



# Prestando contas aos pacientes da Saúde: como os dados de custos podem servir de instrumento de planejamento para os gestores e de *accountability* para a sociedade

**Elenilde Pereira da Silva Ribeiro Costa**  
**João Rocha Vilela**  
**Alessandra da Rocha Arrais**  
**Marilene Carvalho Veloso**  
**Karin Costa Almeida**

## Resumo

Este estudo pretende apresentar de que forma as informações geradas pelos dados de custos podem auxiliar os gestores públicos a planejar a gestão dos recursos de forma mais efetiva, tendo em vista as restrições desses recursos bem como de que maneira essas informações podem servir de instrumento para prestar contas à sociedade do destino dos impostos pagos ao Estado.

Percebe-se que, por mais que as autoridades públicas elaborem relatórios de gestão, disponibilizem relatórios financeiros em portais de transparência, façam audiências públicas para demonstrar a sociedade que está acompanhando efetivamente a aplicação do orçamento público, não é suficiente para a população entender para onde vai o dinheiro pago pelos impostos. Somente depois que se tiver a preocupação de levantar esses dados de custos, usar essas informações para efetivamente mostrar à sociedade quanto custa a manutenção dos serviços públicos, será possível efetivamente implantar a cultura do *accountability* na Administração Pública. Estudo de caso aplicado a um hospital público do Distrito Federal.

**Palavras-chave:** Custos. Sistema público. Planejamento. *Accountability*. Transparência.



## 1 Introdução

Existe um clamor crescente de grande parte da sociedade por uma gestão mais efetiva do uso dos recursos públicos, que promovam resultados palpáveis para a população. Para REZENDE et al. (2010), no Brasil, o esgotamento das possibilidades de continuar sustentando o ajuste fiscal mediante aumento de impostos requer agora maior atenção aos gastos. Para isso, é necessário desenvolver um sistema de informações que permita avaliar os custos dos programas e atividades mantidos pelo governo, de modo a evitar o tradicional recurso a cortes lineares que prejudicam atividades essenciais sem afetar aquelas que são exercidas com um nível elevado de ineficiência. Na realidade, esses recursos melhor geridos seriam direcionados para aqueles que mais precisam e investidos naquelas ações de maior retorno em qualidade de vida para a população.

Contudo, não basta fazer boa gestão dos recursos, sem dar transparência e prestar contas efetivamente do que está sendo gasto no serviço público. *Accountability* é a palavra-chave para isso. Uma das expressões mais significativas da cidadania é a participação popular, exercida por meio de diversas formas de colaboração direta no planejamento e no controle social das ações estatais: para o exercício da cidadania em ambiente democrático, é imprescindível a transparência dos atos do administrador público, pois, caso contrário, o processo de dominação política tende a natural degeneração do regime (PANIAGO, 2011).

Um ciclo virtuoso entre transparência governamental e controle social favorece a mudança da cultura institucional do Estado, implicando o amadurecimento, a *accountability*, que se apresenta como uma das características inerentes da revolução gerencialista. Sua expressão é aferida no grau de transparência dos atos da Administração Pública (PANIAGO, 2011).

O referido estudo procura apresentar como os dados de custos são importantes indicadores para uma unidade hospitalar e como esses dados podem chegar à população de forma simples e didática, trazendo mais informações para o gestor e clareza para os cidadãos.

## 2 Aspectos históricos

### 2.1 A importância de custos no serviço público

A Constituição Federal de 1988, entre outros direitos, introduziu a garantia do acesso universal e integral à saúde. A discussão sobre a alocação dos recursos escassos, frente à ampliação das atribuições do Estado e a inclusão de novas tecnologias, somada à necessidade de transparência e eficiência do gasto público, fizeram com que o tema "custos da saúde" ocupasse lugar central na agenda das políticas públicas. No entanto, mesmo tendo sido uma questão muito discutida nos últimos anos, poucas ações foram efetivadas para viabilizar essas avaliações de custos, segundo Castro (2012).



A explicação para a falta de ações efetivas na área não decorre da inexistência de legislação, disponível mesmo antes da aprovação da Constituição Federal, como a Lei nº 4.320/1964 (Lei do Orçamento Público) e a Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), além das leis que dispõem sobre as diretrizes para a elaboração orçamentária. No entanto, a aplicação da legislação não era observada de forma geral pelo setor público federal, por isso o Tribunal de Contas da União, emitiu o Acórdão nº 1.078, de 2004, apontando essa falha. Após a emissão desse acórdão, foi criada uma Comissão Interministerial com o objetivo de propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de sistemas de custos na Administração Pública federal no Brasil, por meio da Portaria Interministerial nº 945/2005.

Na área da Saúde, o Sistema Único de Saúde (SUS), em sua Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde, no seu segundo princípio, descreve que

é direito do cidadão ter atendimento resolutivo, com qualidade, sempre que necessário, tendo garantido, entre outros fatores, informações sobre o seu estado de saúde, incluindo nessas as informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou. (Brasil, 2006).

Em material introdutório feito sobre custos na Saúde, o Ministério da Saúde – Brasil (2013, p. 30) apud Alonso (1999, p. 87) considera que

o conhecimento dos custos dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente dos recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência do provimento dos serviços públicos.

Segundo o mesmo autor,

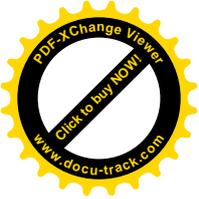
um sistema de custos deve se integrar ao esforço de se estabelecer medidas de desempenho capazes de se combater o desperdício, aumentar o *accountability* e a transparência na gestão pública, além de considerar ser a existência de um sistema de custos fundamental para o controle social dos atos públicos.

Para BEHN (1998; p. 37):

muito do descontentamento público com o governo pode ser traçado por sua crença (seja justificada ou não) de que a população não ganha muito de seu governo, que o que se recebe não compensa o dinheiro gasto pelo seu governo, e que seu governo não consegue produzir resultados. Se isso é verdade, então o enfoque nos resultados – e a criação de um sistema de acompanhamento que dramatize os resultados alcançados ou não por diferentes agências – pode influenciar a opinião pública. Ao produzir resultados específicos – ao atingir metas específicas e preestabelecidas – as agências públicas podem começar a convencer os cidadãos de que o desempenho do governo não é uma contradição.

De acordo com Porter e Lee (2013),

a saúde pública e privada estão se debatendo com o aumento dos custos e a qualidade irregular obtida, apesar do trabalho duro da assistência. Políticos e líderes do setor tentaram inúmeras mudanças – atacaram



fraudes, reduziram erros, aplicaram códigos de conduta –, mas nenhuma teve muito impacto.

Porter e Lee (2013) argumentam que:

é necessário uma estratégia completamente nova de encarar os serviços em saúde. Seu ponto central é agregar valor aos pacientes: ou seja, alcançar os melhores resultados com o menor custo. É a mudança de um sistema de saúde orientado para a oferta, organizado em torno dos médicos, para um sistema centrado no paciente, organizado em torno das necessidades dos pacientes.

Mas, para isso, são necessárias informações, dados, organizar o sistema de saúde e encará-lo efetivamente como uma organização, que precisa ser melhor gerida e estruturada.

Conover (2012) cita, no prefácio do seu livro, que, comparado com outras indústrias, a assistência médica em saúde está inundada de dados. “Nós temos muito mais informações e transações, insumos, preços, e até mesmo os resultados para os cuidados de saúde do que outras indústrias. E, ainda assim, essa quantidade de dados é, muitas vezes, insuficiente para satisfazer os gestores, analistas políticos, ou críticos externos”. Para Conover (2012),

um economista pensaria desses dados, fornecendo informações sobre a função de produção: o processo que liga os investimentos em assistência médica (medida pela despesa) com os resultados (de saúde) gerados.

E é justamente esse o papel que custos podem agregar valor para a saúde pública: avaliar a efetividade da relação custos *versus* produtividade gerada dessas ações e fornecer informações que podem contribuir para um melhor planejamento dessa indústria.

## 2.2 O crescimento das despesas públicas

Giacomoni (2012, p. 3), em seu capítulo inicial, afirma que uma das características mais marcantes da economia do século XXI é o crescente aumento das despesas públicas. Tal situação, de acordo com o autor, é encontrada não apenas nos países de economia coletivizada, onde o Estado, por definição, é o grande agente econômico, mas também nas nações capitalistas avançadas, defensoras da livre iniciativa e da economia de mercado.

Diversos autores tentam entender a razão pela qual as despesas públicas estão crescendo exponencialmente a cada ano. Giacomoni (2012) apresenta um estudo realizado na década de 1930, feita por Gerhard Colm, no qual o referido autor apresenta 4 motivos da crescente despesa pública:

- a) a necessidade de serviços públicos;
- b) o desejo de melhores serviços públicos;
- c) os recursos disponíveis para utilização pelo governo; e
- d) o custo dos serviços públicos.



Com base nessas quatro razões, as duas primeiras razões são do tipo clássico: o governo aumenta seu raio de ação, já que existe demanda por seus serviços. A terceira é derivada das facilidades que o governo tem na geração de recursos, os quais, por seu turno, estimulam a oferta de serviços e bens públicos. A quarta causa traz uma questão hoje bastante conhecida: os serviços públicos são poucos suscetíveis ao emprego de fórmulas racionalizadoras que visam à redução de seus custos.

### 2.3 Gestão de custos na Saúde Pública

Para Souza (2007, p. 64), “a apuração de custos numa organização hospitalar é um processo complexo. Essa complexidade é oriunda em parte da própria organização, afinal, uma instituição hospitalar tem no seu interior o funcionamento de uma gama de serviços, os quais contribuem para o alcance dos fins aos quais ela se propõe. Esse nível de complexidade pode ser ainda maior ou menor de acordo com a disponibilidade de um produto que é indispensável para o processo de apuração de custos, esse produto é chamado “informação”. No Brasil, a complexidade desse processo ainda se configura num nível elevado em virtude exatamente da escassez de sistemas de informação em funcionamento nos hospitais, pois conforme FALK (2008, p. 11) “(...) em torno de apenas 15% dos hospitais brasileiros têm sistemas informatizados de gestão (...)”.

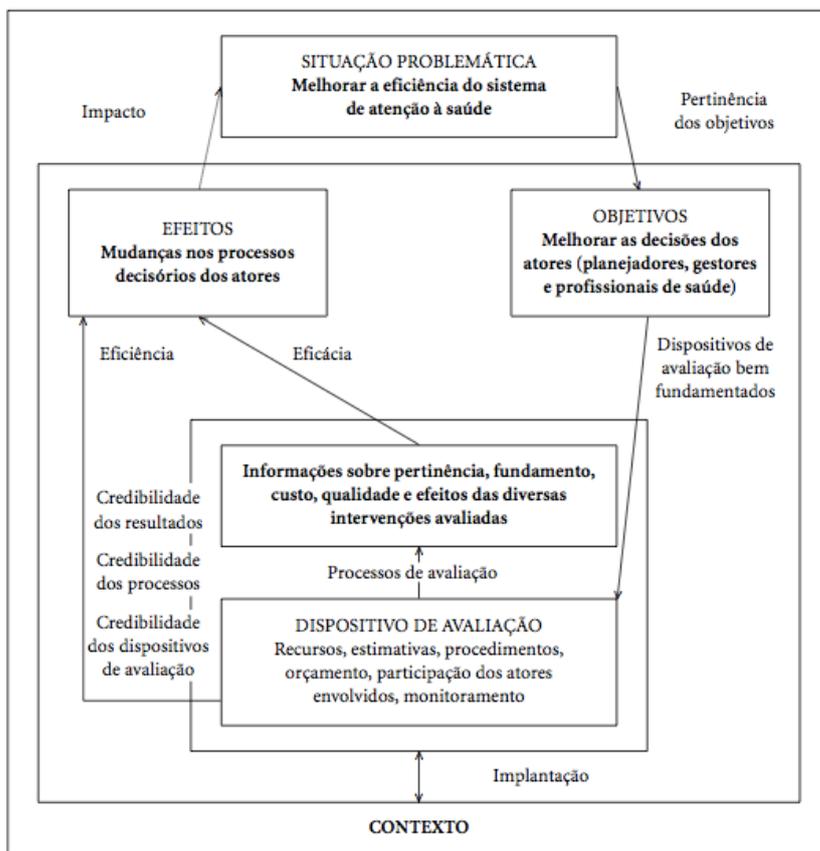
Contandriopoulos (2006, p. 706) assevera que os sistemas de saúde estão em crise no mundo inteiro.

A crescente tensão entre as expectativas de atendimento da população em função do desenvolvimento de novos conhecimentos e técnicas, de um lado, e a necessidade de controlar os gastos públicos (e conseqüentemente os gastos com a saúde), do outro, nos dão a sensação de o sistema de saúde não corresponder mais às necessidades da população, de ter sua viabilidade comprometida. Resumindo, ele necessita de reformulação e aprofundamento. Para tanto, é imperioso que as decisões, tanto dos gestores e planejadores como dos clínicos, se baseiem em conhecimentos científicos sólidos.

De acordo com Contandriopoulos (2006),

apesar de todos os esforços mobilizados no sentido de institucionalizar a avaliação, do aumento considerável no número de avaliações feitas a cada ano, a crise do sistema de saúde está aumentando. A necessidade de melhorar os processos de tomada de decisões está maior do que nunca. A esta altura, é imprescindível aprovar a avaliação como sistema institucionalizado de apoio à tomada de decisões na área de saúde.

A seguir, exemplo de como os dados de custos podem ser usados como instrumento de avaliação.



**Figura1:** Avaliação como intervenção na saúde.

Na visão de Bertó e Beulke (2012, p. 9), “o esforço de controle de custos é sobremodo relevante para a sobrevivência de hospitais que, de forma acentuada das (em geral) minguadas receitas geradas na prestação de serviços via Sistema Único de Saúde (SUS)”.

Para Bertó e Beulke (2012, p. 71),

um grande número de empresas buscam, hoje, soluções para o tema qualidade total. Para esses autores, o sistema de custos constitui, sem dúvida, uma fonte permanente de avaliação de dados na busca de resultados pretendidos.

Essa busca pode acontecer de diversas formas em cada empresa, sendo válido aceitar como eficiente a sequência que contemplar as seguintes fases:

1. identificação dos problemas: identificação de cada centro de custo/atividade, área hierárquica, familiaridade com a sua realidade;
2. correção dos rumos: à medida que forem constatados problemas ou desvios, é possível estabelecer as correções imediatas de rumos – os primeiros consertos;
3. parametrização: planejamento daquilo que se quer como viável;
4. monitoramento: é o controle, estágio indispensável ao cumprimento dos objetivos traçados. Dentro dessa avaliação do desempenho de uma organização de saúde, outros itens não podem ser deixados de fora:
  - a) conhecimento dos custos próprios;
  - b) acompanhamento do montante de custos repassados das áreas de apoio;



- c) cálculo da contribuição da cobertura dos serviços por áreas;
- d) cálculo da contribuição de cobertura dos materiais;
- e) cálculo da contribuição total;
- f) nível de cobertura dos custos fixos;
- g) cálculo do ponto de equilíbrio;
- h) avaliação da contribuição unitária por tipo de serviço.

## 2.4 *Accountability* na Administração Pública

Em artigo elaborado pelo Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia (SEGeT), Nakagawa (1993) e Tinoco (2002) afirmam que “a *accountability* representa a obrigação que a organização tem de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

A *accountability* do setor público está vinculada ao conhecimento das informações relevantes para a tomada de decisões. Assim, o governo democrático está passível de fiscalização para assegurar sua integridade, desempenho e representatividade, uma vez que existe a necessidade de o próprio governo prover informações úteis e relevantes para o seu exercício.

Nesse mesmo artigo da SEGeT, os autores se posicionam afirmando que a

*accountability* não se limita a dar publicidade aos atos do governo e, ao final do exercício, prestar contas dos recursos públicos, nem tampouco se restringe a veículos oficiais de comunicação, ela é a integração de todos os meios de controle – formais e informais –, aliada a uma superexposição da administração, que passa a exhibir suas contas não mais uma vez ao ano e em linguagem hermeticamente técnica, mas diariamente e por meio de demonstrativos capazes de ampliar cada vez mais o número de controladores. (grifo meu).

A publicação das informações de custos também atende, de alguma forma, à Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, a chamada Lei de Acesso à Informação (LAI), bem como dá publicidade à população do investimento necessário para se manter uma unidade pública de saúde em funcionamento.

De acordo com MASSUDA (2013 p. 1):

a Lei de Acesso a Informação regulamenta o direito à informação garantido pela Constituição Federal, obrigando órgãos públicos a considerar a publicidade como regra e o sigilo como exceção. A divulgação de informações de interesse público ganha procedimentos para facilitar e agilizar o acesso por qualquer pessoa, inclusive com o uso da tecnologia da informação, e para fomentar o desenvolvimento de uma cultura de transparência e controle social na Administração Pública”.

Essa também é uma forma de atender ao clamor da sociedade por qualidade no serviço público e transparência nas suas ações, feita nas manifestações de junho de 2013 em todo o País, quando a população clamava por mais transparência em todos os sentidos na Administração Pública. A seguir, os principais artigos da LAI:

## Artigos constitucionais regulamentados pela Lei de Acesso à Informação

**ARTIGO 5º** – XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

**ARTIGO 37** – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...).

§ 3º – A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

II – o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo

**ARTIGO 216** – §2º Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.

**Figura 2:** MASSUDA. Disponível em: <[http://artigo19.org/doc/entenda\\_a\\_lei\\_final\\_web.pdf](http://artigo19.org/doc/entenda_a_lei_final_web.pdf)>.

## 3 Metodologia

### 3.1 Materiais e métodos

A pesquisa realizada foi do tipo Estudo de caso, baseado em entrevistas e coleta de dados provenientes de informações em saúde de um hospital materno-infantil de Brasília.

### 3.2 Problema

Procura-se, com a pesquisa, responder a pergunta: como fazer levantamento de custos na área de saúde pública – hospitais da rede pública – e como esses dados podem servir de instrumentos de *accountability* para os usuários de saúde?

### 3.3 Justificativa

O trabalho proposto tem como principal relevância apresentar as etapas do processo de levantamento, a alocação dos custos no serviço público – área de saúde –, os seus resultados e de que forma essas informações podem contribuir como instrumento de gestão e prestação de contas à sociedade.



### 3.4 Objetivo geral

Apresentar as etapas do processo de levantamento e alocação de custos no serviço público, especificamente na área de saúde e seu uso como instrumentos de gestão.

### 3.5 Objetivos específicos

- a) apresentar como foi realizada a sensibilização dos níveis, estratégico, tático e operacional das instituições envolvidas;
- b) definir e classificar Centros de Custos;
- c) demonstrar como foi a coleta, a organização e o levantamento dos dados;
- d) apresentar relatórios gerados após o levantamento e como eles podem influenciar na gestão dos hospitais públicos.

## 4 Relato da experiência: caso prático de implantação de custos – Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC).

Segundo o Manual Técnico de Custos do Ministério da Saúde,

o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) surgiu da necessidade de conhecer os custos dos produtos e serviços hospitalares na rede pública, para apurar e avaliar seus respectivos resultados, além de aprimorar a própria gestão de custos. Com a crescente complexidade das instituições de saúde integradas ao SUS, esse instrumento passou a ser utilizado como eficiente técnica gerencial (utilização das informações de custos, para auxiliar na tomada de decisão), tornando-se uma vantagem competitiva e fazendo parte das ações estratégicas dessas instituições.

De acordo com o referido manual – Ministério da Saúde, a apuração e o controle de custos em saúde, primeiramente, servem de instrumentos eficazes de gestão e de acompanhamento dos serviços; em segunda instância, permitem a implantação de medidas corretivas que visem ao melhor desempenho das unidades, com base na redefinição das prioridades, no aumento da produtividade e na racionalização do uso de recursos, entre outras medidas administrativas.

Com a adoção da gestão de custos voltada para o controle e a tomada de decisão (visão gerencial dos custos), as instituições de saúde passaram a ter maior interesse em pesquisar assuntos relacionados a custos, até então pouco explorados. Portanto, faz-se necessário que os gestores tenham, à sua disposição, informações relevantes e pertinentes, de modo que estas se configurem em subsídios para otimizar seu respectivo desempenho e a sociedade as tenha para verificar e fazer controle dos recursos aplicados na saúde.

De forma simples e resumida, seguem algumas das finalidades da gestão de custos para instituições de saúde:

- a) calcular os custos dos serviços prestados, relacionados à atividade produtiva;
- b) fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva, despertando assim a corresponsabilidade, para que todos exerçam efetiva gestão dos custos;
- c) subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e o planejamento das atividades operacionais;
- d) possibilitar a troca de informações e a comparação de resultados entre instituições;
- e) facilitar a identificação de atividades ineficientes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional;
- f) realizar prestação de contas, visando a maior transparência ao controle social. (grifo nosso).

#### **4.1 Metodologia para apuração de custos adotada pelo PNGC**

A metodologia adotada pelo PNGC para fazer a apropriação dos custos foi o Sistema de Custeio por Absorção. Esse método, conforme consta no Manual Técnico de Custos do Ministério da Saúde faz apropriação integral de todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) aos produtos/serviços finais. O método de custeio por absorção é o mais utilizado pelas instituições. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção apresenta algumas deficiências na sua utilização gerencial, entre elas a obscuridade na apropriação dos custos fixos e variáveis, pois estes são elementos importantes na apuração do custo final do produto/serviço. Outro fator importante é que a sua apuração é possível a partir da segmentação da instituição em centros de custos.

Dessa forma, em se tratando de hospitais, a segmentação em áreas especializadas é facilmente identificada, como internação, centro cirúrgico, lavanderia, nutrição, administração, laboratório etc. Por exemplo, o setor de pediatria é responsável pelo atendimento de crianças. Para cumprir essa função, contrata-se pessoal, adquirem-se equipamentos, materiais administrativos, bem como outros recursos necessários para alcançar os objetivos do setor. Os custos desses recursos podem ser estimados e comparados com os custos finais do atendimento. O sistema de custeio por absorção controla o custo e o desempenho da entidade e dos centros de custos (áreas de atividades específicas), podendo comparar os custos estimados com os valores orçados. Isso indicará, de forma geral, quando os custos da instituição excederão os valores orçados.

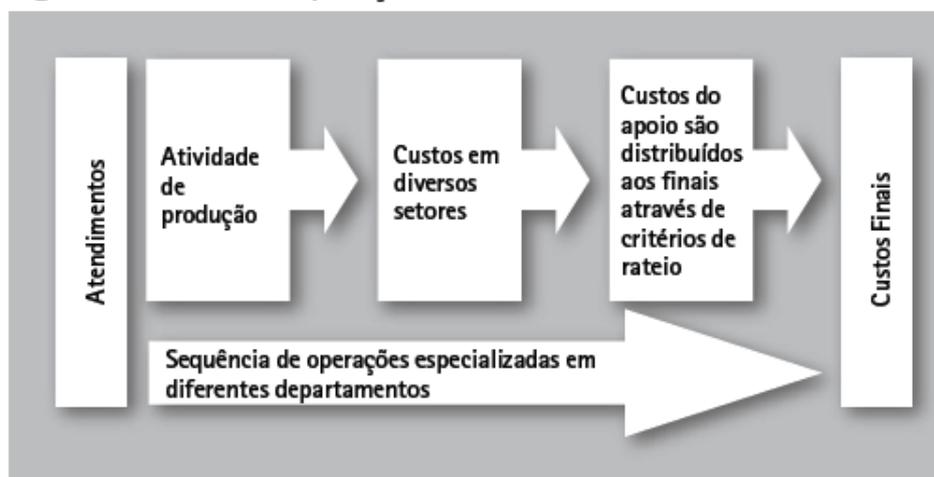
#### **4.2 Estruturação dos tipos de centros de custos**

Centro de custos são uma célula (depósito) que recebe todos os gastos para a execução de alguma tarefa e que possibilita determinar tais gastos isoladamente, conforme a responsabilidade exclusiva de cada célula.

Para implantar um sistema de custos em instituições de saúde, precisa-se, em síntese, considerar os diversos setores internos como empresas que prestam serviços umas às outras, de acordo com a atividade de produção exercida. A implantação de custos pode ser caracterizada como a sistematização da distribuição dos gastos desde os

setores administrativos e intermediários, até os finais/produtivos. Ou seja, como o objetivo principal da instituição é o atendimento aos pacientes, é natural que todos os custos gerados nos centros de custos administrativos e intermediários sejam distribuídos aos finais, seguindo determinados critérios de alocação (rateio). A figura a seguir demonstra resumidamente este fluxo.

**Figura 1 – Fluxo da apuração de custos**



Fonte: CASTRO, M. P. *Curso de Especialização em Administração Hospitalar. Disciplina Custos*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

### 4.3 Classificação dos centros de custos

Os Centros de custos podem ser classificados como produção/final e apoio, conforme descrição abaixo.

Centros de custos de produção/final são aqueles nos quais os recursos são utilizados para realizar atividades que incidem diretamente sobre materiais e equipamentos, convertendo-os em produtos/bens/serviços – destinados aos clientes.

Centros de custos de apoio são aqueles nos quais as atividades são realizadas para prestar serviços a outros centros de custo – de produção ou de apoio; esses serviços são destinados, geralmente a clientes internos ou diretamente aos bens e serviços produzidos. Também são chamados de Centros de Custos Administrativos e Centro de Custos Intermediários.

Os Centros de Custos de apoio e produtivo são divididos em:

- Administrativos (apoio)
- Intermediários (apoio)
- Finais ou produtivos (produtivo)
- Externos (produtivo)

I - Centros de Custos Administrativos: agregam os custos das atividades de natureza administrativa. Exemplos: manutenção, pessoal, financeiro, contábil, diretoria geral e de área, biblioteca, informática.



Os Centros de Custos classificados como administrativo são divididos em grupos, a saber:

- a) Grupo Administração: reúne os Centros de Custos relacionados às atividades administrativas e de direção, são eles: assessoria e planejamento, diretoria administrativa e financeira, diretorias das áreas de medicina, enfermagem, gerência de risco, gerência de custo, superintendência, gerência de recursos humanos, contabilidade, faturamento e tesouraria.
- b) Grupo Informática: reúne os Centros de Custos relacionados às atividades de informática: redes, desenvolvimento de sistemas, suporte e produção.
- c) Grupo Condomínio: reúne os Centros de Custos que tratam/garantem o funcionamento da unidade no tocante à infraestrutura: segurança, telefonia, coleta de resíduos, elevadores e transportes.
- d) Grupo Suprimento: desenvolve atividades de controle de estoque e fornecimento de insumos: almoxarifado, compras, farmácia, quimioterapia, nutrição parenteral e gases medicinais.
- e) Grupo Engenharia e Manutenção: reúne todos os Centros de Custos relacionados com atividades de engenharia e manutenção: caldeira, engenharia clínica, engenharia civil e infraestrutura e manutenção.

II - Centro de Custos Intermediários: executam atividade complementar àquelas desenvolvidas nos Centros de Custos finais. Exemplo: central de esterilização, lavanderia, limpeza, rouparia e costura, nutrição, fisioterapia, psicologia, serviço social, laboratório, radiologia.

Os Centros de Custos classificados como intermediários são divididos em grupos, a saber:

- a) grupo apoio à assistência: presta apoio assistencial: fisioterapia, psicologia, serviço social, fonoaudiologia.
- b) grupo centro cirúrgico: reúne todos os Centros de Custos que desenvolvem atividades no centro cirúrgico: anestesia, centro cirúrgico, recuperação pós-anestésica.
- c) grupo centro obstétrico: reúne os Centros de Custos relacionados às atividades cirúrgicas da obstetrícia.
- d) grupo imagem: reúne os Centros de Custos relacionados à imaginologia: densitometria óssea, ecocardiograma, mamografia, medicina nuclear, radiologia hospitalar e ambulatorial, ressonância magnética, tomografia computadorizada, ultrassonografia.
- e) grupo laboratório: executam atividades relativas ao laboratório: laboratório de especialidades, análises clínicas, anatomia patológica.
- f) grupo métodos gráficos: desenvolvem atividades gráficas: eletrocardiograma, eletroencefalografia.

III - grupo procedimentos especiais: reúne Centro de Custos com atividades relacionadas a exames e/ou tratamentos com alto grau de complexidade e especialização: hemodiálise, angiografia digital, cistoscopia, ergometria, teste ergométrico, esteira, hemocentro (exames, coleta, banco de sangue, agência



transfusional), radioterapia, urodinâmica, cistoscopia ginecológica, vectocardiograma.

- a) grupo UTI – Reúne os Centro de Custos que desenvolvem atividade de internação intensiva e semi-intensiva: adulto, pediátrica e neonatal.
- b) grupo apoio geral – reúne Centro de Custos de apoio geral a todos os outros Centros de Custos: CME, lavanderia, rouparia, limpeza e costura.
- c) grupo comissões técnicas – reúne todas as comissões técnicas: infecção hospitalar, ética, óbito etc.
- d) grupo ensino – reúne todos os Centros de Custos relacionados com a atividade de ensino: residência médica.
- e) grupo nutrição – reúne todos os Centros de Custos referentes a nutrição e dietética: banco de leite, lactário, dietas enterais/parenterais, nutrição dietética.
- f) grupo serviço de arquivo médico e estatístico – reúne Centros de Custos relacionados com a atividade de arquivo médico e estatística/internação.

IV- Centro de Custos finais: desenvolvem atividades diretamente relacionadas com os objetivos principais da entidade. Exemplo: Clínica Médica, Obstetrícia, Pediatria, Ortopedia, Psiquiatria, berçário e UTI.

Os Centros de Custos classificados como finais são divididos em grupos, a saber:

- a) grupo ambulatório – são os Centros de Custos ambulatoriais e de especialidades médicas e não médicas.
- b) grupo berçário – são os Centros de Custos relacionados ao berçário.
- c) grupo internação – reúne todas unidades de internação: cirúrgica, ginecológica, médica, obstétrica, pediátrica, ortopédica, psiquiátrica.
- d) grupo unidades de emergência e de urgência – reúne os Centros de Custos relacionados ao atendimento de urgência e emergência: pronto-socorro adulto e infantil.

V - Centros de Custos externos: recebem os custos das atividades ou serviços prestados a pacientes não vinculados diretamente à entidade (demandas externas).

Exemplo: laboratório inserido na unidade X que presta serviços à regional; serviço de vigilância epidemiológica inserido na unidade Y responsável pela vacinação de toda cidade (campanhas).

#### **4.4 Sensibilização dos níveis estratégico, tático e operacional das instituições envolvidas**

A sensibilização ocorre nos níveis estratégico, tático e operacional.

- a) estratégico: o sucesso da implementação está condicionado ao envolvimento do corpo diretivo no processo. Essa etapa é realizada por meio de reuniões locais com o corpo diretor das regionais de saúde.



b) tático e operacional: essa etapa consiste em disseminar os aspectos conceituais e práticos da gestão de custos na instituição, para ressaltar sua importância, apresentar os responsáveis e esclarecer as responsabilidades de todos nesse processo. Essa etapa é realizada por meio de reuniões com os servidores responsáveis pelas áreas da regional de saúde ou por meio de documentos oficiais.

A capacitação foi realizada por meio de cursos ofertados pela Secretaria de Estado de Saúde do Distrito Federal (SES/DF) e pelo Ministério da Saúde; treinamento feito por meio de multiplicadores dentro de cada regional de saúde; e disponibilização de apostilas, livros e manuais para consulta.

#### 4.5 Metodologia e alocação dos gastos

Segundo o Manual Técnico de Custos do Ministério da Saúde,

a literatura contábil identifica dois tipos principais de alocação de gastos. No primeiro, encontra-se a alocação dos gastos indiretos dentro de um mesmo centro de custos com o objetivo de conhecer melhor o custo total da atividade desenvolvida por esse centro de custos. O outro tipo é a alocação dos gastos totais de um determinado centro de custos para outro centro de custos.

O método adotado pelo PNGC foi o da Alocação Recíproca. Apesar de algumas complexidades, esse critério ainda é o que melhor atende aos objetivos desse programa. Sua grande vantagem é que não teria mais variação nos custos finais dos centros de custos produtivos com a alteração de uma sequência dos centros não produtivos para alocar os gastos indiretos.

Para os Centros de Custos do Relato dessa experiência, foi considerada a estrutura administrativa publicada no Diário Oficial do Distrito Federal (DODF) e utilizada como base para os diversos sistemas da Secretaria de Saúde do DF, como por exemplo, o Sistema de Almojarifado, o Sistema Único de Gestão de Recursos Humanos (SIGRH), entre outros.

Para a coleta e o levantamento dos dados, é importante ressaltar que as despesas foram coletadas de maneira a diminuir o gasto indireto, ou seja, prezou-se pela alocação direta ou, quando não fosse possível, utilizaram-se critérios de rateio.

##### 4.5.1 Grupos de despesas

- a) levantamento de despesas gerais – feito por meio das contas para pagamento enviadas à unidade. Ex.: água/esgoto; energia elétrica; telefonia.
- b) RH – feito por meio de consulta ao sistema SIGRH; com cruzamento de dados das folhas de ponto, relatórios de ponto eletrônico e escalas para obtenção de maior fidedignidade ao local do serviço prestado e quantidade de horas dedicadas ao serviço.
- c) almojarifado – por meio do Sistema de Almojarifado para gerar relatórios de almojarifado.
- d) farmácia – por meio do Sistema de Almojarifado para relatório de medicamentos.



- e) material médico-hospitalar – por meio do Sistema de Almoxarifado para relatório de material médico-hospitalar.
- f) serviço de terceiros (contratos) – essa despesa apresenta, por vezes, dificuldade de apuração, visto que os contratos, na maioria das vezes, são centralizados. O serviço é realizado por meio do acompanhamento das ordens de serviço, de envio de carta às empresas prestadoras solicitando descrição detalhada dos serviços prestados, estudo do contrato em si, aplicando critérios de correção dos valores de acordo com o índice descrito em cada contrato. São eles: vigilância/portaria, limpeza, manutenção predial, manutenção de equipamentos, locação/manutenção de veículos; serviços administrativos (alimentação; serviços de informática; obras e serviços de engenharia (manutenção de ar-condicionado) fornecimento de material de consumo hospitalar (gases medicinais e OPM).
- g) levantamento patrimonial quantitativo e qualitativo de máquinas e equipamentos hospitalares (quantidade; localização; especificações técnicas/consumo; qual empresa realiza a manutenção preventiva e corretiva); para isso, foi utilizado relatório de patrimônio da unidade e visita *in loco* para confirmação das informações.

#### 4.5.2 Levantamento das informações para desenho da unidade (layout) e definição dos critérios de rateio

Os principais custos indiretos geralmente presentes nas organizações hospitalares são: telefonia, água, energia, segurança e limpeza.

Para se fazer o rateio desses tipos de custos, foram utilizados os seguintes dados:

- a) classificação dos CC;
- b) metragem quadrada por CC;
- c) quantidade de tomadas;
- d) quantidade de pontos de luz;
- e) funcionários por centro de custo;
- f) equipamentos por centro de custos;
- g) quantidade de linhas telefônicas ;
- h) quantidade de ramais;
- i) quantidade de linhas móveis;
- j) número de pontos de gases medicinais;
- k) outros.

#### 4.5.3 Levantamento da produção mensal – definição do principal produto ou serviço prestado por cada Centro de custo independentemente da classificação:

- a) unidades de internação: número de internações;
- b) área de exames: número de exames;
- c) lavanderia: quilogramas de roupa lavada por CC;
- d) alimentação: número de refeições por tipo e CC;
- e) farmácia: quantidade medicamentos distribuídos;
- f) faturamento: número de itens faturados;



- g) manutenção: número de ordens de serviço por CC;
- h) outros.

#### 4.6 A importância do trabalho em rede

Para se chegar a dados consistentes e critérios de rateios mais próximos da alocação direta dos custos, foi fundamental o trabalho em rede dos hospitais do DF que participaram do Projeto Piloto do PNGC. A troca de informações e experiências permitiu que o trabalho evoluísse, de forma que o resultado alcançado por um hospital fosse compartilhado com os outros, tornando o *benchmarking* entre hospitais fator de sucesso para que os custos fossem levantados de forma mais rápida e com mais coerência.

### 5 Case do Hospital Materno-Infantil de Brasília (HMIB)

#### 5.1 Estrutura

A unidade objeto de estudo de custos foi o Hospital Materno-Infantil de Brasília, instituição pública subordinada à SES/DF. Inaugurado em 1966, é um hospital de grande porte e alta complexidade, com foco no binômio mãe/filho e especializado nas seguintes áreas: cirurgia neonatal, medicina fetal, neonatologia, pediatria e reprodução humana assistida. Mais algumas características do HMIB:

- tem atendimento especializado voltado à mulher, à criança e ao binômio mãe/filho;
- é hospital de ensino desde 2007;
- é Hospital Amigo da Criança e Amigo da Mãe;
- é hospital integrante da Rede Sentinela de Vigilância em Saúde;
- um dos primeiros hospitais públicos do País a ter seus custos mapeados.

A seguir, uma amostra da capacidade instalada do hospital: quantidade de leitos existentes *versus* quantidade em operação.

ALAS	Nº LEITOS	Nº LEITOS ATIVOS
ENFERMARIA	171	134
PRONTO SOCORRO	45	38
LEITOS COMPLEMENTARES	91	73
<b>TOTAL</b>	<b>307</b>	<b>245</b>

**Tabela 1:** Quadro de leitos do HMIB.



Em relação às emergências, atende às áreas de pediatria, cirurgia pediátrica e neonatal e gineco-obstetrícia.

## 5.2 Sensibilização dos gestores

A gestão de custos começou a ser implantada no HMIB, no ano de 2009, pela equipe do Núcleo de Controle de Custos. Desde essa época, já se iniciou o processo de sensibilização, todavia o foco dessa sensibilização era a conscientização para uma redução de gastos e diminuição de desperdícios.

Com o prosseguimento do trabalho, o Núcleo de Controle de Custos percebeu que havia a necessidade de os outros setores do hospital fornecerem informações mais detalhadas, a fim de subsidiar a apuração dos custos do hospital. Tendo em vista essa situação, o foco da sensibilização precisou ser ampliado e, além da redução de gastos e de desperdícios, passou a objetivar a compreensão do trabalho de gestão de custos para a efetiva utilização para planejar bem como prestar conta à sociedade de quanto custa um atendimento nos serviços públicos de saúde.

Ao passo que essas parcerias foram sendo estabelecidas, foi possível criar fluxos de documentos e informações de custos bem como dados de produtividade. A partir de então, a sensibilização foi voltada para a compreensão da necessidade dos avanços necessários na gestão de custos do hospital e é com esse enfoque que se tem trabalhado desde então.

## 5.3 Definição e classificação dos centros de custos

Os centros de custos foram, inicialmente, definidos de acordo com a estrutura oficial da Secretaria de Estado de Saúde do Distrito Federal. Isso se deu em razão de os sistemas de informação da SES/DF utilizarem como base essa estrutura.

A classificação dos centros de custos em finais, intermediários ou administrativos foi realizada com base no Manual Técnico de Custos do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) do Ministério da Saúde e, também, com base nas orientações da SUPRAC-SES/DF.

Com o avanço dos trabalhos, percebeu-se que deveria haver uma readequação na definição dos centros de custos, haja vista que a estrutura oficial não é exatamente a mesma estrutura existente na prática. Por essa razão, desde então, tem-se trabalhado para que os centros de custos possam ser definidos de modo a representarem a estrutura existente de fato, e não apenas aquela publicada em veículos oficiais.

### 5.3.1 Coleta, organização e levantamento dos dados

Os primeiros passos para a coleta de dados no HMIB foram por meio da apuração das despesas gerais: água, energia, telefone e contratos de prestação de serviços de limpeza, segurança e gases medicinais. Sendo todos os itens preenchidos na planilha-mãe, conforme modelo na figura a seguir.



As fontes para estas informações foram as faturas de cada despesa, e para a coleta dos dados, foi necessário desenvolver um processo em que a Diretoria Administrativa (DA) encaminhava as faturas ao Núcleo de Controle de Custos, não havendo dificuldade alguma. Pelo contrário, houve a atuação de facilitador do processo, após o acordo feito com a Diretoria Administrativa, em relação à rotina e aos fluxos para o Centro de Custos.

Com relação ao setor de pessoal, as fontes de informação foram as escalas de trabalho dos servidores e o SIGRH. Já os dados acerca dos serviços de terceiros foram obtidos nas faturas de prestação de serviço e seguiram o mesmo fluxo para a obtenção das informações sobre as despesas gerais. Os dados de materiais de consumo foram obtidos no sistema de almoxarifado, para almoxarifado e farmácia, gases medicinais e em contratos/projetos básicos, e material médico em notas fiscais. E, para todos, foi desenvolvido um processo para a coleta de dados.

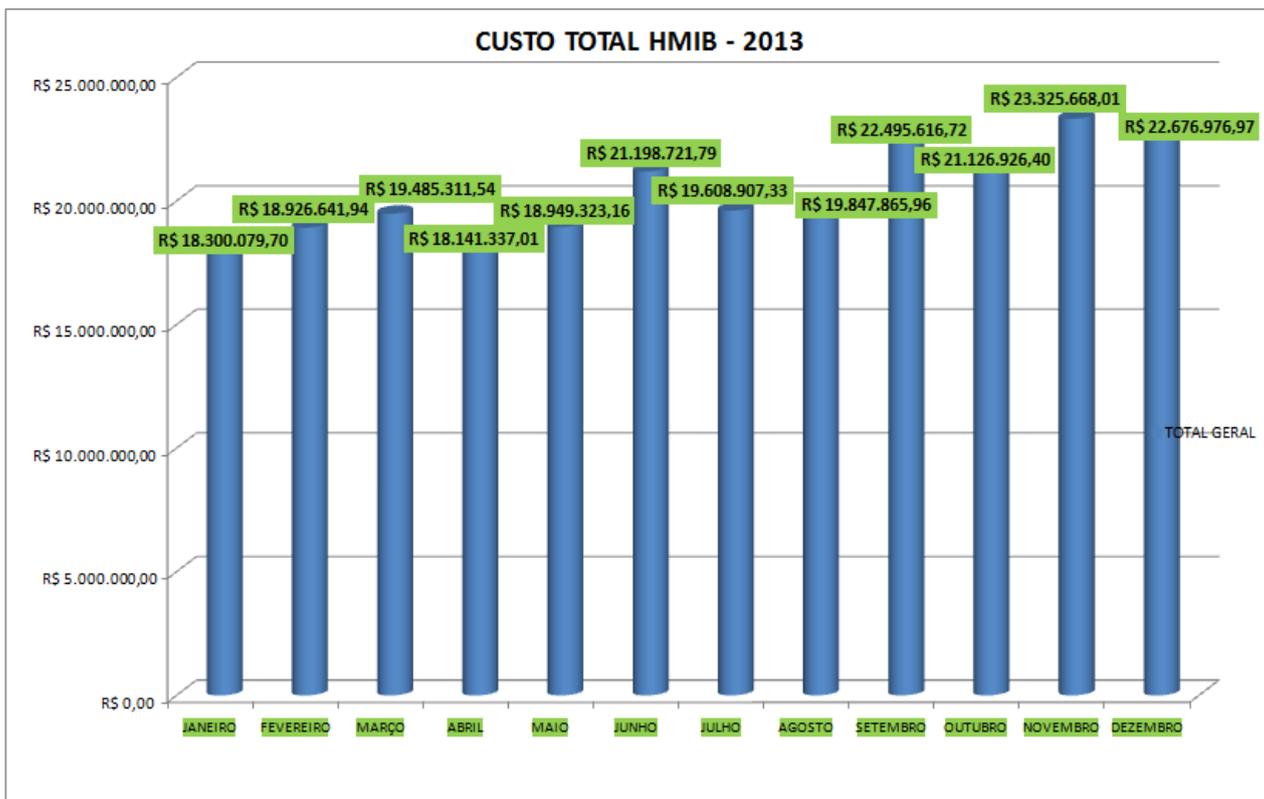
Foram feitas pactuações com alguns setores, como no caso do setor responsável pela folha de pagamento da SES/DF, onde foi acordado que as informações seriam enviadas mensalmente ao Núcleo de Custos, e do setor de manutenção, que disponibilizaria as notas fiscais referentes ao fornecimento de gases medicinais, óleo de caldeira etc. A documentação foi registrada por *e-mail*.

Algumas dificuldades foram encontradas, tais como: a separação dos materiais de farmácia e de almoxarifado, no Sistema de Almoxarifado; as notas fiscais dos gases medicinais não chegam ao hospital em tempo hábil; os contratos de manutenção não são bem detalhados nas notas fiscais, como, por exemplo, não são descritos os valores totais por regionais; dificuldade para obtenção das escalas de serviço; e as informações das folhas de ponto não eram enviadas regularmente. Para esta última, ainda está sendo estudada uma solução. Por outro lado, o Sistema de Almoxarifado permite obter informações em rede, não sendo necessário o deslocamento até os centros de custos.

### 5.3.2 Relatórios gerados após levantamento

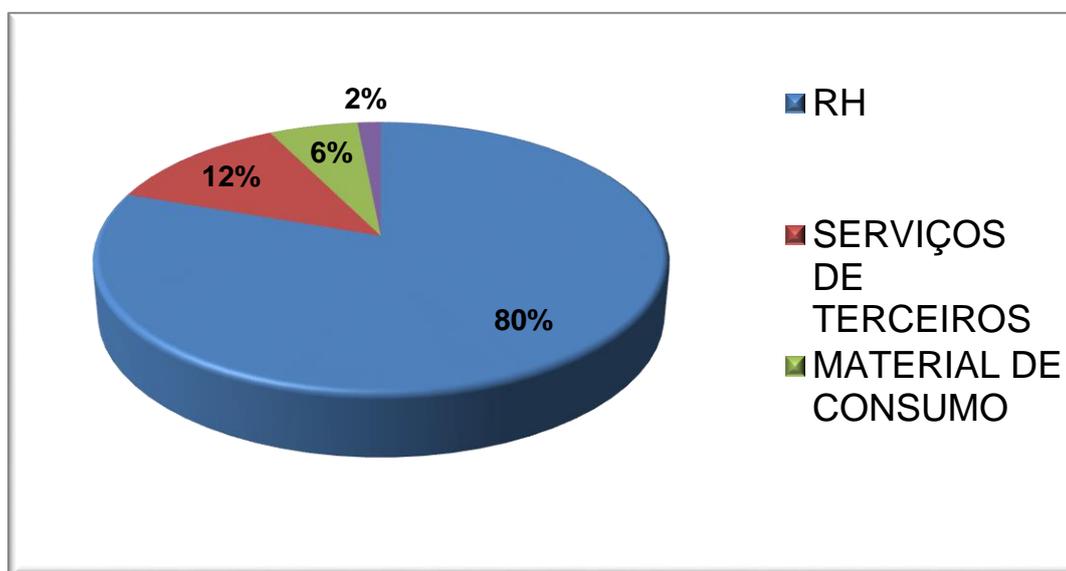
Partindo do levantamento do Hospital dos seus custos totais, utilizando o ano-base de 2013, houve uma despesa total mensal, em média, de R\$ 20.340.281,38.

O hospital possui, aproximadamente, 1.700 servidores e chega a 1.800, contando com residentes e temporários.



**Gráfico 1:** Custo total HMIB – 2013.

Distribuindo essa despesa total, temos o seguinte gráfico:



**Gráfico 2:** Distribuição da despesa total – HMIB/2013 – Fonte: Nucon/HMIB.

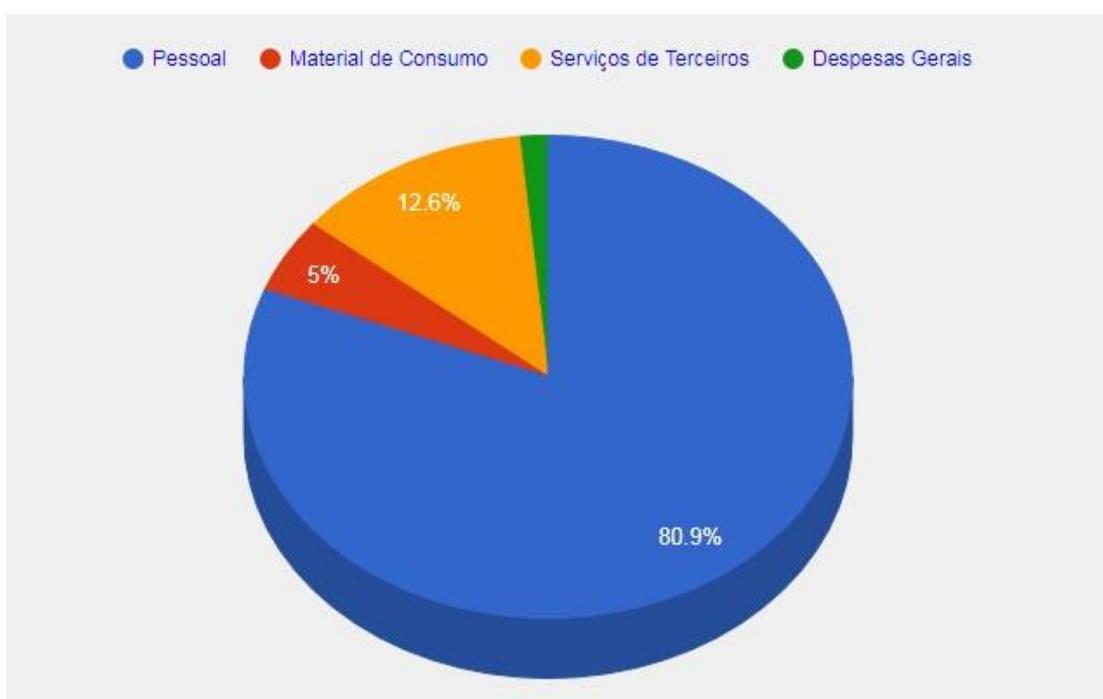
Pelo relatório gerado, verificou-se que, aproximadamente, 80% das despesas do HMIB são compostos com gastos por recursos humanos; 12% por serviços terceirizados; 6% são compostos de material de consumo; e 2% de despesas gerais.

A seguir, segue uma análise dos últimos 3 anos da evolução da despesa média mensal do Hospital.

Ano	Despesa média mensal
2014	R\$ 22.600.807,32
2015	R\$ 22.522.731,81
2016	R\$ 22.488.808,39

**Tabela 2:** Evolução da despesa média mensal – HMIB.

Em 2016, o hospital custou, em média, R\$ 22.488.808,39, distribuído da seguinte forma:



**Gráfico 3:** Distribuição do custo total – HMIB 2016. Fonte: Nucon/HMIB.

O Núcleo de Controle de Custos do HMIB conseguiu, além de saber quanto custa o hospital por mês, saber quanto custa cada um dos setores do hospital, a produtividade gerada e quanto custa o seu produto. Esse valor do produto é obtido pela soma de Custos Diretos + Custos Indiretos (rateio de outras áreas), dividido pela produtividade do setor, gerando, assim, o custo do produto.

Um exemplo do custo médio desses produtos são os seguintes:

SETOR	PROCEDIMENTO	VALOR MÉDIO
UNIDADE DE CLÍNICA MÉDICA	Consulta	R\$ 70,17
CENTRO OBSTÉTRICO	Parto Normal	R\$ 3.402,26
CENTRO OBSTÉTRICO	Parto Cirúrgico	R\$ 5.782,10
ALCON	Internação Paciente/Dia	R\$ 845,12
POLICLINICA	Internação Paciente/Dia	R\$ 592,31
ALTO RISCO	Internação Paciente/Dia	R\$ 1.058,93
UTI Pediátrica	Paciente/dia	R\$ 3.362,84
UTI Adulto	Paciente/dia	R\$ 3.159,84
UTI Neonatal	Paciente/dia	R\$ 2.815,47
UNIDADE DE PEDIATRIA	Internação Paciente/Dia	R\$ 1.284,10
UNIDADE DE GINECOLOGIA E OBSTETRÍCIA	Atendimento Ambulatorial	R\$ 717,86
UNIDADE DE CLINICAS CIRÚRGICAS PEDIÁTRICAS	Internação Paciente/Dia	R\$ 2.578,82
UNIDADE DE CLINICAS CIRÚRGICAS	Porte Cirúrgico-custo médio	R\$ 3.602,18
UNIDADE DE ODONTOLOGIA	Atendimento	R\$ 510,33
BANCO DE SANGUE	Exame Tipagem sanguínea	R\$ 110,89
RADIOLOGIA	Exame	R\$ 128,24
LABORATÓRIO	Exame	R\$ 21,62

**Tabela 3** – Custo dos produtos por Centros de custos – referência 2014. Fonte: Nucon/HMIB.

Com base nos valores da tabela dos principais produtos/serviços do HMIB, foi possível gerar o valor médio dos procedimentos realizados pelo paciente. E é por meio desses dados que se buscou implementar a *accountability* no HMIB: fornecendo informações das despesas envolvidas no tratamento do paciente no hospital.

Para isso, foi disponibilizado painel no corredor central do hospital, no qual cada paciente poderia acompanhar, mensalmente, o valor das despesas com água, energia elétrica, alimentação, material médico hospitalar, pessoal, medicamento, dentre outros.

O objetivo da divulgação dos dados de custos foi informar aos usuários da rede pública de saúde do Distrito Federal quanto custam os recursos consumidos no atendimento hospitalar, para atendê-lo na forma que a saúde pública de qualidade exige. Uma estrutura hospitalar exige investimento em pessoal, equipamentos, insumos, alimentação, segurança, limpeza, entre outros. Tudo isso, funcionando de forma harmônica, para que se possa ser atendido da melhor forma possível.

A conta-paciente não é uma cobrança. Como o próprio nome diz, estamos prestando contas ao usuário e cidadão. E sempre lembramos que todo tratamento do SUS é gratuito, mas que o cidadão precisa saber que a saúde não tem preço, mas tem custos.

## 6 Conclusão

Este trabalho evidenciou a importância de usar os dados de custos como ferramenta gerencial para se fazer uma boa gestão nas organizações hospitalares públicas brasileiras. Para a implantação de custos em uma organização hospitalar, é fundamental o apoio dos gestores estratégicos da organização, a estruturação dos



dados e das informações, o trabalho em rede, a organização e a persistência. Posteriormente à verificação dos resultados obtidos com a implementação de custos, faz-se necessário o monitoramento e a avaliação, para mantê-lo atualizado e coerente com a realidade brasileira dos estabelecimentos de saúde, visando à obtenção de informações para subsidiar decisões bem como a sua ampliação para as demais unidades de saúde.

A partir do momento em que um hospital passa a conhecer as suas despesas mais detalhadamente, desde a parte administrativa até a parte final, será possível calcular quanto custa uma cirurgia, um leito de UTI adulto ou infantil, um atendimento médico-ambulatorial, por exemplo. Apoderando-se dessas informações de custos, elas passarão a servir para apresentar à população quanto se está gastando em um atendimento prestado na rede pública, os procedimentos envolvidos bem como servirá de instrumento de gestão para que os gestores hospitalares/governamentais possam investir onde realmente a população necessita e alocar os custos/investimentos de forma a melhor atender ao cidadão.

Após a obtenção de dados relevantes, é primordial divulgar esses dados para a população. É nosso dever cumprir a Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde, no seu segundo princípio, que descreve: “é direito do cidadão ter atendimento resolutivo com qualidade, sempre que necessário, tendo garantido, entre outros fatores, informações sobre o seu estado de saúde, incluindo nestas as informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou”.

Assim, com informações coerentes sobre os serviços de saúde, o usuário terá condições de cobrar mais investimento bem como eficiência e efetividade das ações de saúde, bem como visualizará onde está sendo usado o dinheiro dos seus impostos. Com isso, estaremos dando os primeiros passos para uma administração efetivamente gerencial, na qual os usuários do SUS saibam que os recursos estão sendo bem gerenciados e quanto custa cada ação em saúde. Porque saúde não tem preço, mas tem custos. Prestar contas ao paciente é a verdadeira *accountability* dos serviços de saúde que veio para ficar. Um compromisso com a verdade que não tem volta e que todos só têm a ganhar com tal iniciativa.

## 7 Referências

BEHN, R. O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. **Revista do Serviço Público**. Fundação Escola Nacional de Administração Pública — v. 1, n. 1 (nov. 1937) — Ano 49, n. 4 (Out-Dez/1998). Brasília: ENAP, 1937.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de custos e resultados na saúde**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Introdução à gestão de custos em saúde** / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. Brasília: Ministério da Saúde, 2013.



CONTANDRIOPOULOS, AP. Avaliando a institucionalização da avaliação. **Ciência & Saúde Coletiva**, Set./2006, vol. 11, n. 3, p. 705-711.

CONOVER, CHRISTOPHER J. **American health economy illustrated**. Washington D.C. AEI PRESS, 2012.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GUIMARÃES, I. et al. **Transparência na Administração Pública municipal**: um estudo de caso sob a ótica dos fundamentos da Accountability. SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Disponível em: <[http://www.aedb.br/seget/artigos08/458\\_Administracao%20Publica%20e%20Accountability.pdf](http://www.aedb.br/seget/artigos08/458_Administracao%20Publica%20e%20Accountability.pdf)>. Acesso em: 6 nov. 2013.

JATOBA, M.C. **Sistema de informação de custos do governo federal**: avaliação do relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa do exercício de 2011/2012. TCC – Curso de Especialização: Orçamento Público – Brasília. 65f. B. Instituto Serzedello Corrêa (ISC). Brasília/2012.

MASSUDA, A. **Entendendo a Lei Geral de Acesso à Informação**. Disponível em: <[http://artigo19.org/doc/entenda\\_a\\_lei\\_final\\_web.pdf](http://artigo19.org/doc/entenda_a_lei_final_web.pdf)>. Acesso em: 5 nov. 2013.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas e implementação. JIT/TQC. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos**. Conceitos, Sistemas e Implementação. JIT/TQC. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PANIAGO, E. A. F. Accountability e publicidade no estado democrático de direito. **Caderno de Finanças Públicas**. Escola de Administração Fazendária. Brasília, n. 11, p. 59-89, dez. 2011.

PORTER M.; LEE. **A estratégia que irá corrigir os serviços de saúde**. Disponível em: <<http://www.hbrbr.com.br/materia/estrategia-que-ira-corriger-os-servicos-de-saude#sthash.5IDmu0Yl.dpuf>>.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **RAP**. Rio de Janeiro. 44 (4):959-92, Jul./Ago., 2010.