

Implementação do método de Custeio por Absorção versus Custeio ABC: estudo da sinergia da implantação das duas metodologias na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG)

Implementation of the Costing Absorption Method versus Costing ABC: synergy study of the implementation of these two methodologies in the Hospital Foundation of Minas Gerais (FHEMIG)

Márcio Augusto
Gonçalves¹
Márcia
Mascarenhas
Alemão²
Yasmine Fernanda
Ferreira Cunha³
Liliane Cristina
Braga⁴

RESUMO: Este artigo apresenta um estudo de caso descritivo da construção de uma base de conhecimento a partir da implantação sinérgica de duas metodologias de custeio no setor público (Custeio por Absorção e Custeio ABC), utilizada na Fundação Hospitalar de Minas Gerais (FHEMIG). Esta abordagem é utilizada como ferramenta de organização estratégica fundamentada em solução informatizada – Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH), e no Observatório de Custos em Saúde. Utiliza, de forma inovadora, no setor público, especificamente no setor hospitalar, custo como indicador de resultados e como metainformação. A metainformação trata custos como “sumário” de “quais” e “como” os recursos são consumidos, possibilitando a melhora dos processos internos e desenvolvimento técnico e transparência dos gastos públicos. A utilização de informações de custos baseada em metodologias de custeio integrada – Custeio por Absorção e o Custeio ABC – alavanca os resultados apresentados, caso a implantação das metodologias não estivessem sendo utilizadas de forma sinérgica. As metodologias apresentam resultados distintos, relevantes e únicos que devem ser considerados. Neste propósito, a base de conhecimento gerada a partir do SIGH constituiu ação inovadora quanto ao mapeamento e identificação de processos, bem como quanto à quantificação de recursos consumidos no setor saúde. **Palavras-chave:** Metainformação Custo. Gestão de Custos Hospitalares. SIGH-CUSTOS.FHEMIG. Custos no setor público.

ABSTRACT: *This article presents a descriptive case study of building a knowledge base from the synergetic implementation of two costing methodologies in the public sector (Cost Absorption and Costing ABC), used in the Hospital Foundation of Minas Gerais (FHEMIG). This approach use as a strategic organizational tool based on computerized solution – Integrated Hospital Management (IHM), as well as in the Observatory on Health Costs. Used in an innovative way, in the public sector, particularly in the hospital sector, cost as indicator results and as Metainformation. Metainformation treats costs as “summary” of “what” and “how” the resources are consumed, enabling the improvement of internal processes and technical development and transparency of public spending. The use of cost information based methodologies integrated costing – Costing Absorption and Costing ABC – advantages the results presented, if the implementation of methodologies had not used synergistically. The methods have distinct, unique and important results that should be considered. In this regard, the knowledge base generated from the IHM was an innovative action regarding the mapping and identification of processes, as well as the quantification of resources consumed in the health sector.*

Keywords: Metainformation Cost. Management of Hospital Costs. SIGH-CUSTOS. FHEMIG. Costs in the public sector.

¹Professor Titular no CEPEAD-UFMG
marcio@cepead.face.ufmg.br

²Doutoranda em Administração no CEPEAD-UFMG

³Mestranda em Administração no CEPEAD-UFMG

⁴Mestranda em Administração no CEPEAD-UFMG

1. Introdução

A utilização de informações de custos no setor público vem sendo cada vez mais necessária, relevante e urgente. Atualmente, princípios básicos são preconizados na administração pública, tais como, equilíbrio fiscal, transparência dos gastos públicos, qualidade destes gastos. A avaliação de desempenho das organizações públicas e um início de uma gestão pública mais voltada para os resultados criaram uma urgente necessidade de um sistema de informações de custos utilizados como indicadores de resultados e de processos. Busca-se, assim, atender diretamente aos anseios dos cidadãos, às necessidades dos administradores públicos, aos ditames da legislação e ao melhor valor pelo dinheiro (MIRANDA FILHO, 2003).

No Brasil, os hospitais são o centro do setor saúde, considerados por La Forgia e Coutollenc (2009) como a engrenagem principal do setor, não apenas pelo volume de recursos consumidos, mas pela importância no atendimento prestado à população.

Para Gonçalves *et al.* (2010), a geração e evidência de informações de custos no setor saúde exige aprofundamento na compreensão de constructo. Custos têm sido ao longo do tempo tratados com uma conotação de algo a ser cortado, de algo a ser eliminado, reduzido, utilizado de forma estigmatizada pela necessidade de corte permanente. Custo também tem sido relacionado a palavras como “caro” e “barato” de forma descuidada e apressada. Para os autores, evidencia-se a necessidade de se associar o conceito de custos à perspectiva da viabilidade, validade e confiabilidade interna, fechando numa interpretação única.

No setor saúde, mais especificamente na gestão hospitalar, Gonçalves *et al.* (2011) apresentam que é necessário considerar a informação de custo como metainformação, isto é, como um sumário de informações. Dessa forma, o custo possibilita a evidência de “o que”, “quais” e “como” os recursos são consumidos na prestação de um serviço hospitalar. Forma uma base para uma visão gerencial para análise dessas informações.

Entre os maiores desafios do SUS, está a criação de mecanismos que racionalizem a alocação de recursos de forma custo-efetiva nas ações de saúde. Em 2016, o montante destinado ao setor saúde foi de aproximadamente R\$ 65,04 bilhões, sendo R\$ 40,2 destinados ao Bloco de Média e Alta Complexidade (55,71%) e R\$ 22,4 destinados aos hospitais (34,27%), incluindo aqui todos os prestadores de serviços ao SUS, tanto públicos quanto privados (ALEMÃO, 2017). O total de recursos corresponde a 4,41% do PIB, conforme dados do Fundo Nacional de Saúde (2017).

Os valores são expressivos pelo montante e pela relevância no atendimento, sendo porém, percentualmente, inferiores ao percentual gasto nos países da OCDE em 2008 (8,9% do PIB) (SANTOS, 2012).

Na assistência hospitalar, a baixa disponibilidade de informações sobre custos constitui fator limitante na fundamentação de ações e políticas públicas estruturantes, principalmente no que tange à organização das redes de serviços, incentivos e pagamentos. Assim, a implantação de sistema de custos numa rede de hospitais públicos possibilita a criação de uma base de informações de significativa relevância (LA FORGIA; COUTOLLENC, 2009), o que contribuiu também para a organização dos processos tanto administrativos quanto assistenciais (GONÇALVES, 2017).

O objetivo deste trabalho é apresentar e discutir o processo de implantação de sistema de gerenciamento dos custos hospitalares em instituição pública visando a atender às demandas legais ao mesmo tempo em que se propôs a ir além disso, ao integrar a perspectiva estratégica à operacional. Visa amostrar a implantação das metodologias de custeio de forma integrada, suportada pelo Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH), utilizando a informação de custos em saúde como metainformação no âmbito da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG) por meio do Observatório de Custos, para assegurar a qualidade do gasto público. Para atingir o objetivo proposto, a íntegra do artigo conta com seis partes, sendo a primeira

esta introdução. A segunda parte apresenta o referencial teórico da compreensão do sistema de custeio em organizações hospitalares e a metainformação custos. A terceira especifica a metodologia utilizada no estudo. A quarta parte apresenta o Sistema Integrado de Gestão Hospitalar e a agregação de valor às informações. A quinta expõe os resultados do uso das duas metodologias de custeio na FHEMIG e para o SUS. Na sexta e última parte estão apresentadas as conclusões.

2. Referencial teórico

2.1. Sistema de Custeio em Organizações Hospitalares

A organização hospitalar é uma das mais complexas, não apenas pela nobreza e amplitude de sua missão, mas pelo atendimento multidisciplinar (GONÇALVES; TEIXEIRA; FROES, 1998). Esta complexidade pode ser explicada, por exemplo, pelo fato de um único estabelecimento conter diversos outros, tais como lavanderia, manutenção, hotelaria, laboratórios de análises clínicas, consultórios médicos etc que prestam serviços entre si e ao usuário do Sistema Único de Saúde (SUS). E, muito mais que isso, este estabelecimento contém diferentes modos de governança: hierarquia e clã, por exemplo (GONÇALVES *et al.*, 2011).

A Portaria nº 3.390, de 30 de dezembro de 2013, instituiu a Política Nacional de Atenção Hospitalar (PNHOSP) no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), estabelecendo as diretrizes para a organização do componente hospitalar da Rede de Atenção à Saúde (RAS). Essa portaria, em seu artigo 3º, define hospitais e, no artigo 4º, define o tipo de serviço prestado, assim descritos:

Art. 3º Os hospitais são instituição (sic) complexas, com densidade tecnológica específica (sic), de caráter multiprofissional e interdisciplinar, responsável pela assistência aos usuários com condições agudas ou crônicas, que apresentem potencial de estabilização e de complicações de seu estado de saúde, exigindo-se assistência contínua em regime de internação e ações que abrangem a promoção da saúde, a prevenção de agravos, o diagnóstico, o tratamento e a reabilitação.

Art. 4º Os hospitais que prestam ações e serviços no âmbito do SUS constituem-se como um ponto ou conjunto de pontos de atenção, cuja missão e perfil assistencial devem ser definidos conforme o perfil demográfico e epidemiológico da população e de acordo com o desenho da RAS loco-regional, vinculados a uma população de referência com base territorial definida, com acesso regulado e atendimento por demanda referenciada e/ou espontânea (BRASIL, 2013).

Essas características exigem das organizações informações mais elaboradas para analisar o processo, controlar os recursos e tomar decisões em nível estratégico e operacional. Salienta-se que a necessidade de avaliação de tecnologias na assistência hospitalar tem sido uma preocupação constante e tem aprofundado a necessidade de análise de custos e seus efeitos, apesar de não ter tomado a dimensão necessária para fundamentar o uso dos recursos em saúde (GARCIA *et al.*, 2016). Conforme definidas pelo Ministério da Saúde (BRASIL, 2009), as tecnologias em saúde são “todas as formas de conhecimento que podem ser aplicadas para a solução ou a redução dos problemas de saúde de indivíduos ou populações” (PANNERAI; PEÑA-MOHR, 1988). Alinhadas a este conceito, suas classificações podem ser (BRASIL, 2009): 1) quanto à sua natureza material: medicamentos, equipamentos e suprimentos, procedimentos médicos e cirúrgicos, sistemas gerenciais e organizacionais; 2) quanto ao propósito, as tecnologias podem ser de prevenção, triagem – detectar anormalidade e/ou riscos, diagnóstico, tratamento e reabilitação; 3) quanto ao estágio da difusão, estas podem ser classificadas como futura, experimental, investigacional, estabelecida e obsoleta/abandonada/desatualizada.

A Avaliação de Tecnologias em Saúde (ATS) no segmento hospitalar objetiva evidenciar impactos sociais, éticos e legais associados à tecnologia em saúde (BRASIL, 2009). É necessário avaliar os impactos clínicos, sociais e econômicos das tecnologias em saúde, levando-se em consideração aspectos como eficácia, efetividade, segurança, custos, custo-efetividade, entre outros (BRASIL, 2014; GOODMAN,

2014; HUNINK *et al.*, 2014). Ampliando o conceito de ATS temos a proposta da Avaliação Econômica em Saúde (AES), que analisa os custos e os efeitos sobre o estado de saúde. A AES visa a ampliar a busca de respostas às curiosidades científicas de diversos questionamentos: “quanto custa uma incorporação tecnológica?”, “qual o benefício apresentado por uma tecnologia em detrimento a outra?”, “como comparar tecnologias alternativas?”, “qual a viabilidade de implantação como política de saúde pública?” (BRASIL, 2008).

Estas curiosidades vêm ao encontro da busca por evidências sobre a relação entre o desenvolvimento científico-tecnológico e custos no setor saúde e resposta para o questionamento de ser a inovação tecnológica razão para o crescimento dos gastos do setor. Conforme a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OECD), a principal questão é “se as novas tecnologias são parte do problema, parte da solução, ou as duas coisas” (OECD, 1998).

Vários são os métodos de custeio desenvolvidos pela contabilidade de custos, tais como: o tradicional método de Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing*–ABC) (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008; MARTINS, 2003). No método de Custeio por Absorção, também denominado Custeio Integral, todos os custos de produção (diretos ou indiretos) são alocados aos produtos. Inicialmente classificam-se os custos em indiretos e diretos, sendo que ambos são “absorvidos” pelos produtos (acumulados) durante o processo de produção (CAMARGOS; GONÇALVES, 2004).

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) tem uma maior preocupação quanto à tomada de decisão e gestão dos custos. No Custeio ABC, um produto ou serviço passa a ter seu custo calculado em função das atividades consumidas para o alcance do objetivo final. O sistema de Custeio ABC surge então como uma forma mais precisa de atribuição dos custos indiretos aos produtos. Embora a contabilidade gerencial pareça estar baseada em números racionais e objetivos, verifica-se na

verdade que os números por ele fornecidos podem ser carregados de estimativas e julgamentos subjetivos (EMMANUEL; OTLEY; MERCHANT, 1990). As informações de custos e suas classificações contêm elementos valiosos que, se interpretados corretamente, podem fornecer orientações para o decisor, baseados em suposições sobre as relações entre custos e atividades.

2.2. Metainformação Custos

No setor saúde, na gestão hospitalar pública, mais especificamente busca-se a apropriação da informação de custos como metainformação. É importante destacar que a metainformação é comumente entendida como informação acerca de informação (GILLILAND, 2008). Dessa forma, a informação de custos deve representar um sumário sobre “quais” e “como” e “porque” os recursos são consumidos pelos produtos ou serviços. Então, quando se diz que, por exemplo, uma apendicectomia custa X reais, este X “traduz” ou “sumariza” o que e como foram consumidos materiais, medicamentos, recursos humanos, etc. A metainformação custos constituiu-se em ferramenta essencial, balizadora das propostas de qualidade, possibilitando a geração de uma base para o conhecimento, acompanhamento e avaliação sistemática dos gastos das diversas atividades, tanto assistenciais quanto administrativas da organização hospitalar.

3. Metodologia

A pesquisa teve como objeto de análise a base de conhecimento a partir da implantação do sistema de custeio em hospitais públicos que subsidiasse o desenvolvimento gerencial e a aplicação de outros instrumentos de gestão reconhecidamente eficazes. O objeto de estudo é o uso da metainformação custo por meio das metodologias de custos implantadas na Rede FHEMIG (GONÇALVES; MEIRELLES, 2004).

A Rede FHEMIG, com 14 mil profissionais e orçamento de R\$768 milhões (LOA, 2011), constitui a maior rede de hospitais públicos da América Latina e está diretamente

vinculada à SES-MG. Com 20 Unidades Assistenciais (UAs) divididas em seus 5 complexos assistenciais, a rede representa excelência em atividades secundárias e terciárias que são: Especialidades, Urgência e Emergência, Hospitais Gerais, Saúde Mental, Reabilitação e Cuidado ao Idoso e o MG Transplantes (FHEMIG, 2016).

A FHEMIG, alinhada ao Mapa Estratégico Institucional e às Diretrizes do SUS, assumiu o compromisso de implantar um sistema de gestão que possibilitasse a melhor utilização de recursos e a otimização da prestação de serviços por meio da identificação dos processos e gastos ineficientes. A criação de uma base informatizada para obtenção das informações foi suportada pelo Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH).

O SIGH tem como principal objetivo garantir a informatização dos processos de atendimento ao paciente, gerando informações consistentes, disponíveis para todos os níveis gerenciais, em tempo real. O SIGH é um sistema totalmente integrado desenvolvido em ambiente *web*, desenvolvido em módulos independentes e centralizado em base única que consolida informações das 20 unidades da rede hospitalar. Com mais de 800 tabelas em banco de dados MySQL, utiliza *software* livre, atendendo os módulos de Prontuário Atendimento, Enfermagem, Bloco Cirúrgico, Exames, Farmácia, Hotelaria, Custos, Gestão, CME, CCIH, Faturamento e Protocolos Clínicos. São ao todo mais de 7 mil arquivos compostos por mais de 650 mil linhas de código escrito em J2EE, rodando em ambiente operacional Linux.

Para alcançar os objetivos propostos no presente trabalho, a metodologia utilizada, quanto aos fins, foi a pesquisa descritiva (GONÇALVES; MEIRELLES, 2004); quanto aos meios, o método de pesquisa adotado foi o estudo de caso. De acordo com Yin (2001), o estudo de caso é um método que contribui significativamente para a compreensão dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos complexos, por intermédio de uma investigação *ex post facto* de eventos da vida real.

A problematização da pesquisa envolveu estudo de caso único (YIN, 2001). O método de investigação adotado pode ser caracterizado como sendo observacional e monográfico, na medida em que parte do princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser representativo para outros semelhantes.

4. O Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH)

Um dos grandes desafios vencidos para a implantação do SIGH foi o desenvolvimento do módulo para hospedagem das informações de custos, de forma a atender à necessidade de gestão da FHEMIG. Os *softwares* disponíveis no mercado nacional não atendiam às peculiaridades da instituição, como o rateio de custos entre a Administração Central e as Unidades Assistenciais, e destas entre si. A necessidade de interfaceamento com os demais módulos do SIGH, com outros *softwares* da FHEMIG e com os sistemas corporativos do estado foram fatores adicionais determinantes para a busca desta solução. Inicialmente, o desenvolvimento do módulo de custos buscou a informatização de dados utilizando as metodologias de Custeio por Absorção (SIGH-Custos) e, após sua consolidação, foi desenvolvido novo módulo, agora utilizando metodologia de Custeio por Atividades (*Activity Based Costing* – ABC).

O SIGH-Custos utiliza metodologia de Custeio por Absorção. Este módulo inclui basicamente informações de cadastros básicos, parametrizações entre os itens de custos e Centros de Custos, cálculo de rateio e emissão de relatórios. Apresenta algumas particularidades que fazem com que o SIGH-Custos seja inovador e único no objetivo a que se propõe, tais como: possibilidade de incorporação dos dados de forma manual ou busca automática de informações nos casos em que há interface estabelecida; possibilidade de interfaceamento com os demais módulos do SIGH, incluindo desde informações sobre quantidade de consultas e horas cirúrgicas a quantidade de horas trabalhadas pela manutenção por

Centro de Custo; possibilidade de importação dos dados gerados pelos Sistemas Corporativos do Estado de Minas Gerais e sistemas internos da FHEMIG; possibilidade de rateio de custos da Administração Central para as demais Unidades Assistenciais e destas entre si; a utilização de plataforma utilizando *software* livre e o acesso via *web*. Dessa forma, o SIGH-Custos possibilita a apuração dos custos e não está focado no controle de despesas orçamentárias. Esta particularidade o diferencia de outros sistemas de custos, como é o caso do sistema de controle de custos do Governo Federal (GNISCI, 2010; MACHADO; HOLANDA, 2010). Assim, o SIGH-Custos representa uma proposta singular de apuração de custos.

A implementação da metodologia de Custeio por Absorção de forma informatizada se deu inicialmente em 10 Unidades Assistenciais até o final de 2008. No final de 2009, todas as 21 Unidades Assistenciais já contavam com a solução informatizada e já geravam relatórios gerenciais a partir do SIGH-Custos. Os relatórios gerados atenderam, inicialmente, a quatro objetivos distintos: subsidiar o planejamento e o controle de operações rotineiras; o planejamento estratégico institucional; a formulação de políticas públicas para a saúde e o desenvolvimento de pesquisas, especialmente aquelas relacionadas com avaliações de custo-efetividade.

Dessa forma, a FHEMIG se instrumentaliza para buscar melhores níveis de produtividade e qualidade, reduzir o desperdício de seus recursos e contribuir para uma melhoria sistêmica do setor saúde. Seguem a perspectiva do modelo mental do tomador de decisões, apresentando tanto informações macro quanto micro. As informações de caráter macro, estratégicas, são repassadas à Presidência da FHEMIG e seus diretores. As informações micro, obtidas através de refinamentos sucessivos, subsidiam a decisão estratégica da direção da UA, e decisões de caráter gerencial e operacional dos seus setores.

Os relatórios gerenciais permitem a geração das informações adequadas às diferentes necessidades de usuários: relatórios de custos

por níveis de responsabilidade; relatórios de custos dos serviços por centros de custos; relatórios de custos por especialidades médicas; e relatórios analíticos e consolidados dos centros de custos que permitem acompanhamento e gerenciamento dos custos da FHEMIG, subsidiando as ações estratégicas definidas no Mapa Estratégico da FHEMIG. Através da análise dos relatórios, é possível uma avaliação de desempenho do setor e adequação dos custos de acordo com parâmetros e perfis próprios do setor, com o objetivo de que cada nível hierárquico tenha condições de planejar, controlar e decidir para o alcance de maior eficiência e eficácia.

Após a implementação do Custeio por Absorção na FHEMIG, a direção iniciou o processo de implementação da metodologia de Custeio por Atividades. O objetivo foi gerar informações de custos tendo a fim de mapear os procedimentos assistenciais mais relevantes da Rede FHEMIG. Buscou-se a definição e a informatização, com base na metodologia proposta, de forma a atender à gestão hospitalar no setor público. Assim, o desenvolvimento da solução informatizada SIGH-ABC possibilitou a informatização das informações geradas, tendo como base a metodologia de Custeio por Atividades (*Activity Based Costing* – ABC). Com o SIGH-ABC iniciou-se, em 2010, o mapeamento e custeamento de procedimentos assistenciais em toda a FHEMIG. O sistema possui um interfaceamento com o SIGH-Custos, buscando informações de custos de pessoal, de material de consumo, depreciação de equipamentos.

As etapas para implantação da solução informatizada se deram em basicamente duas macroetapas: definição da metodologia e desenvolvimento da solução informatizada SIGH-ABC. As fases de mapeamento e custeamento dos procedimentos assistenciais podem ser assim descritas: 1) identificação dos procedimentos na FHEMIG; 2) Fase de entrevistas em profundidade e aplicação do Custeio ABC, etapa de levantamento das informações do custeamento dos procedimentos; 3) identificação e definição dos

macroprocessos; 4) definição das atividades que compõem os processos; 5) mensurações dos recursos e custos das atividades constitutivas; 6) painel de especialistas. A fase de painel de especialistas é realizada após a definição das atividades constitutivas do processo e do seu custeamento. Consiste em reuniões com especialistas multiprofissionais para validação do fluxo levantado no processo. Possibilita identificar um fluxo padronizado da realização do processo, criando a possibilidade de normatização dentro da organização. Objetivando o rigor metodológico para obtenção dos recursos consumidos, optou-se pela utilização de máximos e mínimos para todos os recursos que integram o processo, isto é, foram considerados os recursos, frequência e custos de forma mínima e máxima. Assim, a título de exemplificação, o custo mínimo com pessoal por atividade representa: o número mínimo de profissionais envolvidos nas atividades, multiplicado pelo tempo mínimo de execução da atividade, a frequência mínima de realização da atividade considerando um salário mínimo do profissional que executa a atividade. Seguindo o mesmo critério metodológico, o custo máximo com pessoal por atividade representa: o número máximo de profissionais envolvidos nas atividades, multiplicado pelo tempo máximo de execução da atividade, a frequência máxima de realização da atividade considerando um salário máximo do profissional que executa a atividade.

A geração e o uso das informações de custos pela metodologia de Custeio ABC foram iniciados em 2010, com o custeamento e mapeamento de 40 procedimentos assistenciais de maior faturamento na Rede FHEMIG. Desde o início de sua implantação, o Custeio ABC já foi utilizado para custear aproximadamente 120 procedimentos principais faturados na FHEMIG, sendo que estes procedimentos representam em torno de 30% dos principais procedimentos faturados no SUS, evidenciando a representação desta base de conhecimento para a gestão do SUS.

O uso das duas metodologias, de forma agregada, também permite a análise

econômica de tecnologias. Isto por ser possível o levantamento de custos das atividades diretamente ligadas ao processo que se quer custear, acrescido das informações de custos indiretos aos processos, advindos do Custeio por Absorção. Como exemplo, pode-se apresentar o estudo de incorporação de medicamentos não padronizados para tratamento de osteomelite. Apesar do custo direto com medicamentos ter aumentado com a incorporação do medicamento, houve redução no número de dias com internação. Dessa forma, utilizando o *mix* de metodologias, foi possível identificar o custo da incorporação do medicamento.

4.1. A agregação de valor às informações de custos na FHEMIG

A implantação do sistema de gerenciamento de custos de forma integrada, fundamentado na utilização das metodologias de Custeio Absorção e Custeio ABC, teve como uma das principais ações adotadas a gênese do Observatório de Custos em Saúde. O Observatório é constituído por um grupo pesquisadores que pensa custos como indicador de processo, resultado e desempenho, e que utiliza de forma inovadora as informações de custos como metainformação.

O Observatório focou a necessidade de se evidenciar e entender os custos em saúde de forma mais ampla, não apenas na dimensão financeira, mas como parte de um sistema de informação de gestão que inclui também informações não financeiras. Inicialmente, numa proposta de trabalho entre pesquisadores da Universidade Federal de Minas Gerais e da FHEMIG, o grupo conta com apoio atual de instituições como o Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana de Saúde e Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais, entre outras. Torna-se, assim, um espaço permanente de estudos, pesquisas, discussões, que busca as melhores práticas de gestão em saúde, tanto em âmbito estadual quanto nacional, no âmbito da Economia da Saúde e do financiamento de saúde.

A proposta de gestão de custos na FHEMIG, fundamentada no Observatório de

Custos em Saúde, trabalhou para que a informação gerada tenha valor agregado, basicamente por meio de três ações/fases, nos níveis estratégicos/tático/operacional para tomada de decisão. No primeiro momento, na fase de *Inteligência*, buscou-se a organização da informação para facilitar a transferência e a demanda. Dessa forma, foram instituídas bases de dados que seriam as fontes de informações de custos, tais como custos de pessoal, material de consumo, entre outros (BARRETO, 1996; SIMON, 1979).

Além disso, na fase do *Projeto ou Desenvolvimento*, buscou-se a definição da metodologia a ser adotada suportada por uma solução informatizada de TI, isto é, o desenvolvimento do Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH). Esta fase, de elevada incidência de custos, representou toda a organização dos processos na busca das informações. Ações como padronização e mudança cultural merecem aqui o nosso destaque por sua relevância na criação de uma base de conhecimento que possibilite agregar valor à informação. Com este objetivo, a FHEMIG promoveu Oficinas de Custos, através de um estudo multicaso, que utilizaram método qualitativo de Grupo de Foco (*focus group*). Este trabalho pretendeu homogeneizar as saídas, entradas e processos principais dos Centros de Custos de maior relevância estratégica na FHEMIG e dos procedimentos hospitalares de maior relevância, de forma a padronizar informações válidas para toda Rede, respeitando os dialetos locais das diversas UAs. Além disso, visou ao alinhamento do conhecimento e da linguagem de custos a todos os envolvidos, a divulgação da cultura de custos na Rede, possibilitando ganhos sinérgicos e divulgação de práticas que serão aplicadas e padronizadas entre as Unidades.

No segundo momento, incidindo a fase de *Escolha*, buscou-se a agregação de valor pela transferência (distribuição) da informação para os receptores. Nessa fase, a informação é contextualizada para instigar a geração do conhecimento. Assim, as informações geradas pelos relatórios do SIGH

são disponibilizadas a todos os gestores de Centros de Custos para conhecimento.

No terceiro momento, a agregação de valor se dá buscando-se utilizar a competência do receptor, neste caso, o corpo diretivo da FHEMIG que, ao receber a informação de custos, agrega valor ao reelaborar essa informação produzindo nova informação, de maior valor que a informação inicialmente recebida. É a fase *Implementação e Controle do Processo de Decisão*. Assim, busca-se uma mudança cultural sobre a utilização dos custos como metainformação. Consiste em reuniões mensais de discussão dos relatórios gerados e apresentados à direção e ao corpo gerencial das Unidades Assistenciais para avaliação e análise. Essas reuniões, denominadas Observatório de Custos, focam na discussão que objetiva a elucidação das dúvidas e solução de problemas, além do levantamento de possíveis melhorias, incentivando a utilização gerencial das informações e indicadores gerados pelo sistema. Essa ação tem sido um ponto de reflexão e de busca da desestigmatização dos custos como ferramenta trivial de corte de recursos.

A percepção de que a utilização das informações de custos tem como objetivo o entendimento do “como”, “onde” e “porque” estão sendo consumidos os recursos levou a um gerenciamento destes recursos com mais qualidade. Também são realizadas reuniões para discussão das inconsistências, avaliação dos processos e levantamento de possíveis melhores práticas que subsidiarão o atendimento de qualidade na Rede. Utilizando as informações geradas pelo SIGH-ABC, são realizadas reuniões com especialistas, designada de Painel de Especialistas. Consiste em reuniões com especialistas multiprofissionais para validação do fluxo levantado no processo e incluídos no sistema, possibilitando identificar um fluxo padronizado da realização do processo, criando a possibilidade de normatização dentro da organização.

5. Resultados obtidos

Os resultados quantitativos obtidos até então não refletem todas as possibilidades e

ganhos advindos da implantação do sistema de custos da FHEMIG, utilizando, de forma agregada as duas metodologias de custeio conforme podem ser aqui apresentadas.

Apesar de o Custeio por Absorção conforme diversos autores não evidenciar ineficiências, o controle das informações por centros de custos e a obtenção de séries históricas de consumo demonstra a necessidade de se analisar as informações geradas à luz das peculiaridades de cada Unidade. As divergências no perfil da assistência, as particularidades de estrutura física, além de outros fatores, impõem cautela nessas análises, de forma a evitar comparações simplistas dos dados, demonstrando a necessidade de discussões mais aprofundadas do caso, sem, no entanto, desconsiderar a importância de se conduzir estudos mais densos dos processos e dos números apurados. A FHEMIG tem uma base de informações de custos mensais desde 2009, que fundamenta as discussões internas para a melhora dos processos e uso dos recursos. Além disso, esta base é importante para discussões sobre o financiamento da saúde. Destaca-se os estudos sobre o uso dos recursos e o alinhamento com indicadores assistenciais, baseado em DRG (*diagnostic relativ group*); estudos sobre o repasse aos prestadores de serviços; estudos dos valores dos procedimentos definidos na Tabela SUS.

Destaca-se como resultados obtidos, além do uso das informações internamente, a disponibilização das informações para o usuário cidadão. A disponibilização da Prestação de Contas ao Paciente, pode-se dizer, coroa a gestão de custos na FHEMIG, validando o processo como instrumento de gestão e transparência do consumo dos recursos públicos, ou seja, *accountability*. A Prestação de Contas ao Paciente é um relatório do SIGH-Custos que consolida as informações de atendimento e de uso dos recursos aos pacientes atendidos na FHEMIG. Essa iniciativa teve início em 2012, em duas Unidades Assistências, sendo que, até o final de 2016, as 20 unidades estarão disponibilizando este relatório.

É importante salientar que a geração deste relatório, aparentemente simples, representa a consolidação da adequação dos processos internos que permitiram gerar tais dados, conforme representação na FIG. 1.

Figura 1: Representação das ações necessárias para emissão da Prestação de Contas ao Paciente



Fonte: elaborado pelos autores.

O objetivo primeiro da Prestação de Contas ao Paciente é informar. Ainda, contribuir para assegurar ao cidadão-usuário a compreensão dos custos dos cuidados recebidos. Dessa forma, busca-se garantir, de maneira clara e objetiva, a demonstração do tratamento adequado, efetivo e da qualidade do serviço prestado. Essa iniciativa inovadora, não vista antes em nenhuma instituição pública de saúde nacional, além de cumprir com seu papel social e ético, permite ao usuário cidadão o acesso à transparência dos custos dos procedimentos. Essa iniciativa inovadora está fundamentada na Constituição Federal, Lei de Transparência e Carta dos Direitos dos Usuários do SUS (BRASIL, 2007). Nessa perspectiva, consolida-se a exigência legal, além de representar uma exigência gerencial. Exigência gerencial ao dar sustentação aos seus objetivos estratégicos por meio da concretização de seus eixos e da organização dos processos internos e, também, subsidiar a discussão do financiamento da saúde. Assim, a Prestação de Contas ao Paciente possibilita ampliar o campo de cooperação entre a Sociedade e o Estado e promover o engajamento e a participação

do cidadão, ampliando a transparência e o controle social das ações de governo.

Outros resultados qualitativos estratégicos merecem ser destacados como fruto da implantação do sistema de gestão de custos na FHEMIG, considerando a sua amplitude no contexto da saúde como um todo. Destaca-se, por sua relevância, a gênese do Observatório de Custos – espaço de estudos, pesquisas, discussões, análises, trocas de informações, busca das melhores práticas, *benchmarking* (KAPLAN; NORTON, 2000), enfim, um ambiente contínuo de crescimento sobre custos hospitalares em âmbito local e nacional – alinhado ao Grupo de Pesquisa Economia da Saúde da FHEMIG, em parceria com o Núcleo de Pesquisa Observatório de Custos e Economia da Saúde, do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração da Faculdade de Administração da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Destaca-se também parcerias com instituições como Ministério da Saúde e Secretaria Estadual de Saúde, que permitiram a realização de estudos fundamentados na base de conhecimento de custos da FHEMIG, destacando-se os seguintes estudos: implantação do serviço de verificação de óbitos em Minas Gerais; custo com tratamento de animais peçonhentos; dimensionamento de UTI em Minas Gerais; estudo sobre financiamento da saúde, abordando a relação entre valores de custos e Tabela SUS (ALEMÃO, 2012); repasse aos prestadores de serviços ao SUS de Minas Gerais, fundamentando negociações de financiamento da saúde pública. Dessa forma, o sistema de gestão de custos da FHEMIG gera evidências para políticas de saúde do SUS.

Com relação ao Custeio ABC, salienta-se a possibilidade de propostas de investigação científica que utilizem a base de conhecimento FHEMIG, inclusive em estudos de avaliação econômica em saúde. Algumas pesquisas, requisitos parciais para conclusão de cursos de mestrado e doutorado, tiveram como referência estas informações, conforme citadas aqui: estudo sobre custo do tratamento de úlcera por pressão (ANDRADE *et*

al., 2016); custo do processo de transplante de fígado (DRUMOND, 2014); custo do tratamento de osteoporose (BRANDÃO, 2012); estudo da importância da informação de custos (OLIVEIRA, 2015). Destacam-se também estudos internos na FHEMIG sobre avaliação econômica em saúde em parceria com áreas técnicas, como Comitê de Protocolos Clínicos que possibilitaram estudos de impacto financeiro de adoção de novas tecnologias (incluindo aqui tecnologias de medicamentos, equipamentos ou processos).

6. Conclusão

A utilização de informações de custos baseada metodologias de custeio integradas – Custeio por Absorção e o Custeio ABC – avança os resultados apresentados, caso a implantação das metodologias não estivessem sendo utilizadas de forma sinérgica. As metodologias apresentam resultados distintos, relevantes e únicos que devem ser considerados. O Custeio por Absorção permite que a instituição saiba “o quanto está custando”, e o Custeio ABC apresenta a informação “do quanto deveria estar custando”. Essas duas abordagens, utilizadas sinergicamente, representam importante ferramenta de gestão nas organizações públicas, particularmente no setor saúde. A diferença entre os valores encontrados representa informação que necessita de aprofundamento para conhecimento gerencial dos processos no setor público, especificamente no setor saúde pública.

A geração e utilização das informações de custos como metainformação no processo de tomada de decisão, compreendida não apenas na dimensão financeira, constituiu ação inovadora, não apenas no setor hospitalar, mas também no setor público em geral. A metainformação torna-se, então, ferramenta essencial, balizadora das propostas de qualidade que suportam uma base para o conhecimento, acompanhamento e avaliação sistemática dos gastos das diversas atividades, tanto assistenciais quanto administrativas dos hospitais da Rede FHEMIG.

Neste propósito, a base de conhecimento gerada a partir do SIGH constituiu ação

inovadora quanto ao mapeamento e identificação de processos, bem como quanto à quantificação de recursos consumidos no setor saúde. A implantação de sistema de gestão de custos na FHEMIG proporcionou o aprimoramento da gestão, incluindo aí o controle e a utilização das informações geradas para muito além do objetivo tradicional – cortar custos. A apuração dos custos dos produtos e serviços e a avaliação dos seus resultados visaram contribuir para a redução do grau de incerteza nos processos decisórios. Tudo isto, sem perder de vista a otimização do uso dos recursos disponíveis, a melhor funcionalidade e qualidade dos produtos oferecidos e dos serviços prestados.

A utilização de informações de custos fundamentadas em duas metodologias de custeio e entendidas como metainformação, constitui inovadora e valiosa ferramenta de gestão, do ponto de vista gerencial, tornando a experiência da FHEMIG bastante promissora. Assim, eleva a utilização das informações de custos para muito além do objetivo tradicional – cortar custos – e possibilita a melhoria no desempenho do processo ou serviço prestado, e ainda contribui para a melhoria do sistema como um todo e para a difusão de que “Saúde não tem Preço, mas tem Custo”.

Contribuições dos autores: Todos os autores trabalharam nas diversas etapas de produção do texto.

7. Referências

ALEMÃO, M. M. Financiamento da Saúde: proposta e avaliação de modelo estimativo do custeio global de hospitais públicos. 2017. 398 f. **Tese** (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017.

ALEMÃO, M. M. Financiamento do SUS paralelo aos gastos na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais: um estudo de caso compreensivo fundamentado na base de conhecimento gerada com metainformação custo. 2012. 186 f. **Dissertação** (Mestrado em Administração) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <http://www.cepead.face.ufmg.br/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=20>. Acesso em: 10 jul. 2015.

ANDRADE, C. C. D. *et al.* Custos do tratamento tópico de pacientes com úlcera por pressão. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 50, n. 2, p. 295-301, 2016. Disponível em: <www.ee.usp.br/reeusp>. Acesso em: 13 ago. 2016.

BARRETO, A. A. A. Eficiência econômica e a viabilidade de produtos e serviços de informação. **Ciência da Informação**, v. 25, 1996.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação brasileira de Custos**, v. 3, n. nov.2007, p. 24-47, 2008.

BRANDÃO, C. M. R. *Avaliação econômica dos medicamentos para o tratamento da osteoporose no sistema único de saúde*. 2012. 171f. **Tese** (Doutorado em Saúde Pública) – Faculdade de Medicina, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-9DFHBN>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

BRASIL. Ministério Da Saúde, Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos, Departamento de Ciência e Tecnologia. **Diretrizes metodológicas: Diretriz de Avaliação Econômica**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2014. Disponível em: <http://bvsm.sau.gov.br/bvs/publicacoes/diretrizes_metodologicas_diretriz_avaliacao_economica.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde, Fundo Nacional da Saúde. **Fundo Nacional da Saúde. Gráfico comparativo por ano**. Disponível em: <<http://www.fns.sau.gov.br/visao/consulta/grafico/comparativo/filtro.jsf>>. Acesso em: 7 fev. 2017.

BRASIL. **Ministério da Saúde. Portaria nº 3.390**, de 30 de dezembro de 2013. Institui a Política Nacional de Atenção Hospitalar (PNHOSP) no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), estabelecendo-se as diretrizes para a organização do componente hospitalar da Rede de Atenção à Saúde (RAS). Brasília, 2013. Disponível em: <http://bvsmis.saude.gov.br/bvsmis/saudelegis/gm/2013/prt3390_30_12_2013.html>. Acesso em: 28 jun. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Carta dos direitos dos usuários da saúde**. Série E. Legislação de Saúde. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2007. Disponível em: <http://bvsmis.saude.gov.br/bvsmis/publicacoes/carta_direito_usuarios_2ed2007.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2016.

BRASIL. Ministério da Saúde, Secretaria Executiva, Área de Economia da Saúde e Desenvolvimento. **Avaliação de Tecnologias em Saúde: ferramentas para a Gestão do SUS**. Série A. Normas e Manuais Técnicos, A. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2009. Disponível em: <http://bvsmis.saude.gov.br/bvsmis/publicacoes/avaliacao_tecnologias_saude_ferramentas_gestao.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde, Secretaria Executiva, Área de Economia da Saúde e Desenvolvimento. **Avaliação econômica em saúde: desafios para gestão do Sistema Único de Saúde**. Série A. Normas e Manuais Técnicos, A. Normas e Manuais Técnicos. Brasília: Ministério da Saúde, 2008. Disponível em: <<http://pesquisa.bvsalud.org/bvsmis/resource/pt/mis-16212>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

CAMARGOS, M. A.; GONÇALVES, M. A. Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. In: ENANGRAD, XV, 2004. **Anais...**, 2004.

DRUMOND, H. A. Avaliação financeira do processo de transplantes de fígado em Minas Gerais: um estudo do diálogo entre o custeio baseado em atividades e a teoria das restrições. 2014. **Dissertação** (Mestrado em Administração) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-9Q7G2S>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. **Accounting for Management Control**. Boston, MA: Springer US, 1990. Disponível em: <http://link.springer.com/10.1007/978-1-4899-6952-1_13>. Acesso em: 27 abr. 2016.

FHEMIG. **www.fhemig.mg.gov.br**. Disponível em: <<http://www.fhemig.mg.gov.br>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

GARCIA, G. F.; GONÇALVES, M. A.; ALEMÃO, M.M.; FERREIRA, D. N.; F.CUNHA, Y; BRAGA, L. Avaliação de tecnologias em saúde na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais - FHEMIG. **Revista Médica de Minas Gerais** (Belo Horizonte). , v.26, p.31 - 39, 2016.

GILLILAND, A. J. Setting the Stage. In: GETTY RESEARCH INSTITUTE (Org.). **Introduction to Metadata**. 2. ed. Los Angeles: [s.n.], 2008. p. 1-19. Disponível em: <<https://d2aohiyo3d3idm.cloudfront.net/publications/virtualibrary/0892368969.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

GNISCIA, E. F. S. Implementação do sistema de informação de custos do setor público - o caso do governo federal. 2010. **Dissertação** (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, 2010.

GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. DE M. **Projetos e Relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: [s.n.], 2004.

GONÇALVES, M. A. *et al.* Modes of governance and the use of cost information: A comparative study between Brazilian and British hospitals. **Corporate Ownership and Control**, v. 7, n. 4 D, p. 365–379, 2010. Disponível em: <<http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0-84897148969&partnerID=40&md5=b661691ab287859775238d68bb358970>>.

GONÇALVES, M. A.; GONÇALVES, C. A.; ALEMÃO, M. M. Decision making Process And Modes Of Governance: A Comparative study between Brazilian and British hospitals. **Corporate Ownership & Control (Print)**, v. 8, p. 177–187, 2011. Disponível em: <17279232>. Acesso em: 28 jun. 2017.

GONÇALVES, M. A.; TEIXEIRA, L.; FROES, E. Gestão estratégica de informações baseada em custo: um estudo de aplicação no setor serviços. **Revista Brasileira de Administração Contemporânea**, 1998.

GOODMAN, C. S. **Hta 101 - Introduction to Health Technology Assessment**. Bethesda, MD: National Library of Medicine (EUA), 2014.

HUNINK, M. G. M. *et al.* **Decision Making in Health and Medicine**. Cambridge: Cambridge University Press, 2014. Disponível em: <<http://ebooks.cambridge.org/ref/id/CBO9781139506779>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. **Organização orientada para a estratégica**: como as empresas que adotam a balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000. 9ª reimpressão.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no Brasil**: em busca da excelência. São Paulo: [s.n.], 2009.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. 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.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MIRANDA FILHO, C. R. Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. **Dissertação** (Dissertação de Mestrado), Universidade Federal da Bahia, 2003.

OECD. **Economic aspects of biotechnologies related to human health (Part I)**. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>. Acesso em: 17 jul. 2016.

OLIVEIRA, F. E. G. A gestão de custos em serviços públicos de urgência e emergência: um estudo com gestores de uma fundação hospitalar de Minas Gerais. 2015. **Dissertação** (Dissertação de Mestrado), Universidade Federal de Minas Gerais, 2015.

PANERAI, R. B. & PEÑA-MOHR, J. Health Technology Assesment Methodologies for Developing Countries. **PAHO** – Pan American Health Organization, Washington, 1988.

SANTOS, M. D. G. Impacto do financiamento na eficiência hospitalar. **Dissertação** (Dissertação de Mestrado), Universidade do Porto, 2012.

SIMON, H. **Comportamento administrativo**. Rio de Janeiro: Fundação João Pinheiro, 1979.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: [s.n.], 2001.