

A TRANSPOSIÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS DO SETOR PRIVADO PARA O PÚBLICO E O USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS COMO FERRAMENTA GERENCIAL DA TRANSPARÊNCIA E COMBATE À CORRUPÇÃO NO SETOR SAÚDE PÚBLICA¹

THE TRANSPOSITION OF COST MANAGEMENT OF THE PRIVATE SECTOR TO THE PUBLIC AND THE USE OF COST INFORMATION AS A MANAGEMENT TOOL FOR TRANSPARENCY AND COMBATING CORRUPTION IN THE PUBLIC HEALTH SECTOR

Márcia Mascarenhas Alemão

Resumo

As diversas transformações da sociedade e do Estado, verificadas em especial nas últimas décadas, exigem a busca por melhorias na gestão dos recursos públicos. Dentre as várias alternativas possíveis, há propostas de uso de metodologias de apropriação de custos do setor privado, desde que devidamente compreendidas e adequadas ao setor público. Nesse contexto, o objetivo deste artigo é discutir caso concreto de ganhos de resultado no setor público alcançados a partir de uma transposição da aplicação de ferramentas de gestão de custos utilizadas tipicamente no setor privado para o setor público, fundamentado na utilização das informações de custos como instrumento de combate à corrupção e transparência do gasto público. A prática da transparência na gestão hospitalar pública e os ganhos gerados pelas informações de custos estão aqui exemplificados no relatório Prestação de Contas ao Paciente da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – Fhemig disponibilizado aos correlatos usuários. A presente pesquisa se classifica como social, envolvendo técnica exploratória e de revisão bibliográfica, utilizando método de investigação caracterizado como observacional e monográfico, incluindo o estudo de caso da Fhemig.

¹ Artigo recebido em 06/04/2018 e aprovado em 24/10/2018.

A pesquisa evidenciou que os objetivos de transparências das informações de custos, de maximização dos lucros e de redução dos custos no setor privado são distintos do setor público, cujo objetivo é a compreensão dos níveis de complexidade da informação, de forma a permitir a análise do valor público gerado e de processos internos, sempre visando a racionalização do uso dos recursos, melhoria no desempenho e fundamentação de políticas públicas.

Palavras Chaves: Metainformação custo. Custos Setor Público. Transparência. Controle Gastos Públicos. Prestação de Contas ao Paciente.

Abstract

The various changes in society and the state, especially in recent decades, require the search for improvements in the management of public resources. Among the various possible alternatives, there are proposals for the use of private sector appropriation methodologies, provided they are properly understood and appropriate to the public sector. In this context, the objective of this article is to discuss the concrete case of public sector result gains achieved through a transposition of the application of tools and technology of cost management typically applied in the private sector to the public sector, based on the use of information from costs as an instrument to combat corruption and transparency of public spending. The practice of transparency in public hospital management and the gains generated by cost information are exemplified here in the Report on Accounts to the Patient of the Hospital Foundation of the State of Minas Gerais - Fhemig made available to the corresponding users. The present research is classified as social, involving exploratory and bibliographic review techniques, using research method characterized as observational and monographic, including the Fhemig case study. The research evidenced that the objectives of transparency of cost information, profit maximization and cost reduction in the private sector are distinct from the public sector, whose objective is to understand the levels of information complexity in order to allow the analysis of the value generated public and internal processes, always aiming at rationalizing the use of resources, improving performance and rationale of public policies.

Keywords: Cost metadata. Public sector costs. Transparency. Control Public Expenses. Accountability to the Patient

Márcia Mascarenhas Alemão - Gerente de Ensino e Pesquisa / Diretoria de Gestão de Pessoas / Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – Fhemig. Doutora em Administração / CEPEAD UFMG.

Artigo produzido sob orientação do Dr. Tiago Gomes de Carvalho Pinto.

I. Introdução

Os avanços da economia brasileira advindos da estabilidade monetária, ocorridos a partir da década de 1990, permitiram conquistas sem precedentes no bem-estar da população, em um processo de redução das desigualdades sociais e da pobreza. Para manter a trajetória de desenvolvimento sustentável ansiado pela população brasileira é necessário aumentar ações relacionadas à qualidade e à eficiência do gasto público. Mais do que uma oportunidade, o aumento da eficiência do gasto público no Brasil é uma necessidade. O primeiro passo nessa direção é a mensuração do desempenho das unidades produtoras desses serviços públicos (CATELLI, SANTOS, 2004; BOUERI; ROCHA; RODOPOULOS, 2015) alinhado à transparência dessas informações.

O setor público vem experimentando importante mudança do seu paradigma de gestão pelas intensas transformações políticas e socioeconômicas que ocorreram nas últimas décadas, que exigem uma redefinição da administração pública (SANT'ANA; ROCHA, 2006). Tal mudança envolve princípios como ética, *accountability*, transparência, qualidade do gasto público e maior enfoque no cidadão. Estas são materializadas com a incorporação de conhecimentos gerenciais utilizados na área privada e a flexibilização do Estado Burocrático, sem ênfase para o *resultado* das suas ações, rumo ao Estado Gerencial, voltado para os *processos* pelos quais estas ações se realizam (BRASIL, 1998; MIRANDA FILHO, 2003).

O processo de racionalização da administração pública enfatiza o controle do gasto público e não simplesmente o corte do gasto público. Vê-se o empenho em conduzir o tema da *qualidade do gasto público* na agenda de diversos países. No Brasil em particular, esta agenda vem acompanhada da abordagem de combate à corrupção e da promoção da transparência como forma de permitir a participação das pessoas no processo político. Alinhada a uma política de responsabilidade social e a perspectiva econômica do país, o desenvolvimento desta agenda exige estudos sobre a melhor forma de identificar como os recursos públicos são gastos. Para tanto, a compreensão do tema custos é

fundamental como instrumento de gestão, transparência e combate à corrupção. Soma-se a estas prerrogativas a necessidade de atender aos ditames da legislação e ao melhor valor pelo dinheiro. Este é arcabouço do principal entendimento de qualidade do gasto público aqui.

Dentre as imposições legais, a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) constitui importante marco gerencial ao evidenciar, em seu artigo 37, que a administração pública deve, entre outros, observar o princípio da eficiência. Outro marco institucional nesse cenário é o advento da Lei Complementar Federal nº 101/2000 (BRASIL, 2000), que estabelece diretrizes para o equilíbrio fiscal dos entes federativos e sanções para os gestores públicos que não agirem em consonância com essas diretrizes (MIRANDA FILHO, 2003).

Acrescenta-se a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), que objetiva evidenciar informações contábeis que “dêem suporte à otimização da gestão dos recursos públicos (custos), ao princípio da transparência e à instrumentalização do controle social, bem como visar sempre à eficiência, à eficácia e à efetividade das ações governamentais” (RIBEIRO et al., 2014, p.9). Porém, a grande transformação ocorrida mais recentemente deve-se à publicação da Lei de Acesso à Informação (ANGÉLICO; TEIXEIRA, 2012; BRASIL, 2011).

No setor público, a implantação de sistemas de custos está legalmente fundamentada, mas não possui ainda normas ou metodologias definidas para essa apuração. O assunto custos, no setor público, está evidenciado na legislação brasileira desde a década de 1960, sem, contudo, significar que mereceu empenho para a sua efetivação por parte dos órgãos públicos. Isso por não haver obrigatoriedade em sua implantação.

Faz-se necessário o aprofundamento da formulação de um sistema de informações de custos que possa atender diretamente aos anseios dos cidadãos, com o objetivo de garantir a transparência do uso dos gastos e, tam-

bém, às pretensões dos administradores públicos, com o objetivo de ser uma ferramenta de suporte à gestão. Compreende-se que, desta forma, para análise dos resultados das ações governamentais, “o conhecimento dos custos dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos” (NUNES, 1998, p.1).

Especialmente no setor saúde pública, a gestão de custos toma uma dimensão específica, podendo e devendo oferecer soluções adequadas ao desafio de conciliar a escassez de recursos com a demanda crescente pelos serviços. No setor saúde, além das fundamentações legais gerais do setor público, o uso de informações de custos está posta na Lei do SUS (BRASIL, 1990), (BRASIL, P. DA R., 1990) que preconiza a necessidade de evidências do equilíbrio econômico financeiro dos prestadores de serviços ao SUS e também na Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde (BRASIL, 2007) que, no seu segundo princípio, descreve que é direito do cidadão ter atendimento resolutivo com qualidade, sempre que necessário, tendo garantido, dentre outros fatores, informações sobre o seu estado de saúde, incluindo nestas as informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou.

As informações de custos em saúde são fundamentais na discussão do custo dos serviços prestados e, conseqüentemente, fundamentam a discussão do uso dos recursos para a saúde e o financiamento da saúde, principal preocupação dos gestores (BRASIL, 2013). Porém, o uso de metodologias de apropriação de custos no setor público exige compreensão e adequação das metodologias da gestão de custos utilizados no setor privado, sem perda do rigor metodológico científico necessário. A adequação dos objetivos dos sistemas de custos e das metodologias utilizadas no setor privado é uma necessidade para a ampliação dos ganhos de resultado e juízo de valor ao setor público, principalmente no setor saúde e, especialmente no setor hospitalar.

Apesar da fundamentação legal e da importância da implantação de sistemas de custos no setor saúde, apenas 5% dos hospitais geravam informações de custos até 2009, conforme informações de pesquisa subsidiada pelo Banco

Mundial e não atualizadas posteriormente (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009). As informações de custos são apontadas como necessárias para melhorar o desempenho e a qualidade da atenção hospitalar (BANCO MUNDIAL, 2007; OECD, 2010; BANCO MUNDIAL, 2010; BRASIL, 2009). Sua falta desvincula o planejamento e o orçamento de políticas e programas de saúde, diminuindo a validade destes como ferramenta de gestão (BANCO MUNDIAL, 2007). Dada a importância das informações de custos, o objetivo deste artigo é construir uma coerência conceitual e semântica que gere ganhos de resultado ao setor público ao apresentar uma transposição da aplicação da ferramenta de gestão de custos aplicada ao setor privado, de uma forma ampla, a todo o setor público e refletir sobre as condições e contextos em que isso pode ocorrer.

Destaca-se a apresentação dos conceitos já desenvolvidos para o todo o setor privado e a construção de sua aplicação na gestão pública como um todo, porém mais focado no setor saúde. Não se pretende revisar ou modificar conceitos, mas construir uma coerência conceitual e semântica que permita ganhos de resultado ao setor público, apresentando a utilização das informações de custos como metainformação, isto é, como informação acerca de informações que permita ser instrumento de combate à corrupção e transparência do gasto público. Além disto, será apresentado o exemplo de transparência na gestão hospitalar pública e os ganhos gerados na gestão da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais - Fhemig advindos da disponibilização do Relatório Prestação de Contas ao Paciente, entregue aos pacientes na hora da alta hospitalar e seu impacto na gestão.

Assim sendo, o objetivo do trabalho é apresentar o relato de uma experiência de gestão, utilizando o exemplo de uma instituição pública como a Fhemig para demonstrar a utilidade da gestão de custos para a transparência e combate à corrupção. O artigo é composto de cinco partes, contando esta introdução.

A segunda parte compreende o referencial teórico, apresentando o uso de informações de custos como instrumento de combate à corrupção na saúde, a distinção do uso das informações de custos no setor privado e no público e a discussão sobre o uso dos recursos na saúde. A terceira parte apresenta os procedimentos metodológicos propostos na construção deste artigo. A quarta parte apresenta a Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais e a Prestação de Contas ao Paciente. A quinta última parte apresenta a conclusão do artigo.

2. Fundamentação teórica

O referencial teórico deste artigo apresenta a conceituação sobre o uso de informações de custos como ferramenta no combate à corrupção na saúde; as particularidades no uso de metodologias de custeio no setor privado e no público e, finalizando, apresentado uma discussão sobre o uso de informações de custos no setor saúde pública.

2.1. O uso de informações de custos como instrumento de combate à corrupção na saúde

A corrupção é um fenômeno mundial presente em todos os países em maior ou menor escala. Neste contexto, ações do Estado para institucionalização de uma política anticorrupção tem como principais caminhos a participação popular, o controle social e o desenvolvimento de uma governança pública (VIAN, 2006, 2008; MUSAU; VIAN, 2008).

O combate à corrupção no setor da saúde é um grande desafio dadas as suas características e particularidades tais como: complexidade dos serviços oferecidos dentro de um relacionamento fornecedor-paciente marcado por desequilíbrios em informações e demanda inelástica de serviço; infraestrutura física dispendiosa e dependência de alta tecnologia. Estas características evidenciam riscos associados de suborno, colusão e corrupção *ex post*, até a linha de frente (VIAN, 2006; 2008). A corrupção é uma ameaça no setor da saúde diagnosticada e abordada por meio de algumas práticas comuns que incluem: absenteísmo, desvio, inadequação, superfaturamento de suprimentos médicos, pagamentos informais, fraude, dificuldade de regulação das práticas médicas e das contratações de serviços, fralde no financiamento e repasse dos recursos. Cada uma dessas práticas representa um grande desafio em muitos países em desenvolvimento. Finalmente,

no setor de saúde a distinção entre corrupção e ineficiência é muitas vezes difícil de ser realizada.

No setor público, especificamente no Brasil, o desenvolvimento de uma governança pública deve estar alinhado a medidas de combate à corrupção, melhora na responsabilização e na transparência. Isto perpassa pelo conhecimento e divulgação de informações de custos como um dos principais instrumentos para fundamentar parâmetros técnicos dos serviços prestados que, conforme preconizado na Constituição Federal, são de responsabilidade da administração pública e permitam a interação com a sociedade. Desta forma, as informações de custos instrumentalizam a sociedade num maior controle social que, ao tomar conhecimento da matéria técnica ou de fato, podem assim avaliar e sugerir modificações no processo decisório.

Por intermédio de instrumentos de intervenções para reduzir a vulnerabilidade à corrupção – de divulgação de informações e de interação com a sociedade - o controle social poderá ser feito desde o início da fase de planejamento, ensejando a melhoria dos resultados. Alguns componentes padrões destes instrumentos incluem como estratégia essencial o incentivo no desenvolvimento de sistemas gerenciais que permitam maior transparência no uso dos recursos (VIAN, 2006).

Referente ao SUS do Brasil, o Banco Mundial em seu Relatório “Governança no Sistema Único de Saúde (SUS) do Brasil: Melhorando a Qualidade do Gasto Público e Gestão de Recursos” (BANCO MUNDIAL, 2007) apresenta que a governança tem impacto sobre a qualidade dos gastos públicos e efetividade da gestão de recursos e, por último, a eficiência e qualidade da prestação de serviços. No setor hospitalar, a relação entre informação e eficiência do setor foi pesquisada La Forgia e Couttolenc (2009). Com relação às informações, eles especificam a necessidade de geração de informações que subsidiem o conhecimento sobre a gestão das organizações hospitalares, de forma a possibilitar a mensuração dos processos internos produzidos. Depara-se com a necessidade de compreensão e mensuração de informações de custos, metodologicamente afiançável, para o setor saúde, especificamente para o setor hospitalar público, que possibilitem o conhe-

cimento dos recursos internos da organização e de sua gestão. Entende-se por metodologicamente afiançável que o conhecimento seja científico, isto é, que lide com ocorrências ou fatos, que seja um conhecimento contingente, sistemático, verificável, falível, por poder ser reformulado pelo acervo de novas proposições e teorias, isto é, que tenha rigor científico (LAKARTOS, MARCONI, 1991). Adota-se aqui o conceito de ciência, conforme apresentado pelos autores supracitados, como “conjunto de conhecimentos racionais, certos ou prováveis, obtidos metodicamente sistematizados e verificáveis, que fazem referência a objetos de uma mesma natureza. Considera-se o conhecimento científico útil em decorrência de sua objetividade, pois, na busca da verdade, cria ferramentas de observação e experimentação que lhe conferem um conhecimento adequado das coisas” (p.37).

2.2. A distinção do uso das informações de custos no setor privado e no setor saúde pública

A alocação de custos fornece informações necessárias para decisões estratégicas e operacionais (HORNGREN; DATA FOSTER, 2004). O uso de um sistema de custos em detrimento de outro em uma organização está diretamente relacionado a uma série de elementos, entre eles a estratégia corporativa a ser seguida. A escolha da metodologia de custeio deve refletir a importância da estimativa de custos precisas e sua viabilidade ou devem ser consideradas questões de exatidão, viabilidade, consistência e generalização (TAN, 2009).

Bornia (2002), corroborando a proposta de Brignall et al. (1991), afirma que um sistema de custos deve primeiramente definir qual informação é importante (o que deve ser medido) para depois decidir como medi-la, o que demanda, necessária e implicitamente, alinhamento com a estratégia da organização. A escolha de instrumentos gerenciais de apoio à tomada de decisão tende a atender aos propósitos de seu uso (DIEHL, 2004). Para o autor, os mesmos instrumentos podem fornecer resultados distintos em contextos diferentes, dependendo dos propósitos da medição. Dessa forma, o tipo de instrumento utilizado

e a finalidade de seu uso estão relacionados ao contexto estratégico da organização.

O tipo de instrumento utilizado tanto no setor privado e no público pode ser resumido nas distintas metodologias comumente utilizadas para apuração de custos. O *Custeio por Absorção* adota a concepção de que os produtos produzidos e/ou serviços prestados devem absorver os custos, sendo coerente com legislação e com a gestão tanto estratégica, quanto operacional. É a metodologia mais utilizada tanto no setor privado quanto no público. Os custos, gastos identificados aos produtos finais, são separados das despesas, gastos não vinculados ao produto final, na apresentação do Demonstrativo do Resultado do Exercício, conforme exigência legal, para identificação do lucro da empresa, e conseqüentemente, o imposto a ser pago. O *Custeio Direto* permite a identificação dos custos diretamente utilizados aos produtos e serviços, sendo utilizado para análise da margem de contribuição de cada produto aos resultados da empresa. O *Custeio por Atividades* apresenta que os custos são consumidos pelas atividades e estas atividades consomem os recursos.

Para a utilização de métodos de custeio no setor público necessário se faz que haja uma transposição, metodologicamente válida e sistematizada para sua utilização. Cada método de custeio, com suas particularidades, exige uma adaptação que deve ser explicitada, principalmente no que tange aos objetivos e exigências (BRASIL, 2013). Desta forma, é necessário que seja definida a metodologia a ser utilizada com as adequações exigidas, sempre dentro do rigor metodológico, isto é, utilizando fundamentos e critérios na formação das evidências de forma a poderem ser comprovadas. Destaca-se quanto a adoção da metodologia de Custeio por Absorção no setor público, a primeira transposição e adequação necessária é quanto à distinção entre custos e despesas. Conforme apresentado por Nunes (1998), considerando serem todos os gastos destinados ao serviço final – prestação de serviços públicos – não há porque distinguir os conceitos. Tão relevantes quando a definição da metodologia é a finalidade do uso das informações de custos, fundamentalmente diversa do setor privado para o setor público. Há a necessidade de se definir construtos com maior rigidez e/ou adaptações e/ou concessões visando o fortalecimento legal e gerencial da gestão de custos públicos.

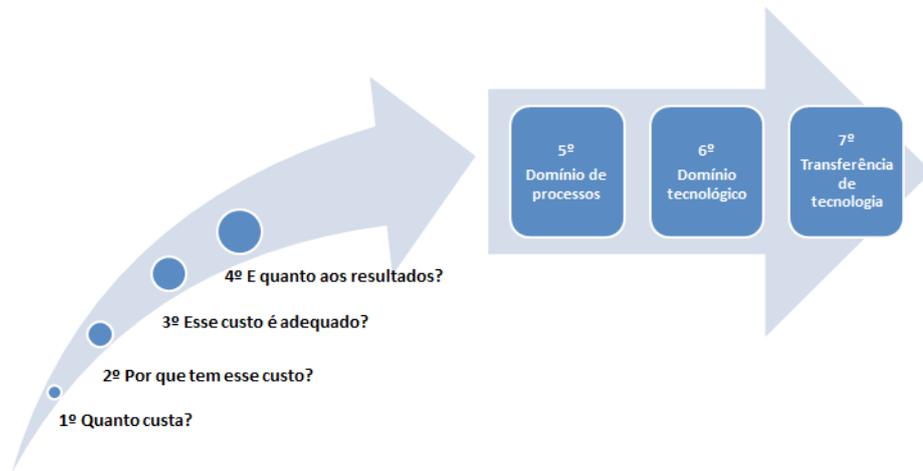
No setor privado, conhecimentos, práticas e técnicas de utilização de sistemas de custos e da gestão de custos iniciada a partir da Revolução Industrial, tem, ao longo de diversas décadas, se consolidado como fundamental para atingir o objetivo de maximização dos lucros, redução de gastos, aumento de lucratividade, entre outros (CAMARGOS; GONÇALVES, 2004; MARTINS, 2003). No setor público, a finalidade dos sistemas de custos deve ser apresentada como a melhor utilização dos recursos — *best value for money* (GONÇALVES; ALEMÃO; DRUMOND, 2013); fundamentar políticas públicas; avaliar necessidade de re-

ursos para prestar serviço específico e avaliar ineficiências de financiamento (HENDRIKS et al., 2014). Assim, devem integrar ao esforço de estabelecer medidas de desempenho capazes de combater o desperdício, aumentar a *accountability* e a transparência da gestão pública. A existência de um sistema de custos é fundamental para o controle social dos atos públicos (NUNES, 1998).

O conhecimento dos processos de formação dos custos possibilita o controle e verificação dos resultados de cada atividade. Neste contexto, destaca-se a importância de considerar as informações de custos como metainformação (GILLILAND, 2008). A metainformação é comumente entendida como informação acerca de informação. No setor público, a compreensão das informações de custos deve ir além do *quanto custa*, objetivando a desestigmatização dos custos como ferramenta trivial de corte de gastos e sim com o objetivo de melhor uso dos recursos (GONÇALVES et al., 2014).

A utilização da metainformação custos pode ser evidenciada na estratégia organizacional, ao possibilitar o alinhamento de ações tático/gerenciais, a vinculação de objetivos às operações cotidianas, bem como permitir a garantia da qualidade dos gastos públicos desde o topo até a base da pirâmide administrativa. As informações de custos devem ser vistas como Indicador de Resultados e Indicador de Processos, conforme apresentado na Figura 1. A configuração apresentada inova na construção de um caminho gerencial interno destacado por meio de questões norteadoras. As quatro questões norteadoras representam os níveis de compreensão das informações (GONÇALVES et al., 2016). Após a resposta a estas quatro questões temos um salto da base de conhecimento do domínio para a transferência de tecnologia.

FIGURA I – Níveis de compreensão das informações de custos



Fonte: GONÇALVES et al. (2016).

Num primeiro nível de complexidade buscase responder à primeira questão: *quanto custa?* Trata-se da pergunta cuja resposta é a mais simples e rápida, embora ainda seja desafiadora no setor público. Representa o início do processo de geração de conhecimento de custos. Esta questão remete a uma envoltória com um segundo nível de complexidade: *porque tem este custo?* A resposta a esta questão consome mais tempo e estudo ao criar a necessidade de compreensão dos processos administrativos e assistenciais que levaram ao consumo dos recursos. Numa terceira envoltória temos a questão: *o custo é adequado?* Neste momento, a abordagem quantitativa incorpora análise de juízo de valor e uma análise qualitativa. Integra-se neste momento a necessidade de envolvimento, principalmente dos gestores, na fundamentação da adequação dos processos. A quarta envoltória de complexidade leva à quarta questão: *e quanto aos resultados?* Temos nesta questão a compreensão de quais resultados foram gerados no processo de utilização dos recursos. Estes quatro questionamentos encerram um ciclo completo: compreender desde quanto custa até quais os resultados alcançados e os caminhos percorridos. Este ciclo pode ser conhecido como domínio de processos.

O *domínio de processos* representa a quinta envoltória na compreensão da metainformação custo. Isso significa o domínio do processo de trabalho, isto é, que se têm as atividades que constituem o processo e os recursos consumidos. Esta compreensão das informações de custos que representa o domínio de processos remete a um sexto nível: *domínio tecnológico* e, finalmente, o sétimo, e último, nível de complexidade que é a *transferência de tecnologia*. Então, exemplificando a utilização no setor saúde, quando se diz que uma apendicectomia custa X reais, este X traduz ou sumariza o que foi consumido e como foram utilizados recursos humanos, materiais, medicamentos, etc. e o processo de trabalho. Há a compreensão dos processos de produção dessa apendicectomia, permitindo avaliar se é adequada e otimizada (domínio do processo), se temos protocolos de atendimento (domínio tecnológico) e se temos como reproduzir este processo de assistência entre as Unidades Assistenciais (transferência de tecnologia) ou outros hospitais.

Neste contexto, é importante salientar que a informação de custos apresenta dois domínios (MORESI, 2000). No primeiro deles, ela deve atender às necessidades de uma pessoa ou de um grupo. É o caso dos dois primeiros níveis de complexidade. Nesse caso, a disponibilização da informação deve ser à pessoa ou aos grupos certos, na hora certa e no local exato, na forma correta. O *segundo domínio* é o da organização, onde o valor da informação está relacionado ao seu papel no processo decisório. Compreende os demais níveis de complexidade apresentados. Também deve ser considerado que o produto informacional como um todo também agrega valor a outras atividades no processamento da informação (GONÇALVES et al., 2013).

Outra importante questão a ser considerada, conforme os autores supracitados, é com relação ao uso de conceitos já fundamentados na gestão de custos no setor privado, presentes na literatura e enfaticamente defendidos. As informações de custos no setor público necessitam ter como objetivo alguns construtos balizadores ou de referência objetiva para o seu desenvolvimento. São constructos, e não conceitos, por agregarem várias dimensões de variáveis intrinsecamente relacionadas não diretamente mensuráveis, tornam-se preocupação contínua da gestão, notadamente a gestão pública. Entre eles, podemos destacar: *accountability*; *melhores práticas*; *benchmarking*; *melhor valor do dinheiro (best value for money)*; *desenvolvimento científico e tecnológico*; *inovação*. A busca do entendimento destes construtos no setor público é necessária para o entendimento dos objetivos da apuração dos custos no setor público.

Tome-se o caso do construto *Accountability*. *Accountability* apresenta-se como sinônimo de responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo (MOSHER, 1968) representando estruturas burocráticas de responsabilidade do Estado para proteção dos direitos do cidadão contra usos indevidos do poder pelo governo como um todo (CAMPOS, 1990). Conforme definido pela autora, o

exercício da *accountability* é determinado pela qualidade das relações entre governo e cidadão, entre burocracia e clientelas, sendo diretamente relacionada com uma democracia verdadeiramente participativa, relacionado com mecanismos formais de controle do funcionamento do Estado para proteção dos direitos do cidadão. A transparência na utilização dos recursos nas atividades e produtos fornecidos pelas instituições públicas permite melhor controle e identificação dos serviços prestados. Há de se considerar que a transparência cobra a visibilidade no uso dos recursos. A percepção de que a utilização das informações de custos objetiva o entendimento do *como*, *onde* e *porque* estão sendo consumidos os recursos, leva a um gerenciamento de recursos com mais qualidade.

A busca por *melhores práticas* e o *benchmarking* são, praticamente, causa e consequência. O *benchmarking* preconiza a reprodução das melhores práticas baseando-se em mapeamento dos processos e geração de números. A divulgação de relatórios de custos possibilita a troca de experiências e compartilhamento de ações para desenvolvimento das organizações públicas. Proporcionam adequação dos processos administrativos e assistenciais que subsidiam uma profunda definição de atividades, através de difusão do conhecimento do trabalho realizado.

No setor público a otimização dos gastos deve permear com intensidade todas as estratégias de gestão. Não é suficiente economizar ou evitar desperdícios. É preciso ir além, ou seja, fazer valer mais os recursos disponíveis. É a prática do *nem mais caro e nem mais barato, mas o adequado com qualidade*. É a expressão correta do Melhor Valor pelo Dinheiro (*Best Value for Money*). A redução dos custos por si não deve ser o objetivo da apuração dos custos.

Quanto ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico e o conceito de Inovação o conhecimento dos custos dá suporte a políticas regulatórias e de incentivos por melhores práticas, desenvolvimento e assessoria de Tecnologias Informacionais, Gerenciais e Estruturais.

2.3. Discussão sobre uso dos recursos na saúde

No setor saúde, conforme apresentado por Gonçalves *et al.* (2011), a metainformação descreve as informações como sumário de outras informações, apresentando *o que, como e quanto* são consumidos de recursos nos processos. Constituiu-se em ferramenta essencial, balizadora das propostas de qualidade, pois sustenta uma base para o conhecimento, acompanhamento e avaliação sistemática dos gastos das diversas atividades tanto assistenciais quanto administrativas no setor saúde. Representa ferramenta gerencial, fornecendo informações para o planejamento e elaboração de indicadores de produto e de processo, possibilitando a redução de consumo e a criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho, que possibilitam a garantia da qualidade final do produto ou serviço entregue à sociedade.

Apesar dos gastos no setor saúde apresentarem expressivo volume, o tema custos ainda é pouco explorado na saúde pública. Nas organizações públicas de saúde, inicia-se a crença da necessidade de conhecer os custos dos serviços prestados, de forma incipiente, porém gradativamente, ascendente. A cultura de *que saúde não tem preço* vem se consolidando em *saúde não tem preço, mas tem custo*.

No âmbito da discussão do gerenciamento dos recursos da saúde, alguns estudos evidenciam questões críticas de ges-

tão da saúde, especialmente no setor hospitalar, tais como falta de controle, ineficiências técnicas e alocativas, baixa qualidade dos serviços, falta de responsabilização (ALVES, 1998; BANCO MUNDIAL, 2007; BORBA; NETO, 2008; COBAITO, 2012; VENDEMIATTI *et al.*, 2010).

Acredita-se na necessidade de compreender e mensurar os recursos internos e sua gestão nas organizações hospitalares públicas. Essa vertente está diretamente relacionada à exigência de conhecimento dos custos de serviços prestados por hospitais como ferramenta de gestão e redução de incertezas.

A geração e a evidenciação de informações relativas a custos dos serviços prestados no setor saúde e os valores pagos por esses serviços possibilitam maior transparência do uso dos recursos públicos. O conhecimento dos custos dos hospitais públicos e sua gestão tornam-se, portanto, fundamentais para a alocação eficiente de recursos e a melhoria da qualidade dos serviços prestados. Apesar da necessidade dessas informações, os custos da prestação de serviços e da implantação de sistemas de custos hospitalares são apontados por diversos autores como de difícil identificação (ALEMÃO, 2012; DUTTA; ZBARACKI; BERGEN, 2003; LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

3. Procedimentos metodológicos

A ciência tem como objetivo verificar a veracidade dos fatos, desta forma, exige que se determine os métodos que possibilitou chegar a esse conhecimento (GIL, 1999). Os métodos científicos utilizados para elaboração deste artigo representam um conjunto das atividades sistemáticas e racionais que permitiram alcançar conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido (LAKATOS, MARCONI, 1991). Conforme apresentado pelos autores, os métodos são etapas concretas da investigação, com finalidade de explicar os fenômenos,

podendo ser considerados como técnicas de investigação.

Este artigo trata de pesquisa conceituada como pesquisa social, ao ser entendida como processo que, utilizando metodologia científica, permite a obtenção de novos conhecimentos no campo da realidade social (GIL, 1999). A problematização da pesquisa envolveu pesquisa exploratória, envolvendo levantamento bibliográfico por ter como objetivo geral de proporcionar visão geral de um determinado fato (GIL, 1999), utilizando método de investigação caracterizado como sendo observacional e monográfico

(GONÇALVES; MEIRELLES, 2004, LAKATOS, MARCONI, 1991). Conforme os autores, o método de investigação observacional é aquele em que o cientista observa os fatos e eventos. Por sua vez, trata-se de monográfico na medida em que parte do princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser representativo para outros semelhantes (LAKATOS E MARCONI, 1991; GIL, 1999).

Desta forma, o levantamento bibliográfico fundamentou a apresentação da fundamentação teórica. Foi também incluído o estudo de caso da disponibilização do relatório dos custos assistenciais do tratamento realizado aos usuários da Fhemig, sintetizado no Relatório Prestação de Contas ao Paciente, ilustrativo como ferramenta de controle e combate à corrupção no setor saúde.

Considerando que foi estudado o sistema de custos da Fhemig e a Prestação de Contas ao Paciente, o método utilizado pode ser apresentado como monográfico, por ser a investigação um exame do tema escolhido, observando os fatores que o influenciaram e analisando seus aspectos.

Acrescenta-se que o artigo é um relato da experiência de gestão, utilizando o exemplo de uma instituição pública como a Fhemig para demonstrar a utilidade da gestão de custos para a transparência (e combate à corrupção), isto por ter sido a autora responsável pelo Observatório de Custos e pela implantação do SIGH-Custos nos últimos 10 anos.

4. Resultado – a Fhemig e a Prestação de Contas ao Paciente (Conta Paciente)

Diante das mudanças de paradigma de gestão e dos dispositivos legais, surge a necessidade de aprofundamento da formulação de um sistema de informações de custos que atenda às necessidades internas da organização, aos anseios dos cidadãos e às necessidades dos administradores públicos na busca por instrumentos de transparência e combate à corrupção, fundamentação de políticas públicas e uso dos recursos. Neste contexto, a Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – Fhemig buscou cumprir o compromisso de implantar um sistema de gestão de custos que possibilitasse a melhor utilização de recursos e otimização da prestação de serviços hospitalares. A Fhemig é uma rede hospitalar pública formada por 20 unidades distribuídas em cinco complexos assistenciais: urgência e emergência, especialidades, saúde mental, hospitais gerais, recuperação e cuidado ao idoso e o MG transplantes (Fhemig, 2016).

A busca para atender ao compromisso de implantar o sistema de custos deu-se por meio de organização dos processos internos, alinhando os objetivos estratégicos até os objetivos e ações operacionais, em termos de

planejamento e controle, partindo de metas postas pelas políticas públicas e marcos regulatórios em saúde até o consumidor final, ou seja, o cidadão atendido.

Desta forma, a Prestação de Contas ao Paciente torna-se produto final do percurso gerencial (desde o nível estratégico até o operacional), em termos de planejamento e controle, como condutor da accountability, de finanças e dos mecanismos anticorrupção, iniciado com a implantação do sistema de gestão de custos na Fhemig.

Inicia-se, em 2007, as ações de definições metodológicas necessárias para a implantação do Custeio por Absorção, de forma a manter o rigor científico exigido para a implantação da gestão de custos em todos os hospitais. A padronização envolveu definição de itens de custos, fontes de dados e sistema de coleta desses dados, além dos critérios de rateios a serem utilizados. Em 2008, a Fhemig concluiu o desenvolvimento do sistema informatizado que permitiu a implantação do sistema de gestão de custos em 13 unidades assistenciais. Ao final de 2009, todas as vinte unidades estavam com o sistema de gestão de custos já

implantado. Em 2010, inicia-se a utilização da metodologia de Custeio ABC, integrada ao Custeio por Absorção em 6 unidades da Fhemig. Em 2011, a utilização das duas metodologias amplia-se a todas as 20 unidades. Em 2012, a Fhemig inicia o processo de transparência e accountability, ao disponibilizar ao usuário a Prestação de Contas ao Paciente (Conta Paciente).

A Prestação de Contas ao Paciente (Conta Paciente) é um relatório-documento gerado por meio do sistema de custos informatizado, o Sistema Integrado de Gestão Hospitalar – SIGH, Módulo SIGH-Custos da Fhemig. O relatório tem como objetivo primeiro informar ao usuário cidadão a assistência e os recursos consumidos no seu atendimento. Este relatório está alinhado à exigência

apresentada na Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde (BRASIL, 2007) que, conforme já apresentado, dispõe ser direito do cidadão ter atendimento resolutivo com qualidade sempre que necessário, sendo-lhe garantidas informações sobre seu estado de saúde e informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou. Desta forma, busca-se garantir de maneira clara e objetiva, a demonstração do tratamento realizado e os recursos consumidos, conforme modelo apresentado na FIG.2.

A disponibilização da Prestação de Contas ao Paciente aos usuários da Fhemig exige a organização de processos e de informações em diversas áreas, tanto administrativas quanto assistenciais.

FIGURA 2 – Modelo da Prestação de Contas ao Paciente (Conta Paciente)



PRESTAÇÃO DE CONTAS AO PACIENTE

Mais uma evidência do compromisso do Governo do Estado de Minas Gerais com transparência na aplicação dos recursos em hospitais públicos

Senhor(a) Usuário(a),

Um hospital é uma organização complexa, grande, que exige muitos funcionários, muitos equipamentos e que funciona continuamente, 24 horas por dia, 365 dias por ano, pronto para atender as demandas por tratamento. Além do tratamento direto ao paciente como medicamento, exames, equipamentos, alimentação e profissionais de assistência, demanda uma série de outros serviços, tais como segurança, limpeza, portaria e gerenciamento. Tudo feito de forma harmônica para o resultado final seja servir melhor.

O principal objetivo da Conta Paciente é informar aos usuários da Rede FHEMIG os recursos consumidos no atendimento hospitalar, para atendê-lo da forma que saúde exige. Lembre-se de que todo o tratamento do SUS é gratuito.

A Conta Paciente não é uma cobrança. Como o próprio nome diz, estamos prestando contas a você, usuário e cidadão. Ela traduz um conjunto de informações quanto aos serviços prestados e quanto aos recursos consumidos com seu tratamento.

A Rede FHEMIG e o Governo de Minas Gerais está cumprindo com seu compromisso duradouro de prestar a melhor assistência hospitalar e, indo além, mostrando a qualidade e transparência no uso dos recursos públicos. Saber mais sobre os serviços e quanto eles custaram é, acima de tudo, um direito de todo cidadão.

Partilhe conosco deste momento de construção de uma nova etapa na responsabilidade social.

HOSPITAL JOAO XXIII

Referência: 6/2013 - Emissão:19/08/2013 14:50:24

Dados do Atendimento	Paciente: <input type="text"/>	Idade: 28 A, 5 M, 6 D		
	Registro: <input type="text"/>	Prontuário:		
	Data de Admissão: 27/07/2013 16:36	Data de Saída: 15/08/2013 12:26		
	Caráter do Atendimento: INTERNADO	Motivo de Saída: ALTA HOSPITALAR		
Consumo	Exames			R\$ 148,38
	Medicamentos			R\$ 200,93
	TOTAL - CONSUMO			R\$ 349,31
Tratamento	Centro de Custo	Produção	Diária	Valor Total
	AMBULATORIO - ESPECIALIDADES	ATENDIMENTO	1	R\$ 575,58
	UNIDADE INTERNAÇÃO - CIRURGIA PLÁSTICA	PACIENTE/ DIA	18	R\$ 10.012,88
	TOTAL - TRATAMENTO			R\$ 10.588,46
Custo Total				R\$ 10.937,77

Fonte: Sistema Integrado de Gestão Hospitalar - SIGH

OBSERVAÇÕES IMPORTANTES:

- **Dados do Atendimento:** contém as informações pessoais do paciente.
- **Exames:** apresenta os exames feitos pelo paciente. Estes exames podem incluir diversas categorias.
- **Consumo:** diz respeito aos medicamentos e podem incluir consumo de materiais médicos, dietas, etc.
- **Tratamento:** lista os cuidados recebidos durante a permanência do usuário no hospital. Incluem aqui todos os custos com serviços de pessoal, limpeza, alimentação, manutenção, energia elétrica, dentre outros.

É importante ressaltar que a Prestação de Contas ao Paciente apresenta o valor (custo) como Indicador de Resultado.

Dúvidas: Fale diretamente com Observatório de Custos no telefone (31) 3239 9547, horário comercial ou e-mail: contapaciente@fhemig.mg.gov.br.

No âmbito do planejamento e controle exigiu a estruturação, adequação, normatização e disponibilização dos processos internos, conhecimento de informações de consumo e sua utilização como ferramenta de gestão. Além disso, propiciou a sistematização e organização dos dados existentes e levantamento de outros até então inexistentes na Fhemig, como informações de custos por Centros de Custos e da produção de cada um destes CC. No âmbito da gestão estratégica, propiciou o alinhamento de ações entre projetos/programas até então isolados, como a integração da gestão de custos, Protocolos Clínicos e Gestão Estratégica.

No âmbito da gestão dos processos, possibilitou um maior diálogo entre os setores, ao evidenciar a relação de trabalho entre os diversos Centros de Custos, maior conhecimento dos processos de trabalho, sistematização e organização dos dados exigidos para a disponibilização de informações de custos e atendimento por paciente, como consumo de medicamento, relação de exames realizados, procedimentos realizados por paciente em cada Centro de Custos. Tais informações foram possíveis após a implantação do sistema de custos e a sistematização destas informações no SIGH-Custos e a adoção de diversas ações nos níveis estratégico, como mudança cultura para entendimento dos gestores sobre a necessidade das informações de custos e os objetivos estratégicos pretendidos com a implantação do sistema de custos; no nível tático, ao treinar os servidores na coleta de dados que seriam as entradas para o sistema de custos; e o treinamento de grande número de servidores; e no nível operacional, definiu-se a metodologia a ser utilizada, as formas de coleta de dados, a forma de processamento das informações e de disponibilização das informações. Além disto,

permitiu análise da variabilidade dos processos e procedimentos clínicos ao evidenciar a correlação da informação de custos com indicadores assistenciais; permitiu entender como a variação em processos assistenciais impacta nos custos e vice-versa. Desta forma, constituiu elemento de importância fundamental no estabelecimento de parâmetros de eficácia e eficiência, ou seja, dos resultados gerados numa determinada circunstância com um dado volume de recursos gerando fundamentos de *compliance* na gestão hospitalar.

No âmbito da gestão de custos, as ações visaram utilizar as informações de custos, de forma inovadora, como metainformação, conforme proposto neste artigo, *desestigmatizando* a visão tradicional dos custos *para cortar*, como é o senso comum e permitindo a análise dos recursos consumidos nos serviços prestados, por meio da disponibilização da Prestação de Contas ao Paciente (Conta Paciente).

Além disto, permite aos gestores da Fhemig e do SUS evidenciar o uso dos recursos por meio da criação de uma base de informações de significativa relevância, trazendo ganhos internos e externos à organização, como a fundamentação da discussão sobre o financiamento do setor saúde.

Desta forma, a disponibilização deste relatório ao usuário no momento de sua alta hospitalar 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* conforme representação na FIG 3. A Figura 3 identifica a complexidade das ações internas necessárias à disponibilização da Prestação de Contas ao Paciente que, assim como o iceberg, nem sempre são percebidos no primeiro olhar, desde mudança de processos a mudança cultural.

FIGURA 3 – Representação das ações realizadas para emissão da Prestação de Contas ao Paciente (Conta Paciente)



Fonte: Gonçalves et al.(2014)(GONÇALVES et al., 2016)

Nesta perspectiva, a Fhemig não está entregando uma Conta ao Paciente. Está, isto sim, *prestando contas ao usuário cidadão*. 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, otimização

dos custos. Além disto, torna-se instrumento de transparência e *compliance* do uso dos recursos. Assim, a Conta Paciente possibilita ampliar o campo de atuação do controle social, promovendo o engajamento e a participação do cidadão, ampliando a transparência das ações de governo.

5. Conclusão

As conclusões serão aqui apresentadas por tópicos. Primeiramente, compreender a importância da transposição do sistema de custos do setor privado para o público, com relação ao uso das metodologias de apropriação de custos. Nesse sentido, a transposição das metodologias exige ações, aqui sugeridas, para a implan-

tação de gestão de custos públicos que permitam utilizar as informações de custos de forma inovadora visando: (1) *desestigmatizar* a visão tradicional dos custos, ou seja, enfatizar a gestão voltada para a compreensão do custo como metainformação e não *para cortar*; (2) *eliminar* a ideia de comparações rasas, superficiais e apressadas das

informações de custos, ações que tendem a produzir mais malefícios que benefícios à gestão. A ideia central consiste na compreensão da formação do custo. O passo seguinte é (3) *compreender os processos* que levam ao número custo. A apuração dos custos dos produtos e serviços e a avaliação dos seus resultados visam contribuir para a redução do grau de incerteza nos processos decisórios, traduzindo em melhor resultado as ações gerenciais. Finalmente, ações para (4) *integrar a cultural* de base e de topo da pirâmide decisória e (5) *adotar o custo como Indicador de Resultado e Indicador de Processo*.

A segunda conclusão é que o desenvolvimento de sistema de gestão de custos instrumentaliza a fundamentação para um maior controle e planejamento dos seus processos, além de poder ser compreendido como instrumento de transparência do gasto público e, conseqüentemente, instrumento de combate à corrupção e controle social. Assim, as informações de custos no setor público permitem o desenvolvimento de uma governança pública alinhada a medidas de combate à corrupção, com melhora na responsabilização e na transparência do uso dos recursos ao estabelecer parâmetros técnicos dos serviços prestados e, desta forma, instrumentalizar a sociedade, pois informações de custos são basilares como instrumento de controle social.

Neste objetivo, o relatório-documento Prestação de Contas ao Paciente (Conta Paciente) da Fhemig exemplifica os ganhos gerados com ações de transparência na gestão hospitalar pública. Desta forma, a Conta Paciente torna-se produto final do *percurso gerencial* (desde o nível estratégico até o operacional), em termos de *planejamento e controle*, partindo dos objetivos postos pelas políticas públicas e marcos regulatórios em saúde até o consumidor final, ou seja, o cidadão atendido. Destaca-se este percurso por ser o condutor da *accountability*, de finanças públicas e dos mecanismos anticorrupção.

Em terceiro lugar, evidencia-se, no setor público, especialmente, mas não exclusivamente no setor saúde, que a compreensão das informações de custos, tendo como referência os níveis de compreensão da informação de custos apresentada por Gonçalves et al. (2016), ainda é bastante incipiente. Isto é, informações do *quanto custa?*

ainda são incipientes de forma a permitir subsidiar políticas públicas e planejamento orçamentário. Porém, constata-se também a necessidade de maior aprofundamento no *por que custa?* e na compreensão do *é adequado?* Nesta vertente, necessária se faz a discussão sobre temas como processos de aquisições no setor público, remuneração de pessoal e financiamento do setor saúde, especificamente.

A relevância dos processos de aquisição dá-se tanto pelo volume de gastos quanto pela sua complexidade, tornando necessário o aprofundamento de estudos que avaliem os critérios de análise dos processos de aquisições por meio de licitações públicas. Deve-se ampliar a lógica de identificação da proposta mais vantajosa para a administração pública, conforme preconizado na Lei de Licitações, e não apenas fundamentado na compra pelo menor preço. Esta discussão é apresentada por alguns autores, fundamentada na Teoria do Custo do Proprietário (TCO, Total Cost of Ownership) (GASPARETTO; SILVA, 2004; SANT'ANA; ROCHA, 2006; SANTOS, 2011; SOUZA; VOESE, 2013). A Teoria do Custo do Proprietário, conforme os autores citados, considera o custo pelo ciclo de vida, identificando os custos atribuíveis ao produto do início ao final de sua vida. Nesta perspectiva, as compras públicas deveriam considerar como relevante os custos de aquisição, transporte, manutenção, utilização e descarte do bem ou serviço, incluindo ainda custos para colocar o pedido, prospectar, selecionar e desenvolver fornecedores; transportar, inspecionar; receber e armazenar materiais (ELLRAM; SIFERD, 1998 *apud* SANT'ANA; ROCHA, 2006). Apesar de ainda mais incipiente que a própria implantação de sistema de custos no setor público, esta abordagem necessita ser debatida se quisermos aprofundar no uso dos recursos, de forma mais apropriada, para o setor público.

A remuneração dos servidores também é uma discussão que carece de aprofundamento. As formas de remuneração e controle da gestão de recursos humanos, a precariedade de controles de pessoal, a pouca supervisão das horas de trabalho e do absenteísmo, a baixa qualificação e motivação, além da estrutura de incentivos que desestimula a produtividade e a eficiência são discussões do setor de

saúde (BANCO MUNDIAL, 2007; BRASIL, TCU, 2009, 2013; LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009), mas que não divergem das do setor público em geral e que, necessariamente, tem impacto no uso dos recursos públicos.

A discussão sobre o financiamento do setor saúde também exige a fundamentação em informações de custos. Conforme apresentado por Vieira e Benevides (2016) (2016) “[...] melhorar a gestão, sempre recomendável, pressupõe investimento na capacitação de recursos humanos, na modernização de processos de trabalho, em sistemas informacionais e na infraestrutura tecnológica, e para isso é preciso dispor de recursos financeiros suficientes e estáveis, e de decisão política como requisito indispensável (p.4)”. Desta forma, a discussão sobre o financiamento do setor de saúde exige análises mais aprofundadas, de interesse de todos os envolvidos, inclusive interesses políticos.

Assim, acredita-se na relevância da discussão da compreensão das informações de custos de forma a alinhar o uso dos recursos com o serviço prestado no setor público e, no setor de saúde, alinhado à assistência necessária e preconizada na Constituição Cidadã, de forma urgente e necessária, dado o momento econômico e político atual. É necessário o dimensionamento do quanto se gasta e como se gastam os recursos no setor público. Acrescenta-se que os problemas do setor público, assim como do SUS, não serão resolvidos por adequações técnicas exclusivamente, apesar de elas serem necessárias.

Ao contrário, a solução dos problemas depende de uma discussão com a sociedade brasileira para definir os serviços que queremos, o SUS que se quer e quanto a sociedade está disposta a pagar para ter um SUS mais democrático, mais justo e mais sustentável para todos (MENDES, 2011). Acrescenta-se que o conceito de *sustentabilidade* do setor de saúde – especificamente, do setor hospitalar público – deve ser ampliado, não apenas do ponto de vista da eficiência ou otimização de recursos, mas também a questões implícitas, identificadas no acesso oportuno da população a serviços de saúde de qualidade, eficazes, seguros e, também, nos custos efetivos, segundo suas necessidades (BRASIL, 2013).

Acrescento aqui, como limitação do estudo, não ter abordado sobre avaliações de tecnologias em saúde, assunto relevante e representativo no setor, sendo necessário que futuras pesquisas busquem identificar como a tecnologia tem influenciado os custos no setor saúde.

Finalizando, deve-se compreender que iniciativas de racionalização do uso dos recursos e melhoria no desempenho já foram implementadas e outras têm sido planejadas para essa mesma finalidade. Temos assim, uma tendência de maior utilização de informações de custos, o que, espera-se, possa ajudar na construção de um setor público com maior controle e transparência.

6. Referencial bibliográfico

ALEMÃO, M. M. Financiamento da Saúde: proposta e avaliação de modelo estimativo do custeio global de hospitais públicos. 2017. 398 f. Universidade Federal de Minas Gerais, 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. Universidade Federal de Minas Gerais, 2012. Disponível em: <http://www.cepead.face.ufmg.br/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=20>. Acesso em: 10 jul. 2015.

ALVES, A. Fontes de financiamento e eficiência em dois hospitais privados filantrópicos paulistas: um estudo de caso. 1998. 129 f. Universidade de São Paulo, 1998. Disponível em: <<http://pesquisa.bvsalud.org/economia/resources/lil-226636>>. Acesso em: 27 abr. 2016.

ANGÉLICO, F.; TEIXEIRA, M. A. C. Acesso à Informação e Ação Comunicativa: Novo Trunfo para a Gestão Social. Desenvolvimento em Questão, v. 10, n. 21, p. 7–27, 2012. Disponível em: <<https://revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/342>>.

BANCO MUNDIAL. Brasil Governança no Sistema Único de Saúde (SUS) do Brasil : Melhorando a Qualidade do Gasto Público e Gestão de Recursos. Brasília: 2016.05.04, 2007. . Acesso em: 27 abr. 2016.

BORBA, G. S. DE; NETO, F. J. K. Gestão hospitalar: Identificação das práticas de aprendizagem existentes em hospitais. Saúde e Sociedade, v. 17, n. 1, p. 44–60, mar. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-12902008000100005&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt>. Acesso em: 5 ago. 2016.

BORNIA, A. C. Análise gerencial de custos - aplicação em empresas modernas. 3a Ed. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência/Rogério Boueri, Fabiana Rocha, Fabiana Rodopoulos (Organizadores) - Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/COR_LIVRO_Avaliacao_da_Qualidade_do_Gasto_Publico_e_Mensuracao_de_Eficienc.../1e3a7622-3628-4e35-b622-eb3c53b20fc4. Acesso em: 18 jun 2017.

BRASIL. Introdução à gestão de custos em saúde. Ministério Editora do Ministério da Saúde, 2013. Disponível em: <<http://saudepublica.bvs.br/pesquisa/resource/pt/lil-750392>>.

BRASIL. Lei Complementar no 101/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Legislação, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 16 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12527.htm>. Acesso em: 16 set. 2017.

BRASIL, Ministério da Saúde. Financiamento Público de Saúde. Série ECOS. Economia da Saúde para a Gestão do SUS, Série ECOS. Economia da Saúde para a Gestão do SUS. Eixo 1. Volume 1. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.

BRASIL, Ministério da Saúde. Introdução à Gestão de Custos em Saúde. Série Gestão e Economia da Saúde, Série Gestão e Economia da Saúde. V.2. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013. Disponível em: <<http://saudepublica.bvs.br/pesquisa/resource/pt/lil-750392>>. Acesso em: 2 maio 2014.

- 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://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/carta_direito_usuarios_2ed2007.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2016.
- BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, Brasil: Diário Oficial da União. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 7 jun. 2015.
- BRASIL, Presidência da República. Lei nº 8080 de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília: Diário Oficial da União. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm>. Acesso em: 8 maio 2014.
- BRASIL, Tribunal de Contas da União. Critérios gerais de controle interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: [s.n.], 2009.
- BRASIL, Tribunal de Contas da União. Relatório Sistemático de Fiscalização da Função Saúde – FiscSaude. Processo TC 032.624/2013-1. Brasília: 2013. Disponível em: <http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias_arquivos/032.624-2013-1_Fisc_Saude.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2015.
- BRESSER PEREIRA, L. C. Reforma administrativa do sistema de saúde. 1995, Buenos Aires: 1995, p. 10. Disponível em: <<http://bresserpereira.org.br/papers/1995/97.ReformaSistemaSaude.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2016.
- BRIGNALL, T. J. et al. Product costing in service organizations. *Management Accounting Research*, v. 2, n. 4, p. 227–248, dez. 1991. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S104450059170036X>>. Acesso em: 13 jun. 2016.
- 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: ANAIS XV ENANGRAD, 2004.
- COBAITO, F. C. Gestão Hospitalar sob a lente da resource based view - RBV. RAHIS. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, n. 9, p. 34–42, 2012. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/1636>>. Acesso em: 27 abr. 2016.
- DIEHL, C. A. Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado. 2004. 304 f. Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.
- DUTTA, S.; ZBARACKI, M. J.; BERGEN, M. Pricing process as a capability: A resource-based perspective. *Strategic Management Journal*, v. 24, n. 7, p. 615–630, 2003. Disponível em: <<http://doi.wiley.com/10.1002/smj.323>>. Acesso em: 5 ago. 2016.
- ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. Total cost of ownership: a key conception in strategic cost management decisions. *Journal of Business Logistics*, v. 19, p. 55–84, 1998.
- Fhemig. www.fhemig.mg.gov.br. Disponível em: <www.fhemig.mg.gov.br>. Acesso em: 13 jul. 2016.
- GASPARETTO, V.; SILVA, I. S. T. DA. Custo Total De Propriedade (TCO): Uma Ferramenta Auxiliar na gestão de custos. . Porto Seguro: XI Congresso Brasileiro de Custos – Porto Seguro, BA, Brasil, 27 a 30 de outubro de 2004. , 2004
- GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5a Edição ed. [S.l.]: Editora Atlas, 1999.

- GILLILAND, A. J. Setting the Stage. In: GETTY RESEARCH INSTITUTE (Org.). . Introduction to Metadata. 2a ed. Los Angeles: [s.n.], 2008. p. 1–19. Disponível em: <<https://d2aohiyo3d3idm.cloudfront.net/publications/virtuallibrary/0892368969.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2016.
- GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. DE M. Projetos e Relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: [s.n.], 2004.
- GONÇALVES, M. A. et al. O financiamento da saúde e a relevância das informações de custos no setor saúde pública: estudo da base de conhecimento de custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais - Fhemig. 2016, Porto de Galinhas: Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC, 2016.
- GONÇALVES, M. A.; ALEMÃO, M. M.; DRUMOND, H. A. Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: O estudo do SIGH-Custos. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, v. 3, n. 1, p. 210–226, 2013.
- 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>.
- HORNGREN, C.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.
- INTERNATIONAL, M. S. Corruption and the Health Sector. n. November, 2002.
- LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. Desempenho hospitalar no Brasil: em busca da excelência. SAO PAULO, 2009.
- MARTINS, E. Contabilidade de custos. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- MENDES, E. V. As redes de atenção à saúde. 2a Edição ed. Brasília: Organização Pan-Americana de Saúde, 2011.
- 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. 2003. 2003. Universidade Federal da Bahia (UFBA), 2003.
- MORESI, E. A. D. Delineando o valor do sistema de informação de uma organização. *Revista CI Informação*, v. 29, n. 1, p. 14–24, 2000. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ci/v29n1/v29n1a2.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2016.
- MUSAU, S.; VIAN, T. Fraud in Hospitals. *U4 ISsue*, v. 5, n. 1, 2008.
- NUNES, M. A. Custos no serviço público. Texto para Discussão, Texto para discussão, no 31. Brasília: [s.n.], 1998.
- RIBEIRO, C. et al. Cuidado para uma transação segura. PROCONTAB PÚBLICA. Artmed Panamericana Editora LTDA, 2014.
- SANT'ANA, Z. A. DE; ROCHA, W. Custo total de propriedade: um estudo da sua aplicabilidade à Lei de Licitações. . [S.l.: s.n.], 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos62006/221.pdf>>.
- SANTOS, I. C. V. DOS. Estudos de caso de custo total de Propriedade TCO (Total cost of Ownership). p. 1–33, 2011.
- SOUZA, R. L. B. DE; VOESE, S. B. O Estado da Arte sobre o Custo Total de Propriedade no Brasil O Estado da Arte sobre o Custo Total de Propriedade no Brasil. 2013, Uberlândia: XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013, 2013. p. 15.
- TAN, S. S. Microcosting in Economic Evaluations. . Rotterdam, the Netherland: 2009.

- VENDEMIATTI, M. et al. Conflito na gestão hospitalar: o papel da liderança. *Ciência & Saúde Coletiva*, v. 15, p. 1301–1314, jun. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232010000700039&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt>. Acesso em: 28 jun. 2016.
- VIAN, T. Corruption in Hospitals Corruption in Hospital Administration. *Corruption and Health (GC2006 01 part I)*, n. March, p. 48–61, 2006.
- VIEIRA, F. S.; BENEVIDES, R. P. DE S. Os impactos do novo regime fiscal para o financiamento do sistema único de saúde e para a efetivação do direito à saúde no Brasil. *Nota Técnica*, no 28. Rio de Janeiro: [s.n.], 2016. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160920_nt_28_disoc.pdf>. Acesso em: 26 out. 2016.
- YIN, R. K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. 2a Edição ed. Porto Alegre: 2001.
- ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. 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) – Programa Pós-graduação em Administração da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, 2012. Disponível em: <http://www.cepead.face.ufmg.br/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=20>. Acesso em: 10 jul. 2015.
- ALVES, Adilson. Fontes de financiamento e eficiência em dois hospitais privados filantrópicos paulistas: um estudo de caso. 1998. 129 f. Tese (Doutorado em Saúde Pública)- Programa de Pós-graduação da Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo, 1998. Disponível em: <<http://pesquisa.bvsalud.org/economia/resources/lil-226636>>. Acesso em: 27 abr. 2016.
- ANGÉLICO, Fabiano; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. Acesso à Informação e Ação Comunicativa: Novo Trunfo para a Gestão Social. *Desenvolvimento em Questão*, v. 10, n. 21, pp. 7–27, 2012. Disponível em: <<https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/342>>. Acesso em: 08 out. 2018.
- BANCO MUNDIAL, Unidade de Gerenciamento do Brasil. Departamento de Desenvolvimento Humano. Departamento de Redução de Pobreza e Gestão Econômica Região da América Latina e do Caribe. *Brasil Governança no Sistema Único de Saúde (SUS) do Brasil: Melhorando a Qualidade do Gasto Público e Gestão de Recursos*. Brasília: 2016.05.04, 2007. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/BRAZILINPOREXTN/Resources/3817166-1185895645304/4044168-1186326902607/19GovernancaSUSport.pdf>. Acesso em: 08 out. 2018.
- BANCO MUNDIAL. Financiamento dos sistemas de saúde: o caminho para a cobertura universal. 2010. 143 p. Disponível em: <<http://www.who.int/eportuguese/publications/WHR2010.pdf?ua=1>>. Acesso em: 8 dez 2016.
- BORBA, Gustavo Severo De NETO, Francisco José Kliemann. Gestão hospitalar: Identificação das práticas de aprendizagem existentes em hospitais. *Saúde e Sociedade*, v. 17, n. 1, p. 44–60, mar. 2008.
- BORNIA, Antônio Cezar. *Análise gerencial de custos - aplicação em empresas modernas*. 3a Ed. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.
- BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana (Org.). *Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/COR_LIVRO_Avaliacao_da_Qualidade_do_Gasto_Publico_e_Mensuracao_de_Eficienc.../1e3a7622-3628-4e35-b622-eb3c53b20fc4. Acesso em: 16 out. 2018.
- BRASIL, Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. Carta dos direitos dos usuários da saúde. Série E. Legislação de Saúde. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2007. Disponível em: <<http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/>>

[carta_direito_usuarios_2ed2007.pdf](#)> . Acesso em: 26 jun. 2016.

BRASIL, Ministério da Saúde. Financiamento Público de Saúde. Série ECOS. Economia da Saúde para a Gestão do SUS, Série ECOS. Economia da Saúde para a Gestão do SUS, no Eixo 1. Volume 1. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.

BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, Brasil: Diário Oficial da União. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> . Acesso em: 7 jun. 2015. , 1988

BRASIL, Tribunal de Contas da União - TCU. Critérios gerais de controle interno na Administração Pública. , Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: 2009.

BRASIL, Tribunal de Contas da União - TCU. Relatório Sistemático de Fiscalização da Função Saúde – FiscSaude. Processo TC 032.624/2013-1. . Brasília: [s.n.], 2013. Disponível em: <http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias_arquivos/032.624-2013-1_Fisc_Saude.pdf> . Acesso em: 4 fev. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 5 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União 2000; 5 mai.

BRASIL. Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. . Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5o, no inciso II do § 3o do art. 37 e no § 2o do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da União 2011; 18 nov.

BRASIL. Lei nº 8080 de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da União 1990; 20 set.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. A Reforma administrativa do sistema de Saúde. Brasília: MARE, 1998.33 p. (Cadernos MARE da Reforma do Estado; c. 13). Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/cadernosmare/caderno13.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde. Introdução à gestão de custos em saúde. Série Gestão e Economia da Saúde, Série Gestão e Economia da Saúde, no V.2. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013. Disponível em: <<http://saudepublica.bvs.br/pesquisa/resource/pt/lil-750392>> . Acesso em: 2 maio 2014.

BRIGNALL, T.J.; FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R; SILVESTRO, R. Product costing in service organizations. Management Accounting Research, v. 2, n. 4, p. 227–248, dez. 1991.

CAMARGOS, Marco Antônio; GONÇALVES, Márcio Augusto. 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: ANAIS XV ENANGRAD, 2004.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando podemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 24(2)30-50 fev - abr. 1990

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a criação de valor na gestão pública. Revista de Administração Pública. RAP. Rio de Janeiro 38(3): 423-49 Maio/Jun. 2004

COBAITO, Francisco Carlos. Gestão Hospitalar sob a lente da resource based view - RBV. RAHIS. Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde, volume n. 9, p. 34-42, 2012.

- DIEHL, Carlos Alberto. Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado. 2004. 304 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistema - EPS) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2004. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/87822/201155.pdf?sequence=1>. Acesso em: 08 out 2018.
- DUTTA, Shantanu; ZBARACKI, Mark J.; BERGEN, Mark. Pricing process as a capability: A resource-based perspective. *Strategic Management Journal*, v. 24, n. 7, p. 615–630, 2003. Disponível em: <<http://doi.wiley.com/10.1002/smj.323>>. Acesso em: 5 ago. 2016.
- ELLRAM, Lisa M.; SIFERD, Sue P. Total cost of ownership: a key conception in strategic cost management decisions. *Journal of Business Logistics*, v. 19, p. 55–84, 1998.
- Fhemig. www.fhemig.mg.gov.br. Disponível em: <www.fhemig.mg.gov.br>. Acesso em: 13 jul. 2016.
- GASPARETTO, Valdirene; SILVA, Ivanir Salete Techio Da. Custo Total De Propriedade (TCO): Uma Ferramenta Auxiliar na gestão de custos. . Porto Seguro: XI Congresso Brasileiro de Custos – Porto Seguro, BA, Brasil, 27 a 30 de outubro de 2004. 2004.
- GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GILLILAND, Anne J. Setting the Stage. In: Getty Research Institute (Org.). *Introduction to Metadata*. 2a ed. Los Angeles: [s.n.], 2008. p. 1–19. Disponível em: <<https://d2aohiyo3d3idm.cloudfront.net/publications/virtuallibrary/0892368969.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2016.
- GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. *Projetos e Relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 2004.
- GONÇALVES, Márcio Augusto; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas; DRUMOND, Heloísa Azevedo. Modelo de Gestão Fhemig e a Prestação de Contas ao Paciente. In: VII Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2014, Brasília. *Anais VII Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2014*. Disponível em: <http://banco.consad.org.br/handle/123456789/1136>. Acesso em: 08 out. 2018.
- GONÇALVES, Márcio Augusto; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas; DRUMOND, Heloísa Azevedo. Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: O estudo do SIGH-Custos. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, v. 3, n. 1, p. 210–226, 2013.
- GONÇALVES, Márcio Augusto; FERREIRA, Bruno Pérez; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas; CUNHA, Yasmine Fernanda Ferreira; BRAGA, Liliane Cristina. O financiamento da saúde e a relevância das informações de custos no setor saúde pública: estudo da base de conhecimento de custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais - Fhemig. 2016, Porto de Galinhas: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC, 2016*. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/4144/4145>. Acesso em: 08 out. 2018.
- HENDRIKS, M.E.; KUNDU,P.; BOERS, A. C.; BOLARINWA, O.A.; TEPAS, M.J.; AKANDE, T.M.; AGBEDE, K.; GOMEZ, G.B.; REDEKOP, W.K.; SCHULTSZ, C.; SWAN TAN, S. Step-by-step guideline for disease-specific costing studies in low- and middle-income countries: a mixed methodology. *Glob Health Action*. 2014;1:1–10.
- HORNGREN, CT; DATAR, S.M.; FOSTER, G. *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.
- LA FORGIA, Gerald M.; COUTTOLENC, Bernard F. *Desempenho hospitalar no Brasil: em busca da excelência*. SAO PAULO: Singular, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia Científica. 2ª Edição. São Paulo: Atlas. 1991

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

MENDES, Eugênio Vilaça. As redes de atenção à saúde. 2a Edição Brasília: Organização Pan-Americana de Saúde, 2011.

MIRANDA FILHO, Carlos Ramos. 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 (Mestrado em Administração) - NPGA-Núcleo de Pós-Graduação da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (UFBA), 2003. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/9466/2/Carlos%20Ramos%20Miranda%20Filho%20I.pdf>. Acesso em: 08 out. 2018.

MORESI, Eduardo Amadeu Dutra. Delineando o valor do sistema de informação de uma organização. Revista CI Informação, v. 29, n. 1, p. 14–24, 2000. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ci/v29n1/v29n1a2.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2016.

MOSHER, Frederick. Democracy and the public service. New York, Oxford University, 1968. p. 7.

MUSAU, Steve; VIAN, Taryn. Fraud in Hospitals. U4 Issue, v. 5, n. 1, 2008.

NUNES, Marcos Alonso. Custos no serviço público. Texto para Discussão nº 31, Brasília: ENAP, 1998. 34f. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/666/1/Custos%20no%20servi%C3%A7o%20p%C3%ABlico.pdf>. Acesso em: 08 out 2018.

OECD Health Policy Studies. Value for Money in Health Spending. Paris: OECD, 2010.

RIBEIRO, Carlos Eduardo; SILVA, Lino Martins, BEZERRA FILHO, João Eudes; FEIJÓ, Paulo Henrique. Cuidado para uma transação segura. Pag. 11-56. In: NASI, Antônio Carlos. Programa de Atualização em Contabilidade – PROCONTAB Contabilidade Pública. Porto Alegre: Artmed Panamericana Editora, 2014. .

SANT'ANA, Zóssia Angélica de; ROCHA, Welington. Custo total de propriedade: um estudo da sua aplicabilidade à Lei de Licitações. In: VI Congresso USP de Contabilidade. São Paulo - SP, 2006. Anais... VI Congresso USP de Contabilidade, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos62006/221.pdf>>. Acesso em: 08 out. 2018.

SANTOS, Iles Carlos Vilela dos. Estudos de caso de custo total de Propriedade TCO (Total cost of Ownership). Monografia (Especialista em Tecnólogo em Processamento de Dados). Faculdade de Tecnologia de São Paulo. São Paulo. p. 1–33, 2011. Disponível em: <http://www.fatecsp.br/dti/tcc/tcc0041.pdf>. Acesso em: 08 out 2018.

SOUZA, Regina Luciane Braçaroto de; VOESE, Simone Bernardes. O Estado da Arte sobre o Custo Total de Propriedade no Brasil O Estado da Arte sobre o Custo Total de Propriedade no Brasil. 2013, Uberlândia: XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013, 2013. p. 15.

TAN, Siok Swan. Microcosting in Economic Evaluations - Issues of accuracy, feasibility, consistency and generalisability. 219 p. Tese (Doutorado) Universidade de Rotterdam, Rotterdam, 2009. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/18510449.pdf>. Acesso em: 08 out. 2018.

VENDEMIATTI, Mariana; SIQUEIRA, Elisabete Straditto; FILARDI, Fernando; BINOTTO, Erlaine; SIMIONI, Flávio José. Conflito na gestão hospitalar: o papel da liderança. Ciência & Saúde Coletiva, v. 15, p. 1301–1314, jun. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232010000700039-&lng=pt&nrm=iso&tlng-pt>. Acesso em: 28 jun. 2016.

VIAN, Taryn. Corruption in Hospitals Corruption in Hospital Administration. p. 48–61. In: Global Corruption Report 2006 - Transparency International. London: British Library Cataloguing, 2006. Disponível em: <http://www.bvsde.paho.org/bvsacd/cd60/etica/global.pdf>. Acesso em: 08 out. 2018.

VIAN, Taryn. Review of corruption in the health sector: theory, methods and interventions. Health Policy and Planning 2008; 23:83–94. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/1514/ce167c209773b4670b73208bcd87a3c50523.pdf>. Acesso em: 08 out. 2018.

VIEIRA, Fabíola Sulpino; BENEVIDES, Rodrigo Pucci de Sá. Os impactos do novo regime fiscal para o financiamento do sistema único de saúde e para a efetivação do direito à saúde no Brasil. Nota Técnica. no 28. Rio de Janeiro: IPEA, 2016. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160920_nt_28_disoc.pdf>. Acesso em: 26 out. 2016.