TEXTO PARA DISCUSSÃO

2314

PRODUÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO NO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE: UMA QUESTÃO PARA A POLÍTICA PÚBLICA

Fabiola Sulpino Vieira

ipea

2314
TEXTO PARA DISCUSSÃO
Rio de Janeiro, junho de 2017

PRODUÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO NO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE: UMA QUESTÃO PARA A POLÍTICA PÚBLICA

Fabiola Sulpino Vieira[1]

1. Doutora em saúde coletiva; e especialista em políticas públicas e gestão governamental na Diretoria de Estudos e Políticas Sociais (Disoc) do Ipea. *E-mail*: <fabiola.vieira@ipea.gov.br>.

Governo Federal

Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
Ministro Dyogo Henrique de Oliveira

ipea **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**

Fundação pública vinculada ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, o Ipea fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais – possibilitando a formulação de inúmeras políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiros – e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

Presidente
Ernesto Lozardo

Diretor de Desenvolvimento Institucional
Rogério Boueri Miranda

Diretor de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia
Alexandre de Ávila Gomide

Diretor de Estudos e Políticas Macroeconômicas
José Ronaldo de Castro Souza Júnior

Diretor de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais
Alexandre Xavier Ywata de Carvalho

Diretor de Estudos e Políticas Setoriais de Inovação e Infraestrutura
João Alberto De Negri

Diretora de Estudos e Políticas Sociais
Lenita Maria Turchi

Diretor de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais
Sérgio Augusto de Abreu e Lima Florêncio Sobrinho

Assessora-chefe de Imprensa e Comunicação
Regina Alvarez

Ouvidoria: http://www.ipea.gov.br/ouvidoria
URL: http://www.ipea.gov.br

Texto para Discussão

Publicação cujo objetivo é divulgar resultados de estudos direta ou indiretamente desenvolvidos pelo Ipea, os quais, por sua relevância, levam informações para profissionais especializados e estabelecem um espaço para sugestões.

© Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – **ipea** 2017

Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990-

ISSN 1415-4765

1.Brasil. 2.Aspectos Econômicos. 3.Aspectos Sociais. I. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

CDD 330.908

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

JEL: H51; H83; I18.

SUMÁRIO

SINOPSE

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO 7

2 O QUE É A INFORMAÇÃO DE CUSTOS? 10

3 RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA O SUS 14

4 PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO 19

5 ALGUMAS EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS EM APURAÇÃO E USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS 25

6 EXPERIÊNCIAS EM APURAÇÃO DE CUSTOS NO SUS 28

7 RECOMENDAÇÕES PARA A PRODUÇÃO E USO ROTINEIRO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SUS: REFLEXÕES INICIAIS 32

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS 37

REFERÊNCIAS 39

SINOPSE

O objetivo deste texto é o de discutir a relevância da produção e do uso da informação de custos do Sistema Único de Saúde (SUS) como insumo para os processos decisórios sobre o seu financiamento e gestão. Parte-se de análise da literatura técnico-científica sobre o tema para apresentar conceitos e discutir questões metodológicas envolvendo a apuração e a gestão de custos em saúde. A relevância da informação de custos para o SUS é discutida sob dois aspectos: o financiamento e a gestão. No que se refere à gestão de custos em saúde, são abordadas duas óticas para o uso da informação, a do gestor, nas três esferas de governo; e a do gerente das unidades de saúde. Apresentam-se experiências internacionais quanto a produção da informação de custos e seu uso na tomada de decisão em saúde para ilustrar algumas possibilidades que podem ser consideradas para o caso brasileiro, bem como experiências nacionais desenvolvidas por hospitais e órgãos do governo federal. Por fim, recomendações para a produção e uso sistemáticos da informação de custos no SUS são apresentadas como reflexões iniciais e subsídios para a formulação de uma política nacional sobre o tema.

Palavras-chave: apuração de custos; gestão de custos em saúde; gastos em saúde; administração pública; Sistema Único de Saúde.

ABSTRACT

The objective of this text is to discuss the relevance of the production and use of cost information from the Brazilian Public Health System (SUS), as an input for decision making processes on its financing and management. Technical-scientific literature on the subject is considered to present concepts and discuss methodological questions involving the costing and health cost management. The relevance of cost information to the SUS is discussed under two aspects: financing and management of the system, dealing with two perspectives for the use of information, that of the system managers at the three government spheres and that of the health units' managers. International experiences on the production and use of cost information are presented to illustrate some possibilities that may be considered for the Brazilian case, as well as national experiences developed by hospitals and federal government agencies. Finally, some recommendations for the systematic production and use of cost information in SUS are presented as initial reflections and subsidies for the formulation of a national policy on the subject.

Keywords: cost accounting; health cost management; health expenditure; public administration; Unified Health System.

1 INTRODUÇÃO

Talvez um bom ponto de partida para se iniciar uma discussão sobre a relevância da informação de custos seja estabelecer a relação entre custos e a garantia de direitos. Holmes e Sunstein (2000) destacam que os direitos não podem ser protegidos ou aplicados sem recursos públicos, e que os direitos têm custos. Os custos não se restringem aos direitos sociais, que estão relacionados à oferta de bens e à provisão de serviços pelo Estado, mais fáceis de serem percebidos pela população. Eles existem para qualquer um dos direitos. Tanto para o direito ao bem-estar social quanto para o direito à propriedade privada, à liberdade contratual, à liberdade de expressão, entre outros, pois, para serem assegurados, é preciso alocar recursos públicos.

De uma forma geral, os autores chamam a atenção para o fato de que, embora a noção de que os direitos têm custos seja uma obviedade, muitas vezes, levantar tal questão, por um lado, parece uma ofensa ou uma ameaça à preservação dos direitos e, por outro, tem-se uma visão distorcida de que os custos se referem apenas aos direitos vinculados ao bem-estar social, esquecendo-se de que a "riqueza privada" existe apenas por causa de instituições governamentais. Nesse sentido, recomendam que:

> aqueles que atacam todos os programas de bem-estar social, como princípio, sejam encorajados a encarar o óbvio, de que a definição, alocação, interpretação e proteção do direito de propriedade é um serviço, que é entregue pelo governo àqueles que possuem propriedade, e que está sendo financiado por tributos pagos pela sociedade como um todo (Holmes e Sunstein, 2000, p. 29).

Ainda que esses autores abordem a questão dos custos dos direitos do ponto de vista orçamentário, e não contábil, ambas as perspectivas estão vinculadas, sendo seu trabalho importante e oportuno para instigar uma reflexão sobre os custos da garantia desses direitos, entre os quais o direito à saúde, e também sobre a relevância de saber quanto dos recursos públicos são necessários para garanti-los e sobre como se pode fazer melhor gestão dos recursos disponíveis, a fim de que os resultados das políticas implementadas para assegurá-los sejam otimizados. Nesse sentido, partindo-se da visão ampliada do direito para o olhar focado na política de saúde, é preciso avançar não só com a discussão dos custos da oferta de bens e serviços, como também sobre o uso dessa informação na formulação de políticas que visem à eficiência do uso dos recursos, sejam eles humanos, tecnológicos ou financeiros.

Na última década, dois grandes desafios do Sistema Único de Saúde (SUS) têm sido amplamente reconhecidos, o financiamento e a gestão, assim como se tem consciência de que a obtenção de melhorias em ambas as dimensões depende necessariamente de decisão política. Se de um lado, no curto prazo, as perspectivas sobre o financiamento do SUS são restritivas, com a recente aprovação da Emenda Constitucional nº 95, de 2016,[1] que estabelece teto de gastos para as despesas primárias do governo federal (Vieira e Benevides, 2016), por outro lado, mostram-se tímidas as iniciativas para aperfeiçoamento da gestão do sistema, as quais também dependem de recursos financeiros (Ocké-Reis, 2008).

Em termos reais, as transferências para estados e municípios, relativas ao Bloco de Financiamento da Gestão do SUS decresceram 86% entre 2007 e 2016, passando de R$ 337,6 milhões para R$ 48,1 milhões, em valores de 2016.[2] Esse bloco de financiamento foi criado para apoiar a implementação de ações e serviços que contribuem para a organização e a eficiência do sistema. A redução observada na alocação de recursos revela o grau de prioridade dada a essa questão nos últimos anos.

Outra dificuldade está relacionada à rotatividade de gestores no Ministério da Saúde e nas secretarias estaduais e municipais de saúde. Entre março de 2013 e dezembro de 2016, no âmbito federal, foram quatro ministros. Nas outras esferas de governo, apenas três estados e um pouco mais da metade dos municípios mantiveram o mesmo secretário durante esse período. Onze estados tiveram três gestores, e cinco deles chegaram a ter quatro secretários. Entre os municípios, houve casos de até seis gestores da saúde em onze deles, sendo a segunda e a terceira maiores frequências (33,2% e 11,5%) as dos municípios que tiveram dois e três secretários de saúde, respectivamente.[3]

Por essas e outras razões, a implantação de políticas cujos resultados serão colhidos no médio e longo prazos constitui grande desafio. É preciso, porém, superar os obstáculos e desenvolver uma cultura favorável à implementação de políticas de

1. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/ emc95.htm>.
2. Os dados relativos às transferências do Bloco de Financiamento da Gestão do SUS estão no portal da Sala de Apoio à Gestão Estratégica (Sage) do Ministério da Saúde. Disponível em: <http://sage.saude.gov.br/#>. Acesso em: 6 fev. 2017. Os valores foram corrigidos para 2016 pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).
3. Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops)/MS. Dados de cadastro de gestores da saúde do período entre mar. 2013-dez. 2016 (46 meses).

Estado. Nesse sentido, a produção e o uso de informação sobre vários aspectos do sistema de saúde são indispensáveis para o aperfeiçoamento da gestão e se colocam como tarefas importantes.

No âmbito internacional, por exemplo, o Brasil é membro associado da Plataforma Regional de Inovação e Acesso a Tecnologias em Saúde (Prais), que contempla um conjunto de ferramentas virtuais para, do ponto de vista da saúde pública, apoiar e promover a inovação tecnológica, o acesso e o uso racional de tecnologias em saúde.[4] Nessa plataforma, encontram-se disponíveis informações relevantes sobre a regulação de medicamentos em nosso país e em outros países das Américas.

No contexto nacional, o SUS avançou muito em coleta de dados e elaboração de informações relacionadas à vigilância epidemiológica, à atenção à saúde e à produção das unidades de saúde. Sistemas de informação como o Sistema de Informação sobre Mortalidade (SIM), o Sistema de Informações Hospitalares do SUS (SIH) e o Sistema de Informações Ambulatoriais do SUS (SIA) são reconhecidos por sua utilidade, confiabilidade e abrangência nacional (Brasil, 2009; Brasil, 2015). O SUS, contudo, ainda não dispõe de base de dados nacional para subsidiar os gestores nas decisões de alocação de recursos sobre os preços pagos nas aquisições de medicamentos e outras tecnologias em saúde e sobre os custos dos serviços e dos atendimentos aos pacientes, embora o Ministério da Saúde tenha desenvolvido ferramentas para a coleta e o processamento desses dados (Brasil, 2013a), como o Banco de Preços em Saúde (BPS) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos em Saúde (Apurasus) (Brasil, 2013b).

Em 2011, o Ministério da Saúde, o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (Conass) e o Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (Conasems) realizaram uma oficina com o objetivo de discutir a implantação das medidas previstas no Decreto nº 7.508, de 2011, que trata da organização do SUS, do planejamento da saúde, da assistência à saúde e da articulação interfederativa. Nesse evento, foi produzido um documento contendo uma relação de aspectos relevantes ao aprimoramento da gestão, entre eles, a necessidade de "definir metodologias, instrumentos e sistemas de informação para a apuração de custos que permita estimativa de recursos financeiros para custeio global" do sistema (Brasil, 2011). O consenso em torno dessa necessidade

4. Organização Pan-Americana da Saúde. Disponível em: <http://prais.paho.org/rscpaho/>. Acesso em: 16 mai. 2017.

foi firmado, mas pouco se avançou em termos de articulação tripartite para definição conjunta de métodos, procedimentos e sistemas de informação sobre os custos do SUS.

Nesse sentido, como contribuição para a formulação de políticas sobre esse tema, o objetivo deste texto é discutir a relevância da produção de informação de custos do SUS como insumo para os processos decisórios sobre o seu financiamento e gestão. Para tanto, a partir de análise da literatura técnico-científica, as seções que se seguem tratam de questões conceituais envolvendo a informação de custos, discutem a relevância dessa informação para o SUS e apresentam os principais métodos de custeio. Algumas experiências internacionais de implantação da apuração de custos em sistemas nacionais de saúde são analisadas, apresentando-se, na sequência, experiências nacionais de hospitais no âmbito do SUS e de órgãos do governo federal. Por fim, recomendações para a produção e uso sistemático da informação de custos na tomada de decisão no SUS são apresentadas como reflexões iniciais e subsídios para a formulação de uma política nacional sobre o tema.

2 O QUE É A INFORMAÇÃO DE CUSTOS?

Arredondo (2014) afirma que, no setor saúde, o conhecimento dos custos dos procedimentos e dos principais produtos é fundamental para subsidiar decisões que promovam a estabilidade financeira de hospitais e dos sistemas nacionais de saúde. Nessa discussão, as primeiras perguntas que surgem estão relacionadas ao conceito de custos e sobre a sua mensuração. Além disso, existem termos usados quando se discutem as questões de financiamento e de alocação de recursos que muitas vezes causam confusão para os que trabalham na área da saúde, como gasto, custo, despesa e preço, sendo importante, antes de tudo, fazer a diferenciação entre custos e os demais termos.

O conceito de *gasto* está relacionado ao dispêndio financeiro ou ao sacrifício que uma organização precisa fazer para adquirir um bem ou contratar um serviço (Martins, 2010). Trata-se de definição bastante ampla, mas que não incorpora os sacrifícios relativos ao custo de oportunidade, que trazem a noção de que, para se adquirir um bem e contratar um serviço determinado, deixa-se de adquirir e contratar outros bens ou serviços (Berger *et al.,* 2009).

O *custo* é também um gasto. O gasto é reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção para a fabricação de um produto ou execução de um serviço (Martins, 2010). Para exemplificar, quando o Ministério da Saúde paga sua folha de pessoal, diz-se que o gasto foi de aproximadamente R$ 9,7 bilhões em 2016. Contudo, para saber o custo da produção de um determinado serviço ou da gestão de um programa, é preciso saber quantas pessoas realizam esse trabalho e quanto tempo elas dedicam a ele, a fim de calcular o gasto com cada uma delas para se chegar ao custo de pessoal na produção do serviço ou gestão do programa. Dessa forma, o conceito de custo se refere à valoração de todos os recursos usados na produção de um bem ou serviço, sejam eles pessoas, equipamentos, materiais de consumo, água, energia elétrica, espaço físico, entre outros.

Já *despesa*, para a administração pública, é definida como a utilização de recursos do Estado no custeio das atividades que desenvolve para a manutenção de suas instalações e equipamentos, prestação de serviços para a sociedade ou realização de investimentos e outros gastos voltados para o desenvolvimento da economia (Albuquerque, Medeiros e Feijó, 2008). Nesse sentido, para o setor público, gasto e despesa assumem o mesmo significado.

Outro conceito relevante, mas complexo em certa medida, é o de *preço*. Inicialmente, ele pode ser analisado sob duas perspectivas: contábil e econômica. No quadro 1, apresenta-se o esforço de sistematização desse conceito segundo essas duas visões, bem como de suas implicações práticas no campo da saúde e da relação da concepção de preço com a de custos. Note-se que a definição de preço de bens ou de cuidados de saúde não se aplica aos bens ou aos cuidados de saúde produzidos por organizações públicas de saúde, pois a produção de medicamentos ou de serviços de saúde, por exemplo, não incorpora margem de lucro. O mesmo pode ser dito para as organizações privadas de saúde sem fins lucrativos.

QUADRO 1

Preço: conceitos, implicações práticas no campo da saúde e a relação com o conceito de custos

Preços	Perspectivas do conceito de preço	Definições	Implicações práticas do conceito de preço no campo da saúde e a sua relação com o conceito de custos	
			Vendedor de bens ou prestador de serviços de saúde	Comprador de bens ou gestor de saúde
Preço de bens de saúde (por exemplo, medicamentos, produtos para a saúde etc.).	Contábil	É o valor definido, entre quem vende e quem compra, para a transferência de propriedade de um bem ou serviço. Incorpora além dos custos, a margem de lucro. São fatores que influenciam a formação do preço: as características do bem ou serviço, o mercado, a situação financeira da organização que vende e que compra, metas estabelecidas, situação econômica do país, estrutura de custos do vendedor, grau de uso da capacidade instalada, as necessidades do comprador e sua disposição a pagar, além do nível de remuneração do capital investido pelo vendedor.	É o valor que incorpora os custos de produção e a margem de lucro da empresa, no caso de produção privada.	Para o comprador, que pode ser uma organização de saúde pública ou privada,o preço dos bens é o valor pago na sua aquisição, que entra na apuração dos custos dos cuidados de saúde por ela produzidos.
Preço de cuidados ou serviços de saúde			É o valor que engloba os custos de produção de cuidados de saúde de uma organização privada de saúde com fins lucrativos, considerando os valores pagos na compra de bens,na remuneração dos profissionais de saúde, entre outros, o consumo desses recursos e a margem de lucro.	Do ponto de vista do comprador, seja público (SUS) ou privado (operadora de planos de saúde), o preço é o valor pago na contratação dos serviços de saúde (procedimentos médicos, consultas, atendimento de urgência e emergência, internação, entre outros),que passa a compor o custo da oferta de cuidado pelo sistema de saúde ou por parte da operadora de plano de saúde, conforme o caso. O SUS compra serviços de organizações de saúde privadas com e sem fins lucrativos, e também os produz diretamente. Sob sua perspectiva, saber os custos de produção dos cuidados de saúde é importante para a negociação de preços quando os contrata do setor privado, utilizando essa informação para negociar valores de remuneração aos prestadores.
Preço da saúde	Econômica	Saúde é resultado das características de cada pessoa, dos cuidados de saúde utilizados e do tempo que é empregado na sua produção. O preço da saúde é definido como custo de oportunidade de se ter de abrir mão de outros consumos para obter mais uma unidade de saúde, respondendo à pergunta: qual esforço para se obter mais uma unidade de saúde? Engloba a aquisição de cuidados, valorada aos preços desses cuidados, o tempo dedicado à produção, valorado à taxa do salário por unidade de tempo. O preço, nesse caso, comporta a noção de escassez, na medida em que o aumento de estoque de saúde de uma pessoa ou população implica a utilização de recursos que poderiam ser utililizados em outras aplicações.	É o valor que engloba os custos de produção de cuidados de saúde de uma organização privada de saúde com fins lucrativos, considerando os valores pagos na compra de bens, na remuneração dos profissionais de saúde, entre outros, o consumo desses recursos e a margem de lucro.	Da mesma forma que para os prestadores privados de serviços de saúde, a consideração do esforço a ser feito para obtenção de mais uma unidade de saúde não constitui prática das operadoras de planos de saúde. Essa noção de preço da saúde tem se desenvolvido nos últimos cinquênta anos e tem ganhado espaço entre governantes e gestores públicos de sistemas de saúde, que têm se preocupado em incorporar à tomada de decisão considerações sobre o custo de oportunidade. Na prática, isso ocorre quando se implementa processo de avaliação da incorporação de tecnologias em saúde com o objetivo de comparar alternativas como tratamentos, programas ou políticas, por exemplo, para alcançar determinado resultado, levando em conta conclusões de avaliações econômicas e de estudos de impacto orçamentário.

Fonte: Barros (2007); Beulke e Bertó (2008, p. 151); e Hendriksen e Van Breda (1999 *apud* Santos, Ortega e Faria, 2013).
Elaboração da autora.

Quando o SUS compra cuidados de saúde do setor privado com fins lucrativos – por exemplo, sessões de hemodiálise –, o valor pago pelo sistema comporta, contudo, não apenas os custos de produção dessas sessões, mas também a margem de lucro do prestador. Segundo dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), as entidades empresariais participavam do SUS, em janeiro de 2017, com 10% dos estabelecimentos com atendimento ambulatorial e 13% dos com internação, 9% da oferta de leitos e 30% dos estabelecimentos que ofertam serviço de apoio à diagnose e terapia (SADT). Isso mostra que a definição dos valores de ressarcimento que constam na Tabela Unificada de Procedimentos, Medicamentos, Órteses, Próteses e Materiais Especiais (tabela SUS) precisa levar em consideração a remuneração do capital investido por esses prestadores.

Desse modo, embora, do ponto de vista conceitual, o SUS não estabeleça preços para os cuidados de saúde, uma vez que não vende esses serviços e não agrega margem de lucro aos seus custos de produção, sob uma perspectiva prática, na medida em que conheça esses custos, em um contexto de compra de serviços de entidades empresariais, precisa estabelecer mecanismos para definir margens de lucro "aceitáveis", o que balizaria a negociação do preço pago nessas transações. Esse processo consiste em uma forma de precificação de serviços de saúde e, para realizá-la, conhecer os custos é fundamental.

No campo da saúde, o termo *informação de custos* se refere ao conhecimento dos custos de provisão de bens, ações e serviços, bem como de políticas, programas, da manutenção de estabelecimentos de saúde, entre outros. Para Gonçalves *et al.* (2016), trata-se de uma metainformação que descreve as informações como sumário de outras, apresentando respostas para questões sobre quais, como e quanto de recursos foram consumidos nos processos. Para os autores, com esses dados é possível propor medidas para melhoria da qualidade dos serviços de saúde.

Um exemplo do uso da informação de custos pode ser dado por meio de um estudo que teve por objetivo avaliar se um protocolo para informar aos médicos os custos do procedimento cirúrgico logo após a operação poderia modificar o comportamento deles em relação ao uso de recursos. Os autores concluíram que isso foi importante para a redução dos custos, uma vez que o custo total na sala de cirurgia é completamente dependente da instrumentalização e do equipamento utilizado,

embora mais estudos sejam necessários para garantir a equivalência de resultados para os pacientes (Tabib *et al.*, 2015).

Em outro trabalho, feito para avaliar se oferecer informação aos provedores de serviços de saúde sobre a lista de medicamentos selecionados e os seus custos, no âmbito de um grande plano de saúde do Havaí, verificou-se que a disponibilização dessas informações estava associada a menores aumentos no custo total dos medicamentos, mas sem reduzir o uso nem o pagamento direto do bolso dos pacientes. Na prática, os autores observaram que os médicos substituíram os medicamentos por outros mais baratos, entre os produtos de marca, por exemplo, pois não verificaram mudança das prescrições de medicamentos de marca para medicamentos genéricos. Como não houve redução do pagamento direto do bolso e do uso de medicamentos, a conclusão foi que a elevação menor no gasto com medicamentos beneficiou o plano de saúde (Tseng *et al.*, 2016).

Os exemplos apresentados dão apenas uma pequena ideia sobre como a informação de custos pode ser utilizada no setor saúde. A questão que fica, afinal, é como essa informação poderia ser aplicada no SUS, um dos maiores sistemas públicos de saúde do mundo.

3 RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA O SUS

Machado e Holanda (2010) enfatizam que, em um modelo de gestão moderno, é preciso conhecer os custos e benefícios das alternativas, sendo que a busca pela universalização das políticas não é contraditória com a eficiência da administração pública. Partindo-se desse pressuposto, pode-se refletir sobre o uso da informação de custos para a discussão e formulação de políticas envolvendo dois temas fundamentais para o Estado brasileiro: o financiamento e a gestão do SUS.

Do ponto de vista do financiamento, a discussão sobre a insuficiência dos recursos para assegurar a universalidade, a integralidade e a igualdade de acesso a bens e serviços de saúde tem sido feita, geralmente, utilizando-se como evidências os indicadores de gasto público, comparados, nacionalmente, ao gasto da saúde suplementar e, internacionalmente, com o gasto público de outros países que têm sistema universal

de saúde ou não. Nessas comparações, verifica-se que o gasto público com saúde no Brasil é baixo, mesmo em relação ao de países vizinhos nos quais o direito à saúde não é universal (Vieira e Benevides, 2016). Além disso, evidências provenientes do noticiário nacional revelam diariamente as carências, em termos de oferta e qualidade, e as dificuldades para garantir o atendimento à população em consonância com o previsto na Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

Não há dúvidas sobre o subfinanciamento do SUS (Piola *et al.*, 2013; Mendes, 2014; Vieira e Benevides, 2016). O argumento aqui é que saber os custos da oferta de bens e serviços de saúde, das políticas e dos programas é essencial para uma discussão mais qualificada sobre a necessidade de recursos financeiros para o sistema. A informação de custos dá concretude a eventuais lacunas entre os custos dos serviços e os recursos disponíveis para financiá-los. Pode subsidiar as decisões sobre a alocação de mais recursos e, dentro do SUS, para a realocação deles.

Gonçalves, Zac e Amorim (2009) justificam a importância da informação de custos para a discussão do financiamento do SUS, especialmente dos serviços hospitalares, pelos motivos que seguem: *i)* existem poucas evidências sobre o uso dos recursos no sistema, e estudos sobre o tema são necessários; *ii)* a grande dimensão do atendimento feito; *iii)* a expressiva participação dos serviços hospitalares no gasto; *iv)* a necessidade de discussão da eficiência do sistema; *v)* o aumento dos custos da atenção à saúde; e *vi)* para a fundamentação das transferências intergovernamentais.

É claro que o uso da informação de custos nas discussões sobre o financiamento do sistema de saúde não pode se dar de forma descolada de considerações sobre eficiência e, nesse quesito, a produção de informação de custos mais uma vez é essencial para possibilitar o que se tem chamado de gestão de custos.

O termo *gestão de custos* está bastante disseminado na área de administração de empresas, sendo definido como "processo de planejamento e controle do orçamento de um negócio"[5] ou como "método de reduzir as despesas operacionais ou de produção, com a finalidade de prover produtos ou serviços menos caros aos consumidores".[6]

5. Disponível em: <http://whatis.techtarget.com/definition/cost-management>. Acesso em: 21 fev. 2017.
6. Disponível em:<http://www.myaccountingcourse.com/accounting-dictionary/cost-management>. Acesso em: 21 fev. 2017.

No Brasil, pelo menos, o termo foi tomado emprestado dessa área e, na saúde, tem sido utilizado mais associado à administração de unidades hospitalares (Falk, 2001; Beulke e Bertó, 2008; Coura *et al.*, 2009), e menos empregado para tratar de forma global do sistema de saúde (Brasil, 2013b), sem que uma definição formal tenha sido apresentada pelos autores que têm se destacado no estudo desse tema.

Em um esforço de transpor a ideia inicial desse termo do campo da administração de empresas para o campo da saúde coletiva, a gestão de custos em saúde pode ser definida como a aplicação de um conjunto de métodos e técnicas de planejamento, monitoramento e avaliação à gestão dos estabelecimentos de saúde, das unidades administrativas do sistema e do sistema nacional de saúde como um todo, a fim de melhorar o seu desempenho, tendo como insumos fundamentais nesse processo a informação sobre o uso de recursos e sobre os custos dos bens e serviços oferecidos à população.

Aqui é preciso distinguir pelo menos duas óticas para a aplicação da gestão de custos. A primeira diz respeito à visão macro de um gestor do SUS nas esferas federal, estadual e municipal; e a segunda, à visão dos gerentes de unidades de saúde. Na primeira perspectiva, a gestão de custos se concretiza com a tomada de decisão sobre políticas e programas de saúde, bem como pelo estabelecimento de medidas administrativas que impactam o sistema de saúde, seja no âmbito nacional ou local. Um exemplo disso é o uso da informação de custos na precificação[7] de serviços de saúde, facultando ao gestor a decisão sobre modelos de remuneração mais eficientes para ressarcimento dos serviços prestados por estabelecimentos públicos e privados de saúde e sobre modelos de gestão para a administração de estabelecimentos públicos, por exemplo, gestão pela administração direta ou por meio de organizações sociais. A informação de custo é crucial para a elaboração e o monitoramento dos contratos de gestão, com dimensionamento adequado dos recursos a serem transferidos para a instituição que fará o gerenciamento do estabelecimento. Ela também pode ser utilizada para subsidiar a adoção de incentivos com a finalidade de promover a eficiência no uso dos recursos.

7. Conforme discutido na seção 2, o termo precificação está sendo adotado neste texto para indicar que, ao definir valores de ressarcimento quando da contratação de serviços de saúde prestados por entidades empresariais, o SUS precisa levar em consideração também a remuneração do capital desses prestadores. Logo, quando se diz que a informação de custos é importante para a precificação de serviços de saúde, está-se afirmando, em outras palavras, que a informação de custos é essencial para a negociação dos valores de ressarcimento pelos serviços prestados, que no caso de entidades empresariais envolvem, ainda que de maneira não explícita, a margem de lucro do prestador.

A aplicação de técnicas de planejamento, monitoramento e avaliação dos resultados nos exemplos citados, usando a informação de custos e de uso dos recursos no processo decisório, caracteriza a gestão de custos em saúde.

No que se refere à remuneração de serviços de saúde no SUS, Santos e Servo (2016) lembram que poucos estudos têm explorado os processos de precificação e os modelos de remuneração. Entre outras modalidades, pode-se citar: orçamentos globais para as unidades de saúde; pagamento por capitação; e pagamento por atendimento a paciente, seja por período, caso, linha de cuidado e diagnóstico. Segundo as autoras, esse assunto não é tratado internacionalmente porque, na maioria dos países desenvolvidos, os sistemas de saúde dispõem de informação de custos para a tomada de decisão. Elas consideram que as definições em torno dos modelos de remuneração dos serviços de saúde pressupõem, além do conhecimento de variáveis epidemiológicas e socioeconômicas da população, o conhecimento sobre os custos dos estabelecimentos, do atendimento etc. Ademais, entendem que a falta da informação de custos no SUS gera dificuldades importantes para o acompanhamento e monitoramento efetivos da formação de preços no mercado de bens, serviços e trabalho, o que faz com que a definição dos valores de ressarcimento da tabela SUS fique sujeita a arranjos discricionários, com potencial para encobrir transações pouco transparentes.

Ainda considerando a primeira perspectiva, a informação de custos também é relevante para a gestão de tecnologias em saúde, tanto na decisão sobre a incorporação quanto nos processos de monitoramento das tecnologias pós-incorporação. Se o sistema de saúde produz regularmente informação de custos, a realização de avaliações econômicas em saúde, tais como de custo-efetividade, custo-benefício e custo-utilidade, bem como a elaboração de estudos de impacto orçamentário fica facilitada e menos onerosa. Atualmente, a realização desses estudos utilizando dados do SUS demanda grande esforço de pesquisa e constitui importante desafio, pois não existem informações de custos de base nacional e, quando há alguma informação, limita-se a poucos estabelecimentos de saúde.

Quanto à segunda perspectiva da aplicação da gestão de custos, que diz respeito à ótica dos gerentes de unidades de saúde, Bonacim e Araújo (2010) enfatizam que o uso da informação de custo no planejamento econômico-financeiro das instituições públicas de saúde faculta o gerenciamento de resultados, o cálculo das margens por procedimento

e o direcionamento do trabalho pela identificação de instalações e espaços ociosos. Os gerentes dessas unidades podem tomar decisões sobre os modelos mais eficientes para a execução de determinados serviços, avaliando se é mais vantajoso realizar algum deles na própria unidade ou terceirizá-lo, por exemplo, o serviço de nutrição. Podem também negociar os valores a serem recebidos, independentemente do modelo de remuneração adotado no sistema, seja por orçamento global, por procedimento, por capitação etc.; identificar ineficiências nos processos de trabalho; e adotar medidas para melhorar a produtividade e o uso dos recursos, aperfeiçoando o desempenho do estabelecimento. Além disso, poderão evitar desperdícios pelo constante monitoramento dos custos, dos gastos e do uso dos recursos, gerenciando de maneira efetiva problemas básicos, mas não menos importantes, como vazamentos de água, perdas de medicamentos e materiais médico-hospitalares por validade, absenteísmo de funcionários, entre outros.

Como se pode constatar, a produção e o uso da informação de custos na tomada de decisão, tanto para a gestão do sistema de saúde quanto para o gerenciamento de estabelecimentos de saúde, são atividades complementares e fundamentais para o uso eficiente dos recursos do SUS. Não há que se falar no uso dessa informação apenas sob uma perspectiva ou outra. O quadro 2 apresenta, de forma resumida, os usos potenciais da informação de custos no SUS, segundo duas perspectivas, a do gestor do sistema, nas três esferas, e a do gerente de unidade de saúde.

QUADRO 2
Usos potenciais da informação de custos no SUS

Nacional Ministério da Saúde Local Secretarias estaduais e municipais de saúde	✓ Precificação de ações e serviços de saúde. ✓ Decisão sobre modelos de remuneração aos prestadores e sobre a alocação de recursos. ✓ Elaboração e monitoramento de contratos de gestão. ✓ Promoção da eficiência no uso dos recursos. ✓ Gestão de tecnologias em saúde. ✓ Gestão da própria organização (melhora da produtividade, do uso de recursos e estabelecimento de medidas para evitar desperdícios).	Perspectiva do gestor do SUS
Unidades de saúde	✓ Negociação de valores recebidos (orçamento global, por procedimentos, por capitação etc.). ✓ Decisão sobre modelos mais eficientes para a execução de serviços (execução direta ou terceirização). ✓ Gestão da própria unidade (melhora da produtividade, do uso de recursos e estabelecimento de medidas para evitar desperdícios).	Perspectiva do gerente da unidade

Elaboração da autora.

A seguir, abordam-se as metodologias mais empregadas no setor saúde para a mensuração dos custos dos chamados objetos de custos, que são itens para os quais se deseja conhecer os custos, tais como, políticas, programas, procedimentos, estabelecimentos de saúde, pacientes etc.

4 PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO

Há várias opções metodológicas para mensuração dos custos (métodos de custeio), sendo as mais conhecidas na área da saúde o custeio tradicional ou custeio por absorção e o custeio por atividades.

No *custeio por absorção*, o custo dos bens e serviços produzidos deve absorver, além dos custos variáveis (aqueles cujo montante é afetado pelo volume produzido), os custos fixos (os que não são afetados pela quantidade produzida). Esse método de custeio permite a alocação dos gastos da administração central da organização às demais unidades. A atribuição de custos aos produtos e serviços é geralmente realizada por meio de centros de custos, que são entidades contábeis nas quais os custos dos recursos consumidos (humanos, materiais, equipamentos, medicamentos etc.) são acumulados (Martins e Rocha, 2010). Aplicado em estabelecimentos de saúde, como hospitais e unidades de pronto atendimento, esse método possibilita o conhecimento do custo total da unidade, por centros de custos, por item de custo e pelo custo médio do atendimento ou do paciente, por exemplo.

Quanto ao custeio por atividades, busca a acurácia da alocação de custos aos objetos de custos, principalmente produtos, com foco no conceito de processos, atividades e direcionadores de custos (que são fatores que determinam ou influenciam o custo de cada grupo de recursos, por exemplo, o tempo para a mensuração dos custos com mão de obra na realização de uma cirurgia). Difere do custeio por absorção por não considerar todos os custos de produção e todos os gastos da organização. Nesse método, faz-se o mapeamento de processos e atividades, dos direcionadores de custos e das rotas de custos até os produtos, clientes etc. Atenção especial é dada aos custos das atividades de natureza administrativa (administração geral e financeira, além dos custos das atividades de apoio), não se tratando de um método de custeio em sentido estrito, que proporciona a acumulação de custos, mas de um método de análise de custos, que

tem por objetivo principal a produção de informação para gerenciamento dos custos das atividades administrativas. O maior objetivo do método de custeio por atividades é produzir informação para a gestão de custos (Martins e Rocha, 2010). Empregado em instituições de saúde, esse método possibilita a obtenção de informação de custos de um conjunto de atividades para a realização de um procedimento, por exemplo uma cirurgia, e do custo do próprio procedimento.

Carroll e Lord (2016) revisaram a literatura científica sobre a aplicação de métodos de custeio em organizações de saúde e identificaram os seguintes: *i)* o custeio tradicional (absorção); *ii)* o custeio baseado em atividades; *iii)* o custeio baseado no tempo destinado à atividade; *iv)* o custeio baseado em atividades com foco no desempenho; e *v)* o método de relação custo-receita. O método de custeio baseado no tempo destinado à atividade difere do método de custeio por atividades apenas pela aplicação do tempo para a realização das atividades como o principal direcionador de custos. Quanto ao método baseado em atividades com foco no desempenho, que também é uma variação do método de custeio por atividades, o uso de recursos para as atividades pode ser determinado de várias formas, seja utilização do tempo, materiais e outros recursos, ou seja, o direcionador de custos pode ser definido de acordo com a atividade. Por fim, o método de relação custo-receita utiliza o custeio tradicional para alocar as despesas gerais aos departamentos clínicos. Com essas estimativas, os hospitais adicionam informações sobre as despesas totais de todos os serviços prestados pelos departamentos clínicos para calcular, no nível do departamento, a relação entre os seus custos e as suas receitas.

A conclusão que Carroll e Lord (2016) chegaram foi que nos Estados Unidos não se dá prioridade para o custo do cuidado com o paciente, mas sim aos custos dos departamentos de uma organização de saúde. Segundo esses autores, para muitos hospitais, o custo de implementar sistema de apuração de custos sofisticado é bastante alto, enquanto os benefícios identificados são modestos, por causa da percepção de incapacidade para influenciar seus preços. Além disso, as negociações com as operadoras de seguros de saúde se dão preferencialmente com base em contrato global para atendimento dos segurados do que com base em modalidade que considera o nível individual do atendimento, algo que desestimula o investimento em sistemas de apuração de custos que gerem informação do serviço ou do paciente. Os autores acreditam que a demanda por aumento da transparência sobre os preços criará uma

pressão no mercado, estimulando os hospitais a alterarem seus processos de precificação, a fim de que reflitam os custos da provisão de serviços individuais.

Ainda nos Estados Unidos, a falta de transparência sobre os preços dos serviços, que são apontados como os principais responsáveis pelo elevado gasto com atenção à saúde, mais do que a alta utilização desses serviços e a qualidade, tem contribuído para fomentar a discussão sobre a necessidade de se obter informações de custo no nível de indivíduos. Critica-se a utilização dos grupos de diagnósticos relacionados (DGR) para definição dos custos porque o uso tem se restringido à internação, envolvendo mais procedimentos que os serviços de saúde como um todo. Ademais, enfatizam-se as vantagens da aplicação do método de custeio por atividades em um sistema de apuração de custos, por seu potencial para gerar informações para a precificação dos atendimentos, elaboração de estudos de custo-efetividade e avaliação da eficiência de procedimentos, ainda que sejam mencionadas como desvantagens a complexidade para mantê-lo, o custo e o uso intensivo de recursos (Hilsenrath, Eakin e Fischer, 2015).

Em estudo de caso sobre a elaboração de uma base de conhecimento de custos em um dos hospitais vinculados à Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG), Gonçalves, Zac e Amorim (2009) defendem o método de custeio por atividades frente ao custeio por absorção, justificando que este último é voltado ao atendimento de exigências fiscais e não é adequado aos controles internos dos processos nas unidades hospitalares. É interessante notar nessa experiência que os custos com água e energia elétrica, custos indiretos, puderam ser alocados às atividades porque o hospital já dispunha dessas informações por centro de custo, ou seja, já adotava o método de custeio por absorção.

O quadro 3 apresenta a comparação entre os métodos de custeio por absorção e por atividades segundo algumas características.

Analisando os principais aspectos desses dois métodos e as perspectivas para o uso da informação de custos mencionadas na seção anterior, ou seja, a do gestor do sistema de saúde e a do gerente da unidade de saúde, a conclusão a que se chega é que o custeio por absorção parece ser mais interessante para o primeiro. Isso decorreria do fato de que a informação de custos mais completa, quanto aos custos considerados, e menos detalhada já seria suficiente para informar várias decisões sobre a alocação de

recursos em saúde, possibilitando a precificação de serviços, a definição de modelos de remuneração, a elaboração de contratos de gestão etc. Do ponto de vista do gerente da unidade de saúde, a aplicação do custeio por absorção também faculta a adoção de várias medidas para o aprimoramento do uso de recursos e a negociação de valores recebidos por serviços prestados. É claro, porém, que, nesse último caso, o custeio por atividades pode produzir uma riqueza imensa de conhecimento para aperfeiçoamento de processos e atividades. A questão a ser ponderada é sobre a capacidade da unidade para implantar e manter esse sistema operando, considerando que exigências do ambiente interno e externo da organização podem fazer com que os processos tenham que ser modificados ao longo do tempo, exigindo a alocação de recursos para novo mapeamento dos fluxos e atividades, bem como do consumo de recursos.

QUADRO 3
Comparação entre os métodos de custeio por absorção e por atividades, segundo alguns aspectos

Aspectos	Custeio por absorção	Custeio por atividades
Foco principal	Bens e serviços produzidos.	Processos, atividades e direcionadores de custos.
Custos considerados	Custos variáveis e fixos. Os gastos da administração central da organização são alocados às demais unidades.	Não considera todos os gastos da organização.
Implantação do sistema de apuração	Organização da instituição é feita geralmente por centro de custos, que são as entidades contábeis que consomem recursos.	São mapeados os processos, atividades e direcionadores de custos até os produtos e pacientes.
Complexidade de adoção e manutenção	Exige esforço inicial das equipes da unidade de saúde para definição dos centros de custos e critérios de rateio para custos indiretos. A manutenção é simples.	O esforço inicial é importante para mapeamento dos recursos consumidos nos processos e atividades. Sua manutenção tem sido considerada complexa e cara, com uso intensivo de recursos.

Elaboração da autora.

A aplicação apenas do método de custeio por atividades pode produzir uma informação global imperfeita sobre os custos da unidade de saúde. Em outras palavras, a soma dos custos de todas as atividades para a produção, por exemplo, de um procedimento médico e, por conseguinte, a soma dos custos de todos os procedimentos realizados pela unidade, geralmente, não resulta no custo total real da unidade, na medida em que alguns custos podem não ser apropriados às atividades. Isso ocorre não por uma falha na adoção do método, mas pela natureza do próprio método, que foi

criado principalmente para prover informação de custos, com a finalidade de melhorar o gerenciamento dos processos e das atividades na unidade.

Na prática, a aplicação dos métodos de custeio por absorção e por atividades não é excludente em um estabelecimento de saúde, mas sim complementar. A informação obtida a partir do uso de um ou de outro método pode ser mais qualificada para uma ou outra finalidade. No custeio por absorção, obtém-se o custo médio do paciente por centro de custo, mas não se conhece o custo das atividades realizadas no atendimento. Já no custeio por atividades, os custos das atividades são conhecidos, mas não os custos totais dos centros de custos e da unidade de saúde. Para exemplificar, tome-se o caso de um centro cirúrgico onde são realizados diversos tipos de cirurgias por mês: apendicectomia, mastectomia, neurocirurgias, entre outras. Com a adoção do método de custeio por absorção, é possível saber o custo total do centro cirúrgico e o custo médio do paciente, sem diferenciá-lo pelo tipo de cirurgia a que foi submetido. Por sua vez, com o uso do método de custeio por atividades, pode-se saber o custo médio de cada tipo de cirurgia ou do procedimento realizado, desde que os processos e as atividades para a realização dessas cirurgias tenham sido previamente definidos.

Com ambas as metodologias é possível calcular o custo do atendimento a uma determinada pessoa, desde que os sistemas de informação da unidade de saúde possibilitem o rastreamento de todos os recursos utilizados e os atendimentos prestados ao indivíduo (conta-paciente), mas sempre lembrando que no custeio por atividades nem todos os custos da unidade são considerados. Além disso, é interessante notar que tratar o paciente como um objeto de custo é algo pouco discutido na literatura técnico-científica, embora se afirme que "a conta-paciente deve ser o objeto final da gestão de custos em todo hospital" (Brasil, 2013b, p. 85). A elaboração da conta-paciente baseada em custos exige elevado grau de sofisticação dos sistemas de informação, pois não se trata de um valor médio, obtido conforme descrito anteriormente, mas, sim, da alocação dos custos de todos os recursos consumidos no atendimento a uma única pessoa. Demanda também grande esforço das equipes da unidade de saúde, pois os recursos utilizados, materiais, tempo de atendimento, de permanência em dependências da unidade etc. precisam ser mensurados e registrados em nome do paciente. O custo para manutenção de um sistema dessa natureza pode ser tão alto que acaba por desestimular sua implantação, sendo adotado apenas quando a informação for imprescindível. Isso pode ser muito relevante para os hospitais privados que fazem atendimento particular. O caso dos

Estados Unidos pode exemplificar bem essa situação. Muito provavelmente há interesse crescente em custos individualizados dos atendimentos e em maior transparência a esse respeito porque o sistema de saúde é majoritariamente privado, sendo que parcela importante da população paga diretamente do bolso pelos atendimentos. É justo que saiba detalhadamente os preços que está pagando e, para a formação desses preços, os custos incorridos no atendimento devem ser mensurados.

Sob a perspectiva do gestor do sistema de saúde, a informação de custo individualizada é relevante para a criação de grupos de diagnósticos relacionados (*diagnosis-related groups* – DRG), a fim de definir valores de reembolso pelo atendimento realizado por prestadores públicos e privados. Nesse modelo de remuneração ao prestador, classificam-se os casos de acordo com as seguintes variáveis: diagnóstico principal e secundário; idade e sexo dos pacientes; presença de comorbidades e complicações; e procedimentos realizados. Os casos classificados como pertencentes a um mesmo DRG são caracterizados por padrão homogêneo de consumo de recursos e pela mesma significância clínica, ou seja, são similares econômica e clinicamente (Noronha *et al.*, 1991). Nesse caso, a informação de custo do paciente é importante não para uso isolado ou para tratar do reembolso de um caso, mas sim para balizar o custo médio por DRG, que servirá, por sua vez, como insumo para o cálculo do valor de reembolso por DRG pelo gestor do sistema de saúde.

Em resumo, os métodos de custeio por absorção e por atividades em unidades de saúde se complementam na produção da informação de custos. A decisão para iniciar a implantação utilizando um método ou outro depende da perspectiva prioritária para o uso da informação. Se o objetivo é a visão macro do sistema ou mesmo do gerente da unidade de saúde, que deseja negociar os valores recebidos pelos atendimentos prestados, melhor iniciar com o custeio por absorção, que provê informação mais completa dos custos, para depois avançar para o custeio por atividades, que é muito centrado no gerenciamento de processos. O mais racional talvez seja a do método menos complexo para o mais complexo, até mesmo porque o grau de organização da unidade de saúde, partindo do custeio por absorção para o custeio por atividades, é crescente. Quanto à complexidade, o mesmo pode ser dito para os objetos de custos. Primeiro, os mais agregados, como um centro de custos, por exemplo, uma enfermaria pediátrica, ou as atividades desenvolvidas no atendimento às crianças em um hospital, para depois evoluir para o custo de um procedimento ou de cada paciente.

A seguir, apresentam-se algumas experiências internacionais em apuração e uso da informação de custos.

5 ALGUMAS EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS EM APURAÇÃO E USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Kihuba *et al.* (2016) afirmam que um grande desafio ao uso de informações econômicas para intervenções específicas é que os dados das contas de saúde elaboradas por grande parte dos países são limitados. Segundo esses autores, a produção de dados econômicos para guiar as reformas da saúde é um objetivo legítimo do sistema de saúde, contudo, pouco esforço é despendido ao desenvolvimento de sistemas de apuração de custos para produzi-los. Na literatura internacional, destacam-se relatos de experiências de países europeus na implantação de sistemas de apuração de custos e quanto ao uso da informação de custos na tomada de decisão em saúde.

Por exemplo, em um estudo publicado em 2006, descrevem-se e analisam-se os principais sistemas de apuração de custos e precificação empregados pelos hospitais no âmbito do sistema nacional de saúde espanhol (Sánchez-Martínez *et al.*, 2006). Apesar de passados mais de onze anos desde o relato dessa experiência e não se ter informação sobre eventuais modificações dos sistemas descritos, vale a pena trazer neste texto um relato sobre o caso, como contribuição à discussão da adoção desses sistemas em contexto nacional. Na Espanha, a maioria dos serviços de saúde financiados com recursos públicos sob gestão das comunidades autônomas utilizavam o sistema de alocação orçamentária para definição de repasses a hospitais e unidades de atenção primária à saúde, o qual era empregado pela agência de seguridade social do país antes da descentralização da atenção à saúde às comunidades autônomas. Esse método estava baseado em uma relação contratual e não era propriamente um sistema para compra de serviços, mas apenas um sistema para alocação do orçamento aos hospitais. Também existiam outros mecanismos de reembolsos para a contratação de certos tipos de diagnósticos, procedimentos cirúrgicos e serviços auxiliares junto a prestadores privados, abrangendo cerca de 15% do gasto público com saúde e com pagamento feito por caso ou procedimento. Nesse caso, os preços eram estabelecidos como valores de referência, não vinculados aos custos reais, definidos a partir de negociação entre os prestadores e as autoridades sanitárias. As metodologias de apuração de custos usadas pelos hospitais não eram uniformes, e

vários sistemas eram utilizados, sendo que nem todos os hospitais eram capazes de calcular o custo por procedimento, por meio da alocação de custos diretamente aos pacientes. Os autores do referido trabalho concluíram que, considerando o sistema de reembolso utilizado, a impressão era de que as unidades de custo eram desconhecidas, exceto para certos tipos de procedimentos e tratamentos de alta tecnologia.

Tan *et al.* (2014), em um trabalho realizado com o objetivo de comparar os sistemas de apuração de custos de doze países europeus, revelou que a adoção de tal sistema é obrigatória para todos os hospitais de três países: Inglaterra, Portugal e Holanda. Nesse quesito, os autores ponderam que um número maior de hospitais cujos custos são considerados pode prover um quadro mais claro das diferenças na gravidade dos casos ou na estrutura dos hospitais para subsidiar os cálculos dos valores de reembolso. Quanto à padronização dos métodos de custeio, sete países possuem manuais nacionais para apuração de custos: Inglaterra, França, Alemanha, Irlanda, Portugal, Holanda e Suécia; e oito deles aplicam dados nacionais de custos na tomada de decisão sobre políticas de reembolso: Áustria, Inglaterra, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Holanda e Suécia. O pagamento aos prestadores, baseado nos DGR, é o principal meio de reembolso dos hospitais na maioria dos países, cobrindo serviços como internação, atendimento ambulatorial e atenção em hospital dia. Não são cobertos por esse meio de pagamento os serviços psiquiátricos, de reabilitação, cuidado intensivo e emergência. Os custos não cobertos pelo pagamento por DGR são capacitação, pesquisa, despesas de capital e com medicamentos caros.

Raulinajtys-Grzybek (2014), em um estudo no qual apresentou e comparou os modelos de apuração de custos na área da saúde, com a finalidade de precificar serviços e/ou atendimentos para definição de valores de reembolso em diferentes países, encontrou diferenças quanto à metodologia empregada, bem como em relação aos dados coletados e ao escopo da regulação sobre o sistema de apuração de custos. Austrália, Inglaterra, Estônia, França e Itália utilizam os casos como modelo de pagamento para os hospitais (DRG); Dinamarca, Finlândia, Alemanha, Hungria, Holanda e Suécia também adotam esse modelo, entretanto estabelecem um orçamento global (o que lembra a política de teto para a média e alta complexidade no SUS); a Áustria efetua o pagamento com base em orçamento e os Estados Unidos, no âmbito do Medicare, trabalham com pagamentos baseados nos DGR. Na maioria desses países, a precificação baseada nos custos é adotada tanto para serviços hospitalares quanto ambulatoriais. As informações de custos são

coletadas regularmente, existem auditorias externas às organizações para avaliação de sistemas e métodos, e são usados algoritmos para definição dos valores de reembolso.

Poucos relatos são encontrados na literatura sobre a implantação de sistemas de apuração de custos em países de média e baixa renda. Pode ser que a falta ou insuficiência de informações em âmbito nacional sejam barreiras para a adoção de tais sistemas. Recentemente, um estudo foi realizado com o objetivo de avaliar a viabilidade de racionalizar os sistemas de apuração de custos no setor saúde do Quênia, a fim de ilustrar de forma pragmática os desafios e as oportunidades dessa iniciativa (Kihuba *et al.*, 2016). Os autores concluíram que o sucesso de implantação de um sistema de apuração de custos depende de incentivos e contexto específicos e, além disso, que as limitações para tanto estão relacionadas à infraestrutura, às capacidades e ao engajamento de um ator-chave no processo. Isso demonstra a relevância da decisão política para que efetivamente se implante um sistema de apuração de custos em âmbito nacional.

Apesar da falta de informação sobre a implantação de sistemas de apuração de custos em contexto nacional, há evidências sobre o uso de DRG como modelo de remuneração aos prestadores em vários países de média e baixa renda, o que pressupõe, em certa medida, a produção de informação de custos para sua adoção. Essas experiências, em âmbito nacional, foram estudadas por Mathauer e Wittenbecher (2013) para os seguintes países: Croácia, Estônia, Hungria, Indonésia, Quirguistão, Lituânia, México, Mongólia, Polônia, Romênia e Tailândia. Os autores também analisaram as iniciativas de países que estão testando ou explorando o uso desse método de remuneração aos prestadores, a saber: Argentina, Bulgária, Chile, China, Colômbia, Costa Rica, Irã, Letônia, Malásia, Montenegro, República da Moldávia, Sérvia, Tunísia, Turquia, Uruguai e Vietnã. Embora mais evidências sejam necessárias sobre os impactos da adoção dos DRG como forma de pagamento aos hospitais, os achados do estudo sugerem que para o sucesso desse mecanismo: *i)* maior parcela do financiamento deve ser pública; *ii)* é aconselhável que os países gerenciem sistemas em primeiro lugar e estabeleçam teto para o gasto; *iii)* que os países que adotam uma variante do sistema baseado em DRG estejam atentos às necessidades de adaptação dessa metodologia ao contexto nacional; e *iv)* os países devem promover a cooperação dos prestadores para a geração apropriada de dados e de informações para a gestão. A seguir, são apresentadas experiências em apuração de custos no Brasil.

6 EXPERIÊNCIAS EM APURAÇÃO DE CUSTOS NO SUS

No âmbito nacional, embora os prestadores públicos, privados e privados sem fins lucrativos tenham incentivos para saber os custos do cuidado no nível individual, uma vez que a remuneração dos atendimentos em média e alta complexidade tem por base os procedimentos realizados, pouco se sabe no SUS sobre a adoção de sistema de apuração de custos, especialmente por parte dos estabelecimentos públicos e dos privados sem fins lucrativos. Pela experiência, não é comum que esses prestadores apresentem informações de custos dos procedimentos quando das negociações de reajuste de valores de ressarcimento constantes da tabela SUS.

Dados inéditos sobre a existência de sistema de apuração de custos em secretarias estaduais e municipais de saúde, obtidos em pesquisa feita com gestores do SUS (Vieira *et al.*, 2017), revelam que, em princípio, das 34 secretarias cujos gestores participaram do estudo, metade possui uma ferramenta implantada, gerando informação de custos que, segundo quinze secretários de saúde, é utilizada rotineiramente na tomada de decisão. Na prática, de maneira geral, não se verifica que as decisões sobre a precificação de serviços e procedimentos sejam tomadas com base em custos. Isso ocorre porque a apuração e a gestão de custos, de forma sistemática, não são uma realidade no SUS, ainda que algumas experiências nessa área sejam relatadas na literatura científica.

Almeida, Borba e Flores (2009), em um estudo que teve por objetivo analisar o uso da informação de custos por gestores de vinte secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina, verificaram que apenas duas delas tinham sistema de apuração de custos implantado em estágio mais avançado, e que a maioria dos pesquisados considerava as informações de custo importantes. Entretanto, os autores concluíram que poucas dessas informações são utilizadas na tomada de decisão, uma vez que apenas duas secretarias sabiam os custos do atendimento médico e de enfermagem, uma o custo por unidade de saúde e outra o custo de cada setor. Nesse trabalho não ficou claro se o resultado se referia a unidades distintas ou não. É provável que a secretaria que conhecia o custo de cada setor também soubesse o custo por unidade de saúde e por atendimento.

Para a administração pública federal, o Ministério da Fazenda vem coordenando desde 2010 o processo de implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) do governo federal, optando por adotar o gradualismo em termos do grau de detalhamento

da informação de custos por objetos de custo (programas, projetos, atividades, produtos, serviços etc.), de acordo com as necessidades e possibilidades dos órgãos da administração, em vez do gradualismo por nível de abrangência, em projetos-piloto de algumas unidades organizacionais. O método adotado no sistema foi o de custeio direto, já que com ele não se faz qualquer rateio e possibilita-se a análise do desempenho dos gestores e das políticas, sem gerar muitas discussões sobre os custos a serem transferidos entre os centros de custos. Em resumo, o SIC utiliza informações orçamentárias, contábeis (recursos adquiridos e consumidos), dos planos plurianuais, organizacionais, entre outras; ajusta-as conceitualmente para que as despesas representem custos; e apropria essas informações aos objetos de custos (Machado e Holanda, 2010).

A adoção do método de custeio direto no SIC, que é referido como vantajoso, uma vez que se evitam grandes discussões sobre os custos a serem transferidos de uma unidade a outra dentro da organização, também pode ser apontada como uma de suas fragilidades, pois os custos indiretos não são apropriados aos objetos de custos. Outra questão é que a qualificação da informação de custos depende do esforço de cada unidade organizacional para incorporar outras informações ao sistema, de forma que, sem esse empenho, muitas vezes a informação se mostra pouco útil. Um exemplo disso pode ser dado com a despesa com pessoal do Ministério da Saúde, que está toda alocada na secretaria executiva do órgão. Primeiro, isso gera uma distorção quando se analisa a informação de custo proveniente do SIC por secretaria daquele ministério. Segundo, a apropriação das despesas com pessoal às demais secretarias e respectivos programas e atividades exige o uso de informações constantes em outros sistemas gerenciais, o que por sua vez depende de decisão do órgão setorial para qualificação e uso das informações do SIC. Ao que se sabe, a experiência de implantação do SIC no Ministério da Saúde evoluiu pouco. Estabeleceu-se que a secretaria executiva exerceria a função de Órgão Setorial de Custos do governo federal no âmbito daquela unidade (Brasil, 2012), mas sem grandes avanços na produção de informação qualificada de custos das secretarias, programas, ações etc., para informar a tomada de decisão.

No âmbito hospitalar, Bonacim e Araújo (2010) descreveram em artigo a experiência de implantação do método de custeio por atividades no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto, unidade vinculada à Universidade de São Paulo (USP). Apesar de reconhecerem a complexidade de implantação desse sistema de custeio, devido ao seu alto grau de detalhamento, difícil de concretizar em

instituições complexas que realizam muitas atividades, e à arbitrariedade na definição dos direcionadores de custos, os autores enfatizam a importância de adotá-lo, a fim de demonstrar adequadamente o impacto do ensino nos custos assistenciais, uma vez que o financiamento desse hospital é muito dependente do atendimento vinculado ao SUS. As maiores dificuldades para a implantação do sistema de apuração de custos, segundo os autores, estavam relacionadas à obtenção de dados, à confiabilidade desses dados e à incompatibilidade dos sistemas gerenciais existentes. Foi enfatizado no artigo, ainda, que as questões fundamentais para a implantação são a conscientização da organização sobre a relevância do sistema de custeio e o envolvimento dos responsáveis pelas unidades do hospital para o fornecimento de dados.

Gonçalves *et al.* (2016) mencionam em trabalho recente a experiência de implantação do módulo de custos do Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH) da FHEMIG. Os autores destacam que as informações obtidas a partir desse sistema têm possibilitado a elaboração de estudos sobre o uso de recursos e de custos por grupos de diagnósticos relacionados, sobre repasses aos prestadores de serviços e valores dos procedimentos constantes na tabela SUS, o que evidencia a produção de informação de custos em nível do paciente.

No âmbito do Ministério da Saúde, por meio do Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento (Desid) e do Departamento de Informática do SUS (Datasus), está-se desenvolvendo o Apurasus, como uma ferramenta pública, parametrizável e passível de integração. Emprega-se no sistema o método de custeio por absorção, possibilitando a personalização da ferramenta, de forma a adaptá-la às características próprias da unidade de saúde (Brasil, 2013b, p. 82). Segundo informações constantes no portal do Ministério da Saúde,[8] a disponibilização dessa ferramenta às instituições de saúde tem por objetivos: *i)* estimular a adoção da gestão de custos pelos estabelecimentos de saúde do SUS; *ii)* calcular os custos dos serviços prestados; *iii)* fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva; *iv)* possibilitar a criação de banco de dados nacional referente a custos em saúde no âmbito do SUS; *v)* possibilitar a troca de

8. Disponível em: <http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/secretarias/1001-secretaria-executiva-raiz/secretaria-se/desid-raiz/programa-nacional-de-gestao-de-custos/l3-programa-nacional-de-gestao-de-custos/14077-apurasus>. Acesso em: 7 fev. 2017.

informações e a comparação cuidadosa de resultados entre instituições ao longo do tempo; *vi)* facilitar a identificação de atividades ineficientes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional; *vii)* auxiliar na prestação de contas, visando a maior transparência para o controle social; e *viii)* contribuir com a disseminação da cultura de custos no âmbito do SUS.

Mais informações sobre o processo de implantação do Apurasus em unidades de saúde foram obtidas junto à equipe responsável por seu desenvolvimento e gestão no Ministério da Saúde, uma vez que até o momento são escassas as informações disponíveis sobre essa questão em documentos técnico-científicos. Conforme as informações recebidas, em fevereiro de 2017, 130 unidades de saúde, hospitalares e de pronto atendimento, já estavam utilizando o sistema, estando em diversas fases de implantação, e abrangendo nove estados e o Distrito Federal, além de dois municípios. Mais dois estados tinham acabado de aderir ao processo de implantação do Apurasus. Ainda de acordo com a equipe técnica do Ministério da Saúde, o sistema é capaz de produzir relatórios sobre o custo total da unidade, itens de custos por centro de custo, custo total dos centros de custos, custo unitário médio, centro de custos por produto e itens de custo por centro de custos, estando em fase de desenvolvimento a modulação do sistema para apuração dos custos do Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (Samu) e das unidades de atenção básica à saúde.

O desenvolvimento do Apurasus é parte de uma estratégia de fomento à gestão de custos em saúde que foi desenhada no âmbito do Programa Nacional de Gestão de Custos, a qual envolve também cooperação técnica e financeira às secretarias de saúde que voluntariamente adiram a ele.[9] Esse programa vem sendo desenvolvido pelo Desid desde 2005 (Brasil, 2006), mas com baixa institucionalidade dentro do Ministério da Saúde e do SUS. Embora muito relevante, não foi criado formalmente por meio de portaria ou de qualquer outro instrumento normativo, tampouco foi pactuado com as representações nacionais dos estados e municípios na Comissão Intergestores Tripartite.

9. Mais informações sobre o Programa Nacional de Gestão de Custos podem ser obtidas no portal do Ministério da Saúde. Disponível em: <http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/secretarias/se/se-desid/programa-nacional-de-gestao-de-custos>.

Na próxima seção, a partir da literatura e das experiências analisadas, busca-se elencar algumas recomendações para a produção e uso sistemático da informação de custos no SUS, em um esforço inicial de contribuir com o processo de amadurecimento das reflexões sobre esta temática.

7 RECOMENDAÇÕES PARA A PRODUÇÃO E USO ROTINEIRO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SUS: REFLEXÕES INICIAIS

A primeira questão que se coloca é que a informação de custos precisa ser produzida e utilizada no SUS, seja para discutir questões relativas ao financiamento do sistema de saúde, seja para a gestão de seus custos, incluída nesta última dimensão a discussão dos modelos de remuneração aos prestadores. Conforme Santos e Servo (2016) já apontaram, a falta da informação de custos no SUS gera dificuldades importantes para o acompanhamento e monitoramento efetivos da formação de preços no mercado de bens, serviços e trabalho, o que faz com que o processo de definição dos valores de ressarcimento da tabela SUS seja pouco transparente e produza distorções nos reembolsos estabelecidos por procedimento.

Como esses valores não são definidos com base em custos, em nível nacional pode-se desestimular os prestadores a produzir informação de custos para os serviços ou procedimentos prestados. Segundo Hilsenrath, Eakin e Fischer (2015), quando o reembolso não está relacionado ao custo, há pouco incentivo para a adoção de um sistema de apuração de custos, sendo preciso lembrar que tal sistema constitui apenas uma ferramenta de medição, e que a redução de custos, a melhora da qualidade da atenção à saúde e da saúde da população requerem aperfeiçoamento da produção e da alocação dos escassos recursos.

Outra questão importante é que, quando se planeja a produção e o uso da informação de custos em âmbito nacional, uma primeira preocupação que se deve ter diz respeito à padronização do método de apuração de custos utilizado no sistema de informação e a ser implantado nas unidades administrativas e de saúde do SUS. Raulinajtys-Grzybek (2014) enfatiza que o uso de informação de custos para a precificação é possível apenas quando todos os prestadores usam métodos uniformes de cálculo, padronizam produtos e aplicam de forma consistente os direcionadores de custo

para alocação dos custos indiretos. As experiências de países desenvolvidos reforçam esta recomendação. Vejam-se os exemplos da Inglaterra, França, Alemanha, Irlanda, Portugal, Holanda e Suécia, que adotam manuais para a padronização dos métodos de apuração dos custos, e daqueles países onde os hospitais são obrigados a adotar sistema de apuração de custos, tais como Inglaterra, Portugal e Holanda (Tan *et al.*, 2014).

Ainda nesse quesito, considerando-se que, aparentemente, a maioria das unidades administrativas e de saúde do SUS não possui um sistema de apuração de custos implantado, e que é preciso formular uma política para suprir esta lacuna, é oportuno avaliar a possibilidade de ofertar apenas um sistema de informação (*software*) a ser utilizado em todo o sistema de saúde. Soluções de tecnologia da informação podem ser pensadas para a eventual necessidade de comunicação entre um *software* já utilizado por uma unidade de saúde e este outro padrão, desde que preservados os aspectos metodológicos da apuração dos custos. Ao que tudo indica, o departamento de informática do SUS possui capacidade suficiente para atender a essa necessidade. Com isso, racionalizar-se-iam os recursos do sistema de saúde, evitando-se duplicidades e a compra de *softwares* ofertados no mercado, os quais, muitas vezes, não atendem às necessidades dos gestores e têm manutenção muito custosa, demandando a aquisição de direitos de uso para qualquer evolução do sistema que seja solicitada. Levando em conta essas questões, vale a pena analisar em profundidade a iniciativa do Ministério da Saúde nessa linha, que é o Apurasus, avaliando-se a possibilidade de adotá-lo como *software* padrão, ainda que algumas modificações em sua arquitetura tenham que ser feitas.

Arredondo (2014) identificou algumas ações que devem ser adotadas pelas organizações de saúde para a implantação e implementação bem-sucedidas de um sistema de apuração de custos. São elas: *i)* assegurar o apoio da direção para o esforço de implantação; *ii)* garantir que as informações de custo sejam analisadas; *iii)* definir objetivos para o sistema de apuração de custos, a fim de assegurar que a implantação alcance os resultados desejados; *iv)* dar a devida importância ao planejamento da implantação por meio da identificação das pessoas apropriadas para o trabalho, da escolha de sistema adequado às necessidades da organização, da definição de estrutura de governança para o processo de implantação e da elaboração de dicionário de dados; *v)* capacitar a equipe na operação do sistema; e *vi)* estabelecer ampla base de suporte técnico para operar e manter o sistema.

As recomendações do autor evidenciam que a produção e o uso da informação de custos dependem muito do compromisso da liderança da instituição com o processo de implantação do sistema de apuração. Além disso, deixam claro que, para o alcance desses objetivos, não basta a disponibilidade de um sistema de informação. O sistema é apenas uma ferramenta que mecaniza o processo de trabalho. O sucesso da iniciativa está diretamente relacionado ao comprometimento do gestor da saúde e dos gerentes das unidades, bem como das equipes técnicas envolvidas, ou seja, depende do engajamento das pessoas. Em resumo, é preciso decisão e compromisso nos níveis estratégico, tático e operacional das organizações de saúde, além de investimentos em pessoas e sistemas de informação auxiliares. É necessário mencionar esta última questão porque é provável que a maior parte das unidades de saúde do SUS sequer estejam informatizadas, e o sistema de apuração de custos é alimentado por dados diversos de despesas com pessoal, despesas gerais, medicamentos e produtos para a saúde consumidos, dados de produção, entre outros, muitas vezes dispersos em vários sistemas de informação ou mesmo registrados apenas em papel. Com isso, grande esforço inicial precisa ser feito para organizá-los na instituição, o que por si só já produz resultado positivo do ponto de vista do mapeamento de processos, possibilitando o estabelecimento de medidas imediatas com o objetivo de otimizar o uso dos recursos disponíveis.

Em manual técnico que introduz conceitos sobre a gestão de custos em saúde, quatro questões são destacadas como relevantes para a implantação de um sistema ou da gestão de custos em organizações complexas: *i)* a necessidade de incorporação da cultura da gestão de custos; *ii)* a negociação de prazos e metas para o processo de implantação; *iii)* a organização de processos, setores ou áreas; e *iv)* a integração e a sinergia das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional da organização (Brasil, 2013b). São enfatizadas ainda as seguintes ações: *i)* a definição dos objetos de custos, que se traduz em o custo de que a organização deseja calcular; *ii)* a escolha do método de custeio; *iii)* a organização dos processos internos; *iv)* o uso de *software* para apoiar o processo de implantação; *v)* o envolvimento do corpo técnico e da gerência de nível intermediário; e *vi)* a preparação do nível operacional.

Quanto à escolha do método de custeio, algo que se relaciona com os objetos de custos, é preciso ponderar que o SUS carece de informação de custo no nível mais elementar. O que se quer dizer com isso é que se desconhecem os custos, de forma sistematizada, do sistema como um todo, das unidades de saúde, dos serviços oferecidos

à população, dos procedimentos etc. Diante dessa situação, por onde começar é sempre uma questão importante, já que abundam as necessidades de informação e são escassos os recursos para fazer frente a elas. Nesse sentido, parece mais racional partir de questões macro para questões micro. Se um grande desafio do SUS é o seu financiamento e faltam subsídios para uma discussão aprofundada das suas necessidades nesse quesito, ou seja, do aporte adicional de recursos para a garantia do direito constitucional à saúde, então parece razoável iniciar o processo adotando metodologia de custeio que considere de forma global os custos. Assim, o custeio por absorção pode ser a melhor escolha para o início deste processo. A balança também é favorável a esse método pelo fato de que o grau de detalhamento e organização das instituições para a sua implantação é menor do que aquele necessário para a implantação do custeio por atividades.

Um argumento que pode ser utilizado a favor do custeio por atividades em detrimento do custeio por absorção é o de que hoje o principal modelo de remuneração aos prestadores na média e alta complexidade em saúde é o pagamento por procedimentos, cujos custos só poderiam ser mensurados pela adoção do primeiro método. A questão que precisa ser feita é: por que iniciar uma política nacional para produção e uso da informação de custos no SUS por um método de custeio mais limitado em relação aos custos considerados e que serviria, de um ponto de vista mais abrangente e inicial, apenas para precificar procedimentos constantes na tabela SUS, se inclusive questiona-se a eficiência do modelo de pagamento por procedimentos? É importante notar que vários países desenvolvidos e em desenvolvimento têm optado pelo uso dos grupos de diagnósticos relacionados como modelo de remuneração aos hospitais (Mathauer e Wittenbecher, 2013; Raulinajtys-Grzybek, 2014), requerendo para tanto que os custos sejam apurados em nível individual, algo que pode ser feito com ambos os métodos de custeio, embora exigindo, nos dois casos, importante sofisticação dos sistemas de informação nas unidades de saúde, a fim de atribuir o uso de recursos e os custos a cada indivíduo. Como se vê, mesmo nesse caso, pode-se contra-argumentar a favor do custeio por absorção.

Outra questão é que, ainda que o modelo majoritário de pagamento aos prestadores seja por procedimento, é preciso lembrar que existem mais de 5 mil procedimentos inscritos na tabela SUS e que compõem a Relação Nacional de Ações

e Serviços de Saúde (Renases),[10] o que torna a tarefa de mapeamento de processos e atividades para realizá-los, bem como a sua padronização (se é que isso é possível em diferentes contextos), algo muito complexo e pouco factível nos curto e médio prazos.

É claro que o custeio por atividades tem o seu papel para as unidades de saúde ou mesmo no âmbito mais amplo do sistema, por exemplo, para apuração dos custos de determinada política ou programa. O que se está discutindo é qual método seria mais apropriado para iniciar um processo de produção e uso da informação de custos no SUS, considerando que o custeio por absorção e o custeio por atividades são complementares e oferecem diferentes possibilidades para uso da informação de custos. Nesse sentido, levando em conta o contexto da saúde pública e as questões apresentadas, verifica-se que o custeio por absorção é o mais apropriado para iniciar um processo nacional de produção e uso da informação de custos no SUS, porque considera os custos de uma forma global, o que possibilita que a informação de custo produzida possa ser utilizada na tomada de decisão sob uma perspectiva mais macro, e tem implementação menos complexa que o custeio por atividades. A adoção deste último poderia se seguir ao custeio por absorção como um meio de conhecer o custo de atividades e de determinados procedimentos, produzindo informação para que as instituições melhorem seus processos e desempenho.

Outras questões fundamentais dizem respeito ao acesso à base de dados que será gerada, no caso de implantação de uma política nacional voltada à produção e ao uso da informação de custos; às medidas que precisarão ser implementadas para qualificação da informação de custos e para a verificação da padronização da apuração; e ao desenvolvimento de métodos para uso das informações geradas pelas unidades administrativas e de saúde do SUS na precificação de serviços de saúde, bem como na definição de modelos de remuneração aos prestadores. Será preciso regulamentar a divulgação e o acesso à informação de custos, a auditoria das unidades neste aspecto, bem como os métodos de precificação dos serviços e produtos a partir da informação de custos utilizada. É importante lembrar a importância da informação de custos, que pode ser utilizada pelo Estado estrategicamente na regulação do mercado de bens e serviços de saúde. O que divulgar, como e para quem é algo que precisa ser analisado

10. Informação obtida a partir de contagem dos procedimentos constantes em arquivo texto da tabela unificada para a competência de julho de 2016. Nesta consulta, foram contados 5.152 procedimentos. Disponível em: <http://www2.datasus.gov.br/SIHD/tabela-unificada>. Acesso em: 3 mar. 2017.

com cautela, sem prejuízo à transparência geral dos processos, mas também sem sacrificar as possibilidades de uso da informação, por meio da regulação do mercado, em benefício da coletividade.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para finalizar, algo que parece bastante claro é a inadmissibilidade de que um sistema de saúde do tamanho do SUS continue tendo os seus recursos alocados praticamente sem informações sistematizadas dos custos dos bens e serviços oferecidos à população. Esta não é uma questão apenas para a área da saúde, mas para a administração pública brasileira como um todo.

Continua-se discutindo o financiamento do SUS com base em comparações de gasto internacional que mostram a distância do nosso gasto para o de países com sistema de saúde mais estruturado e bem avaliado pela população, e também pelas evidências produzidas em estudos localizados que mostram os problemas de oferta, além do noticiário que mostra diariamente os problemas enfrentados pelos cidadãos para assegurar seu acesso aos serviços. Não se produz, porém, informação de custos de forma sistemática no âmbito do sistema, a qual constitui subsídio mais palpável para a discussão de financiamento. Afinal, qual seria o aporte de recursos necessário para garantir a universalidade, a integralidade e a igualdade de acesso a bens e serviços de saúde com qualidade? Qual o custo disso? Como compatibilizar a capacidade de pagamento da sociedade com esta oferta, e como regular o acesso e fazer uma boa gestão das tecnologias em saúde para que os custos possam ser arcados pela sociedade?

É importante destacar que não se questionam os princípios constitucionais do SUS e tampouco a realidade do subfinanciamento do sistema. A intenção é mostrar que precisamos saber quanto custa garantir, por exemplo, a atenção básica resolutiva e de qualidade a toda a população, para que se faça uma discussão mais consistente dos recursos necessários para tanto. É óbvio que há limite para os recursos e, por isso mesmo, a produção da informação de custos não se restringe a subsidiar discussões de financiamento, pois a questão não é apenas pagar o quanto custa, mas, acima de tudo, pagar por serviços produzidos eficientemente. Vale lembrar que a informação de custo

é uma metainformação que comporta outras informações sobre o uso dos recursos. Portanto, obtê-la é fundamental para a implantação da gestão de custos no SUS.

Será que as despesas gerais de uma secretaria ou unidade de saúde se justificam frente às entregas que realiza? O consumo de recursos poderia ser otimizado? Desperdícios poderiam ser evitados? É mais eficiente realizar determinado serviço diretamente ou terceirizá-lo? Como definir o valor a ser repassado para uma organização social em um contrato de gestão sem que a administração pública saiba de forma adequada os custos para a manutenção da unidade de saúde e prestação dos serviços? Os valores de ressarcimento para procedimentos da tabela SUS são adequados, considerando os custos de uma oferta eficiente? Há modelos de remuneração mais apropriados para promover a eficiência do sistema de saúde? Estas e tantas outras questões nesse sentido só podem ser respondidas adequadamente se houver informação de custos para orientar a tomada de decisão. Do contrário, decisões permanecerão sendo tomadas às cegas, com potencial elevado de contribuírem para a ineficiência do SUS, em benefício de grupos específicos e em prejuízo do contribuinte. O uso eficiente dos recursos da coletividade precisa se transformar em preocupação de todos. Por isso, não há que se pensar em portes de unidades de saúde e de municípios para produção e uso da informação de custos. O processo de mudança da cultura organizacional precisa alcançar a todos no sistema de saúde.

É claro, no entanto, que uma mudança desse tamanho não se faz do dia para a noite, e que o gradualismo no processo de transformação dessa realidade precisará ser considerado conforme os recursos humanos, financeiros e tecnológicos disponíveis. O que é evidente é que está mais do que na hora de se tratar a produção e o uso da informação de custos como um problema de política pública. Formular uma política pública sobre essa questão implica tomar decisões com o propósito de transformar a realidade atual do SUS, por meio da definição de objetivos e estratégias de atuação e da alocação de recursos para atingir os objetivos estabelecidos (Saravia, 2007). Não se pode mais adiar esta discussão, sob pena de que permaneçam as tentativas de defender o indefensável, por exemplo, o fato de os recursos que financiam a saúde serem gastos de qualquer forma, sem considerar seus custos, somente porque são para a saúde, mesmo que esses gastos privilegiem grupos de interesse específicos em detrimento da população, e se sacrifiquem outros serviços que deixarão de ser oferecidos ou serão oferecidos insatisfatoriamente. Os custos importam; afinal, os direitos têm custos. Não os conhecer interessa a quem?

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de finanças públicas**. 2. ed. Brasília: Gestão Pública Editora e Treinamentos, 2008.

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 579-607, 2009.

ARREDONDO, R. Why revisit your cost-accounting strategy. **Healthcare Financial Management**, v. 68, n. 7, p. 68-73, July, 2014.

BARROS, P. P. O preço da saúde. **Jornal Português de Gastrenterologia**, v. 14, n. 4, p. 194-198, 2007.

BERGER, M. L. *et al.* (Ed.). **Custo em saúde, qualidade e desfechos**: o livro de termos da ISPOR. São Paulo: Associação Brasileira de Farmacoeconomia e Pesquisa de Desfechos – ISPOR. Brasil, 2009.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultado na saúde**: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BONACIM, C. A. G.; ARAÚJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903-31, jul./ago., 2010.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos – conceitos e metodologia. Brasília: Departamento de Economia da Saúde, 2006.

_____. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde (Opas). Fundação Oswaldo Cruz. **A experiência brasileira em sistemas de informação em saúde**. Brasília: Departamento de informática do SUS, 2009.

_____. Ministério da Saúde. **Oficina nacional**: implantação do Decreto 7508 e aprimoramento do Pacto pela Saúde. Brasília: MS/Conass, 2011. Disponível em: <http://www.otics.org.br/estacoes-de-observacao/regionalizacao/acervo/arquivos/cit/2011/documento-decreto-apresentado-cit-24nov11/view documento-decreto-apresentado-cit-24nov11>. Acesso em: 16 fev. 2017.

_____. Ministério da Saúde. Portaria nº 405, de 8 de março de 2012. Estabelece a secretaria-executiva como órgão setorial de custos do governo federal no âmbito do Ministério da Saúde. **Diário Oficial**, Brasília, n. 48, seção 1, p. 60, 2012. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2012/ prt0405_08_03_2012.html>. Acesso em: 16 fev. 2017.

_____. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde (Opas). Banco de preços em saúde (BPS). **Série Ecos, Economia da Saúde para a Gestão do SUS**, eixo 2, v. 2. Brasília: Departamento de Economia da saúde, 2013a. Disponível em: <http://portalarquivos.saude.gov.br/images/pdf/2014/julho/02/banco-precos-saude---sem-logo.pdf>.

_____. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde (Opas). **Introdução à gestão de custos em saúde**. Brasília: Departamento de Economia e Saúde, Investimentos e Desenvolvimento, 2013b.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde. **Sistemas de informação da atenção à saúde**: contextos históricos, avanços e perspectivas no SUS. Brasília: Departamento de Regulação, Avaliação e Controle, 2015.

CARROLL, N.; LORD, J. C. The growing importance of cost accounting for hospitals. **Journal of Health Care Finance**, v. 43, n. 2, p. 172-85, 2016.

COURA, B.; PINTO, A. A. G.; SALGADO, F. F. *et al.* **Gestão de custos em saúde**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. 160 p.

FALK, J. A. **Gestão de custos para hospitais**: conceitos, metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001. 163 p.

GONÇALVES, M. A. *et al.* O financiamento da saúde e a relevância das informações de custos no setor saúde pública: estudo da base do conhecimento de custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – FHEMIG. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2016, Porto de Galinhas, Pernambuco. **Anais**... Pernambuco: Associação Brasileira de Custos, 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/4144/4145>. Acesso em: 6 fev. 2017.

GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 8, n. 4, p. 161-79, out./dez. 2009.

HILSENRATH, P.; EAKIN, C.; FISCHER, K. Price-transparency and cost accounting: challenges for health care organizations in the consumer-driven era. **Inquiry**: The Journal of Health Care Organization, Provision, and Financing, v. 52, p. 1-5, 2015.

HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. New York: Norton, 2000.

KIHUBA, E. *et al.* Opportunities and challenges for implementing cost accounting systems in the Kenyan health system. **Global Health Action**, v. 9, n. 1, p. 1-11, 2016.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MATHAUER, I.; WITTENBECHER, F. Hospital payment systems based on diagnosis-related groups: experiences in low- and middle-income countries. **Bulletin of World Health Organization**, v. 91, p. 746-756, 2013.

MENDES, A. O fundo público e os impasses do financiamento da saúde universal brasileira. **Saúde e Sociedade**, v. 23, n. 4, p. 1183-1197, 2014.

NORONHA, M. F. *et al.* O desenvolvimento dos Diagnosis Related Groups (DRGs): a methodology for classifying hospital patients. **Revista de Saúde Pública**, v. 25, n. 3, p. 198-208, 1991.

OCKÉ-REIS, C. O. Os problemas de gestão do SUS decorrem também da crise crônica de financiamento? **Revista Trabalho, Educação e Saúde**, v. 6, n. 3, p. 613-622, nov. 2008.

PIOLA, S. F. *et al.* **Financiamento público da saúde**: uma história à procura de rumo. Brasília: Ipea, 2013. (Texto para Discussão, n. 1846).

RAULINAJTYS-GRZYBEK, M. Cost accounting models used for price-setting of health services: an international review. **Health Policy**, v. 118, n. 3, p. 341-353, July, 2014.

SÁNCHEZ-MARTÍNEZ, F. *et al*. Cost accounting and public reimbursement schemes in Spanish hospitals. **Health Care Management Science**, v. 9, n. 3, p. 225-232, 2006.

SANTOS, M. A. B.; SERVO, L. M. S. A provisão dos serviços e ações do SUS: participação de agentes públicos e privados e formas de produção/remuneração dos serviços. *In*: MARQUES, R. M.; PIOLA, S. F.; ROA, A. C. (Org.). **Sistema de saúde no Brasil**: organização e financiamento. Rio de Janeiro: Abres; Brasília: Ministério da Saúde; Opas/OMS no Brasil, 2016. p. 205-45.

SANTOS, V. C. W.; ORTEGA, G. R.; FARIA, A. C. Estratégias na formação de preço de serviços de saúde: estudo de caso em um hospital oncológico em São Paulo. *In*: Congresso BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, 2013, Uberlândia, **Anais**...Uberlândia: Associação Brasileira de Custos, 2013. Disponível em: < https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/27/27>. Acesso em: 17 maio 2017.

SARAVIA, E. Introdução à teoria da política pública. *In*: SARAVIA, E.; FERRAREZI, E. **Políticas públicas**: coletânea – volume 1. Brasília: Enap, 2007.

TABIB, C. H.; BAHLER, C. D.; HARDACKER, T. J. *et al.* Reducing operating room costs through real-time cost information feedback: a pilot study. **Journal of Endourology**, v. 29, n. 8, p. 963-968, 2015.

TAN, S. S. *et al.* DRG systems in Europe: variations in cost accounting systems among 12 countries. **European Journal of Public Health**, v. 24, n. 6, p. 1023-1028, 2014.

TSENG, C. W. *et al.* Giving formulary and drug cost information to providers and impact on medication cost and use: a longitudinal non-randomized study. **BMC Health Services Research**, v. 16, n. 499, p. 1-8, 2016.

VIEIRA, F. S.; BENEVIDES, R. P. S. O Direito à saúde no Brasil em tempos de crise econômica, ajuste fiscal e reforma implícita do Estado. **Revista de Estudos e Pesquisas sobre as Américas**, Brasília, v.10, n. 3, p. 1-28, 2016.

VIEIRA, F. S. *et al.* **Uso de estudos econômicos no Sistema Único de Saúde**: percepção e atitudes de tomadores de decisão. Brasília: Ipea, 2017. (Nota Técnica, n. 33).

Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
Assessoria de Imprensa e Comunicação

EDITORIAL

Coordenação
Cláudio Passos de Oliveira

Supervisão
Andrea Bossle de Abreu

Revisão
Carlos Eduardo Gonçalves de Melo
Elaine Oliveira Couto
Luciana Nogueira Duarte
Mariana Silva de Lima
Vivian Barros Volotão Santos
Cynthia Neves Guilhon (estagiária)
Madjory de Almeida Pereira (estagiária)

Editoração
Aeromilson Mesquita
Aline Cristine Torres da Silva Martins
Carlos Henrique Santos Vianna
Glaucia Soares Nascimento (estagiária)

Capa
Danielle de Oliveira Ayres
Flaviane Dias de Sant'ana

Projeto Gráfico
Renato Rodrigues Bueno

The manuscripts in languages other than Portuguese published herein have not been proofread.

Livraria Ipea

SBS – Quadra 1 - Bloco J - Ed. BNDES, Térreo.
70076-900 – Brasília – DF
Fone: (61) 2026-5336

Correio eletrônico: livraria@ipea.gov.br

Composto em adobe garamond pro 12/16 (texto)
Frutiger 67 bold condensed (títulos, gráficos e tabelas)
Rio de Janeiro-RJ

Logotipo/slogan de governo removido em observancia ao disposto no art. 40 da Lei n 9.504/1997

Missão do Ipea
Aprimorar as políticas públicas essenciais ao desenvolvimento brasileiro por meio da produção e disseminação de conhecimentos e da assessoria ao Estado nas suas decisões estratégicas.

ipea Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

MINISTÉRIO DO
PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO

ISSN 1415-4765