que dão início a um novo ciclo, em uma repetição contínua que da forma à pesquisa. As intervenções representam uma manipulação experimental com o intuito de resolver os problemas observados, contribuindo, dessa forma, com o avanço científico (HOLANDA, MACHADO, 2010).

Assim, a flexibilidade no planejamento da pesquisa, a intervenção e o envolvimento dos pesquisadores e a recorrência entre as etapas de investigação contribuem para sua caracterização como pesquisa-ação (GIL, 1991). Gil (1991) elenca alguns conjuntos de ações que podem ser considerados como etapas da pesquisa ação, ainda que não se apresentem de maneira ordenada, tais como:

- i. Fase exploratória, em que se concebe o campo de investigação e o possível auxílio proveniente da intervenção dos pesquisadores;
- ii. Formulação do problema, com o intuito de definir com clareza o problema prático que se pretende solucionar;
- iii. Construção de hipóteses, quando pertinente;
- iv. Realização de seminário, no sentido de interagir com membros participantes e grupos de interesse para alinhamento das diretrizes da pesquisa;
- v. Seleção da amostra;
- vi. Coleta de dados;
- vii. Análise e interpretação de dados;
- viii. Elaboração do plano de ação; e
- ix. Divulgação de resultados.

No presente trabalho, tais etapas encontram-se entremeadas à evolução do projeto para o desenvolvimento do sistema de custos em questão. Em termos cronológicos, o trabalho foi conduzido em etapas, as quais, muitas vezes, se sobrepuseram ou foram rearranjadas com o intuito de proporcionar a dinâmica mais adequada ao desenvolvimento do projeto. A saber, o desenvolvimento do sistema de custos ocorreu por meio das seguintes fases:

- a) Elaboração do projeto básico: esta etapa compreende não apenas a elaboração do documento formal com as definições básicas do projeto, mas todos os entendimentos anteriores à sua formalização, bem como a representação de diversos aspectos normativos e burocráticos inerentes ao contrato de prestação de serviços e ao setor público. Nesta etapa, foi definido também - ainda que preliminarmente - o escopo do projeto, estabelecendo o campo de investigação e o auxílio proveniente dos pesquisadores (fase exploratória), a formulação do problema a que se refere o projeto (não confundir com o problema desta pesquisa, específico aos desafios enfrentados), o alinhamento entre os diversos participantes e a seleção da amostra. No que diz respeito à amostra, foram selecionados 10 hospitais representativos das 34 unidades que haviam aderido à rede hospitalar da Ebserh à época da contratação (final de 2013). Para tanto, foram escolhidos hospitais que atendessem aos seguintes

critérios: (1) houvessem contratos assinados entre as unidades e a Ebserh; (2) representassem a diversidade de porte e complexidade da rede (grande porte, médio porte, pequeno porte e especialidade); (3) contemplassem todas as regiões geográficas do país; e (4) coincidissem com outros programas de capacitação de recursos humanos conduzidos pela Ebserh.

- b) Diagnóstico: esta etapa representa o esforço para se compreender, em detalhes, o objeto do trabalho. Para tanto, foram feitas visitas presenciais dos pesquisadores a todas as unidades definidas na amostra do projeto. Em tais ocasiões, além da observação direta, foram realizadas investigações em campo e entrevistas semiestruturadas com diversas equipes técnicas do hospital. Para tanto, foi elaborado um roteiro na forma de questionário, compreendendo os seguintes itens para cada unidade: (1) dados de identificação e informações gerais; (2) modelo, sistema e processo de gestão; (3) atendimentos e serviços prestados; (4) recursos materiais utilizados - processo de suprimentos; (5) recursos utilizados - processo de controle e uso de materiais; (6) serviços internos de apoio à prestação dos serviços; (7) controladoria; (8) função financeira; (9) outros serviços internos administrativos; e (10) sistemas de informações. Esta etapa correspondeu em larga medida à coleta de dados, resultando em centenas de páginas de material produzido, dentre relatórios e outros materiais recebidos, questionários respondidos, relatórios de visitas e outros itens.
- c) Desenvolvimento do modelo conceitual: consiste na análise dos dados coletados à luz da experiência e do conhecimento teórico e conceitual dos pesquisadores. Esta etapa resultou na concepção do modelo conceitual para fundamentar os dados (*inputs*), os algoritmos e os produtos do sistema de custos. A saber, definiu-se nesta etapa os recursos, os propósitos de uso e as entidades objeto de custeio a serem consideradas pelo sistema de custos, além dos métodos, critérios, forma de atribuição de custos e principais relatórios a serem desenvolvidos.
- d) Desenvolvimento operacional do sistema de custo: trata-se da materialização do modelo conceitual, concebido na plataforma tecnológica disponível. Inclui a análise do ambiente tecnológico das organizações, com o intuito de identificar a fonte de todos os dados necessários ao funcionamento do sistema, bem como as relações entre os diversos sistemas, além do desenvolvimento do sistema de custos propriamente dito. Tal desenvolvimento levou em conta os recursos humanos e tecnológicos disponíveis, além da interação com os usuários na elaboração, na realização de ajustes e na validação do sistema.
- e) Implantação do sistema: uma vez desenvolvido operacionalmente, o sistema deve ser implantado efetivamente nas unidades participantes do projeto. Esta etapa deveria colocar o sistema em pleno funcionamento aos usuários, para que cada unidade desfrutasse de todas as suas funcionalidades. No entanto, não foi possível concluir a implantação de acordo com o escopo inicial, de modo que o processo de implantação nas unidades da rede foi comprometido - ao menos da forma como concebido inicialmente. Este trabalho apresenta parte dos motivos para este desfecho.
- f) Treinamento: fase final do projeto, não realizada de maneira efetiva. Destinava-se a capacitar os colaboradores afetados pelo projeto, tanto em aspectos conceituais

relacionados à gestão de custos, quanto ao funcionamento operacional do sistema, apresentando suas funcionalidades e ferramentas de apoio à gestão.

A partir desta estrutura de desenvolvimento do projeto, concomitante à pesquisa realizada, delineou-se a estrutura deste trabalho, cujos resultados encontram-se apresentados na seção seguinte.

4 Apresentação dos resultados e discussão

O desenvolvimento de um sistema de gestão de custos mostrou-se um anseio valorizado pela maior parte dos gestores das dez unidades visitadas ao longo do projeto. Não houve nenhuma unidade que mostrou desinteresse em relação à iniciativa, e todos demonstraram certo entusiasmo em participar do projeto. Naturalmente, dentre a amostra selecionada para a pesquisa encontram-se unidades em diversos graus de maturidade em termos de gestão e utilização de informações de custos. No entanto, apenas uma unidade apresentou uma sistemática recorrente e consistente de cálculo e utilização de informações de custos.

Não obstante a participação efetiva de todas as unidades selecionadas, o projeto não evoluiu conforme o planejamento inicial, e a dinâmica do trabalho ocorreu de forma muito diferente daquela prevista inicialmente. É justamente neste percurso que os desafios que este trabalho se propõe a apresentar se fazem presentes, determinando em larga medida a execução do projeto.

Com o intuito de apresentar os entraves verificados de uma forma mais clara e didática, cumpre segregá-los em grupos, de acordo com a natureza dos desafios enfrentados. Nesse sentido, os desafios são apresentados de acordo com os seguintes grupos: (a) características organizacionais e de gestão; (b) questões legais e normativas pertinentes ao setor público; (c) aspectos da gestão de custos; e (d) características da tecnologia de informações.

a) Características organizacionais e de gestão

Como parte da gestão da rede, os hospitais aderidos ao modelo da Ebserh possuem uma estrutura organizacional bastante similar em termos de organograma. Naturalmente, por tratar-se de uma rede muito ampla e difusa, esta estrutura organizacional pode ser mais ou menos representativa do funcionamento efetivo do hospital. Em diversos casos, apesar da estrutura hierárquica formal do hospital seguir os padrões sugeridos pela Ebserh, esta estrutura ainda não encontra-se institucionalizada. Em termos práticos, a organização gerencial existente no dia a dia ainda segue padrões diferentes, sejam eles padrões informais ou padrões anteriores à criação da Ebserh que ainda seguem vigentes no cotidiano dos colaboradores.

Esta distinção entre a estrutura organizacional formal e informal é ainda mais presente quando se trata da relação entre o hospital e a universidade. Muito embora a gestão por meio da Ebserh estabeleça distinção entre o hospital e a universidade, nota-se que esta segregação ainda não ocorre na prática. Esta questão representa um desafio ao desenvolvimento de um sistema de custos, na medida em que os recursos considerados para o modelo de custeio encontram-se associados a outras instituições que não o hospital. Esta curiosa situação faz surgir uma figura incomum em termos de sistemas de custos: os custos que não são gastos – bem como a situação inversa, os gastos que não são custos.

A estrutura conceitual que norteou o desenvolvimento do sistema de custos define “custos” como os recursos consumidos para a realização dos serviços hospitalares, de forma semelhante àquela preconizada na literatura (MARTINS, 2018). No entanto, os hospitais consomem inúmeros recursos que não representam gasto efetivo para a organização, pois não

estão formalmente vinculados às unidades. Esta situação é observada no caso de profissionais que prestam seus serviços ao hospital, mas são ligados à universidade (professores, residentes, alunos e outros colaboradores em geral); edifícios e instalações cedidas; sistemas de informação de propriedade da universidade ou outros órgãos; contratos de serviços de responsabilidade da universidade que são utilizados também pelo hospital etc. Esta situação não se restringe apenas à relação dos hospitais com as universidades, mas também com outras entidades, como governos municipais e estaduais, forças armadas, organizações sociais, fundações etc.

Por outro lado, existem ainda inúmeros gastos dos hospitais que não fazem parte de seus custos, ou seja, não representam recursos consumidos para a prestação de seus serviços. Isso pode ocorrer com profissionais e instalações cedidas, materiais e medicamentos repassados ou emprestados etc.

Nesse sentido, o desenvolvimento de um sistema de custos sob tais circunstâncias já representa um desafio significativo. Diferentemente do que costuma ser apresentado na literatura, em que os custos de uma unidade também representam seus gastos, no caso dos hospitais públicos universitários esta relação é confusa, e é necessário definir com clareza o que se pretende representar e de qual maneira serão atribuídos valores econômicos aos termos que se pretende mensurar. Um relevante entrave para registrar custos que não são gastos é mensurar adequadamente estes recursos, já que os dados monetários, o controle e o pagamento destes recursos não ocorre no âmbito do hospital, mas em outras instituições.

Uma tentativa de contornar este problema é a busca por parceria com outros órgãos para fornecimento dos dados necessários ao funcionamento do sistema de custos. No que tange ao caso concreto da Ebserh, foi necessário buscar uma parceria com o Ministério do Planejamento para intermediar o fornecimento de dados dos colaboradores vinculados a outras entidades e que atuam nos hospitais. Naturalmente, uma aproximação com os sistemas de informações das universidades também é necessário para conhecer os valores de outros recursos utilizados pelo hospital.

Além da estrutura organizacional e seus efeitos sobre os custos, existem muitos aspectos relacionados à gestão que também afetaram o desenvolvimento deste projeto. De forma semelhante ao que ocorre em termos de estrutura organizacional, as unidades da rede Ebserh carecem de uniformização efetiva em termos mais amplos, de modo que torna-se muito difícil conceber um único sistema que atenda a todas as unidades em todas as suas especificidades e idiossincrasias. Esta falta de uniformização não se limita à estrutura organizacional, e faz-se ainda mais presente nos outros aspectos do hospital: em termos de processos, métodos e fluxos de trabalho, serviços prestados, materiais utilizados e estrutura física, cada hospital possui uma história e um conjunto de características único.

Para contornar este problema, embora haja apenas um sistema de informações de custos na rede, não há que se falar em apenas uma forma de operar este sistema. Nesse sentido, o sistema deve possuir alternativas em termos de entrada de dados, já que a existência destes dados depende de processos, controles e do nível de automatização das unidades. Além disso, o sistema também oferece relatórios flexíveis que podem ser acessadas de modo a atender as principais necessidades de gestão de cada unidade.

Esta solução também visa solucionar outro problema: a dificuldade de obtenção dos dados para alimentação do sistema de custos não se limita apenas à falta de uniformidade entre as unidades da rede, e associa-se também ao tipo de gestão (mais formal ou menos formal) e ao nível de maturidade da organização. Em muitas unidades não foram observados controles internos e processos mapeados que permitam a mensuração adequada dos objetos necessários ao processo de custeio. Isso significa que a acurácia das informações de custos em cada unidade depende em larga medida da qualidade das informações básicas de controle produzidas pelo hospital.

Além disso, outro desafio recorrente é a falta de formação dos colaboradores no que diz

respeito a conceitos e práticas de administração, particularmente entre aqueles que devem se envolver com os processos de custos junto aos gestores das unidades organizacionais. Esta característica é observada principalmente em áreas mais técnicas associadas aos processos de atenção à saúde, onde ocorrem muitas decisões fundamentais à determinação dos custos hospitalares.

Apesar do interesse dos colaboradores destas áreas nos processos de custos, nota-se um certo afastamento no que diz respeito às informações produzidas nas áreas administrativas (quando existentes). Nesse sentido, as decisões são tomadas sem embasamento conceitual em termos de gestão, principalmente quando se trata de custos. A preocupação que prevalece limita-se na maioria dos casos aos aspectos conceituais de saúde, sem levar em conta eventuais impactos adicionais no funcionamento do hospital.

Ainda no que concerne à gestão, o setor público apresenta uma particularidade adicional que condiciona os processos administrativos em todos os níveis, que é a influência político-partidária na definição dos principais objetivos, do modelo de gestão, das práticas administrativas e dos gestores responsáveis pelas unidades hospitalares. Esta influência implica alguns efeitos indesejados, principalmente relacionados à incerteza e à instabilidade administrativa.

Na medida em que estão sujeitas às definições de políticas públicas, as prioridades de cada unidade modificam-se de acordo com a alternância dos mandatários nas diversas esferas de poder. No caso em tela, houve alternâncias nos quadros de gestão nas organizações unidades investigadas, tanto na sede quanto nos hospitais, e esta variação produziu modificações recorrentes nos demais aspectos de gestão (modelo de gestão, ferramentas, práticas administrativas, estratégias etc.). Um efeito nocivo desta instabilidade é o tempo necessário para que a organização e seus colaboradores técnicos se adaptem a cada mudança de gestão. Além disso, percebe-se grande desperdício de recursos, na medida em que iniciativas tomadas por uma gestão são frequentemente descartadas pela gestão subsequente, incorrendo na perda do esforço empreendido até aquele momento.

A instabilidade nas unidades hospitalares e na própria Ebserh como organização coordenadora não decorre apenas das alterações de caráter político partidário. Uma vez que a maior parte dos quadros de pessoal é composto por colaboradores técnicos concursados, existe um índice de rotatividade de pessoal muito elevado em razão da aprovação de colaboradores em novos concursos públicos para cargos fora da rede Ebserh, eventualmente preferidos pelos colaboradores, que optam por deixar suas vagas na organização.

Não obstante às demais características de gestão relatadas, um outro relevante desafio identificado para a implantação de um sistema de informação de custos é a ausência de processos razoavelmente organizados e a insuficiência (ou inexistência) de registros ou informações sistemáticas e acuradas para uso gerencial, tais como registro específico de uso ou dispensação de materiais e medicamentos, controle de entregas e atividades das unidades organizacionais, registro e controle da atuação dos colaboradores e muitos outros controles e registros importantes para operacionalizar um modelo de custos.

b) Questões legais e normativas pertinentes ao setor público

A Ebserh e os hospitais universitários sob sua administração são organizações de interesse público, pertencentes ao Estado e regidas pelo arcabouço legal destinado à coisa pública. Dessa forma, faz-se necessário ao desenvolvimento do sistema de custos o atendimento dos requisitos determinados por esta estrutura legal, tanto no que diz respeito à contratação dos serviços especializados de consultoria técnica para a concepção do sistema, quanto eventuais aquisições de equipamentos, sistemas operacionais ou até mesmo contratação de outros serviços especializados relacionados à tecnologia.

No que tange ao projeto de desenvolvimento do sistema de custos, essa imposição legal

representa uma severa restrição, na medida em que os termos contratuais devem ser definidos de antemão para dar andamento ao processo licitatório. No caso do desenvolvimento de um sistema de informações, esta imposição é bastante danosa, uma vez que o conjunto de fatores que determinará o trabalho só será conhecido conforme o desdobramento das atividades necessárias à sua execução. Além disso, por estar estreitamente envolvido com aspectos tecnológicos, o desenvolvimento de um sistema caracteriza-se pela sua natureza incerta e dinâmica, sujeita a enormes oscilações impossíveis de serem estimadas com precisão antes do início do projeto.

Nesse aspecto, a restrição legal afeta o projeto em ao menos três aspectos: em primeiro lugar, a estimativa de horas de consultoria técnica necessária à sua realização é extremamente imprecisa, principalmente por conta da diversidade entre as unidades da rede, das particularidades do setor de saúde, notadamente no ambiente hospitalar, e das diversas interações necessárias com as equipes de trabalho, seja com o corpo técnico dos hospitais para conhecer as idiossincrasias do negócio em si, seja com as equipes de tecnologia de informação para a operacionalização efetiva do modelo concebido. Este último aspecto tem como agravante a pluralidade de sistemas de informações ou mecanismos de controle que devem se relacionar com o sistema em desenvolvimento.

Dessa forma, a impossibilidade de se estimar com razoável acurácia a quantidade de trabalho necessária dificulta a definição do preço do serviço de consultoria a ser contratado, assim como o prazo necessário para a realização do projeto. Naturalmente, alguma previsão é necessária para a evolução dos termos comerciais entre as partes, no entanto, a realização do projeto em módulos, ou de acordo com outros termos mais flexíveis, mostra-se mais adequada a um projeto desta natureza. Ocorre que o processo de licitação dificulta este tipo de processo, ainda mais por se tratar de um tipo de serviço que carece de reconhecida especialização, cuja competência técnica pode afetar severamente a qualidade do resultado final. Assim, existem algumas medidas para buscar flexibilizar as rigorosas exigências legais, como a inexigibilidade de licitação por capacidade técnica (“notório saber”), porém, outras restrições mostram-se incontornáveis.

Um segundo entrave decorrente da legislação refere-se à aquisição de elementos adicionais ao projeto, como softwares ofertados no mercado para sistemas flexíveis, ou outras soluções tecnológicas que possam se mostrar adequadas ao modelo proposto. Nesse sentido, a adoção de outras soluções que não aquelas preconizadas no projeto inicial implicam novo processo, tornando necessária nova licitação, cujo resultado pode não ser aquele esperado para o bom andamento do projeto. No caso ora discutido, o que se percebeu fortemente foi que a diretoria contratante do projeto não era a diretoria de tecnologia da informação; todavia, esta última tinha uma participação fundamental, haja vista que o sistema concebido conceitualmente seria operacionalizado na plataforma já existente na Ebserh. O que se notou, no entanto, é que isso dependeu de um envolvimento da área de tecnologia da informação que não aconteceu e que, por outro lado, não permitia a contratação de sistemas externos para a acomodação do modelo conceitual desenvolvido.

Em terceiro lugar, há a restrição para subcontratação de serviços necessários para a realização do projeto, impossibilitando a equipe responsável pela sua realização de agregar outras atividades que não estejam dentre suas especializações. Esta limitação é particularmente indesejável no desenvolvimento de um sistema de informações, já que dificilmente a equipe responsável pelo projeto deterá todas as habilidades necessárias para sua conclusão, especialmente por tratar-se de uma solução altamente tecnológica, cuja especificidade requer serviços altamente especializados, impossíveis de se prever antes de se alcançar estágios mais avançados do projeto.

Ainda neste tópico, vale a pena ressaltar aspectos positivos das exigências legais. O fato de existir um plano inicial (anexo ao processo de contratação) com fases e prazos de entrega

previamente definidos permitiu um controle mais rigoroso do projeto, uma vez que a cada fase era necessário um relatório para entrega do respectivo produto. Tal entrega tinha que ser validada pelo gestor do projeto na Ebserh o que permitia avaliar se o projeto estava sendo realizado conforme planejado.

c) Aspectos de gestão de custos

Desenvolver um sistema de custos para uma organização de saúde já representa, por si só, um enorme desafio. Isso ocorre pela particularidade dos processos realizados neste segmento, caracterizado por intensiva utilização de mão de obra especializada, além de instalações e equipamentos específicos e de alto custo. Este arranjo significa a predominância de custos geralmente mais difíceis de se rastrear aos objetos a que se deseja atribuir custos, denominados custos indiretos.

Esta dificuldade alcança níveis muito mais elevados quando esta organização é um hospital, onde são ofertados produtos e serviços de diversas naturezas. Em um hospital são realizados serviços específicos relacionados à atenção à saúde, mas também são realizados serviços de hotelaria, refeições, são utilizados produtos por meio direto ou por meio de consignação, como no caso de órteses e próteses, além de muitas outras atividades fundamentais para o seu correto funcionamento. Naturalmente, esta complexidade reflete-se no modelo de custos, que deve ter capacidade de refletir as intrincadas relações entre as entidades que compõem os custos hospitalares.

O nível de complexidade torna-se ainda maior ao se considerar uma rede de abrangência nacional como a Ebserh, composta por unidades altamente diversificadas. As unidades hospitalares compreendidas pela rede Ebserh variam em termos de porte, incluindo desde unidades de pequeno porte até hospitais de grande porte, além do nível de complexidade. Dentre os hospitais investigados, encontram-se hospitais específicos, dedicados a apenas uma especialidade, como no caso das maternidades, até unidades hospitalares com inúmeros serviços, incluindo pronto atendimento e procedimentos de todos os níveis de complexidade. Em geral, os hospitais da rede são referência nas regiões em que estão estabelecidos.

As diferenças não limitam-se apenas aos aspectos de porte e complexidade, pois permeiam também os processos e a forma de trabalho de cada unidade, implicando diferenças significativas no universo que deve ser considerado para a concepção das informações de custos para gestão. Esta pluralidade também reflete-se nos modelos de custeio que devem ser considerados ao se desenvolver um sistema que atenda a todas estas especificações.

Nesse sentido, dentre os propósitos de custos relacionados ao longo do diagnóstico, foram identificadas desde informações pontuais para tomada de decisões bastante específicas (por exemplo, definir a terceirização do serviço de refeições, ou dimensionar o tamanho de uma equipe de atendimento), até informações recorrentes para decisões de gestão sistemáticas (como os custos de cada unidade organizacional, por elementos, com o intuito de racionalizar o comportamento dos gestores em relação aos custos sob sua responsabilidade). Portanto, as informações de custos que deveriam ser produzidas pelo sistema poderiam ser obtidas por meio de diversas metodologias disponíveis, e coube à equipe de pesquisadores definir a melhor metodologia que atendesse aos principais propósitos identificados. Naturalmente, muitos não puderam ser atendidos.

Além disso, a determinação da metodologia de custeio levou em conta a identificação dos direcionadores de custos existentes. Nesse sentido, foi feito um levantamento extensivo com os gestores das unidades organizacionais dos hospitais para identificar possíveis direcionadores de custos que representassem (i) uma relação de causa e efeito entre sua ocorrência e o consumo de recursos e (ii) pudessem ser mensurados de forma objetiva sistematicamente (de preferência em base mensal).

Nesse sentido, optou-se por uma metodologia fortemente amparada na segregação por

atividades (em um sentido bastante amplo) e na utilização de rigorosos direcionadores de custos, em um modelo semelhante ao Custeio Baseado em Atividades, ou *Activity-based Costing – ABC*. No entanto, o modelo final obtido permaneceu com muitas outras diferenças em relação ao método ABC tradicional, sendo a principal delas a absorção de todos os custos às entidades finais objetos de custeio, mesmo que os custos cuja rastreabilidade não fossem tão precisa estivessem segregados. Esta opção foi feita para permitir a associação de todos os custos aos serviços ofertados pelos hospitais, permitindo uma comparação ao faturamento obtido por tipo de objeto de custeio, particularmente no que diz respeito aos procedimentos.

O modelo conceitual concebido segregou as entidades objetos de custeio em três níveis, levando-se em conta as necessidades dos gestores e usuários do sistema, as quais foram mapeadas nas visitas *in loco* feitas a cada unidade hospitalar. São elas:

- 1) Entidades primárias: recursos, tais como força de trabalho, materiais e medicamentos, equipamentos, ocupação, veículos, dentre outros;
- 2) Entidades secundárias: centros de responsabilidade (constituídos pelas unidades organizacionais estabelecidas no organograma), centros de atividades (representados pelos conjuntos de atividades onde os recursos são consumidos) e os serviços gerados pelos centros de atividades;
- 3) Entidades finais: procedimentos, pacientes e macroprocessos.

Como se pode notar, dentre os desafios no desenvolvimento de um sistema de custos para entidades hospitalares está atender com a máxima precisão possível a pluralidade das entidades objeto de custeio que precisam ser custeadas, haja vista as necessidades informacionais dos diversos gestores e usuários.

Finalmente, no que diz respeito aos aspectos da gestão de custos, um outro desafio a se relatar trata da integração entre o sistema de custos ora desenvolvido e o sistema contábil utilizado pelas entidades do governo federal para gerar as informações exigidas por lei. Neste caso, o que se buscou fazer foi utilizar a mesma base de dados utilizada pelo sistema contábil para o sistema de custos. No entanto, em alguns aspectos isso não ofereceu problemas, como, por exemplo, na identificação dos custos dos materiais e medicamentos consumidos que já se encontra devidamente implementado na plataforma definida para o sistema de custos em inúmeros dos hospitais da rede. Não obstante, no caso do custo com depreciação, este é um aspecto problemático, tendo em vista que em muitos dos hospitais os registros patrimoniais encontram-se desatualizados. Neste caso, a Ebserh estava, à época do projeto, desenvolvendo um sistema que iria registrar e atualizar de forma unificada todos os itens do patrimônio da rede; aí sim, com isso pronto, seria possível fazer a integração do sistema de custo gerencial com o sistema contábil da organização.

d) Características da tecnologia de informações

Em termos gerais, é muito difícil conceber um sistema de informações de custos sem contemplar a tecnologia de informação. Na medida em que a interação dos usuários com o sistema de custos ocorre por meio da plataforma tecnológica, não há que se falar em sistema de custos sem falar da tecnologia por meio da qual este sistema interage com os usuários. Assim, a tecnologia de informação constitui fator crítico de sucesso ao desenvolvimento de um sistema de informações para gestão.

No que diz respeito ao desenvolvimento do sistema de custos para a rede hospitalar, a Ebserh optou por desenvolver internamente uma solução tecnológica a partir da plataforma própria de gestão hospitalar já existente no hospital, denominada AGHU, acrônimo para a expressão Aplicativo de Gestão para Hospitais Universitários.

Trata-se de um ERP - *Enterprise Resource Planning*, a rigor, Planejamento de Recursos Empresariais, ou Sistema de Gestão Integrado - utilizado para gestão hospitalar. Este aplicativo constitui uma robusta plataforma tecnológica específica para necessidades de hospitais

universitários. Contempla diversos módulos voltados à gestão dos hospitais, com foco mais dedicado a áreas de atenção à saúde, principalmente o atendimento ao paciente.

Nesse contexto, o sistema de custos seria mais um dentre os diversos módulos existentes na plataforma, operando de maneira integrada com outros módulos, sendo que alguns deveriam funcionar como fonte de dados para o correto funcionamento do sistema de custos.

O desenvolvimento de um sistema de custos em plataforma própria poderia trazer alguns benefícios do ponto de vista de adequação aos objetivos específicos e integração com os outros sistemas em funcionamento nos hospitais, facilitando a sua implantação. No entanto, esta decisão acabou revelando uma série de contratempos que dificultaram sobremaneira o sucesso do projeto.

Em primeiro lugar, o desenvolvimento de um sistema de custos desde o início requer excelente conhecimento em soluções de Tecnologia de Informação, além de disponibilidade de recursos para converter os atributos do modelo conceitual em requisitos técnicos para então desenvolver o sistema em linguagem de programação funcional e com interface adequada aos usuários.

A área de Tecnologia da Ebserh conta com ótimos quadros, composto tanto por funcionários de carreira concursados quanto por colaboradores terceirizados. A organização adota ainda práticas modernas de desenvolvimento de software, seguindo a metodologia ágil conhecida como *Scrum* (SUTHERLAND, 2014), muito eficiente no desenvolvimento assertivo das soluções necessárias ao funcionamento do sistema operacional.

No entanto, a opção pelo desenvolvimento interno do sistema esbarra em um notório problema do setor público: a carência por recursos. Nesse sentido, o desenvolvimento do sistema contou com a dedicação parcial de apenas um funcionário. Naturalmente, esta disponibilidade de mão de obra mostrou-se insuficiente para concluir a tarefa, notadamente em face das recorrentes alterações na priorização do projeto, frequentemente preterido em virtude de outras demandas relacionados aos processos de atenção aos pacientes, consideradas urgentes e prioritárias.

Com o intuito de apresentar soluções mínimas na medida em que o sistema era desenvolvido, optou-se por oferecer aos hospitais soluções parciais de informações de custos segregadas por grupo de recursos. Inicialmente, os custos relacionados aos materiais e medicamentos (custos diretos). Em um segundo momento, os custos relacionados à força de trabalho e, por fim, todos os outros custos associados a contratos de fornecimento firmados pelo setor público.

Em termos de desenvolvimento do sistema, os custos com materiais e medicamentos seriam calculados em primeiro lugar, uma vez que necessitava de dados já existentes em outros módulos do AGHU, notadamente os módulos de farmácia, dispensação e almoxarifado.

Em um segundo momento, haveria a integração com outros sistemas de gestão de pessoal para obtenção e cálculo dos custos relacionados à força de trabalho e, por fim, haveria integração com sistemas de gestão de contratos, a partir dos quais seria possível obter os dados referentes a todos os outros custos.

Observa-se, no entanto, que diversos desafios impedem o funcionamento do sistema de custos em uma rede tão complexa. Em primeiro lugar, observou-se que muitos hospitais da rede adotavam a plataforma AGHU apenas parcialmente, de modo que os dados originados em outros módulos não se mostravam confiáveis para fins de alocação de custos. Nesse sentido, mesmo custos diretos não poderiam ser alocados adequadamente por falta de dados para direcionamento de custos. À época da conclusão deste projeto, somente parte dos hospitais da rede já tinham instalado dos módulos de farmácia, medicamentos e almoxarifado. Estas unidades, portanto, estavam aptas a receber também a primeira parte do sistema de custos, ou seja, aquela relativa à mensuração dos custos diretos com materiais e medicamentos. Já as unidades que não possuíam tais módulos do AGHU implementados não poderiam fazer uso do

sistema de custos.

Além disso, os custos que dependiam de sistemas externos mostraram-se ainda mais complicados. A gestão de pessoal no funcionalismo público é algo extremamente peculiar, principalmente quando há ocorrência de cessão de pessoal entre diversos órgãos públicos.

Em termos gerais, a gestão de pessoal federal ocorre em sistemas centralizados, sob gestão do Ministério do Planejamento (SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Pessoal). Sendo assim, o acesso aos dados dos custos de pessoal esbarra em intrincadas relações interdepartamentais dentro do governo, de modo que a obtenção de dados requer procedimentos burocráticos complexos e a integração com sistemas de terceiros.

Além disso, a pluralidade de vínculos existentes nos hospitais, acrescida da miríade de rubricas sob as quais os funcionários públicos são remunerados, tornam o cálculo do custo da força de trabalho um desafio complexo e difícil de ser solucionado. Nesse sentido, a solução passa por diversas ferramentas de integração que necessitam de manutenção permanente, sendo que muitas delas ensejam relacionamento com outras esferas de governo por meio de ofícios, protocolos e outros trâmites burocráticos.

Não obstante a dificuldade no próprio desenvolvimento da solução, há que se considerar as especificidades encontradas em cada caso concreto, uma vez que os hospitais também alcançam soluções locais para lidar com as suas dificuldades. Nesse sentido, a prática de terceirização de trabalhadores à revelia do arcabouço legal, além da utilização de mão de obra ligada a universidades e fundações, são desafios adicionais para o desenvolvimento e a integração dos sistemas.

Por fim, o desenvolvimento e a integração do sistema no que diz a outros gastos também esbarra em dificuldades análogas, principalmente a falta de processos em registro e gestão de contratos de fornecimento pelos hospitais. O que se notou, neste aspecto, foi a necessidade de se desenvolver preliminarmente melhorias nos módulos ou sistemas existentes que pudessem gerar dados a serem tratados pelo sistema de custos. Exemplo disso, é o atual sistema de contratos que, ainda que possua praticamente todos os contratos em andamento registrados, não possui elementos necessários à operacionalização dos direcionadores de custos definidos no modelo conceitual. Neste particular, há de se relatar a predisposição das equipes envolvidas no projeto em fazer as melhorias necessárias nos outros módulos e sistemas existentes; no entanto, isso sempre ficou condicionado à uma “fila” de solicitações feitas à área de tecnologia de informações que o projeto precisa se sujeitar.

Sendo assim, os aspectos de Tecnologia de Informação ligado ao desenvolvimento e à implantação de uma plataforma tecnológica para a rede hospitalar constitui o principal entrave ao sucesso do projeto, sendo principal responsável pela protelação das entregas e da viabilização do modelo conceitual desenvolvido.

5 Considerações Finais

A carência de informações adequadas para tomada de decisão em hospitais universitários públicos constitui um dos grandes desafios para a eficiência da gestão nessas instituições. Colabora para este cenário a ausência de sistemas adequados de apuração de custos que permitam decisões mais assertivas no uso eficiente dos recursos aplicados nos hospitais, o que prejudica a otimização do atendimento à saúde de maneira eficiente, prejudicando a extensão do atendimento à população.

Nesta pesquisa, foi visto que fatores associados às características organizacionais e de gestão do setor público, em especial dos hospitais universitários, prejudicam sobremaneira o desenvolvimento e a implantação de sistemas de custos adequados a este ambiente. Além disso, questões legais e normativas inerentes ao setor público prejudicam este processo ao burocratizar

a busca por soluções práticas e efetivas. Aspectos relacionados aos processos e à própria adoção de práticas de Tecnologia de Informação também contribuem para um cenário desfavorável à adoção de sistemas de custos específicos para a necessidade destas organizações.

O trabalho também ilumina alguns caminhos que podem ser trilhados em estudos futuros, como a abordagem mais específica de diversos aspectos abordados, além da avaliação mais abrangente dos sistemas custos no setor público, avaliando alternativas de solucionar os principais desafios identificados.

Referências

ABBEELE, A. Van Den, ROODHOOFT, F., & WARLOP, L. The effect of cost information on buyer – supplier negotiations in different power settings. **Accounting, Organizations and Society**, 34(2), 245–266, 2009.

ATKINSON, A. A.; BALAKRISHNAN, R.; BOOTH, P.; COTE, J. M.; GROOT, T.; MALMI, T.; ROBERTS, H.; ULIANA, E.; WU, A. New directions in management accounting research. **Journal of Management Accounting Research**, v. 9, p. 79-108, 1997.

BAINES, Annette; LANGFIELD-SMITH, Kim. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 7, p. 675-698, 2003.

BARRETO, Mauricio Lima; CARMO, Eduardo Hage. **Padrões de adoecimento e de morte da população brasileira: os renovados desafios para o Sistema Único de Saúde**. 2007.

BEULKE, R., & BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultados na saúde: Hospitais, Clínicas, Laboratório e Congêneres**. Editora Saraiva, 2012.

BRASIL. Hospitais Universitários. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?Itemid=512&id=12267&option=com_content&view=article>. 2016a.

BRASIL. Lei nº 12.550, de 15/12/2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12550.htm>.. 2016b.

CARMO, Eduardo Hage; BARRETO, Maurício Lima; SILVA JR, Jarbas Barbosa da. Mudanças nos padrões de morbimortalidade da população brasileira: os desafios para um novo século. **Epidemiologia e serviços de saúde**, v. 12, n. 2, p. 63-75, 2003.

COSTA, José Andrade. MIRANDA FILHO, Carlos Ramos de. ACP – Apropriação de Custos Públicos: metodologia e projeto. Disponível em <http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/acp_metodologia_projeto.pdf>.

DEVINE, K., EALEY, T., & CLOCK, P. O.. A Framework for Cost Management and Decision Support Across Health Care Organizations of Varying Size and Scope. **Journal of Health Care Finance**, 35(2), 63–75, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Management Accounting**, 7e. Thomson – South Western. 2005.

HOLANDA, Vitor Branco; MACHADO, N. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

HORNGREN, C. T., SUNDEM, G. L., & STRATTON, W. O. **Sistemas de gestão de custos e custeio baseado em atividades**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

HUGHES, S., & GJERDE, K. P. Do Different Cost Systems Make a Difference? **Management Accounting Quarterly**, 1, 22-30, 2003.

JERICO, M. d., & CASTILHO, V. Treinamento e desenvolvimento de pessoal de enfermagem: um modelo de planilha de custos. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, 38(3), 326-331, 2004.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost-the rise and fall of management accounting*. Boston: **Harvard Business School Press**, 1991.

KAPLAN, R. S. One cost system isn't enough - Are managers getting the information they need to value inventory, control operations, and measure product costs? **Harvard Business Review**, 61-66, 1988.

KIRCHE, E., & SRIVASTAVA*, R. An ABC-based cost model with inventory and order level costs: a comparison with TOC. **International journal of production research**, 43(8), 1685-1710, 2005.

LUKKA, K., & GRANLUND, M. Cost accounting in Finland: current practice and trends of development. **European Accounting Review**, 5(1), 1-28, 1996.

MACHADO, N. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, E., & ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MILLER, J. G.; VOLLMANN, T. E. The Hidden Factory. **Harvard Business Review**, pp. 142-150, 1985.

MUGNOL, K. C., & FERRAZ, M. B. Sistema de informação como ferramenta de cálculo e gestão de custos em laboratórios de análises clínicas. **Jornal Brasileiro de Patologia e Medicina Laboratorial**, 95-102, 2006.

PEREIRA, L. C. B. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 120, n. 1, p. 7-40, jan./abr. 1996.

PINZAN, A. F. Métodos de custeio e seus propósitos de uso: Análise por meio de estudos de casos múltiplos. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2013.

ROY, R., SOUCHOROUKOV, P., & GRIGGS, T. Function-based cost estimating. **International Journal of Production Research**, 46(10), pp. 2621–2650, 2008.

SARTURI, Claudia Adrielle. Os modelos de Administração Pública: patrimonialista, burocrática e gerencial. ConteudoJuridico, Brasilia-DF: 21 maio 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.43523&seo=1>>.

SUTHERLAND, Jeff. **SCRUM: A arte de fazer o dobro de trabalho na metade do tempo**. Leya, 2014.

TOIGO, L. A., & NASCIMENTO, A. M. Contribuições dos sistemas de informações integrados para a contabilidade. **Revista de Informação Contábil**, 2(3), 90-110, 2008.

<http://data.worldbank.org/indicator/SP.DYN.LE00.IN?end=2014&start=1960&view=chart>

<http://data.worldbank.org/indicator/SH.XPD.PUBL.ZS>

<http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2015/11/expectativa-de-vida-do-brasileiro-sobe-para-75-2-anos>

<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/cidadao/entenda-o-sus>

http://www.who.int/gho/publications/world_health_statistics/2015/en/